

Milano 26 febbraio 2020

Alle società Associate/Aderenti

Circolare n. 04/20

GB/gb

OGGETTO: Legge 27 dicembre 2019, 160 (Legge di Bilancio 2020) – Principali novità fiscali

Sommario

1. Premessa.....	2
2. Rivalutazione dei beni d'impresa e Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio.....	2
3. Investimenti in beni strumentali nuovi - Importo agevolabile	3
3.1. Soggetti beneficiari.....	4
3.2. Beni oggetto dell'agevolazione	4
3.3. Misura del credito d'imposta	6
3.4. Fruizione dell'agevolazione	6
3.5. Trattamento fiscale	7
3.6. Obblighi documentali.....	7
4. Deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 – Regime transitorio.....	8
5. Deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti degli enti creditizi e finanziari e delle assicurazioni - Regime transitorio	9
6. Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali – Regime transitorio.....	10
7. Ripristino dell'ACE	12
8. Nuova disciplina per l'IMU e relativo aumento della deducibilità ai fini IRES.....	13
9. IVIE ed IVAFE – estensione dell'ambito soggettivo	14
10. Rideterminazione del valore di acquisto dei terreni e delle partecipazioni	16

1. Premessa

Con la presente circolare, si riepilogano sinteticamente le principali novità in materia fiscale, contenute nella Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) meritevoli d'interesse per gli intermediari finanziari. Si tratta, in particolare, di norme che differiscono la deducibilità di determinate componenti negative programmata per il 2019 (vd., tra l'altro, quella delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9) e consentono, a pagamento, l'adesione a regimi di favore (vd., tra l'altro, la rivalutazione dei beni d'impresa).

La legge di bilancio relativa al 2020 è stata pubblicata sul Supplemento Ordinario alla Gazzetta Ufficiale, n. 304 del 30 dicembre 2019 (Serie generale), ed è entrata in vigore il 1° gennaio 2020.

2. Rivalutazione dei beni d'impresa e Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio

Le disposizioni di cui ai commi da 696 a 704 ripropongono, salvo l'adeguamento dei riferimenti temporali e la diversa misura delle imposte sostitutive da applicare, quelle della legge di bilancio dello scorso anno, la n. 145 del 30 dicembre 2018 (commi da 940 a 948) che consentono ai soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2018. Ciò anche in deroga all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia.

Le disposizioni di cui all'art. 14, comma 1, della legge n. 342 del 2000 – richiamate dal comma 702 della legge n. 160 - prevedono il riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio anche con riferimento alle partecipazioni, in società ed enti, costituenti immobilizzazioni finanziarie ai sensi dell'articolo 85, comma 3-bis, del D.P.R. n. 917/86 (TUIR) sono applicabili anche da parte dei soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 19 luglio 2002.

Ai fini del riconoscimento dei maggiori valori attribuiti ai beni il comma 699 prevede il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali nella misura del 12% per i beni ammortizzabili e del 10% per i beni non

ammortizzabili (in luogo, rispettivamente, del 16 e del 12% previste nella legge di bilancio dello scorso anno). Inoltre, il comma 701 consente il versamento rateale (tre rate uguali) per importi complessivi fino a 3.000.000 di euro e in 6 rate di pari ammontare per importi complessivi superiori a 6.000.000 di euro.

L'Agenzia delle entrate ha commentato le disposizioni relative alla *Rivalutazione beni d'impresa e partecipazioni* contenute nella legge di bilancio 2019, riprodotte, come detto, nella legge di bilancio 2020, con la circolare n. 8/E del 10 aprile 2019 (vd. par. 2.6), alla quale si rinvia. Si ritiene comunque utile riportare le precisazioni svolte nella citata circolare n. 8/E:

“La formulazione adottata dal legislatore della legge di bilancio 2019 è analoga a quella prevista nelle precedenti leggi di rivalutazione; pertanto avuto riguardo alla definizione dell'ambito soggettivo e oggettivo della misura in commento, delle modalità della rivalutazione, della disciplina del saldo attivo di rivalutazione, della rivalutazione per categorie omogenee, degli effetti fiscali della rivalutazione, della disciplina dell'imposta sostitutiva, dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, del riallineamento per le imprese non IAS/IFRS e del riallineamento per le imprese IAS/IFRS, si rimanda alle considerazioni svolte dalla scrivente, da ultimo, con la circolare n. 14/E del 27 aprile 2017, a commento della misura analoga contenuta nella legge di bilancio 2017, che a sua volta rinvia alle precedenti circolari n. 13/E del 14 giugno 2014, n. 11/E del 19 marzo 2009 e n. 18/E del 13 giugno 2006”.

3. Investimenti in beni strumentali nuovi - Importo agevolabile

La legge di bilancio 2020 ridefinisce in modo sostanziale il quadro delle agevolazioni per le imprese finalizzate agli investimenti in beni strumentali e alla informatizzazione ed automazione dei processi produttivi, *“Al fine di sostenere più efficacemente il processo di transizione digitale delle imprese, la spesa privata in ricerca e sviluppo e in innovazione tecnologica, anche nell'ambito dell'economia circolare e della sostenibilità ambientale, e l'accrescimento delle competenze nelle materie connesse alle tecnologie abilitanti il processo di transizione tecnologica e digitale, nonché di razionalizzare e stabilizzare il quadro agevolativo di riferimento in un orizzonte temporale pluriennale,*

*compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica, è ridefinita la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano nazionale Impresa 4.0*¹.

In sostituzione del *super ammortamento* e dell'*iper ammortamento*, di cui peraltro viene in gran parte replicato il funzionamento, è introdotto un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

3.1. Soggetti beneficiari

A norma del comma 186, possono accedere al credito d'imposta relativo agli investimenti in beni strumentali nuovi le imprese residenti nel territorio dello Stato (ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti), indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime di determinazione del reddito.

Sono escluse dall'agevolazione le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale prevista dal R.D. 16 marzo 1942, n. 267, dal codice di cui al D.Lgs. 12 gennaio 2019, n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231.

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, 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 (vd. comma 186).

3.2. Beni oggetto dell'agevolazione

A norma del comma 187, il credito d'imposta compete per gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio dell'impresa destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato ad eccezione dei seguenti beni:

- Veicoli e altri mezzi di trasporto indicati all'art. 164, comma 1, del TUIR;
- beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento, stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;

¹ Al riguardo, si informa che è on line la nuova sezione con le linee di intervento previste dal Piano Transizione 4.0: <https://www.mise.gov.it/index.php/it/per-i-media/notizie/2040791-online-la-nuova-sezione-per-il-piano-transizione-4-0>

- fabbricati e costruzioni, beni di cui all'allegato 3 annesso alla legge 28 dicembre 2015, n. 208;
- beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

Come chiarito dall’Agenzia delle Entrate n. 23 del 26 maggio 2016 al par. 2, con riguardo al super-ammortamento, il riferimento della norma ai beni strumentali comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della strumentalità rispetto all’attività esercitata dall’impresa beneficiaria della maggiorazione.

I beni devono, quindi, essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all’interno del processo produttivo dell’impresa.

Sono esclusi (cfr. par. 2 della circolare n. 23):

- i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce);
- i beni trasformati o assemblati per l’ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

Sono agevolabili i beni esposti in show room ed utilizzati esclusivamente dal rivenditore e i beni complessi. In merito a questi ultimi, al fine dell’agevolazione, è necessaria la prevalenza dei beni nuovi su quelli usati.²

A norma del comma 189, l’agevolazione spetta in misura maggiore (vd. paragrafo successivo in cui si analizzano i dettagli) per gli investimenti in beni materiali³ di cui all’Allegato A alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

In linea di massima, si tratta dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave “*Industria 4.0*”, quali:

- i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento;
- i sistemi per l’assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- i dispositivi per l’interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell’ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

² Vd. circolare Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 (par. 5.2).

³ Restano ferme le condizioni generali relative alla strumentalità.

Sono altresì oggetto dell'agevolazione, a norma del comma 187, ultimo periodo, i beni immateriali strumentali nuovi di cui all'Allegato B alla legge n. 232 del 2016. Anche per tali investimenti il comma 190 prevede un beneficio rafforzato.

In linea di massima i beni compresi nell'Allegato B sono relativi a software e a piattaforme e applicazioni per la progettazione.

3.3. Misura del credito d'imposta

I commi da 188 a 190 stabiliscono la misura del credito d'imposta che varia a seconda della natura del bene strumentale oggetto d'investimento:

- in via ordinaria, nella misura del 6% del costo fiscalmente rilevante per gli investimenti aventi ad oggetto beni materiali, nel limite massimo di costi agevolabili pari a 2 milioni di euro;
- elevata al 40% del costo fiscalmente rilevante per gli investimenti aventi ad oggetto beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0", per un importo complessivo di investimenti non superiore a 2,5 milioni di euro. Il credito è ridotto al 20% sulla quota di investimenti oltre i 2,5 milioni e fino all'importo di 10 milioni di euro che costituisce il limite massimo di costi complessivamente agevolabili;
- pari al 15% per investimenti in beni immateriali "qualificati", nel limite massimo di costi agevolabili pari a 700.000,00 euro.

3.4. Fruizione dell'agevolazione

In base al comma 191, è possibile godere del credito d'imposta esclusivamente in compensazione in F24⁴, in cinque quote annuali di pari importo ridotte a tre per gli investimenti in soli beni immateriali, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, ovvero a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni.

Nel caso in cui l'interconnessione dei beni Industria 4.0 avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi del comma 188.

Si precisa che il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale (vd. art. 1, comma 191, della L. n. 160/2019).

In caso di cessione a titolo oneroso o delocalizzazione dei beni a strutture produttive ubicate all'estero anche se appartenenti allo stesso soggetto, entro il 31 dicembre del

⁴ Cfr. art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241.

secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, scatta il *recapture* che obbliga a riversare il credito fruito per gli investimenti.

In particolare, il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nell'art. 1, commi 35 e 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in materia di investimenti sostitutivi.

3.5. Trattamento fiscale

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del 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 al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto.

3.6. Obblighi documentali

Secondo il comma 195, ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

1. Dicitura in fattura

Il comma 195 stabilisce che le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'esplicito riferimento alle disposizioni "del presente articolo".

Posto che l'articolo contenente le misure di finanza pubblica è unico, si ritiene necessario che nelle fatture in esame sia inserita, ad esempio, la dicitura "Bene agevolabile ai sensi dell'art. 1, comma 185, della legge di bilancio 2020" (per i beni materiali ex superammortizzabili).

2. Perizia Tecnica

In relazione agli investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B della legge n. 232/2016, le imprese sono tenute a produrre una perizia tecnica semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità.

3. Comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico

Le imprese devono effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico “*al solo fine di consentire al Ministero (...) di acquisire le informazioni necessarie per valutare l’andamento, la diffusione e l’efficacia delle misure agevolative*” legate a Industria 4.0.

Con un apposito D.M. saranno stabiliti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo di imposta agevolabile.

4. **Deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell’IFRS 9 – Regime transitorio**

Come si ricorderà il comma 1067 della legge di bilancio 2019, che integra quanto previsto dall’art. 7 del D.M. 10 gennaio 2018 (recante “Disposizioni di coordinamento tra (...) *l’International Financial Reporting Standard 9*, e le regole di determinazione della base imponibile dell’IRES e dell’IRAP (...)), ha disciplinato la deducibilità ai fini IRES della riduzione di valore dei crediti e delle altre attività finanziarie derivante dall’adozione del modello di rilevazione delle perdite su crediti di cui all’IFRS 9 (*Financial instruments*), paragrafo 5.5 (cd. modello delle “perdite attese”) che emergono in sede di prima applicazione dell’IFRS 9⁵.

Tale disposizione riguarda i soggetti che applicano le disposizioni contenute nell’art. 106, comma 3, del T.U.I.R., quindi gli intermediari finanziari per i crediti verso la clientela, nonché le imprese di assicurazioni per i crediti nei confronti degli assicurati.

Per tali soggetti, i componenti reddituali derivanti dall’adozione del modello di rilevazione del “fondo a copertura delle perdite” per “perdite attese su crediti” iscritti in bilancio in sede di prima adozione dell’IFRS 9 sono deducibili dalla base imponibile IRES in misura pari:

- al 10% del loro ammontare nel periodo d’imposta di prima adozione dell’IFRS 9 (2018, per i soggetti aventi l’esercizio coincidente con l’anno solare);

⁵ Le novità derivanti dall’introduzione, a far data dal 1° gennaio 2018, del principio internazionale IFRS 9 comportano che i valori contabili delle attività deteriorate per l’esercizio in corso debbano essere calcolati considerando non più le perdite creditizie registrate, come richiesto dal previgente IAS 39, bensì le perdite creditizie attese (*expected credit losses*, ECL), proiettando tale stima sull’intera durata residua dell’attività stessa. Tali perdite attese sono oggetto di periodica revisione determinando la rilevazione di rettifiche o riprese di valore. Tale innovazione metodologica dovrebbe garantire una maggiore capacità del bilancio di rappresentare il deterioramento degli attivi e il relativo impatto patrimoniale.

- per il restante 90% in quote costanti nei 9 periodi d'imposta successivi (dal 2019 al 2027, per i soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare).

Le medesime regole si applicano ai fini IRAP (cfr. comma 1068)⁶.

La legge di bilancio 2020, con il comma 713, differisce al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2028 la deduzione della quota del 10% prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019. Pertanto, con riferimento a tale periodo d'imposta, non spetta alcuna deduzione.

5. Deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti degli enti creditizi e finanziari e delle assicurazioni - Regime transitorio

Come si ricorderà, l'art. 16 del D.L. 27 giugno 2015, n. 83, convertito dalla legge 6 agosto 2015, n. 132, attraverso la riscrittura del comma 3 dell'art. 106 del T.U.I.R., ha disposto per gli enti creditizi e finanziari, la deduzione integrale, nell'anno stesso di rilevazione contabile, delle svalutazioni dei crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo e delle relative perdite⁷, così estendendo, tanto alle svalutazioni quanto alle perdite, l'applicazione del trattamento fiscale precedentemente riservato alle sole perdite su crediti derivanti da cessione a titolo oneroso.

In sostanza, in base all'attuale formulazione del citato art. 106, comma 3, le predette componenti negative, sia che si tratti di rettifiche di tipo valutativo sia che si tratti di rettifiche di tipo realizzativo, risultano deducibili dal reddito d'impresa in via integrale nell'esercizio stesso di rilevazione in bilancio. Per effetto di tale modifica sono venute meno le differenze temporali (*i.e., timing*) nella deduzione dei componenti rilevati in bilancio che caratterizzavano il previgente regime.

Il comma 2 dello stesso art. 16 ha stabilito che le nuove disposizioni si applicano con decorrenza a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 (vale a dire, nella generalità dei casi, a partire dal 2015).

Tuttavia, i successivi commi 3 e 4 dettano un particolare regime transitorio che, da una parte, fissa una disciplina del tutto eccezionale per il primo il periodo di imposta di applicazione del nuovo regime e, dall'altra parte, obbliga a una rideterminazione del

⁶ Tali disposizioni sono state commentate dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 8/E del 2019, sub par. 2.9.

⁷ Per effetto dell'art. 16 del D.Lgs. n. 173 del 1997, detto regime riguarda anche le imprese di assicurazione per i crediti verso gli assicurati.

piano di rientro degli *stock* di svalutazioni pregresse non ancora dedotte (ad es. i “diciottesimi” o i “quinti” residui), disponendo un peculiare piano temporale per la deduzione degli importi residui non dedotti, costituiti dal 25 % delle perdite e delle svalutazioni non dedotte nel 2015 e dalle quote (*reversal*) relative alle svalutazioni e alle perdite su crediti maturate (e non ancora dedotte) nei periodi d’imposta anteriori all’entrata in vigore della novella legislativa.

Anche ai fini IRAP l’art. 16, commi 6 e 7, del D.L. 27 giugno 2015, n. 83, dispone la deducibilità integrale delle svalutazioni dei crediti e delle perdite nell’esercizio di rilevazione e i successivi commi 8 e 9 prevedono un regime transitorio e un piano di deduzione delle svalutazioni pregresse non ancora dedotte analogo a quello ai fini IRES. La legge di bilancio 2019, n. 145 del 2018 ha stabilito, con il comma 1056, il differimento al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2026 della deduzione, ai fini IRES e ai fini IRAP, della quota di svalutazioni e di perdite su crediti (10 % degli importi residui non dedotti) che secondo il programma stabilito dai commi 4 e 9 dell’art. 16 del D.L. n. 83 doveva essere effettuata nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2018⁸.

La legge di bilancio 2020 in esame, con il comma 712, interviene nuovamente nel menzionato regime transitorio, disponendo che “La deduzione della quota del 12 % dell’ammontare dei componenti negativi prevista, ai fini dell’imposta sul reddito delle società e dell’imposta regionale sulle attività produttive, rispettivamente dai commi 4 e 9 dell’articolo 16 del decreto- legge 27 giugno 2015, n. 83, convertito, con modificazioni, dalla legge 6 agosto 2015, n. 132, per il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019, è differita, in quote costanti, al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ai tre successivi.

In tal modo la deduzione ai fini IRES e ai fini IRAP della quota di svalutazioni e di perdite su crediti che secondo il programma stabilito dai commi 4 e 9 dell’art. 16 del decreto legge 27 giugno 2015, n. 83 doveva essere effettuata nel periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019 è differita, in quote costanti al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2022 e ai tre successivi.

6. Deducibilità delle quote di ammortamento dell’avviamento e delle altre attività immateriali – Regime transitorio

⁸ Vd. circolare dell’Agenzia delle entrate n. 8 del 2019, par. 2.8.

Come si ricorderà la legge n. 145 del 30 dicembre 2018 è intervenuta (vd. comma 1079) sui criteri di deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate cui si applicano i commi 55, 56-bis, 56-bis.1 e 56-ter dell'articolo 2 del decreto-legge 29 dicembre 2010, n. 225 (c.d. DTA "qualificate")⁹ e che risultano non ancora dedotte ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017. In particolare, è stato previsto che l'ammontare complessivo di tali componenti negativi non dedotti, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, sia deducibile in modo scaglionato lungo il seguente orizzonte:

- per il 5 % del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019;
- per il 3 % del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020;
- per il 10 % del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021;
- per il 12 % del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027;
- per il 5 % del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2028 e al 31 dicembre 2029.

Restano ferme le quote di ammortamento precedenti, ove di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base al predetto rinvio/rimodulazione. La differenza di ammontare tra le quote precedenti e quelle rideterminate è resa deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2029.

Per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 pertanto non è stata riconosciuta alcuna deducibilità.

Anche il comma 714 della legge di bilancio 2020 interviene su tale programma prevedendo che la deduzione della quota del 5 % dell'ammontare dei componenti negativi prevista per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019 dal comma 1079 della legge n.145 del 2018 è differita, in quote costanti, al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2025 e ai quattro successivi (2026, 2027, 2028 e 2029).

⁹ Vd. in particolare le Circolari dell'Agenzia delle entrate n. 37/E del 28 settembre 2012 e n. 17/E del 16 giugno 2014.

Anche per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019, pertanto, non spetta alcuna deduzione.

7. Ripristino dell'ACE

Come si ricorderà la legge di bilancio 2019, n. 145 del 30 dicembre 2018, con il comma 1080 ha abrogato il regime relativo all'aiuto alla crescita economica (ACE), disciplinato dall'art. 1 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214 nonché i commi da 549 a 553 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, che hanno integrato sia la disciplina dell'ACE, sia alcuni articoli del TUIR, la cui portata era stata ridisegnata per tener conto dell'ACE, disponendo tuttavia che continuano ad applicarsi le disposizioni dell'art. 3, comma 2, del decreto del Ministro dell'economia e delle finanze 3 agosto 2017, riguardanti il riporto delle eccedenze ACE, relativamente all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, garantendo pertanto la fruizione del beneficio già maturato.

A fronte della soppressione dell'ACE la stessa legge di bilancio 2019, con i commi da 28 a 34, per stimolare gli investimenti in beni materiali e in nuova occupazione ha introdotto la c.d. "mini IRES"¹⁰ che avrebbe dovuto avere applicazione a decorrere dal 2019. Tuttavia, la complessità del meccanismo previsto dalle predette disposizioni per determinare la quota di reddito da assoggettare a tassazione ridotta, ha indotto il legislatore ad intervenire (vd. l'art. 2, commi da 1 a 8, del D.L. n. 34 del 2019) per semplificare detto meccanismo, disponendo l'abrogazione dei citati commi da 28 a 34 della legge di bilancio 2019.

La legge di bilancio 2020, con il comma 287, ha reintrodotta senza soluzione di continuità l'ACE, disponendo "l'abrogazione dell'abrogazione" con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

La conseguenza di ciò è quella per cui il beneficio dell'ACE "opera in regime di continuità temporale" (vd. la Relazione illustrativa del Disegno di legge di bilancio 2020). In altre parole, per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare, l'ACE viene ripristinata già dal 2019, non prevedendosi quindi alcuna interruzione.

¹⁰ Ma che presentava, tuttavia, profili distinti rispetto all'ACE legati sia nei presupposti (nella "mini IRES" non erano agevolati, ad esempio, i conferimenti dei soci, ma i soli accantonamenti di utili a riserva), sia perché tale agevolazione operava a livello di aliquote di imposta, e non (come l'ACE) a livello di riduzione dell'imponibile (per un confronto tra le due misure agevolative, vd. Meneghetti P. "Investimenti 2019 da rivedere alla luce del ritorno dell'Ace", Il Sole - 24 Ore, 11 novembre 2019, p. 18).

Lo stesso comma 287 ha provveduto, con la medesima decorrenza, ad abrogare *tout court* la c.d. “mini IRES”, con efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018. Per effetto della reviviscenza dell'ACE la “mini IRES” non ha trovato, quindi, alcuna applicazione.

L'ammontare detassato è determinato applicando alla base ACE l'apposito coefficiente di remunerazione disciplinato dall'art. 1, comma 3, del decreto-legge n. 201 del 2011, che negli ultimi anni è stato costantemente rivisto al ribasso.

Il citato comma 287 ha stabilito che, per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018, il coefficiente è previsto nella misura dell'1,3%; misura che, pertanto, opererà a regime.

8. Nuova disciplina per l'IMU e relativo aumento della deducibilità ai fini IRES

A decorrere dall'anno 2020 la fiscalità locale viene ridisegnata attraverso l'abrogazione del Tributo per i servizi indivisibili (TASI) che viene accorpato nell'Imposta municipale propria (IMU), oggetto anch'essa di talune modifiche.

La legge di bilancio 2020, con il comma 738 abolisce la IUC di cui all'art. 1, comma 639, della legge 27 dicembre 2013, n. 147, ad eccezione delle disposizioni relative alla tassa sui rifiuti (TARI), e con i commi da 739 a 783 modifica numerose disposizioni dell'IMU. Con riguardo in particolare a quest'ultima imposta, il comma 772 prevede che l'IMU relativa agli immobili strumentali è deducibile ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni mentre è indeducibile ai fini dell'IRAP. Stesse disposizioni si applicano anche per l'IMI della provincia autonoma di Bolzano, istituita con la legge provinciale 23 aprile 2014, n. 3, e per l'IMIS (imposta immobiliare semplice) della provincia autonoma di Trento, istituita con la legge provinciale 30 dicembre 2014, n. 14.

Ai sensi del comma 773, le disposizioni sopra citate di cui al comma 772 relative alla deducibilità totale dell'IMU, dell'IMI e dell'IMIS hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021 (quindi a decorrere dal 2022, per i soggetti “solari”); la deduzione ivi prevista si applica nella misura del 60 % per i periodi d'imposta successivi a quelli in corso, rispettivamente, al 31 dicembre 2019 e al 31 dicembre 2020.

Resta confermata la deducibilità ai fini della determinazione del reddito di impresa e del reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni, nella misura del 50% dell'IMU relativa agli immobili strumentali, per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (2019, per i soggetti "solari"), prevista dall'art. 3 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "D.L. crescita"), sostituito dal comma 4 della legge di bilancio 2020.

Considerato che la norma dispone la deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali, rimane pertanto indeducibile l'IMU relativa agli immobili patrimonio e agli immobili merce.

Per quanto concerne i criteri di deducibilità, l'Agenzia delle Entrate¹¹ ha chiarito che per i soggetti titolari di reddito di impresa, costituisce costo deducibile l'IMU di competenza di un dato periodo di imposta, a condizione che l'imposta sia stata pagata dal contribuente. Pertanto, l'IMU 2019 tardivamente versata nel 2020 rappresenta un costo di competenza del periodo di imposta 2019, indeducibile in detto periodo di imposta in assenza del pagamento e deducibile nel successivo periodo di imposta 2020, all'atto del pagamento. Per i soggetti titolari di redditi di lavoro autonomo, in assenza di una specifica disposizione, si applica il principio di carattere generale dell'art. 54, comma 1, del T.U.I.R., che dispone la deducibilità per cassa dei componenti negativi di reddito, per cui l'IMU è deducibile nell'anno in cui avviene il relativo pagamento, anche se tardivo¹².

Si osserva che l'assorbimento della TASI nell'IMU potrebbe risultare in via transitoria penalizzante. Infatti, nella legislazione in vigore fino al 2019, la TASI risulta interamente deducibile ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP, determinando un maggior carico fiscale, in ragione del fatto che l'importo versato a titolo di IMU comprensivo della TASI sarebbe invece interamente deducibile solo a partire dal periodo di imposta 2022.

9. IVIE ed IVAFE – estensione dell'ambito soggettivo

La legge di bilancio per il 2020 è intervenuta con il comma 710 per estendere, a decorrere dal 2020, la platea dei soggetti per i quali trova applicazione l'imposta sul valore degli immobili situati all'estero (IVIE) e l'imposta sul valore delle attività finanziarie detenute

¹¹ Vd. Circolare 10/E/2014, paragrafo 8.1.

¹² Vd. Circolare 10/2014, paragrafo 8.2.

all'estero (IVAFE) disciplinate dall'art. 19 del decreto-legge 6 dicembre 2011, n. 201, convertito con modificazioni, dalla legge 22 dicembre 2011, n. 214.

Con riguardo all'IVIE, il citato comma 710, lett. a) e b) interviene:

- nel comma 13 dell'art. 19, per estendere il suo ambito applicativo previsto per le persone fisiche ai "soggetti" residenti nel territorio dello Stato;
- nel comma 14 dello stesso art. 19 per disporre che soggetti passivi di tale imposta sono i soggetti indicati all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, proprietari dell'immobile ovvero titolari di altro diritto reale sullo stesso, cioè le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R. residenti in Italia che, nel periodo d'imposta, detengono investimenti all'estero suscettibili di produrre redditi imponibili in Italia, che devono essere indicati nella dichiarazione annuale dei redditi.

Si ricorda che l'aliquota è stabilita nella misura dello 0,76 % del valore degli immobili, con una franchigia di 200 euro e che il valore è costituito dal costo risultante dall'atto di acquisto o dal contratto e, in mancanza, secondo il valore di mercato rilevabile nel luogo in cui è situato l'immobile. Si segnala che per gli immobili situati in Paesi aderenti allo Spazio economico europeo che garantiscono un adeguato scambio di informazioni, è assunto il valore catastale.

Inoltre, 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.

Con riguardo all'IVAFE, ovvero l'imposta sul valore dei prodotti finanziari, dei conti correnti e dei libretti di risparmio detenuti all'estero, il comma 710, lett. c) e d), della legge di bilancio 2020:

- interviene nel comma 18 del citato art. 19 del D.L. n. 201 del 2011 per estendere il suo ambito applicativo ai "soggetti" residenti nel territorio dello Stato e non soltanto alle persone fisiche;
- inserisce in detto art. 19 il comma 18-bis per disporre che soggetti passivi di tale imposta sono i soggetti indicati all'art. 4, comma 1, del decreto-legge 28 giugno 1990, n. 167, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 1990, n. 227, cioè le persone fisiche, gli enti non commerciali e le società semplici ed equiparate ai sensi dell'art. 5 del T.U.I.R..

Nel comma 22 dell'art. 19 del D.L. n. 201 in esame viene precisato che per il versamento, la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, le sanzioni e i rimborsi nonché per il contenzioso, riferiti sia all'IVIE che all'IVAFE, si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi e non quelle previste per l'imposta sul reddito delle persone fisiche. Di norma, le imposte patrimoniali per i beni detenuti all'estero (IVIE ed IVAFE) si liquidano all'interno del quadro RW del modello REDDITI.

Nei casi di esonero dalla compilazione del quadro RW, quando i beni esteri sono affidati in gestione o in amministrazione ad intermediari residenti ex art. 4, comma 3, del D.L. n. 167/1990, questi ultimi devono applicare e versare l'imposta dovuta dal contribuente, ricevendo apposita provvista.

Nel caso in cui il contribuente non fornisca la provvista, gli intermediari sono tenuti ad effettuare le segnalazioni nominative all'Amministrazione finanziaria attraverso i modelli per i sostituti d'imposta.

Si rinvia, per approfondimenti, ai chiarimenti emanati dall'Agenzia delle entrate (vd. circolare n. 28/E del 2 luglio 2012) a commento dell'introduzione dell'IVIE e dell'IVAFE.

10. Rideterminazione del valore di acquisto dei terreni e delle partecipazioni

La legge di bilancio 2020, con i commi 693 e 694, è nuovamente intervenuta per disporre la proroga della facoltà per i contribuenti, che possiedono titoli, quote o diritti, non negoziati in mercati regolamentati, nonché terreni edificabili e con destinazione agricola, di rideterminare il loro valore di acquisto.

La tecnica utilizzata dal legislatore della legge di bilancio 2020 è uguale a quella adottata nella legge di bilancio 2019, 30 dicembre 2018, n. 145¹³, cioè quella di aggiornare le modalità e i termini previsti dall'art. 2, comma 2, del D.L. n. 282 del 2002 e di stabilire la misura delle aliquote delle imposte sostitutive di cui all'art. 5, comma 2, della legge 28 dicembre 2001, n. 448 e di cui all'art. 7, comma 2, della medesima legge.

In particolare, per effetto del comma 693 della legge di bilancio 2020, il comma 2 dell'art. 2 del D.L. n. 282 del 2002 stabilisce che le disposizioni degli artt. 5 e 7 della legge 28

¹³ Vd. l'art. 1, commi 1053 e 1054, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, e la circolare dell'Agenzia delle entrate n. 8/E del 10 aprile 2019.

dicembre 2001, n. 448, e successive modificazioni, si applicano anche per la rideterminazione dei valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola posseduti alla data dell'1° gennaio 2020. 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; sull'importo delle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 % annuo, da versarsi contestualmente. La redazione e il giuramento della perizia devono essere effettuati entro la predetta data del 30 giugno 2020.

Il successivo comma 694 stabilisce che sui valori di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni edificabili e con destinazione agricola, rideterminati con le modalità e nei termini indicati dal comma 2 dell'articolo 2 del citato decreto-legge n. 282 del 2002, come da ultimo modificato dal comma 693, le aliquote delle imposte sostitutive di cui all'art. 5, comma 2, della legge n. 448 del 2001, sono pari entrambe all'11 % e l'aliquota di cui all'articolo 7, comma 2, della medesima legge (relativa alla rideterminazione dei valori di acquisto dei terreni edificabili e con destinazione agricola) è aumentata all'11 %¹⁴.

Come noto, il valore rideterminato può essere utilizzato in caso di cessione onerosa dei terreni e partecipazioni in luogo del costo storico ai fini del calcolo dei redditi diversi di cui all'art. 67, comma 1, lettere a), b), c) e c-bis), del T.U.I.R..

La procedura di rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni si perfeziona con il versamento di un'imposta sostitutiva dovuta nella misura dell'11 % del valore risultante dalla perizia. Il termine entro il quale redigere la perizia giurata (cui si applica l'art. 64 del codice di procedura civile), redatta da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili, è il 30 giugno 2020.

Allo stesso termine del 30 giugno 2020 occorre provvedere al pagamento dell'imposta e resta ferma la possibilità per il contribuente di effettuare il versamento in un'unica soluzione o di rateizzare gli importi dovuti fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data. In tal caso, su ciascuna rata successiva alla

¹⁴ L'art. 5 della legge n. 448 del 2001 prevedeva la tassazione delle plusvalenze con aliquota di imposta sostitutiva diversa a seconda che le partecipazioni risultassero "qualificate" e "non qualificate"; l'aliquota è ora unificata per effetto delle modifiche apportate dall'art. 1, comma 1000, della legge 205 del 2017.

prima sono dovuti gli interessi nella misura del 3 % annuo da versare contestualmente a ciascuna rata (30 giugno 2021 e 30 giugno 2022)¹⁵.

Con riferimento alle partecipazioni, l'agevolazione, inizialmente prevista dall'articolo 5 della L. n. 448/2001, riguarda le persone fisiche non imprenditori, le società semplici e soggetti equiparati e gli enti non commerciali.

Per poter fruire della riapertura dei termini in esame è necessario che le partecipazioni siano possedute alla data del 1° gennaio 2020.

La procedura si concretizza tramite due fasi principali:

- redazione e giuramento di un'apposita perizia di stima entro il 30/06/2020;
- pagamento in autoliquidazione dell'imposta sostitutiva con aliquota unica pari all'11% dell'intero valore risultante dalla perizia delle partecipazioni non negoziate entro il 30/06/2020, oppure in tre rate scadenti il 30/06/2020, il 30/06/2021 e il 30/06/2022. Sulla seconda e terza rata si applicano gli interessi del 3% annui.

L'imposta sostitutiva si applica sull'intero valore risultante dalla perizia delle partecipazioni non quotate (e non quindi solo sull'incremento di valore attribuito).

Il perfezionamento della procedura si ha con il pagamento dell'unica rata, o della prima rata in caso di pagamento rateale.

In caso di cessione delle partecipazioni rivalutate, qualora il valore di perizia sia superiore al prezzo di cessione, la minusvalenza non ha rilevanza fiscale per il contribuente.

Lo stesso comma 693 della legge di bilancio inoltre ripropone anche l'agevolazione fiscale relativa alla rideterminazione del costo fiscale dei terreni edificabili e con destinazione agricola, originariamente prevista dall'art. 7 della L. n. 448/2001, più volte oggetto di proroga ad opera di successivi provvedimenti.

Dal 1° gennaio 2020 la rideterminazione del costo dei terreni è subordinata al pagamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 11% e si applica ai terreni posseduti all'1.1.2020.

La rideterminazione del costo o valore di acquisto dei terreni è riservata ai soggetti che effettuano operazioni suscettibili di generare redditi diversi di cui all'art. 67 comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R.¹⁶.

Per beneficiare del regime agevolato in argomento, è necessario come per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni:

¹⁵ Nella circolare n. 8/E del 2019 l'Agenzia delle entrate riassume le fonti normative e gli interventi interpretativi in materia.

¹⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 31.1.2002 n. 12 (§ 1).

- la redazione e il giuramento di un'apposita perizia di stima, da parte di un soggetto abilitato entro il 30 giugno 2020;
- procedere al versamento in autoliquidazione di un'imposta sostitutiva sul valore periziato, da parte del contribuente (come per la rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni è possibile il pagamento in tre rate).

L'imposta sostitutiva si applica sull'intero valore risultante dalla perizia dei terreni (e non quindi solo sull'incremento di valore attribuito), con l'aliquota del 11%¹⁷.

Per entrambe le agevolazioni fiscali sopra esaminate il perfezionamento della rideterminazione del costo o valore di acquisto è un'opzione definitiva del contribuente che l'ha posta in essere¹⁸, nel senso che non è previsto il rimborso dell'imposta versata e sussiste l'obbligo di completare il versamento rateale anche quando, ad esempio, in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate, non si sia tenuto conto del valore rideterminato.

La presente circolare è stata redatta con il contributo della Dott.ssa Stefania Barsalini, Partner Studio Dattilo commercialisti associati (aderente Assosim)

¹⁷ Nella proroga per il 2020 l'aliquota dell'imposta sostitutiva è incrementata all'11% rispetto al 10% in vigore nell'esercizio 2019.

¹⁸ Circ. Agenzia delle Entrate 24.10.2011, n. 47 (§ 1.3) e 4.8.2004, n. 35 (§ 2). In particolare, la Circ. n. 47, precisa quanto si riporta "(...) coloro che abbiano effettuato il versamento dell'imposta dovuta ovvero di una o più rate della stessa, qualora in sede di determinazione delle plusvalenze realizzate per effetto della cessione delle partecipazioni o dei terreni non tengano conto del valore rideterminato, non hanno diritto al rimborso dell'imposta pagata e sono tenuti, nell'ipotesi di pagamento rateale, ad effettuare i versamenti successivi. Le norme in esame prevedono, infatti, la facoltà di avvalersi di un'agevolazione e il contribuente non può modificare successivamente la scelta liberamente effettuata in mancanza di una apposita disposizione in tal senso. Qualora il contribuente abbia effettuato il versamento della prima rata nei termini di legge ed abbia ommesso di effettuare i successivi versamenti, questi ultimi sono iscritti a ruolo ai sensi degli articoli 10 e seguenti del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602".