



Berta, Nembrini, Colombini e Associati

CONSULENZA SOCIETARIA, FISCALE E DEL LAVORO

**AI CLIENTI
LORO SEDI**

Circolare n. 4 del 21/01/2019

**Dott. Giorgio Berta
Rag. Mirella Nembrini
Rag. Sergio Colombini**

Dott. Antonio Aldeghi
Dott.ssa Marina Asperti
Rag. Donato Belloni
Dott.ssa Silvia Belotti
Dott. Alessandro Bianchi
Dott.ssa Valentina Bonomi
Dott. Valerio Chignoli
Dott. Enzo Colleoni
Dott.ssa Maria de Rosa Diaz
Dott.ssa Sabrina Durante
Dott. Nicola Fiameni
Dott.ssa Eleonora Fornari
Dott.ssa Francesca Ghezzi
Dott.ssa Silvia Gibillini
Dott.ssa Elisa Marcandalli
Dott. Massimo Medici
Dott. Andrea Medolago
Dott.ssa Margherita Molinari
Dott. Luigi Nespoli
Dott.ssa Sara Nicoli
Dott. Franco Patti
Dott. Riccardo Rapelli
Dott. Massimo Restivo
Dott.ssa Marilena Rota
Dott.ssa Laura Santini
Dott.ssa Clara Sterli
Dott. Guido Tisi
Dott.ssa Simona Vavassori
Dott. Federico Vicari
Dott. Massimo Zanardi

Dott. Francesco Arciprete
Dott.ssa Jessica Gambirasio
Dott.ssa Alessandra Iemmi
Dott.ssa Sara Laini
Dott. Denis Rota
Dott. Pietro Sansica

LEGGE DI BILANCIO 2019

È stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 2018
supplemento ordinario n. 62, la L. 145/2018 di cui si offre un quadro sinottico.

Studio BNC | Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili - Revisori Legali - Consulenti del Lavoro

Bergamo Via G. Mazzini, 4 | 24128 Bergamo | T +39 035 2286999 | F +39 035 216380

Grumello del Monte Piazzetta Rota Don Geremia, 18 | 24064 Grumello del Monte (BG) | T +39 035 832026 | F +39 035 4420936

Treviglio Viale Alcide De Gasperi, 14 scala G | 24047 Treviglio (BG) | T +39 0363 419330 | F +39 0363 594558

Codice Fiscale e P.IVA 02210110165 | info@studiobnc.it

studiobnc.it

STUDIO INTEGRATO
ACB GROUP

Articolo 1	Contenuto
Comma 2	Sterilizzazione clausola di salvaguardia Si provvede a sterilizzare le clausole di salvaguardia previste negli anni passati che avrebbero determinato un incremento delle aliquote Iva.
Comma 4	Modifiche al concetto di panetteria ai fini Iva Viene sostituito il comma 2, articolo 75, L. 413/1991 stabilendo che, ai fini Iva, per prodotti della panetteria ordinaria devono intendersi compresi, oltre ai <i>crackers</i> e le fette biscottate, anche quelli contenenti ingredienti e sostanze ammessi dal Titolo III, L. 580/1967, con la sola inclusione degli zuccheri previsti dalla stessa Legge o destrosio e saccarosio, i grassi e gli oli alimentari industriali ammessi dalla legge, i cereali interi o in granella e semi, semi oleosi, le erbe aromatiche e le spezie di uso comune.
Commi 7 e 8	Proroga regime per le immobiliari In attesa della riforma prevista per la fiscalità diretta e indiretta delle imprese immobiliari, viene confermata la non rilevanza ai fini dell'articolo 96, Tuir, degli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare. Si ricorda come siano tali le società il cui valore dell'attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore normale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati. Ai fini della suddetta proroga vengono stanziati: - 17,7 milioni di euro per l'anno 2020 e - 10,1 milioni di euro annui a decorrere dal 2021.
Commi 9-11	Nuovi forfettari entro i 65.000 Viene modificato il regime dei forfettari prevedendo che il regime agevolato si applica ai contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi o percepito compensi, ragguagliati ad anno, non superiori a 65.000 euro. Data la rilevanza dell'argomento è stato previsto un apposito approfondimento al paragrafo n. 1 della presente circolare.
Comma 12	Innalzamento percentuale deducibilità IMU Per effetto di una modifica apportata all'articolo 14, comma 1, D.lgs. 23/2011, la percentuale di deducibilità dell'IMU versata sugli immobili strumentali dal reddito di impresa e da quello derivante dall'esercizio di arti e professioni viene incrementata al 40%.
Commi 17-22	Flat tax A decorrere dal 1° gennaio 2020, le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che nel periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione hanno conseguito ricavi o percepito compensi compresi tra 65.001 e 100.000 euro ragguagliati ad anno, possono applicare al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, determinato nei modi ordinari, un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito, delle addizionali regionali e comunali e dell'Irap con l'aliquota del 20%.

	Data la rilevanza dell'argomento è stato previsto un apposito approfondimento al paragrafo n. 1 della presente circolare.
Commi 23-26	Modifica riporto delle perdite fiscali Irpef Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 8, Tuir, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in Snc e Sas sono computate in diminuzione dei relativi redditi (cioè redditi di impresa) conseguiti nei periodi d'imposta e, per la differenza, nei successivi, in misura non superiore all'80% dei relativi redditi conseguiti in detti periodi d'imposta e per l'intero importo che trova capienza in essi. Tale nuovo regime si rende applicabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017. Inoltre, le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'articolo 66, Tuir (contribuenti semplificati): a) del periodo d'imposta 2018 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi; b) del periodo d'imposta 2019 sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi. Le perdite del periodo d'imposta 2017, per la parte non compensata ai sensi dell'articolo 8, comma 1, Tuir, nel testo vigente prima della data di entrata in vigore della presente legge, sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti: a) nei periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi; b) nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l'intero importo che trova capienza in essi. Infine, per effetto delle modifiche apportate all'articolo 116, Tuir, per le società a ristretta base proprietaria, per le perdite si applicano le disposizioni dell'articolo 84, comma 3, Tuir. Per i soggetti che fruiscono di un regime di esenzione dell'utile, la perdita è riportabile nei limiti di cui all'articolo 84, comma 1, secondo periodo, Tuir.
Commi 28-34	Detassazione utili reinvestiti A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, il reddito complessivo netto ai fini Ires, può essere assoggettato a un'aliquota ridotta del 9% (quindi al 15%), per la parte corrispondente agli utili del periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'importo corrispondente alla somma: a) degli investimenti effettuati in beni strumentali materiali nuovi di cui all'articolo 102, Tuir; b) del costo del personale dipendente assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato. Data la rilevanza dell'argomento è stato previsto un apposito approfondimento al paragrafo n. 3 della presente circolare.

Commi 35-50	Imposta sui servizi digitali e abolizione imposta sulle transazioni digitali Viene istituita l'imposta sui servizi digitali, con conseguente abrogazione dell'imposta sulle transazioni digitali di cui alla L. 205/2017. Soggetti passivi sono gli esercenti attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, nel corso di un anno solare, realizzano congiuntamente: - un ammontare complessivo di ricavi ovunque realizzati non inferiore a 750 milioni di euro; - un ammontare di ricavi derivanti da servizi digitali, realizzati nel territorio dello Stato, non inferiore a 5,5 milioni di euro. Per servizi digitali si intendono: 1. veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; 2. messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi; 3. trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale. Sono esclusi dalla base imponibile i ricavi relativi a servizi resi a soggetti controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante, ex articolo 2359, cod. civ.. La base imponibile si determina al lordo dei costi e al netto dell'Iva e di altre imposte indirette. Il ricavo è tassabile in un determinato periodo d'imposta (che coincide con l'anno solare) a condizione che l'utente sia localizzato, in detto periodo, in Italia. A tal fine, un utente si considera localizzato in Italia se: a) nel caso di un servizio di veicolazione su un'interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia, la pubblicità figura sul dispositivo dell'utente nel momento in cui il dispositivo è utilizzato nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere a un'interfaccia digitale; b) nel caso di messa a disposizione di un'interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni o servizi: 1. il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale che facilita le corrispondenti cessioni di beni o prestazioni di servizi direttamente tra gli utenti, l'utente utilizza un dispositivo nel territorio dello Stato in detto periodo d'imposta per accedere all'interfaccia digitale e conclude un'operazione corrispondente su tale interfaccia in detto periodo d'imposta; 2. il servizio comporta un'interfaccia digitale multilaterale di un tipo che non rientra tra quelli di cui sopra, l'utente dispone di un conto per la totalità o una parte di tale periodo d'imposta che gli consente di accedere all'interfaccia digitale e tale conto è stato aperto utilizzando un dispositivo nel territorio dello Stato;
--------------------	--

	c) nel caso di trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale, i dati generati dall'utente che ha utilizzato un dispositivo nel territorio dello Stato per accedere a un'interfaccia digitale, nel corso di tale periodo d'imposta o di un periodo d'imposta precedente, sono trasmessi in detto periodo d'imposta. L'imposta è pari al 3% dell'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre e deve essere versata entro il mese successivo a ciascun trimestre e alla presentazione della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta. Ai fini dell'accertamento, delle sanzioni e della riscossione, nonché per il relativo contenzioso, si applicano le disposizioni previste in materia di Iva, in quanto compatibili. I soggetti non residenti, privi di Stabile organizzazione e di un numero identificativo ai fini Iva, che nel corso di un anno solare realizzano i presupposti impositivi, devono fare richiesta all'Agenzia delle entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali. I soggetti residenti nel territorio dello Stato che appartengono allo stesso gruppo sono solidalmente responsabili con questi ultimi per le obbligazioni derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali. Con un D.M., da emanare entro 4 mesi dal 1° gennaio 2019, sono stabilite le disposizioni di attuazione dell'imposta sui servizi digitali; inoltre, il medesimo D.M. può prevedere che, per le società appartenenti al medesimo gruppo, per l'assolvimento degli obblighi derivanti dalle disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali sia nominata una singola società del gruppo. È prevista, inoltre, l'emanazione di uno o più provvedimenti direttoriali. Le disposizioni relative all'imposta sui servizi digitali si applicano a decorrere dal sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale del D.M. di cui sopra.
Commi 51 e 52	Abolizione abbattimento Ires enti associativi Per effetto dell'abrogazione dell'articolo 6, D.P.R. 601/1973, viene meno il regime agevolato di tassazione, consistente nell'abbattimento nella misura del 50% dell'Ires, per: - enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; - istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; - enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; - istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti istituti, costituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della

	legislazione dell'Unione europea in materia di “<i>in house providing</i>” costituiti e operanti alla data del 31 dicembre 2013. Ai fini del calcolo degli acconti dovuti per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 si tiene conto dell’abrogazione dell’agevolazione.
Comma 59	Cedolare secca su immobili commerciali Viene esteso il regime opzionale della c.d. cedolare secca, con aliquota sostitutiva Irpef pari la 21%, per i canoni di locazione relativi a contratti stipulati nel 2019, <u>aventi a oggetto immobili accatastati in C/1 di massimo 600 mq</u>, escluse le pertinenze e le relative pertinenze locate congiuntamente. Il regime non si rende applicabile per i contratti che sebbene siano stipulati nel 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale.
Commi 60–65 e 229	Proroga iper ammortamento Viene prevista la proroga dell’<i>iper</i> ammortamento introdotto con L. 232/2016. In particolare, l’agevolazione si applica anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Data la rilevanza dell’argomento è stato previsto un apposito approfondimento al paragrafo n. 4 della presente circolare.
Comma 66	Estromissione agevolata beni immobili imprenditore individuale Viene riproposta l’estromissione agevolata dei beni immobili strumentali per l’imprenditore individuale, a condizione che tali beni siano posseduti alla data del 31 ottobre 2018. Le estromissioni devono essere poste in essere dal 1° gennaio 2019 al 31 maggio 2019. I versamenti rateali dell’imposta sostitutiva, confermata nella misura dell’8%, devono essere effettuati, rispettivamente, entro: - 30 novembre 2019 e - 16 giugno 2020. Per i soggetti che si avvalgono delle suddette disposizioni gli effetti dell’estromissione decorrono dal 1° gennaio 2019.
Comma 67	Risparmio energetico Viene prorogata al 31 dicembre 2019 la detrazione prevista per gli interventi relativi al risparmio energetico. Vengono, inoltre, prorogate, al 31 dicembre 2019, anche le detrazioni relative agli interventi di ristrutturazione edilizia e quelle connesse per l’acquisto di mobili.
Comma 68	Bonus verde Viene prorogata al 2019 l’agevolazione consistente nella detrazione dall’Irpef lorda di un importo pari al 36% delle spese documentate, nel limite di 5.000 euro per unità immobiliare a uso abitativo, sostenute ed effettivamente rimaste a carico dei contribuenti che possiedono o

	detengono, sulla base di un titolo idoneo, l'immobile sul quale sono effettuati gli interventi relativi alla: - sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi; - realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.
Commi 70-72	R&S I commi intervengono sulla disciplina del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo, prevedendo l'abbassamento della quota agevolabile (salvo specifiche ipotesi) dal 50 al 25%, nonché del massimo importo annualmente concedibile a ciascuna impresa da 20 a 10 milioni di euro; si introduce un maggior dettaglio nell'individuazione delle spese agevolabili; si prevede infine l'introduzione di adempimenti documentali per la spettanza e l'utilizzabilità del credito d'imposta. Più in dettaglio, il credito d'imposta per ricerca e sviluppo viene in linea generale abbassata dal 50 al 25% dell'eccedenza agevolabile. Resta ferma la misura del 50% solo con riferimento a specifiche spese, nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate internamente all'impresa (spese del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato direttamente impiegato in tali attività di ricerca e, nel caso di attività di ricerca e sviluppo commissionate a terzi, solo per i contratti stipulati con Università, enti e organismi di ricerca nonché con <i>start-up</i> e PMI innovative indipendenti). Con la lettera b), viene abbassato da 20 a 10 milioni di euro l'importo massimo annuo concedibile a ciascuna impresa a titolo di credito d'imposta per ricerca e sviluppo. La lettera c) modifica in più parti il comma 6, articolo 3, D.L. 145/2013, che elenca le spese agevolabili; la disciplina vigente vi include genericamente le spese per il personale impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo. Viene, inoltre, introdotta la lettera <i>a-bis</i>) che comprende tra le spese agevolabili anche quelle per il personale titolare di rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (che, come chiarisce la Relazione illustrativa, è una spesa agevolabile al 25%). Con le modifiche alla lettera c), comma 6, articolo 3, D.L. 145/2013, sostituita con le due nuove lettere c) e <i>c-bis</i>), viene specificato l'ambito delle spese ammissibili al credito d'imposta sostenute per contratti di ricerca. La norma vigente ammette all'agevolazione le spese per contratti di ricerca stipulati con Università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le <i>start-up</i> innovative. Per effetto delle modifiche in commento, sono ammissibili al credito d'imposta le spese relative a: • contratti stipulati con Università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, agevolabile al 50% per effetto delle norme in esame (nuova lettera c));

- contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di *start-up* innovative e di PMI innovative, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione, in entrambi i casi, che non appartengano al medesimo gruppo dell'impresa committente;
- contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate nella lettera c) per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, sempre che non appartengano al medesimo gruppo dell'impresa committente. Tale spesa è agevolabile al 25% (nuova lettera c-bis)).

La lettera c), n. 3 introduce tra le spese agevolabili (lettera d-bis)) del comma 6), articolo 3, D.L. 145/2013) quelle sostenute per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale (di cui alle lettere b) e c), comma 4, articolo 3, D.L. 145/2013).

È specificato che l'ammissibilità di nuove fattispecie di spesa al credito d'imposta non opera, qualora l'inclusione del costo di tali beni tra le spese ammissibili al credito d'imposta abbia l'effetto di ridurre l'eccedenza agevolabile.

La lettera d) introduce un nuovo comma 6-bis, articolo 3, D.L. 145/2013, che individua nuovi criteri di calcolo del beneficio, in quanto le modifiche al comma 1, articolo 3, come si è visto, hanno differenziato le aliquote applicabili.

In particolare, come chiarito dalla Relazione illustrativa, il nuovo criterio opera direttamente sull'eccedenza agevolabile (differenza tra l'ammontare complessivo delle spese ammissibili sostenute nel periodo agevolato e media del triennio 2012-2014), individuando la quota su cui applicare l'aliquota del 50% e la restante quota su cui applicare l'aliquota del 25% in ragione della diversa incidenza delle varie tipologie di spese sulle spese complessive sostenute nel periodo agevolabile.

La quota del 50% si applica, in particolare, sulla parte delle somme agevolabili, proporzionalmente riferibile alle spese per il personale e per i contratti di ricerca, rispetto alle spese ammissibili complessivamente sostenute nello stesso periodo d'imposta agevolabile; per la parte residua, si applica l'aliquota del 25%.

La lettera e), aggiungendo un periodo alla fine del comma 8, articolo 3, D.L. 145/2013, chiarisce che l'utilizzabilità del credito d'imposta è subordinata all'avvenuto adempimento di specifici obblighi di certificazione previsti dalla legge.

Il comma 8 disciplina la rilevanza a fini fiscali del credito d'imposta; esso è utilizzabile esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui sono stati sostenuti i costi agevolabili.

Il nuovo comma 11, articolo 3, D.L. 145/2013 (come sostituito dalla lettera f) subordina il riconoscimento del credito d'imposta e il suo utilizzo ad alcuni adempimenti certificativi.

Il credito d'imposta è riconosciuto e utilizzabile solo previa documentazione dell'effettivo sostenimento delle spese ammissibili, nonché del fatto che le spese corrispondono alla documentazione contabile predisposta dall'impresa.

Le predette circostanze 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, l'apposita 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). Nell'assunzione di tale incarico, il revisore legale dei conti o la società di revisione legale dei conti osservano i già menzionati principi di indipendenza.

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 al minore tra quello effettivamente sostenuto e 5.000 euro; fermo restando, comunque, il limite massimo di 10 milioni di euro di importo concedibile per ciascuna impresa su base annuale.

La successiva lettera g) fa confluire la disciplina dei controlli successivi, con importanti modifiche, nel nuovo comma 11-*bis*), articolo 3, D.L. 145/2013.

A tale scopo, le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione. La relazione, nel caso di attività svolte internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo, nel caso in cui le attività di ricerca siano commissionate a soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività di ricerca e sviluppo.

La lettera h) effettua una modifica di coordinamento al comma 12, articolo 3, D.L. 145/2013, che nella formulazione vigente dispone l'applicazione della disciplina penale sulle attività dei periti al revisore legale dei conti o al professionista responsabile della revisione legale dei conti, ove questi incorra in colpa grave nell'esecuzione degli atti richiesti per il rilascio della certificazione di cui al menzionato comma 11, articolo 3, D.L. 145/2013.

Si individua la decorrenza delle modifiche apportate con le norme in esame. Queste si applicano, in linea generale, dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Tuttavia, in deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie sancito all'articolo 3 dello Statuto dei contribuenti (L. 212/2000), si applicano già al periodo d'imposta in corso alla suddetta data del 31 dicembre 2018 le norme che riguardano gli adempimenti documentali per la spettanza e l'utilizzabilità del credito d'imposta e il regime dei controlli successivi.

	Si formula, poi, una norma interpretativa della disposizione (comma 1-bis, articolo 3, D.L. 145/2013) ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile, assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato.
Commi 73-76	Credito di imposta per acquisto imballaggi biodegradabili Viene introdotto, per periodi di imposta 2019 e 2020, un credito di imposta per le imprese che acquistano: - prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica; - imballaggi biodegradabili e compostabili secondo la normativa UNI EN 13432:2002; o derivanti dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio nella misura del 36% delle spese sostenute e documentate, nel limite massimo annuo di 20.000 euro. A tal fine il fondo stanziato ammonta a 1 milione di euro per ciascuna annualità. Tale credito viene indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta di riconoscimento del credito. Il credito non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile Irap e non rileva ai fini degli articoli 61 e 109, comma 5, Tuir. Il credito può essere utilizzato esclusivamente in compensazione a decorrere dal 1° gennaio del periodo di imposta successivo a quello in cui sono stati effettuati gli acquisti dei prodotti.
Commi 82 e 83	Ampliamento attività considerate non commerciali Viene esteso il perimetro delle attività, svolte dagli ETS, considerate come non commerciali. In particolare, si considerano tali, a condizione che siano svolte da fondazioni delle ex istituzioni pubbliche di assistenza e beneficenza: a) interventi e servizi sociali ai sensi dell'articolo 1, commi 1 e 2, L. 328/2000 e interventi, servizi e prestazioni di cui alla L. 104/1992 e alla L. 112/2016; b) interventi e prestazioni sanitarie; c) prestazioni socio-sanitarie di cui al D.P.C.M. 14 febbraio 2001 a condizione, tuttavia, che gli utili ritratti siano integralmente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria e che non sia deliberato alcun compenso agli organi amministrativi. Le suddette agevolazioni soggiacciono alle regole previste dal <i>de minimis</i> di cui ai Regolamenti (UE) 1407/2013 e 1408/2013.
Comma 89	Canone Rai Viene confermato il canone annuo per uso privato in 90 euro.
Commi 156-161	Credito di imposta rimozione amianto Viene introdotto un credito di imposta, nella misura del 65%, delle erogazioni liberali in denaro effettuate nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018, per interventi su edifici e terreni pubblici, sulla base di progetti presentati dagli enti proprietari, ai fini della bonifica ambientale, compresa la rimozione dell'amianto dagli edifici, della prevenzione e del risanamento del

	dissesto idrogeologico, della realizzazione o della ristrutturazione di parchi e aree verdi attrezzate e del recupero di aree dismesse di proprietà pubblica. Il credito d'imposta è riconosciuto: - alle persone fisiche e agli enti non commerciali nei limiti del 20% del reddito imponibile; - ai soggetti titolari di reddito d'impresa nei limiti del 10 per mille dei ricavi annui. Il credito è altresì riconosciuto qualora le erogazioni liberali in denaro effettuate per gli interventi di cui sopra siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi. Il credito è ripartito in 3 quote annuali di pari importo. I titolari di reddito d'impresa possono utilizzare il credito di imposta in compensazione e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e Irap. I soggetti beneficiari, compresi i concessionari o affidatari dei beni, dovranno: • comunicare mensilmente al Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare l'ammontare delle erogazioni liberali ricevute nel mese di riferimento; • dare pubblica comunicazione di tale ammontare, nonché della destinazione e dell'utilizzo delle erogazioni stesse, tramite il proprio sito <i>web</i> istituzionale. Con D.P.C.M., da adottare entro 90 giorni dal 1° gennaio 2019, sono individuate le disposizioni necessarie per l'attuazione. Sono stanziati le seguenti risorse: - per l'anno 2019 - 1 milione di euro; - per l'anno 2020 - 5 milioni di euro; - per l'anno 2021 - 10 milioni di euro.
Commi 184 - 199	Stralcio cartelle Viene introdotta la possibilità di definire con modalità agevolate i debiti delle persone fisiche che versino in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica, diversi da quelli annullati automaticamente ai sensi del D.L. 119/2018, affidati all'agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017, derivanti dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e dalle attività di accertamento a fini Irpef e Iva. Per approfondimenti sul tema e più in generale sulla pace fiscale si rimanda alla circolare di Studio n. 5 del 22.01.2019.
Comma 200	Rifinanziamento Nuova Sabatini Vengono implementati i fondi previsti per la Nuova Sabatini dei seguenti importi: - per l'anno 2019 – 48 milioni di euro; - per gli anni 2020, 2021, 2022 e 2023 – 96 milioni di euro; - per l'anno 2023 – 126 milioni di euro; - per l'anno 2024 – 48 milioni di euro.
Comma 218 e 220	Detassazione investimenti in <i>start up</i> Vengono innalzate, per il solo anno 2019, le aliquote di detrazione degli investimenti in <i>start-up</i> innovative, dal 30 al 40%.

	Inoltre, in ipotesi di acquisizione dell'intero capitale sociale di <i>start-up</i> innovative da parte di soggetti passivi Ires, diversi da <i>start-up</i> innovative, le aliquote sono incrementate, sempre per l'anno 2019, al 50%, a condizione che l'intero capitale sociale sia acquisito e mantenuto per almeno 3 anni. Tali disposizioni sono efficaci previa autorizzazione della commissione Europea.
Commi 228-231	Voucher per consulenze tecnologiche Viene riconosciuto, per i 2 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2018, un contributo a fondo perduto, nella forma di <i>voucher</i>, per l'acquisto di prestazioni consulenziali di natura specialistica finalizzate a sostenere i processi di trasformazione tecnologica e digitale attraverso le tecnologie abilitanti previste da Industria 4.0 e di ammodernamento degli assetti gestionali e organizzativi dell'impresa, compreso l'accesso ai mercati finanziari e dei capitali. Il contributo, per ogni periodo di imposta, è riconosciuto 1. alle micro e piccole imprese <i>ex</i> Raccomandazione 2003/361/CE: - in misura pari al 50% dei costi sostenuti - nel limite massimo di 40.000 euro. 2. alle medie imprese, <i>ex</i> Raccomandazione 2003/361/CE: - in misura pari al 30% dei costi sostenuti - nel limite massimo di 25.000 euro 3. alle reti di impresa <i>ex</i> articolo 3, commi 4-ter e ss., D.L. 5/2009, avente nel programma comune lo sviluppo di processi innovativi in materia di trasformazione tecnologica e digitale attraverso le tecnologie abilitanti previste da Industria 4.0 e di organizzazione, pianificazione e gestione delle attività, compreso l'accesso ai mercati finanziari e dei capitali: - in misura pari al 50% dei costi sostenuti - nel limite massimo di 80.000 euro. I contributi sono subordinati alla sottoscrizione di un contratto di servizio di consulenza tra le imprese o le reti beneficiarie e le società di consulenza o i <i>manager</i> qualificati iscritti in un elenco da adottare con un D.M. entro 90 giorni dal 1° gennaio 2019. I contributi sono erogati nel rispetto del Regolamento <i>de minimis</i>. I fondi messo a disposizione ammontano a 25 milioni annui per il triennio 2019 - 2021.
Comma 245	Deroga all'utilizzo del contante Viene innalzato a 15.000 euro il limite all'utilizzo del contante da parte dalle persone fisiche non italiane e non residenti nel territorio dello Stato, per l'acquisto di beni e di prestazioni legate al turismo effettuati presso soggetti che effettuano il commercio al minuto o applicano il regime Iva di cui all'articolo 74-ter, D.P.R. 633/1972, a condizione che il cedente e/o prestatore: 1. all'atto dell'effettuazione dell'operazione acquisiscano fotocopia del passaporto del cessionario/committente e autocertificazione dello stesso di non essere cittadino italiano e non residente in Italia e

	2. nel primo giorno feriale successivo all'operazione versino il denaro in un c/c intestato a proprio nome, presso un istituto finanziario, allegando copia della ricevuta della comunicazione preventiva all'Agenzia delle entrate, anche in via telematica, in cui è indicato il conto che si intende utilizzare.
Comma 283 e 284	Indennizzo rottamazione licenze commerciali È riconosciuto a regime, a decorrere dal 2019, l'indennizzo di cui all'articolo 1, D.lgs. 207/1996, a favore dei commercianti che cessino l'attività consegnando la licenza in Comune. È prorogato pertanto l'aumento dello 0,09% della contribuzione alla gestione IVS commercianti per il finanziamento dell'indennizzo in esame.
Comma 488	Bonus asili nido Per ciascuno degli anni 2019, 2020, 2021 è elevato a 1.500 euro su base annua il <i>bonus</i> asili nido, introdotto dal comma 355, articolo 1, L. 232/2016, relativo al pagamento di rette per la frequenza di asili nido pubblici e privati, ovvero per l'introduzione di forme di supporto presso la propria abitazione in favore dei bambini al di sotto dei 3 anni, affetti da gravi patologie croniche. L'importo del buono spettante a decorrere dall'anno 2022 è determinato, nel rispetto del limite di spesa programmato e in misura comunque non inferiore a 1.000 euro su base annua, con D.P.C.M., su proposta del Ministro per la famiglia e le disabilità, di concerto con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali e con il MEF, da adottare entro il 30 settembre 2021 tenuto conto degli esiti del monitoraggio dell'utilizzo di tale istituto. Si ricorda che il premio asilo nido non è cumulabile con la detrazione prevista dall'articolo 2, comma 6, L. 203/2008 (detrazioni fiscali frequenza asili nido), a prescindere dal numero di mensilità percepite. Inoltre, il bonus asilo nido non può essere fruito per mensilità coincidenti con quelle di fruizione dei benefici di cui all'articolo 1, commi 356 e 357, L. 232/2016 (cosiddetto <i>voucher baby sitting</i>).
Commi 621 – 626	Erogazioni liberali per manutenzione di impianti sportivi Ai privati che nel corso del 2019 effettuino erogazioni liberali in denaro per: - interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici - realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche è riconosciuto un credito di imposta nella misura del 65%. Il credito è riconosciuto anche nell'ipotesi in cui la donazione venga effettuata nei confronti dei concessionari o affidatari degli impianti pubblici. Il credito d'imposta è ripartito in 3 quote annuali di pari importo ed è riconosciuto nelle seguenti misure: - persone fisiche ed enti non commerciali nel limite del 20% del reddito imponibile; - soggetti titolari di reddito d'impresa nel limite del 10 per mille dei ricavi annui.

	Per i titolari di reddito d'impresa, inoltre, il credito è utilizzabile, nel limite complessivo di 13,2 milioni di euro, tramite compensazione e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap. È espressamente vietato il cumulo del credito con altre agevolazioni fiscali a fronte delle medesime erogazioni. I beneficiari devono: 1. comunicare immediatamente all'ufficio per lo sport presso la Presidenza del CdM ammontare e destinazione delle somme, nonché darne adeguata pubblicità; 2. entro il 30 giugno di ogni anno, fino a ultimazione delle opere, comunicare al medesimo ufficio lo stato di avanzamento dei lavori anche a mezzo di rendicontazione delle spese.
Comma 646	Modifiche all'esenzione dal bollo per le federazioni sportive Per effetto delle modifiche apportate all'articolo 27-bis, Tabella di cui all'allegato B annesso al D.P.R. 642/1972, viene prevista l'esenzione dall'imposta di bollo degli atti, documenti, istanze, contratti nonché copie anche se dichiarate conformi, estratti, certificazioni, dichiarazioni e attestazioni poste in essere o richiesti da Onlus nonché dalle federazioni sportive, dagli enti di promozione sportiva e dalle associazioni e società sportive dilettantistiche senza fine di lucro riconosciuti dal Coni.
Commi 654 - 656	Assegnazione terreni È prevista la concessione gratuita, per un periodo minimo di 20 anni: - del 50% dei terreni agricoli e a vocazione agricola, non utilizzabili per altre finalità istituzionali, di proprietà dello Stato non ricompresi negli elenchi predisposti ai sensi del D.lgs. 85/2010, nonché di proprietà degli enti pubblici nazionali (articolo 66, D.L. 1/2012) e - del 50% dei terreni ricompresi nella Banca delle terre incolte di cui all'articolo 3, D.L. 91/2017. Assegnatari di tali terreni possono essere: 1. nuclei familiari con 3 o più figli di cui almeno uno nato negli anni 2019-2021; 2. società costituite da giovani imprenditori agricoli che riservano ai nuclei di cui sopra almeno il 30% delle quote. Tali soggetti hanno, ai fini dello sviluppo aziendale, priorità nell'accesso alle agevolazioni previste per lo sviluppo dell'imprenditorialità e il ricambio generazionale di cui al D.lgs. 185/2000. Inoltre, i nuclei familiari hanno accesso a un mutuo agevolato con tasso di interesse pari a 0, nel limite di 200.000 euro e durata ventennale, per l'acquisto della prima casa in prossimità del terreno assegnato. A tal fine è istituito un fondo rotativo con dotazione iniziale pari a: - per l'anno 2019 - 5 milioni di euro e - per l'anno 2020 – 15 milioni di euro. Con un D.M. saranno stabilite le modalità attuative.
Comma 672	Fondi per il settore apistico Viene stanziata una spesa pari a 1 milione di euro annui, per il periodo 2019-2020, per la realizzazione di progetti nel settore apistico

	finalizzati al sostegno di produzioni e allevamenti di particolare rilievo ambientale, economico, sociale e occupazionale. Ai fini attuativi sarà emanato un D.M. entro 60 giorni a decorrere dal 1° gennaio 2019.
Commi 700 e 701	Vendita diretta prodotti agricoli Viene modificato l'articolo 4, D.lgs. 228/2001, disciplinante la vendita diretta da parte dei produttori agricoli, prevedendo, con il nuovo comma 1-bis, che gli imprenditori agricoli, singoli o associati possono vendere direttamente al dettaglio in tutto il territorio nazionale, prodotti agricoli e alimentari, appartenenti a uno o più comparti agronomici diversi da quelli dei prodotti propri, a condizione che: - siano direttamente acquistati da altri imprenditori agricoli; - il fatturato derivante dalla vendita dei propri prodotti sia prevalente rispetto a quello derivante dalla vendita dei prodotti acquistati. Viene, a tal fine, prevista una dotazione pari a 500.000 euro per l'anno 2019, da destinare alle Regioni e alle Province autonome di Trento e Bolzano, per la valorizzazione del territorio attraverso produzioni agroalimentari locali.
Comma 705	Estensione disciplina per i coadiuvanti dei cd Viene prevista l'estensione delle agevolazioni fiscali anche ai coadiuvanti del coltivatore diretto che partecipano attivamente, appartenenti al medesimo nucleo familiare, che risultano iscritti nella gestione previdenziale agricola quali coltivatori diretti.
Comma 762	Bonus pubblicità Viene previsto che il credito di imposta per investimenti in campagne pubblicitarie sulla stampa quotidiana e periodica anche on line e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali di cui all'articolo 57-bis, comma 1, D.L. 50/2017, è concesso ai sensi e nei limiti del <i>de minimis</i>.
Commi 806-809	Credito di imposta vendita al dettaglio quotidiani Viene introdotto, limitatamente agli anni 2019 e 2020, un credito di imposta per gli esercenti attività commerciali che operano esclusivamente nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici. Il credito è parametrato agli importi pagati a titolo di IMU, Tasi, Cosap e Tari con riferimento ai locali dove si svolge la medesima attività di vendita di giornali, riviste e periodici al dettaglio, nonché ad altre eventuali spese di locazione o ad altre spese individuate con un decreto di prossima emanazione. Il credito d'imposta è stabilito nella misura massima di 2.000 euro. L'agevolazione si estende anche agli esercenti attività commerciali non esclusivi a condizione che la predetta attività commerciale rappresenti l'unico punto vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici nel Comune di riferimento. Il credito d'imposta soggiace ai limiti del <i>de minimis</i> ed è utilizzabile esclusivamente in compensazione.
Comma 917	Rimborsi imposta sulla pubblicità Viene previsto, in deroga ai regolamenti comunali emanati ai sensi dell'articolo 52, D.lgs. 446/1997, che i rimborsi delle somme acquisite

	dai Comuni a titolo di maggiorazione dell'imposta comunale sulla pubblicità e del diritto sulle pubbliche affissioni per gli anni 2013 - 2018 possono essere effettuati in forma rateale entro 5 anni dalla data in cui la richiesta del contribuente è diventata definitiva.
Comma 919	Tariffe imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni A decorrere dal 1° gennaio 2019, le tariffe e i diritti relative all'imposta comunale sulla pubblicità e diritto sulle pubbliche affissioni possono essere aumentati dagli enti locali fino al 50% per le superfici superiori al metro quadrato e le frazioni di esso si arrotondano a mezzo metro quadrato.
Commi 940 - 948	Rivalutazione beni di impresa I soggetti OIC possono, anche in deroga all'articolo 2426, cod. civ., procedere alla rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni in società controllate e collegate, a esclusione degli immobili merce, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 01-01-2019. La rivalutazione deve avere a oggetto tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella Nota integrativa. Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali nella misura del 10%. Il maggior valore attribuito ai beni si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per quelli non ammortizzabili. Limitatamente ai beni immobili, i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2020. Le imposte sostitutive devono essere versate in unica rata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita; gli importi da versare possono essere compensati. Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei beni rivalutati in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita, ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze si ha riguardo al costo del bene prima della rivalutazione.
Commi 954-957	Incentivi per impianti di biogas per imprenditori agricoli In attesa dell'emanazione del decreto di incentivazione, attuativo dell'articolo 24, comma 5, D.lgs. 28/2011, gli impianti di produzione di

	energia elettrica alimentati a biogas, con potenza elettrica non superiore a 300 Kw, iscritti nel registro di cui al D.M. 23 giugno 2016, e facenti parte del ciclo produttivo di una impresa agricola, di allevamento, realizzati da imprenditori agricoli anche in forma consortile e la cui alimentazione deriva per almeno l'80% da reflui e materie derivanti dalle aziende agricole realizzatrici e per il restante 20% da loro colture di secondo raccolto, continuano ad accedere agli incentivi secondo le procedure, le modalità e le tariffe di cui al D.M. richiamato. Il GSE forma e pubblica la graduatoria delle domande iscritte a registro nel suo sito internet, secondo i seguenti criteri di priorità: 1. impianti localizzati, in tutto o in parte, in aree agricole classificate vulnerabili ai nitrati ai sensi del D.lgs. 152/1999; 2. impianti che richiedono una tariffa pari al 90% di quella di cui al decreto richiamato; 3. anteriorità della data ultima di completamento della domanda di partecipazione alla procedura. Quanto sopra viene meno alla data di pubblicazione del decreto di incentivazione richiamato, salvo i seguenti casi: - impianti ad accesso diretto che entrano in esercizio entro 45 giorni dalla data di pubblicazione del decreto di incentivazione; - impianti iscritti in graduatoria in posizione utile; - agli impianti che partecipano alle procedure indette prima della pubblicazione del decreto di incentivazione. Da ultimo, l'accesso agli incentivi è condizionato all'autoconsumo in sito dell'energia termica prodotta, a servizio dei processi aziendali.
Comma 985	Esenzione IMU sisma Emilia Viene prorogata, per i Comuni individuati dall'articolo 2-<i>bis</i>, comma 43, D.L. 148/2017 (Comuni dell'Emilia-Romagna colpiti dal sisma del 20 e 29 maggio 2012) l'esenzione dall'IMU, fino alla definitiva ricostruzione e agibilità dei fabbricati interessati e comunque non oltre il 31 dicembre 2019.
Comma 991	Proroga ripresa versamenti sisma Centro Italia Viene prorogato al 1° giugno 2019 il termine per la ripresa dei versamenti dei tributi sospesi, nonché dei contributi previdenziali e premi assicurativi, relativi alle zone colpite dal sisma del Centro Italia del 2016 (Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria). Viene elevato a 120 il numero massimo di rate mensili per i versamenti con decorrenza 1° giugno 2019.
Commi 997 e 998	Esenzioni da imposte comunali per le zone terremotate Viene prevista l'esenzione dall'imposta per le insegne di esercizio di attività commerciali e di produzione di beni o servizi e la tassa di occupazione per gli spazi e aree pubbliche per le attività con sede legale od operativa nei territori delle Regioni Abruzzo, Lazio, Marche e Umbria, interessati dagli eventi sismici verificatisi a far data dal 24 agosto 2016, ricompresi nei Comuni indicati negli allegati 1, 2 e 2-<i>bis</i>, D.L. 189/2016. Con regolamento MEF, da emanare entro 3 mesi dal 1° gennaio 2019, sono definite le modalità di attuazione.

Comma 1020	Zona franca urbana a Genova Viene prorogato al periodo di imposta 2019 il regime che riconosce alle imprese che hanno la sede principale o una sede operativa all'interno della ZFU urbana della città metropolitana di Genova e che hanno subito, a causa del crollo del Ponte Morandi, una riduzione del fatturato almeno pari al 25%, nel periodo dal 14 agosto 2018 al 30 settembre 2018, rispetto alla media del corrispondente periodo del triennio 2015 – 2017: • esenzione dalle imposte sui redditi del reddito derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella ZFU fino a concorrenza, per ciascun periodo di imposta, dell'importo di 100.000 euro riferito al reddito derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella ZFU; • esenzione Irap del valore della produzione netta derivante dallo svolgimento dell'attività svolta dall'impresa nella zona franca nel limite di euro 300.000 per ciascun periodo di imposta, riferito al valore della produzione netta; • esenzione dalle imposte municipali proprie per gli immobili siti nella ZFU posseduti e utilizzati per l'esercizio dell'attività economica; • esonero dal versamento dei contributi previdenziali e assistenziali, con esclusione dei premi per l'assicurazione obbligatoria infortunistica, a carico dei datori di lavoro, sulle retribuzioni da lavoro dipendente.
Comma 1022	Regime fiscale strutture periferiche di enti pubblici non economici Viene modificato l'articolo 148, comma 3, Tuir allargando anche alle strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse, la previsione di non commercialità delle attività svolte in diretta attuazione degli scopi istituzionali, effettuate verso pagamento di corrispettivi specifici nei confronti degli iscritti, associati o partecipanti, di altre associazioni che svolgono la medesima attività e che per legge, regolamento, atto costitutivo o statuto fanno parte di un'unica organizzazione locale o nazionale, dei rispettivi associati o partecipanti e dei tesserati dalle rispettive organizzazioni nazionali, nonché le cessioni anche a terzi di proprie pubblicazioni cedute prevalentemente agli associati.
Commi 1031 - 1038	Detrazione acquisto auto elettriche In via sperimentale, a chi acquista, anche in locazione finanziaria, e immatricola in Italia, dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021, un veicolo di categoria M1 nuovo di fabbrica, con prezzo risultante dal listino prezzi ufficiale della casa automobilistica produttrice inferiore a 50.000 euro, Iva esclusa, è riconosciuto un contributo parametrato al numero dei grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro (CO₂ g/km) compreso tra 2.500 e 6.000 euro, ridotti a un <i>range</i> tra 1.500 e 4.000 euro in caso di mancata rottamazione di un veicolo della medesima categoria omologato alle classi Euro 1, 2, 3 e 4.
Commi 1039 e 1040	Detrazione per acquisto e posa in opera delle colonnine di ricarica Viene introdotto il nuovo articolo 16-ter, Tuir con cui è prevista una detrazione dall'imposta lorda, fino a concorrenza del suo ammontare,

	per le spese documentate sostenute dal 1° marzo 2019 al 31 dicembre 2021 relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati a energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza aggiuntiva fino a un massimo di 7 kW. Le infrastrutture devono essere dotate di uno o più punti di ricarica di potenza <i>standard</i> non accessibili al pubblico ai sensi dell'articolo 2, comma 1, lettere d) e h), D.lgs. 257/2016. La detrazione si applica anche alle spese documentate rimaste a carico del contribuente, per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica sulle parti comuni degli edifici condominiali di cui agli articoli 1117 e 1117-<i>bis</i>, cod. civ. La detrazione, da ripartire tra gli aventi diritto in 10 quote annuali di pari importo, spetta nella misura del 50% delle spese sostenute ed è calcolata su un ammontare complessivo non superiore a 3.000 euro. Con D.M. da emanare entro 60 giorni dal 1° gennaio 2019, è individuata la disciplina applicativa.
Commi 1042-1045	Imposta sulle automobili inquinanti A decorrere dal 1° marzo 2019 e fino al 31 dicembre 2021, chiunque acquisti, anche in locazione finanziaria, e immatricoli in Italia un veicolo di categoria M1 nuovo di fabbrica è tenuto al pagamento di un'imposta parametrata al numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro eccedenti la soglia di 160 CO₂ g/km. Sono esentati gli acquisti di veicoli per uso speciale di cui all'allegato II, parte A, punto 5, Direttiva 2007/46/CE.
Comma 1048	Tasse automobilistiche Gli autoveicoli e motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i 20 e i 29 anni, se in possesso del certificato di rilevanza storica riportato sulla carta di circolazione, sono assoggettati al pagamento della tassa automobilistica con una riduzione pari al 50%.
Commi 1051 e 1052	Imposta sui giochi Vengono incrementati, con decorrenza 1° gennaio 2019, i prelievi erariale unici sugli apparecchi di cui all'articolo 110, comma 6, lettere a) e b), R.D. 773/1931, rispettivamente di: • 1,35 per gli apparecchi di cui alla lettera a) e • 1,25 per gli apparecchi di cui alla lettera b). Viene, inoltre, previsto che la percentuale delle somme giocate destinata alle vincite (<i>pay-out</i>) non è inferiore: - al 68% per gli apparecchi di cui alla lettera a) e - all'84% per gli apparecchi di cui alla lettera b).
Commi 1053 e 1054	Rivalutazione terreni e partecipazioni Viene riproposta la possibilità di rideterminare il valore dei terreni e delle partecipazioni ai fini della determinazione dei redditi diversi. La rideterminazione può essere effettuata a condizione che i terreni e le partecipazioni siano detenuti al 1° gennaio 2019, inoltre, la perizia e il versamento devono avvenire nel termine del 30 giugno 2019. Le aliquote sono così individuate: • partecipazioni qualificate – 11% • partecipazioni non qualificate – 10%

	• terreni – 10%.
Comma 1055	Abrogazione Iri Viene abrogata l'Iri prevista dall'articolo 55-bis, Tuir e conseguentemente vengono effettuate le opportune modifiche di coordinamento.
Commi 1056 e 1065	Differimento della deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti per enti creditizi e finanziari e imprese di assicurazione Viene rinviata al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026 la deduzione della quota del 10% dell'ammontare dei componenti negativi, prevista, ai fini Ires e Irap, dall'articolo 16, D.L. 83/2015. Ai fini della determinazione dell'acconto per il 2018 non si tiene conto di quanto sopra.
Commi 1057-1064	Acquisto veicoli ibridi Per il 2019, è riconosciuto un contributo pari al 30%, nel limite di 3.000 euro, per l'acquisto in Italia, anche in <i>leasing</i> , di un veicolo elettrico o ibrido nuovo di fabbrica, di potenza inferiore o uguale a 11 kW, delle categorie L1 e L3 con contestuale rottamazione di un veicolo delle medesime categorie, euro 1 o 2. Il contributo è riconosciuto dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto.
Commi 1067-1069	Perdite su crediti e prima applicazione Ifrs 9 Per gli enti creditizi e finanziari che applicano l'articolo 106, comma 3, Tuir, i componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione del fondo a copertura delle perdite per perdite attese su crediti di cui al § 5.5 dell'Ifrs 9, iscritti in bilancio in sede di prima adozione dell'Ifrs 9, nei confronti della clientela, sono deducibili dalla base imponibile Ires in misura pari al 10% del loro ammontare nel periodo d'imposta di prima adozione dell'Ifrs 9 e per il restante 90% in quote costanti nei 9 periodi d'imposta successivi (medesime regole ai fini Irap). Le regole sono applicabili in sede di prima adozione dell'Ifrs 9 anche se effettuata in periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore della legge di bilancio 2019.
Comma 1080	Abrogazione Ace Viene abrogata l'agevolazione consistente nell'Aiuto alla crescita economica (Ace); tuttavia, continuano ad applicarsi le disposizioni di cui al comma 2, articolo 3, D.M. 3 agosto 2017, relativamente all'importo del rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.
Commi 1085 e 1086	Modifiche all'Irap Con l'abrogazione del numero 3) della lettera a) del comma 1 presente nell'articolo 11, D.lgs. 446/1997 viene eliminata la deduzione di 15.000 euro (elevata a 21.000 euro nel caso di assunzioni di donne e <i>under 35</i>) prevista, con l'esclusione di banche, altri enti finanziari, imprese di assicurazione e 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 rifiuti, per ogni

	lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato in Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia. Viene inoltre abrogata la deduzione in misura pari al 10% dell'Irap lorda prevista per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, D.lgs. 446/1997 e che non si avvalgono di lavoratori dipendenti.
Comma 1092	Ampliamento soggettivo riduzione base imponibile IMU Viene modificato l'articolo 13, comma 3, lettera a), D.L. 201/2011, prevedendo l'estensione della riduzione della base imponibile alla metà anche in caso di morte del comodatario, al coniuge di quest'ultimo in presenza di figli minori.
Comma 1134	Agenti, mediatori e spedizionieri Prorogato fino al 31 dicembre 2019 il termine per l'iscrizione e l'aggiornamento della propria posizione nel Registro delle Imprese/REA da parte di agenti di affari in mediazione, ex articolo 2, L. 39/1989, agenti e rappresentanti di commercio, ex articolo 2, L. 204/1985, mediatori marittimi, ex articoli 1 e 4, L. 478/1968, spedizionieri, ex articolo 2, L. 1442/1941.

1) Ampliata la platea dei contribuenti forfettari

Il regime forfettario è caratterizzato dalla determinazione del reddito con criteri, appunto, forfettari, applicando, a seconda dell'attività esercitata, delle percentuali di redditività ai ricavi e compensi incassati dal contribuente nel corso del periodo d'imposta.

Gruppo	Codice attività ATECO 2007	Coefficiente redditività
Industrie alimentari e delle bevande	(10 - 11)	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	(47.81)	40%
Commercio ambulante di altri prodotti	(47.82 - 47.8)	54%
Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	86%
Intermediari del commercio	(46.1)	62%
Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)	40%
Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	(64 - 65 - 66) - (69 - 70 - 71 - 72 - 73 - 74 - 75) - (85) - (86 - 87 - 88)	78%
Altre attività economiche	(da 01 a 03 a 05 a 09), (da 12 a 33, da 35 a 39), (49 - 50 - 51 - 52 - 53) - (58 - 59 - 60 - 61 - 62 - 63) - (77 - 78 - 79 - 80 - 81 - 82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	67%

Il reddito così determinato non partecipa al reddito complessivo del contribuente, ma viene assoggettato a tassazione sostitutiva con una aliquota del 15%.

Nella circolare mensile di dicembre è stato proposto un contributo per riepilogare le regole di applicazione del regime forfettario e, in particolare, valutare la convenienza o meno ad accedere al regime.

Nel presente contributo ci concentreremo sulle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio per il 2019.

Tra i **requisiti di accesso**, da verificarsi sul periodo d'imposta precedente quello di utilizzo del regime, previsti dal comma 54, articolo 1, L. 190/2014, è rimasto unicamente il limite di fatturato; tale vincolo in precedenza era differenziato a seconda dell'attività esercitata, mentre la nuova previsione pone un limite unico pari a **65.000 euro**. Per applicare il regime forfettario nel 2019 occorre verificare il rispetto di tale limite nel periodo d'imposta 2018.

Sono invece stati eliminati i vincoli riguardanti l'impiego dei beni strumentali e del personale dipendente.

Oltre ai requisiti di accesso, occorre tenere in debita considerazione le **cause di esclusione** che potrebbero colpire il contribuente (queste da valutare in relazione all'anno in corso, quindi per applicare il regime nel 2019 non deve verificarsi una tra le seguenti situazioni nel 2019). Viene escluso dal regime:

- chi si avvale di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfettari di determinazione del reddito;
- le persone fisiche non residenti, ad eccezione di quelle che sono residenti in uno degli Stati Ue o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;

c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.

Relativamente a questi 3 requisiti non vi sono evoluzioni.

La preclusione (prevista alla lettera d-bis) riguardante coloro che nell'anno precedente hanno percepito redditi di lavoro dipendente e/o assimilati di importo superiore a 30.000 euro è sostituita **dall'impossibilità di accedere al forfettario per i soggetti che erano assunti come dipendenti o collaboratori e intendono svolgere l'attività d'impresa o professionale** prevalentemente nei confronti di quello che nel biennio precedente era uno dei loro datori di lavoro.

Ma l'intervento più delicato è quello previsto alla precedente lettera d): mentre sino al 2018 tale causa di esclusione si limitava a considerare il possesso di partecipazioni in soggetti trasparenti, la nuova disciplina allarga l'incompatibilità anche alle partecipazioni in Srl non trasparenti, creando non pochi problemi a molti contribuenti.

Su questo punto vi è stata una evoluzione e la versione finale affievolisce in parte tale vincolo e riguarda unicamente i soggetti che *"controllano direttamente o indirettamente srl o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni"*.

In altre parole, il possesso di una partecipazione in una Srl è ostativo solo se contemporaneamente tale partecipazione è di controllo ed interessa una società che svolge attività affine a quella del socio.

Pertanto, non vi sarà incompatibilità se:

- la partecipazione, anche di controllo, riguarda una società che svolge attività diversa (professionista che detiene una partecipazione di maggioranza in una società di commercio di abbigliamento);
- la partecipazione è minoritaria, anche se l'attività è affine (idraulico che detiene il 10% di una società che svolge attività di installazione di impianti idraulici).

La disposizione nella logica è chiara, ma serviranno i necessari chiarimenti per definire esattamente cosa si debba intendere per controllo (sempre e comunque il 51%, ovvero anche percentuali inferiori se il socio può esprimere una influenza significativa, ad esempio per vincoli familiari), così sarà necessario ben comprendere cosa si deve intendere per *"attività direttamente o indirettamente riconducibili"* a quella del contribuente socio.

Nuove attività

Il regime forfettario prevede un trattamento differenziato per coloro che iniziano una nuova attività: in tal caso **l'aliquota è del 5%** e può essere utilizzata per cinque anni.

Tale agevolazione si applica qualora:

- a) il contribuente non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, una attività artistica, professionale ovvero d'impresa, anche in forma associata o familiare;
- b) l'attività da esercitare non costituisca, in nessun modo, mera prosecuzione di altra attività precedentemente svolta sotto forma di lavoro dipendente o autonomo, escluso il caso in cui l'attività precedentemente svolta consista nel periodo di pratica obbligatoria ai fini dell'esercizio di arti o professioni;
- c) qualora venga proseguita un'attività svolta in precedenza da altro soggetto, l'ammontare dei relativi ricavi e compensi, realizzati nel periodo d'imposta precedente quello di riconoscimento del predetto beneficio, non sia superiore al limite di 65.000 euro.

Il comma 87, L. 190/2014 stabilisce che i soggetti che nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014 si erano avvalsi di regimi fiscali agevolati (ex articolo 13, L. 388/2000, ovvero il regime dei minimi ex articolo 27, commi 1 e 2, D.L. 98/2011) avevano in diritto di continuare ad applicarli sino al compimento del regime agevolato stesso. La Legge di Bilancio specifica che tale periodo agevolato può arrivare a 5 anni (in particolar modo nel caso dei minimi).

Flat tax

Nella Legge di Bilancio 2019 è prevista l'introduzione dal 1° gennaio 2020 del regime definito *"Imposta sostitutiva per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni"*.

Tale istituto, che permette di tassare il reddito in via sostitutiva a Irpef, relative addizionali e Irap nella **misura fissa del 20%**, si pone in posizione contigua al regime forfettario, visto che l'ammontare dei ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta precedente deve essere compreso tra 65.001 e 100.000 euro.

Pertanto:

- tale regime non può essere scelto da chi consegue un fatturato inferiore a tale soglia (che quindi potrà accedere al solo regime forfettario, in alternativa ai regimi ordinari di determinazione del reddito);
- i soggetti che realizzano un fatturato compreso nel *range* 65.001 – 100.000 "possono" applicare la tassazione fissa al 20%; significa quindi che la scelta risulta opzionale rispetto alla modalità di tassazione ordinaria.

Analogamente al regime forfettario, le operazioni poste in essere sono fuori dal campo di applicazione dell'Iva (con correlato divieto di detrazione dell'imposta assolta sugli acquisti); allo stesso modo, i soggetti che scelgono tale regime non subiscono ritenuta, né rivestono la qualifica di sostituti d'imposta (seppure con la necessità di indicare in dichiarazione le generalità dei percipienti).

Vi sono però importanti differenze:

- la prima differenza di ordine operativo risiede nell'assoggettamento agli obblighi di fatturazione elettronica: a differenza dei forfettari che sono autorizzati a continuare ad emettere le fatture in modalità "analogica", questo regime obbliga alle modalità di fatturazione previste per i contribuenti in regime ordinario;
- la determinazione del reddito non è forfettaria, ma analitica: l'imposta sostitutiva del 20% deve infatti applicarsi "al reddito d'impresa o di lavoro autonomo, determinato nei modi ordinari".

2) Imprese in contabilità semplificata con riporto delle perdite

La gestione delle perdite fiscali delle imprese in contabilità semplificata era tradizionalmente caratterizzata dal divieto di riporto delle stesse, con possibilità di utilizzo di dette perdite per abbattere altri redditi conseguiti dal contribuente (ad esempio utilizzo della perdita d'impresa per ridurre redditi di lavoro dipendente).

Da quando nel 2017, il regime di contabilità semplificata è passato al criterio di cassa senza possibilità di rilevare le rimanenze al termine del periodo d'imposta, in molte situazioni i contribuenti si sono trovati a dover rilevare perdite fiscali che non potevano essere oggetto di riporto, quindi finivano per essere sprecate.

La Legge di Bilancio interviene ridisegnando le regole di utilizzo delle perdite previste per tali soggetti (introducendo un regime di riporto analogo a quello previsto per i soggetti Ires) e disponendo una previsione transitoria per le perdite conseguite nel biennio 2018/2019, nonché per il recupero di quelle 2017.

Le perdite delle imprese Irpef

Sino al 2018 i soggetti Irpef presentavano una gestione differenziata delle perdite fiscali a seconda della propria natura:

- le imprese in contabilità ordinaria erano caratterizzate dal diritto al riporto delle perdite fiscali, seppur limitato nel tempo (5 anni);
- le imprese in contabilità semplificata e i professionisti vedevano precluso ogni riporto della perdita, ma avevano il diritto di poterla impiegare nel medesimo anno in opposizione degli altri redditi conseguiti dal contribuente (se il contribuente non possiede altre fonti di reddito, tali perdite finiscono per scomparire).

La Legge di Bilancio 2019 interviene per introdurre una disciplina per le imprese analoga a quella attualmente prevista dall'articolo 84, Tuir applicabile alle società di capitali (mentre nulla cambia per i professionisti).

La riformulazione dell'articolo 8, comma 1, Tuir è finalizzata a riconoscere ai soggetti Irpef, a prescindere dal tipo di contabilità adottato (sia per imprese e società in contabilità ordinaria, così come per quelle che adottano la contabilità semplificata), la possibilità di riporto delle perdite nell'ambito della determinazione del reddito d'impresa.

Il successivo comma 3, in analogia a quanto previsto per le società di capitali, consente alle imprese soggette all'Irpef di riportare le perdite senza limiti di tempo, ma con possibilità di utilizzo in misura non superiore all'80% del reddito imponibile dichiarato nei successivi periodi d'imposta, per l'intero importo che trova capienza in tale ammontare.

Se una ditta individuale, ad esempio, consegue una perdita di 300 e l'anno successivo consegue un reddito di 100, malgrado abbia a disposizione perdite superiori al reddito conseguito, comunque la perdita sarà utilizzabile solo per 80 (ossia l'80% di 100). La frazione residua di perdite (pari appunto a 220) potrà essere riportata nei successivi periodi d'imposta, per essere utilizzata con le medesime modalità.

Il sistema transitorio dei semplificati

La Legge di Bilancio 2019 prevede, inoltre, un regime transitorio per i contribuenti in contabilità semplificata, rispettivamente per le perdite conseguite nel biennio 2018/2019, nonché per le perdite 2017, che quindi vengono "riesumate" dal provvedimento (senza tale intervento, dette perdite non sarebbero più utilizzabili visto che il loro riporto, in passato era precluso).

Tale disciplina (soprattutto quella riguardante il recupero delle perdite 2017, visto che i semplificati proprio in tale anno sono passati al regime di cassa, quindi senza rilevazione delle rimanenze finali) potrebbe causare un ingente impatto in termini di riduzione di gettito: per attenuarne l'impatto, per i soggetti in

contabilità semplificata è previsto un regime transitorio di utilizzo delle perdite riportate fino a concorrenza del 40 e 60% dei medesimi redditi maturati per i primi 2 periodi d'imposta (2019 e 2020).

Per le perdite maturate nel 2017 e non utilizzate in compensazione di altri redditi nello stesso periodo (secondo le regole dettate dal precedente regime), la possibilità di recupero è effettuata, per i primi tre anni, nei limiti di determinate percentuali dei redditi maturati nei periodi d'imposta 2018, 2019 e 2020 (rispettivamente 40%, 40% e 60%).

In base alla disciplina transitoria sopra riportata, l'utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019 sarà trattato come di seguito:

- compensazione nel limite del 40% dei redditi maturati nel 2018 e 2019;
- compensazione nel limite del 60% del reddito maturato nel 2020;
- a regime, compensazione nella misura ordinaria dell'80% a partire dai redditi maturati dal periodo d'imposta 2021.

La disposizione transitoria relativa alle perdite realizzate nel 2018 e 2019 non si applica alle perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta dalla data di costituzione, che invece vantano un riporto illimitato e senza limiti nell'utilizzo.

3) La detassazione degli utili reinvestiti

Nei commi che vanno da 28 a 34, articolo 1 della Legge di Bilancio 2019 il Legislatore introduce un'agevolazione rivolta ai soggetti Ires (società di capitali, enti commerciali e non commerciali, quest'ultimi con riferimento alle attività commerciali esercitate) e ai soggetti Irpef (ditte individuali, società in nome collettivo e accomandita semplice, tanto in regime di contabilità ordinaria che semplificata) che prevede una detassazione degli utili accantonati commisurata alla effettuazione di investimenti in beni strumentali e all'assunzione di nuovo personale dipendente.

La disposizione prevede che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (e quindi dal 2019 nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare) l'Ires e l'Irpef vengano ridotte di nove punti percentuali in relazione agli utili accantonati a riserve diverse da quelle "non disponibili" nel limite dell'importo derivante dalla sommatoria di:

- 1) investimenti in beni strumentali materiali nuovi
- 2) costo del personale dipendente assunto a tempo determinato e indeterminato.

L'agevolazione scatta al verificarsi di più di un requisito: non basta infatti effettuare degli accantonamenti di utili a riserva, ma è necessario che contemporaneamente siano operati degli investimenti in beni strumentali ovvero si proceda ad un incremento della forza lavoro.

Nozione utile accantonato a riserve di utili diversa da quelle non disponibili

"Si considerano riserve di utili non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo 2433, cod. civ. in quanto derivanti da processi di valutazione".

Rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.

Nozione di "investimento"

"Si intende la realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato.

Sono esclusi gli investimenti in immobili e in veicoli ad uso promiscuo ai dipendenti".

L'ammontare degli investimenti è dato dal minore tra:

- ammortamento dei beni materiali acquistati dal 01/01/2019;
- incremento del costo fiscale complessivo di tutti i beni strumentali materiali, inteso come la differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto dei beni al 31/12/2018 e il valore di acquisto dei beni strumentali acquisiti fino al 31/12/2019.

Nozione di costo del personale dipendente

Per quanto riguarda il costo del personale dipendente, lo stesso rileva in ciascun periodo d'imposta, a condizione che:

- tale personale sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato
- si verifichi l'incremento del numero complessivo medio dei lavoratori dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali rispetto al numero dei lavoratori dipendenti assunti al 30 settembre 2018.

L'ammontare delle spese del personale è dato dall'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci B), n. 9) e 14) di conto economico, rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. Tenendo inoltre presente delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Gestione delle eccedenze

Viene poi prevista al comma 30 la gestione delle "eccedenze", al fine di riportare al successivo periodo d'imposta i parametri non utilizzati (utili, investimenti, personale), nelle 3 situazioni di seguito indicate:

- la parte di utili accantonati a riserva e degli importi corrispondenti alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale eccedente il reddito complessivo netto dichiarato;
- la parte di utili accantonati a riserva eccedente l'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale;
- la parte dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale eccedente gli utili accantonati a riserva.

Specifiche previsioni sono poi riservate alle particolari modalità di calcolo dell'agevolazione nei casi in cui i soggetti Ires dovessero:

- partecipare al consolidato nazionale disciplinato dagli articoli che vanno da 117 a 129, Tuir;
- optare per la cosiddetta "trasparenza" di cui all'articolo 115, Tuir.

Infine, la presente agevolazione risulta cumulabile con altri benefici eventualmente concessi al soggetto interessato, a eccezione di quelli che prevedono regimi forfettari di determinazione del reddito.

4) Prorogato l'iper ammortamento

La Legge di Bilancio 2019 proroga per il periodo d'imposta 2019 l'agevolazione nota come **iperammortamento** (nessuna proroga invece ha riguardato il c.d. superammortamento).

Si tratta di una misura fiscale con la quale l'impresa può dedurre, in fase dichiarativa, il costo di acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive situate in Italia, maggiorato rispetto alle classiche aliquote di ammortamento (articolo 102, Tuir).

L'agevolazione è destinata agli investimenti aventi la finalità di favorire i processi di trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese nell'ambito del piano nazionale "Industria 4.0".

Si tratta di investimenti in beni aventi le caratteristiche di cui alla Tabella A allegata alla Legge di Bilancio 2017 effettuati entro il 31 dicembre 2019 ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro il 31 dicembre 2019 si sia provveduto a emettere ordine di acquisto e che questo risulti accettato dal venditore con pagamento di un acconto nella misura minima del 20% del costo di acquisto.

L'agevolazione non trova applicazione per:

- i beni materiali strumentali aventi un'aliquota di ammortamento inferiore al 6,5%;
- specifici beni ricompresi nei gruppi V (industrie manifatturiere alimentari), XVII (industrie dell'energia, gas e acqua) e XVIII (industrie dei trasporti e telecomunicazioni) del D.M. 31 dicembre 1988;
- i fabbricati e le costruzioni.

In merito all'ammontare della maggiorazione, prima stabilita nella misura del 150%, il Legislatore ha introdotto una ripartizione dell'agevolazione legata all'ammontare complessivamente investito.

Il beneficio può essere riassunto come segue:

Ammontare dell'investimento eseguito	Ammontare della maggiorazione spettante
Fino a 2,5 milioni di euro	170%
Da 2,5 milioni a 10 milioni di euro	100%
Da 10 milioni a 20 milioni di euro	50%
Nessuna agevolazione è prevista per investimenti superiori ai 20 milioni di euro	

Tale novellata agevolazione non trova applicazione per gli investimenti per i quali si applica la maggiorazione nella misura del 150% di cui alla Legge di Bilancio 2018 (secondo detta legge l'agevolazione

dell'iper ammortamento era vigente fino al 31 dicembre 2018, ovvero 31 dicembre 2019 a condizione che entro il precedente anno fosse accettato l'ordine e pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisto del bene).

Cessione del bene con investimento sostitutivo

Se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio originario, a condizione che - nello stesso periodo d'imposta del realizzo - l'impresa:

- a) sostituisca il bene originario con uno materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A;
- b) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Nel caso in cui:

- il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore a quello di acquisizione del bene sostituito e
- ricorrano le altre condizioni previste dalle precedenti lettere a) e b),

la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Investimento in beni immateriali

È altresì prorogata l'agevolazione che premia, con maggiorazione del costo al 40%, gli investimenti effettuati (nel medesimo lasso temporale) in beni immateriali strumentali di cui alla Tabella B della Legge di Bilancio 2017.

Dichiarazione/Perizia

Resta confermata la condizione secondo cui per poter usufruire dell'agevolazione in commento l'azienda deve disporre alternativamente di una dichiarazione del legale rappresentante ovvero della perizia giurata di un tecnico, per i beni con costo di acquisto superiore a 500.000 euro, che attesti che il bene:

- ricade nell'elenco di cui alle Tabelle A o B;
- è interconnesso al sistema aziendale.

Formazione 4.0

È inoltre prevista la proroga della agevolazione rappresentata dal credito d'imposta per le spese relative alla formazione del personale dipendente impegnato nel settore delle tecnologie di cui al Piano Industria 4.0, limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione, sostenute nel periodo d'imposta agevolabile prorogato dalla Legge di Bilancio al 31 dicembre 2019 nella misura e nei limiti che seguono:

- 1) per le piccole imprese in misura pari al 50% e nel limite di 300.000 euro annui;



- 2) per le medie imprese in misura pari al 40% e sempre nel limite di 300.000 euro annui e
- 3) per le grandi imprese, ex allegato I, Regolamento (UE) 651/2014, in misura pari al 30% e nel limite ridotto di 200.000 euro annui.

Sono ammissibili al credito d'imposta anche le eventuali spese relative al personale dipendente ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A e che partecipi in veste di docente o tutor alle attività di formazione ammissibili.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti.

Studio Berta Nembrini Colombini & Associati