

Special Assist

Fiscal
Assist
2019



Direttore Scientifico e Direttore Responsabile:
Lelio Cacciapaglia

Per i contenuti di Fiscal Assist, Gruppo Euroconference Spa comunica di aver assolto agli obblighi derivanti dalla normativa sul diritto d'autore e sui diritti connessi. La violazione dei diritti dei titolari del diritto d'autore e dei diritti connessi comporta l'applicazione delle sanzioni previste dal capo III del titolo III della legge 22.04.1941 n.633 e succ. mod. Tutti i contenuti presenti sul nostro sito web e nel materiale scientifico edito da Euroconference Spa sono soggetti a copyright. Qualsiasi riproduzione e divulgazione e/o utilizzo anche parziale, non autorizzato espressamente da Gruppo Euroconference spa è vietato.

La violazione sarà perseguita a norma di legge. Gli autori e l'Editore declinano ogni responsabilità per eventuali errori e/o inesattezze relative all'elaborazione dei contenuti presenti nelle riviste e testi editi e/o nel materiale pubblicato nelle dispense. Gli Autori, pur garantendo la massima affidabilità dell'opera, non rispondono di danni derivanti dall'uso dei dati e delle notizie ivi contenute. L'Editore non risponde di eventuali danni causati da involontari refusi o errori di stampa.

Autorizzazione del Tribunale di Verona n.1981 del 9/05/13

Special Assist

SPECIALE LEGGE 30 DICEMBRE 2018, N. 145 RECANTE “DISPOSIZIONI PER LA FORMAZIONE DEL BILANCIO ANNUALE E PLURIENNALE DELLO STATO”

LEGGE DI BILANCIO 2019 - PARTE 1° - IMPOSTE SUI REDDITI

(G.U. N. 302 DEL 31 DICEMBRE 2018)

ENTRATA IN VIGORE: 1 GENNAIO 2019

IMPOSTE SUI REDDITI – REDDITO D'IMPRESA	
Società immobiliari – interessi passivi su finanziamenti integralmente deducibili Come noto l'art. 1, co. 36, della legge n. 244/2007, con disposizione derogatoria rispetto alle regole generali previste dall'art. 96 del Tuir il quale pone delle limitazioni alla deducibilità degli interessi passivi dei soggetti Ires, prevede che gli 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, di cui all'art. 1, co. 36, della legge n. 244/2007 sono interamente deducibili. Tuttavia, l'art. 1 del D.lgs. n. 142/2018, ha eliminato tale agevolazione con effetto dal periodo d'imposta 2018. Ebbene, la legge di bilancio 2019, abroga l'abrogazione con la conseguenza che la norma di favore resta in vigore, consentendo per tali soggetti la piena deducibilità degli interessi passivi.	Comma 7
Estensione del regime forfetario Le persone fisiche, esercenti attività d'impresa, arti o professioni, possono accedere al regime forfetario introdotto dalla legge di stabilità 2015 (legge n. 190/2014) a condizione che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi o percepito compensi non superiori a 65.000 euro. Non sono più di ostacolo all'ingresso e alla permanenza nel regime la presenza di lavoratori dipendenti o assimilati ovvero il possesso di beni strumentali, di qualsivoglia importo. La maggior parte degli incassi non deve però essere rivolta al datore di lavoro con il quale il forfetario intrattiene rapporti ovvero con l'ex datore di lavoro dei 2 anni precedenti. Inoltre, con norma oggettivamente criptica viene disposto che è causa di esclusione la circostanza che il soggetto partecipi, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'art. 5 del Tuir, ovvero che controlli direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dal soggetto stesso. Restano ferme le altre condizioni di accesso e di esclusione.	Commi 9-11
Imu sugli immobili strumentali – deducibilità al 40% La quota percentuale di deducibilità, ai fini delle imposte sui redditi, dell'IMU afferente agli immobili strumentali ai fini della determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo è elevata dal 20 al 40%.	Comma 12
Flat tax al 20% dal 2020 A decorrere dal 1/1/20, 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 dei redditi hanno conseguito ricavi o percepito compensi compresi tra 65.001 e 100.000 euro possono applicare al reddito d'impresa o di lavoro autonomo un'imposta sostitutiva	Commi 17-22

Special Assist

dell'Irpef, delle addizionali regionale e comunale e dell'Irap con aliquota del 20%. Il reddito si determina con le modalità ordinarie (semplificato o ordinario).	
Perdite soggetti Irpef – riporto illimitato nei limiti dell'80% del reddito La disciplina dell'utilizzo delle perdite dei soggetti Irpef esercenti attività d'impresa, anche in contabilità semplificata, è uniformata a quella dei soggetti Ires.	Commi 23-26
Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali e quelle derivanti dalla partecipazione in società in nome collettivo e in accomandita semplice, sono computate in diminuzione dei relativi redditi (della stessa natura) 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. Le nuove disposizioni si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/17. Sono previste disposizioni transitorie. Perdite 2017 - Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità semplificata di cui all'art. 66 del Tuir del periodo d'imposta 2017, per la parte non compensata in detto anno, 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. Perdite 2018 e 2019 - le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali in contabilità semplificata di cui all'art. 66 del Tuir del periodo d'imposta 2018 e 2019 sono utilizzabili nelle seguenti misure: c) perdite 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; d) perdite 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.	
Tassazione agevolata degli utili reinvestiti A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/18 è prevista l'applicazione dell'aliquota IRES ridotta di 9 punti percentuali sulla parte di utili reinvestita in investimenti incrementali in beni strumentali nuovi e nuova occupazione. Le disposizioni si applicano, anche ai fini dell'Irpef, al reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle S.n.c. e S.a.s. In tal caso, l'imposta sul reddito delle persone fisiche è determinata applicando alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al reddito d'impresa le aliquote progressive ridotte di 9 punti percentuali a partire da quella più elevata. Nel prosieguo si esporranno gli aspetti relativi ai soggetti Ires che si applicano, ove compatibili, anche ai soggetti Irpef.	Commi da 28 a 34
L'agevolazione - Il reddito complessivo netto dichiarato dalle società di capitali e dagli enti commerciali esercenti attività d'impresa può scontare l'IRES, ridotta di 9 punti percentuali. Tale aliquota ridotta (24-9=15%) è individuata sulla base di numerosi (complessi) parametri che devono essere intersecati fra loro. In via preliminare occorre individuare la parte degli utili del periodo d'imposta precedente (in sede di prima applicazione, utili dell'anno 2018), conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili) al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti. Tale utile deve essere "speso" (virtualmente) per: a) Effettuare investimenti incrementali in beni strumentali materiali nuovi di cui all'art. 102 del TUIR; b) Incrementare il costo del personale dipendente assunto con contratto a tempo	

Special Assist

determinato/indeterminato.

Riserve di utili non disponibili - Trattasi delle riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. in quanto derivanti da processi di valutazione.

Investimento agevolabile - Per investimento s'intende:

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

Investimenti esclusi dall'agevolazione - Sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti in:

- immobili;
- veicoli concessi in uso promiscuo a dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta di cui all'art. 164, co. 1, lett. b-bis), del TUIR.

Calcolo per la rilevanza degli investimenti - per ciascun periodo d'imposta, l'ammontare degli investimenti rilevanti è determinato in base all'importo degli ammortamenti dei beni strumentali materiali agevolabili acquisiti dopo il 31/12/18, deducibili a norma dell'art. 102 del TUIR. L'importo degli ammortamenti rilevante ai fini dell'agevolazione ha un tetto massimo costituito dalla differenza positiva tra:

- costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali posseduti dall'impresa al lordo delle quote di ammortamento dei (soli) beni strumentali materiali nuovi dedotte nell'esercizio, come risultante al termine di ogni esercizio;
- costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali posseduti dall'impresa al netto delle relative quote di ammortamento dedotte del periodo d'imposta in corso al 31/12/18;

Entrambi i fattori, per ragioni di omogeneità, non comprendono gli immobili e i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti.

Costo del personale dipendente - Il costo del personale dipendente rileva, in ciascun periodo d'imposta, al realizzarsi congiuntamente di 2 condizioni:

1. il nuovo personale assunto sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato, e;
2. si verifichi, nell'anno in cui si calcola l'agevolazione, l'incremento del numero complessivo medio dei lavoratori dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali rispetto al numero dei lavoratori dipendenti in carico alla data del 30/9/18.

Ciò verificato, il costo del personale dipendente rileva a fini agevolativi nel limite della differenza incrementale complessiva tra:

- costo del personale classificabile nell'art. 2425, co. 1, lett. B), nn. 9) e 14), c.c. del periodo d'imposta in cui si intende calcolare l'agevolazione;
- costo del personale classificabile nell'art. 2425, co. 1, lett. B), nn. 9) e 14), c.c. del periodo d'imposta in corso al 31/12/18.

Ulteriore complicazione di calcolo è data dal fatto che con riferimento all'incremento occupazionale l'agevolazione è determinata su un parametro che fa riferimento solo alle retribuzioni dell'esercizio, relative ai neoassunti (intesi come assunti successivamente al 30/9/18), nel limite comunque dell'incremento (sempre che esista) del costo del personale classificabile nell'art. 2425, co. 1, lett. B), nn. 9) e 14), c.c. rispetto al costo del personale del periodo d'imposta in corso al 31/12/18.

Calcolo sull'intero gruppo societario - L'incremento va considerato, solo con riferimento al personale impiegato per la maggior parte del periodo d'imposta nelle strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato, al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'art. 2359 c.c. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

4

Special Assist

Nuovi datori di lavoro - Per i soggetti che assumono la qualifica di datore di lavoro dal 1/10/2018, ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale.

Appalti pubblici - Nel caso di impresa subentrante ad altra nella gestione di un servizio pubblico, anche gestito da privati, comunque assegnata, il beneficio spetta limitatamente al numero dei lavoratori assunti in più rispetto a quello dell'impresa sostituita.

Rispetto degli obblighi giuslavoristici - I datori di lavoro possono usufruire dell'aliquota ridotta solo se rispettano le prescrizioni, anche con riferimento alle unità lavorative che non danno diritto all'agevolazione, dei CCNL e delle norme in materia di salute e sicurezza di lavoratori previste dalle vigenti disposizioni.

Lavoratori part time e soci di coop - I lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale si assumono ai fini del calcolo della base occupazionale in misura proporzionale alle ore prestate rispetto a quelle previste dal CCNL. I soci lavoratori di società cooperative sono equiparati ai lavoratori dipendenti.

Riporto delle eccedenze non utilizzate - La norma contiene disposizioni a salvaguardia delle eccedenze non sfruttate che, in linea di principio, riguardano il periodo d'imposta successivo al 2019 di prima applicazione dell'agevolazione. Ai fini della determinazione della quota di reddito agevolabile è consentito il riporto agli esercizi successivi delle eccedenze di:

- utili accantonati a riserva non indisponibile;
- investimenti non utilizzati in un esercizio;
- incremento occupazionale,

qualora il reddito del periodo d'imposta non consenta il pieno utilizzo dell'agevolazione.

Soggetti IRPEF - Come già detto, le disposizioni si applicano, anche ai fini dell'Irpef, al reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle S.n.c. e S.a.s. in contabilità ordinaria. Se, invece, i soggetti Irpef sono in regime di contabilità semplificata, le scritture contabili previste dall'art. 2217, co. 2, c.c. devono essere integrate con un prospetto da cui risultino la destinazione a riserva dell'utile di esercizio e le vicende della riserva. L'imposta sul reddito delle persone fisiche è determinata applicando alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al reddito d'impresa le aliquote progressive di cui all'art. 11 del Tuir, ridotte di 9 punti percentuali a partire da quella più elevata.

Cumulo delle agevolazioni - La tassazione agevolata degli utili reinvestiti è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito.

Abrogazione riduzione IRES enti non a scopo di lucro e IACP

Abrogato l'art. 6 del D.P.R. n. 601/1973 che disponeva la riduzione alla metà dell'IRES (dal 24 al 12%) nei confronti dei seguenti enti:

- 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 (IACP), comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali di detti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31/12/13.

Il calcolo dell'acconto per il 2019 è effettuato considerando, come imposta del periodo precedente, quella risultante dall'introduzione delle nuove norme in commento.

Iper ammortamento e super ammortamento beni immateriali – proroga ma con incentivi diversi

È stata prorogata l'agevolazione del cd. iper ammortamento e del super ammortamento

Commi 51 e 52

Commi 60 - 65

Special Assist

dei beni immateriali, che consiste nella maggiorazione ai fini della determinazione della quota di ammortamento fiscalmente deducibile, del costo di acquisizione di beni indicati nell'allegato A e B della legge n. 232/2016. La misura dell'agevolazione è stata modificata rispetto alla precedente disciplina.	
Proroga della operatività - L'iper ammortamento di cui all'art. 1, co. 9, della legge n. 232/2016, si applica anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati entro il 31/12/19, ovvero entro il 31/12/20 a condizione che entro il 31/12/19 l'ordine sia accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Misura dell'agevolazione - La maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica nella misura del: • 170% per gli investimenti fino a 2.500.000 euro; • 100% per gli investimenti oltre 2.500.000 euro e fino a 10.000.000 euro; • 50% per gli investimenti oltre 10.000.000 euro e fino a 20.000.000 euro. L'agevolazione non opera sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20.000.000 euro. Super ammortamento beni immateriali – Solo per le imprese che beneficiano dell'iper ammortamento laddove, in presenza di un investimento in cespiti materiali agevolati, acquisiti entro i termini sopra indicati, si acquisiscano beni immateriali strumentali (software) compresi nell'elenco di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%. Il software deve consentire l'interconnessione del cespite al sistema aziendale. Acconti 2019 e 2020 – Gli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31/12/19 e per quello successivo si calcolano considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle nuove disposizioni. Documentazione - Ai fini dell'applicazione dei benefici, l'impresa deve acquisire una dichiarazione del legale rappresentante o, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene: • possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'allegato A e/o all'allegato B; e • è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. La dichiarazione del legale rappresentante, l'eventuale perizia e l'attestato di conformità devono essere acquisite dall'impresa: • entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione; • ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Beni esclusi – non possono fruire dell'agevolazione i beni per i quali il D.M. 31/12/88 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni nonché i (particolari) beni di cui all'allegato 3 alla Legge 208/2015. Investimenti sostitutivi - confermate le disposizioni sugli investimenti sostitutivi, previste dall'art. 1, co. 35 e 36, della legge n. 205/2017 tese alla salvaguardia dell'agevolazione nelle ipotesi in cui sia ceduto un bene su cui si sono calcolati iperammortamenti.	
Super ammortamento beni immateriali – l'agevolazione si applica anche all'accesso al software mediante cloudcomputing Rientrano nell'agevolazione del cd. super ammortamento dei beni immateriali di cui all'art. 1, co. 10, della legge, n. 232/2016, anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di <i>cloudcomputing</i>, a beni immateriali di cui all'allegato B	Comma 229

Special Assist

della medesima legge (software), limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa. La disposizione ha carattere interpretativo e, dunque, valenza retroattiva.	
Estromissione immobili strumentali - Riproposizione La disciplina dell'estromissione agevolata dei beni immobili strumentali viene estesa alle esclusioni dal patrimonio dell'impresa dei beni posseduti al 31/10/18, effettuate dal 1/1 al 31/5/19. I versamenti rateali dell'imposta sostitutiva dell'8% devono essere eseguiti, rispettivamente, entro il 30/11/19 e il 16/6/20. Non si registrano novità rispetto al precedente impianto normativo.	Comma 66
Modifiche al credito di imposta R&S Sono state apportate modifiche (in parte peggiorative) alla disciplina del credito d'imposta ricerca e sviluppo. Le novità hanno effetto a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/18.	Commi 70-73
In particolare, tornano ad essere previste 2 percentuali (25% e 50%) a seconda della tipologia di spese ammissibili. Percentuale del 50% - si applica: - per le spese del personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato in tali attività di ricerca (nel caso di attività di ricerca e sviluppo intra-muros, svolte internamente all'impresa); - per i contratti stipulati con Università, enti e organismi di ricerca nonché con start-up e PMI innovative indipendenti (nel caso di attività di ricerca e sviluppo extra-muros, ossia commissionate a terzi). Percentuale del 25% - per tutte le altre tipologie di spese ammissibili. Importo massimo del bonus – viene dimezzato, da 20 a 10.000.000 euro, l'importo massimo del bonus che potrà essere fruito da ciascuna impresa. Adempimenti documentali - obbligo di certificazione delle spese rilevanti ai fini del calcolo del beneficio è ora obbligatorio non solo con riferimento al periodo agevolato ma anche con riferimento ai periodi pregressi per il calcolo della media da superare. Norma interpretativa – la questione attiene il riconoscimento del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati UE o SEE ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al decreto del Ministro delle finanze 4/9/96. Viene chiarito che la norma si interpreta nel senso che 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 italiano.	
Credito di imposta per le imprese che acquistano prodotti riciclati o imballaggi compostabili o riciclati Esordisce un credito d'imposta pari al 36% delle spese sostenute dalle imprese per l'acquisto di: - prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica; - di imballaggi biodegradabili e compostabili o derivati dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio. Il limite di fruizione è pari a 20.000 euro per ciascun beneficiario e, complessivamente, a 1.000.000 euro annui per gli anni 2020 e 2021. Un decreto ministeriale deve definire le modalità di applicazione, i requisiti tecnici e le certificazioni idonee ad attestare la natura ecosostenibile dei prodotti e degli imballaggi ai fini della fruizione del credito medesimo.	Commi 73- 77

Special Assist

Credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie - proroga Il credito d'imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano nazionale industria 4.0, di cui all'art. 1, co. da 46 a 55, della legge n. 205/2017, si applica anche alle spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/18. Il credito d'imposta, nel limite massimo annuale di 300.000 euro, è attribuito nella misura del 50% delle spese ammissibili sostenute dalle piccole imprese e del 40% di quelle sostenute dalle medie imprese. Alle grandi imprese, il credito d'imposta è attribuito nel limite massimo annuale di 200.000 euro e nella misura del 30%. Per l'attuazione si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni del decreto del Ministro dello sviluppo economico 4/5/18.	<i>Commi 78-80</i>
Terzo settore-non commercialità Nell'ambito della disciplina fiscale degli enti del Terzo settore, viene introdotta una nuova disposizione in base alla quale sono considerate non commerciali le attività in campo sociale, sanitario e socio-sanitario svolte da fondazioni ex Ipab a condizione che gli utili siano interamente reinvestiti nelle stesse attività e che non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi.	<i>Comma 82</i>
Start-up innovative - incentivi all'investimento Per l'anno 2019, le aliquote delle detrazioni dall'imposta lorda sul reddito delle persone fisiche e sul reddito delle società di cui all'art. 29, co. 1, 4 e 7 del D.L. n. 179/2012 sono incrementate dal 30 al 40%. Nei casi di acquisizione dell'intero capitale sociale di start-up innovative da parte di soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle società, diversi da imprese start-up innovative, le predette aliquote sono incrementate, per l'anno 2019, dal 30% al 50%, a condizione che l'intero capitale sociale sia acquisito e mantenuto per almeno 3 anni.	<i>Comma 218</i>
Rivalutazione beni d'impresa e partecipazioni È riproposta la rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni riservata alle società di capitali, enti commerciali, società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate, imprese individuali, anche in contabilità semplificata, che nella redazione del bilancio non adottano i Principi contabili internazionali.	<i>Commi da 940 - 948</i>
Decorrenza - La rivalutazione va effettuata nel bilancio 2018 e deve riguardare tutti i beni già risultanti dal bilancio al 31/12/17 appartenenti alla stessa categoria omogenea. Riserva da rivalutazione - Il saldo attivo di rivalutazione va imputato al capitale o in un'apposita riserva che ai fini fiscali è considerata in sospensione d'imposta. È possibile l'affrancamento, anche parziale, di tale riserva mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva ai fini IRES/IRAP in misura pari al 10%. Imposta sostitutiva – è determinata nelle seguenti misure: • 16% per i beni ammortizzabili; • 12% per i beni non ammortizzabili. Termini per il pagamento - Occorre versare le imposte sostitutive dovute per il riconoscimento della rivalutazione e per l'eventuale affrancamento della riserva in unica soluzione senza interessi, entro il termine previsto per il saldo delle imposte sui redditi. È possibile la compensazione degli importi dovuti con eventuali crediti disponibili. Rilevanza fiscale - Il maggior valore dei beni è riconosciuto ai fini fiscali (imposte sui redditi e IRAP) a partire dal terzo esercizio successivo a quello della rivalutazione (in generale, dal 2021). Limitatamente agli immobili, il maggior valore è riconosciuto ai fini fiscali dal periodo d'imposta in corso all'1/12/20 (2020 per i soggetti con	

Special Assist

esercizio coincidente con l'anno solare). Imprese IAS adopter – Le disposizioni sul riallineamento dei valori fiscali a quelli contabili sono fruibili anche dalle imprese che adottano i principi contabili internazionali. Norma antielusiva - La plus/minusvalenza è calcolata con riferimento al costo del bene ante rivalutazione in caso di cessione, assegnazione ai soci/autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione.	
Soggetti preposti a servizi di pubblico interesse – le attività svolte sono di natura non commerciale e dunque i redditi sono esenti da IRES Sono esentate dalle imposte sui redditi, posto che sono qualificate come “non commerciali”, le attività svolte dalle strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse.	<i>Comma 1022</i>
Abrogazione dell'IRI È stata abrogata l'IRI, il regime opzionale di tassazione proporzionale e separata del reddito d'impresa con l'aliquota IRES, introdotto con la legge di bilancio 2017, successivamente differito al 2018. L'abrogazione dell'IRI decorre dal 2018.	<i>Comma 1055</i>
Banche - Differimento deduzione svalutazione e perdite sui crediti Per gli enti finanziari, è differita al periodo d'imposta in corso al 31/12/26, sia ai fini IRES che IRAP, la deducibilità della quota del 10% dell'ammontare delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo, originariamente prevista per il periodo d'imposta in corso al 31/12/18. L'art. 16 del D.L. n. 83/2015 aveva previsto dal 2015 la deducibilità integrale delle svalutazioni e delle perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo; in precedenza, tali componenti negativi erano deducibili in modi frazionato. Per il solo 2015 le svalutazioni e le perdite su crediti diverse dalle perdite realizzate mediante cessione a titolo oneroso erano immediatamente deducibili nei limiti del 75% del loro ammontare; il restante 25% ha costituito un basket con le svalutazioni e le perdite su crediti iscritte in bilancio fino all'esercizio in corso al 31/12/14 non ancora dedotte. L'ammontare complessivo del basket di tali componenti negativi, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, è deducibile in base alle seguenti percentuali: • 2016 - 5 %; • 2017 - 8%; • 2018 - 10%; • dal 2019 al 2024 - 12%; • 2025 - 5%. Con la modifica della legge di bilancio 2019, la quota deducibile del 10% relativa al 2018 viene differita al 2026. Ai fini della determinazione dell'acconto dell'IRES e dell'IRAP dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31/12/18 non si tiene conto delle nuove disposizioni.	<i>Commi da 1056 e 1065</i>
Prima adozione IFRS 9 – differita la deducibilità del fondo a copertura delle “perdite attese” È stata differita la deducibilità ai fini IRES e IRAP della riduzione di valore dei crediti e delle altre attività finanziarie derivante dalla rilevazione del fondo a copertura perdite per perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'IFRS 9 (cd. modello delle “perdite attese”) che emergono in sede di prima applicazione dell'IFRS 9. In particolare, è stato	<i>Commi 1067-1069</i>

Special Assist

previsto che tali componenti negativi sono deducibili dalla base imponibile IRES per il 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. Le imposte anticipate (DTA) iscritte in bilancio a fronte del differimento della deduzione ai fini IRES e IRAP dei componenti di reddito in questione non sono trasformabili in crediti d'imposta.	
Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e di altri beni immateriali L'ammontare complessivo delle quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate (DTA) cui si applicano i commi 55, 56-bis, 56-bis.1 e 56-ter dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010, non ancora dedotte ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta in corso al 31/12/18, è deducibile secondo le seguenti percentuali: • 5% nel periodo d'imposta in corso al 31/12/19; • 3% nel periodo d'imposta in corso al 31/12/20; • 10% nel periodo d'imposta in corso al 31/12/21; • 12% nel periodo d'imposta in corso al 31/12/22 e fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/27; • 5% nel periodo d'imposta in corso al 31/12/28 e fino al periodo d'imposta in corso al 31/12/29. Restano ferme le quote di ammortamento previste prima dell'1/1/19, se di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base alle percentuali sopra riportate; in tal caso, la differenza è deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31/12/29.	<i>Comma 1079</i>
Abrogato l'aiuto alla crescita economica (ACE) La disciplina relativa all'aiuto alla crescita economica (ACE), di cui all'art. 1 del D.L. n.201/2011 è stata abrogata. Tuttavia, resta ferma la possibilità di utilizzo delle eccedenze ACE pregresse maturate al 31/12/2018.	<i>Comma 1080</i>
Rivalutazioni terreni e partecipazioni non quotate – proroga dei termini È stata prevista la possibilità di rivalutare fiscalmente il valore di acquisto delle partecipazioni non negoziate in mercati regolamentati e dei terreni, edificabili o con destinazione agricola, posseduti al di fuori dell'esercizio di impresa. La rivalutazione riguarda i beni posseduti alla data dell'1/1/19, e necessita della perizia e il pagamento della 1° rata dell'imposta sostitutiva entro il 30/6/19. Le aliquote delle imposte sostitutive sono diverse rispetto alle precedenti rivalutazioni; in particolare, l'aliquota dell'imposta sostitutiva è pari all'11% per le partecipazioni qualificate alla data dell'1/1/19, e al 10% per le partecipazioni non risultano qualificate. Per la rideterminazione dei terreni edificabili e con destinazione agricola, l'aliquota è fissata al 10%.	<i>Commi 1053 e 1054</i>
Imprese di autotrasporto –per i rimborsi ai conducenti c'è il credito d'imposta Dal 1/1/19 al 31/12/20, ai conducenti che non abbiano compiuto il 35° anno di età all'1/1/19 - inquadrati con le qualifiche Q1, Q2 o Q3 previste dal CCNL Logistica, trasporto merci e spedizione, assunti con regolare contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato - che lavorano per le imprese di autotrasporto merci per conto di terzi attive sul territorio italiano e regolarmente iscritte al Registro elettronico nazionale delle imprese di trasporto su strada e all'Albo nazionale degli autotrasportatori di cose per conto di terzi, spetta un rimborso, erogato da ciascuna impresa, per il 50% del totale delle spese sostenute e documentate per il conseguimento della patente e delle abilitazioni	<i>Commi 291 – 295</i>

Special Assist

professionali per la guida dei veicoli destinati all'esercizio dell'attività di autotrasporto di merci per conto di terzi. Alle imprese che erogano tale compenso, ai fini IRES, spetta una detrazione totale dall'imposta lorda per una quota pari ai rimborsi erogati, fino a un ammontare complessivo non superiore a 1.500 euro totali per ciascun periodo d'imposta.	
IMPOSTE SUI REDDITI – PERSONE FISICHE	
Lezioni private e ripetizioni – decolla la sostitutiva I compensi concernenti l'attività di lezioni private e ripetizioni, svolta dai docenti titolari di cattedre nelle scuole di ogni ordine e grado, sono soggetti, in via opzionale, ad imposta sostitutiva dell'Irpef (e delle relative addizionali) con aliquota del 15%. La norma si applica dall'1/1/19. L'imposta sostitutiva è versata entro il termine stabilito per il versamento dell'imposta sul reddito delle persone fisiche. Per la liquidazione, l'accertamento, la riscossione, i rimborsi, le sanzioni, gli interessi e il contenzioso ad essa relativi si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Un provvedimento dell'Agenzia delle entrate stabilirà le modalità per l'esercizio dell'opzione nonché del versamento dell'acconto e del saldo dell'imposta sostitutiva.	Commi 13-16
Cani guida – cresce la detrazione Aumentata da 516,46 a 1.000 euro la detrazione forfetaria relativa alle spese sostenute dai non vedenti per il mantenimento dei cani guida (nel limite di spesa di 510.000 euro per il 2020 e di 290.000 euro annui a partire dal 2021).	Comma 27
Cedolare secca sugli immobili commerciali A decorrere dal 2019 è possibile optare per l'applicazione della cedolare secca (aliquota 21%) anche per i contratti di locazione, stipulati nel 2019, relativi a locali commerciali, rientranti nella categoria catastale C/1 (fino a 600 mq di superficie, escluse le pertinenze). La norma non si applica se vi era un precedente contratto in vigore al 15/10/18, non scaduto, che sia stato interrotto e, ne è stato stipulato un altro dopo il 31/12/18.	Comma 59
Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di efficienza energetica, ristrutturazione edilizia e per l'acquisto di mobili Nuova proroga, al 31/12/19, delle detrazioni fiscali per: • interventi di efficienza energetica; • recupero del patrimonio edilizio; • acquisto di mobili, con la conferma della più favorevole aliquota già riconosciuta fino al 31/12/18, in luogo della detrazione al 36% prevista a regime dall'art. 16-bis del TUIR.	Comma 67
Interventi di efficienza energetica - la detrazione di cui all'art. 14 del D.L. n. 63/2013 è riconosciuta: a) nella misura del 65% per le spese: • di riqualificazione energetica sostenute fino al 31/12/19, nonché per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza di almeno classe A e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti o con impianti dotati di apparecchi ibridi, nonché per le spese per l'acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione; • sostenute fino al 31/12/19 per l'acquisto e la posa in opera di schermature solari di cui all'allegato M del D.lgs. n.311/2006; • per le spese sostenute dal 1/1/19 al 31/12/19 per l'acquisto e posa in opera di micro generatori; b) nella misura del 50% per le spese:	

Special Assist

- sostenute dall'1/1/19 per gli interventi di acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi, di schermature solari e di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con altri dotati di caldaie a condensazione con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto;
- sostenute nel 2019 per l'acquisto e la posa in opera di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili.

IACP - le detrazioni spettano come consueto anche per gli interventi di riqualificazione energetica effettuati da Istituti autonomi case popolari (IACP) ed enti assimilati.

Ristrutturazioni edilizie - la detrazione del 50% per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 16 del D.L. n. 63/2013, è stata estesa anche alle spese sostenute fino al 31/12/19.

Acquisto mobili e elettrodomestici - la detrazione del 50% riferita all'acquisto di mobili, grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+, nonché A per i forni, per le apparecchiature per le quali sia prevista l'etichetta energetica finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione, di cui all'art. 16, co. 2 del D.L. n. 63/2013, si applica anche alle spese che saranno sostenute nel 2019 nel limite di spese di 10.000 euro.

Bonus sistemazione a verde

Il bonus verde (detrazione Irpef del 36%, nel limite massimo di 5.000 euro, per le spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico per gli interventi di sistemazione a verde) si applica anche nel 2019.

Ricordiamo che la detrazione spetta ai 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.

Comma 68

Titolari di pensioni estere che si trasferiscono nel Mezzogiorno-imposta sostitutiva

Le persone fisiche, titolari di pensioni estere, che trasferiscono la propria residenza in Italia in un comune del Mezzogiorno (Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia) con popolazione non superiore a 20.000 abitanti, possono optare per l'assoggettamento dei redditi di qualunque categoria, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero, a un'imposta sostitutiva del 7%. L'opzione:

- può essere esercitata da persone fisiche che non siano state fiscalmente residenti in Italia nei 5 periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace.
- è valida per i primi 5 periodi d'imposta successivi a quello in cui diviene efficace;
- è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta;
- è revocabile.

I soggetti che esercitano l'opzione per i periodi d'imposta di validità non sono tenuti agli obblighi di dichiarazione e sono esenti dall'imposta sugli immobili all'estero (IVIE) e dall'imposta sulle attività finanziarie all'estero (IVAFE) previste dall'art. 19, co. 13 e 18, del D.L. n. 201/2011

Commi 273 e 274

Imposta sostitutiva per i raccoglitori occasionali di tartufi e di prodotti selvatici non legnosi e aliquota Iva per i tartufi

È stato previsto che i redditi derivati dallo svolgimento in via occasionale (ossia, quando i corrispettivi per la vendita dei beni non superano i 7.000 euro annui) delle attività di raccolta di prodotti selvatici non legnosi ricompresi nella classe Ateco 02.30 (ad esempio, funghi, tartufi, bacche, frutta in guscio (a cui si aggiunge la raccolta di piante officinali spontanee), da parte delle persone fisiche, sono assoggettati a un'imposta sostitutiva

Commi 692-698

Special Assist

dell'Irpef (e relative addizionali), pari a 100 euro. I raccoglitori occasionali, inoltre, sono esonerati dal versamento dell'Iva e da tutti gli obblighi documentali e contabili, compresa la dichiarazione annuale. Ai soggetti che hanno versato l'imposta sostitutiva non si applica la ritenuta prevista, con riferimento all'anno in cui la cessione del prodotto è stata effettuata. Per gli acquisiti di tartufi effettuati senza l'applicazione della ritenuta, l'acquirente emette un documento d'acquisto dal quale risultino i dati relativi al cedente e al prodotto ceduto. È stato previsto, inoltre, che per i tartufi, nei limiti della quantità standard di produzione da stabilire con decreto ministeriale, si applica l'aliquota Iva del 4%. Invece, per i tartufi freschi o refrigerati si applica l'Iva al 5% e per i tartufi congelati, essiccati o preservati in acqua salata, solforata o addizionata di altre sostanze atte ad assicurare temporaneamente la conservazione, ma non preparati per il consumo immediato, si applica l'Iva al 10%.	
Produttori agricoli – prodotti selvatici non legnosi I produttori agricoli che gestiscono la produzione dei prodotti selvatici non legnosi - non ricompresi nella classe ATECO 02.30 e dall'art. 3 del D.lgs. n. 75/2018, e che sono diversi da quelli di cui all'art. 34, co. 6, del D.P.R. 1972, n. 633/1972 - possono applicare le disposizioni del regime forfettario relative all'Iva di cui all'art. 1, co. da 54 a 75, della legge n. 190 del 2014. Tuttavia, ai fini dell'imposizione sui redditi, non trovano applicazione i commi 64 e seguenti dell'art. 1 della legge n. 190/2014 e il reddito di tali soggetti è comunque determinato su base catastale.	<i>Comma 699</i>
Credito d'imposta per manutenzione, restauro e per la realizzazione di impianti sportivi pubblici Introdotta un credito d'imposta spettante alle persone fisiche e agli enti non commerciali e ai soggetti titolari di reddito d'impresa per le erogazioni liberali in denaro effettuate da privati nel corso dell'anno solare 2019 per: • interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici; • per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche spetta un credito d'imposta. Il credito d'imposta: • spetta in misura pari al 65% delle erogazioni effettuate, anche nel caso in cui le stesse siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari degli impianti medesimi; • è riconosciuto nel limite del 20% del reddito imponibile per persone fisiche e ENC e nel limite del 10 per mille dei ricavi annui per soggetti titolari di reddito d'impresa; • è ripartito in 3 quote annuali di pari importo. Per i soggetti titolari di reddito d'impresa il credito d'imposta è utilizzabile, nel limite complessivo di 13,2 milioni di euro, tramite compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.L. n. 241/1997, e non rileva ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap. Non si applicano i limiti all'utilizzo in compensazione di 700.000 euro, di cui alla legge n. 388/2000, e quello annuale di 250.000 euro, di cui all'art. 1, co. 53, della legge n. 244/2007. Il credito d'imposta non è cumulabile con altre agevolazione fiscale a fronte delle medesime erogazioni.	<i>Commi 621-625</i>
Trattamento fiscale dei familiari dell'imprenditore agricolo I familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, beneficiano della disciplina	<i>Comma 705</i>

Special Assist

fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola, al cui esercizio partecipano attivamente.	
IRAP	
Irap – eliminata la deduzione per il personale delle Regioni del Sud È stata eliminata la deduzione dalla base imponibile Irap di cui all'art. 11, co. 1, lett. a) n. 3, del D.lgs. n. 446/1997, prevista per un importo fino a 15.000 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia, aumentato a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni.	<i>Comma 1085</i>
Irap – eliminato il credito d'imposta per imprese che non si avvalgono di dipendenti È stato abrogato il credito d'imposta Irap previsto per i soggetti che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, pari al 10% dell'imposta lorda, introdotto con l'art. 1, co. 21, della legge 190/2014.	<i>Comma 1086</i>