



---

**Le principali misure fiscali di interesse per le  
imprese introdotte dalla Legge di Bilancio  
2019**

## Premessa

La Legge 30 dicembre 2019, n. 145 “*Bilancio di previsione dello Stato per l’anno finanziario 2019 e bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021*”, meglio nota come Legge di Bilancio 2019, è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 2018.

Nel presente lavoro vengono illustrate in sintesi le principali misure adottate in ambito fiscale che risultano di interesse per le imprese.

## Sommario

1. Sterilizzazione clausole di salvaguardia IVA .....	3
2. Deducibilità interessi passivi di società immobiliari .....	3
3. Estensione del regime forfetario .....	3
4. Imposta sostitutiva per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni.....	4
5. Disciplina per riporto delle perdite per i soggetti IRPEF .....	4
6. Tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e per l'incremento dell'occupazione .....	5
7. Imposta sui servizi digitali.....	6
8. Proroga e rimodulazione della disciplina di maggiorazione dell'ammortamento-iperammortamento .....	7
9. Estromissione agevolata degli immobili strumentali .....	8
10. Definizione agevolata dei debiti tributari per contribuenti in difficoltà economica .....	8
11. Incentivi all'investimento di start-up innovative .....	9
12. Modifica alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo .....	10
13. Credito d'imposta sulla pubblicità .....	11
14. Modifiche alla disciplina del credito d'imposta formazione 4.0.....	12
15. Rivalutazione quote societarie .....	12

## 1. Sterilizzazione clausole di salvaguardia IVA

L'art. 1 comma 2 della Legge di Bilancio 2019 evita l'applicazione delle c.d. "clausole di salvaguardia" introdotte dalla Legge di Stabilità 2015, le quali avrebbero comportato per il 2019 l'incremento sia dell'*aliquota ridotta* IVA dell'1,5% (portandola dall'originario 10% all'11,5%) sia di quella *ordinaria* del 2,2% (passando quindi dal 22% al 24,2%).

Di contro, se da un lato è stato confermato l'aumento del 3% dell'*aliquota ridotta* a partire dall'anno 2020, per quella ordinaria è stato previsto un **duplice incremento**:

- il primo di ulteriori 0,3 punti base oltre il già previsto 2,9% per l'anno 2020, portando così l'*aliquota* al 25,2%;
- dal 2021 l'aumento sarà di un ulteriore 1,5%. L'*aliquota ordinaria* passerà al 26,5% (rispetto all'originario 25%).

## 2. Deducibilità interessi passivi di società immobiliari

In base a quanto previsto dall'art. 96 comma 1 del TUIR, gli interessi passivi <<*sono deducibili in ciascun periodo d'imposta fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati.*

*L'eccedenza è deducibile nel limite del 30 per cento del risultato operativo lordo della gestione caratteristica*>>. La Legge di Bilancio 2019 rinnova la deroga a tale articolo introdotta dalla Legge Finanziaria 2008 (art. 1 comma 36 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244), secondo cui le società immobiliari deducono in misura integrale gli interessi passivi derivanti da finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati a locazione.

## 3. Estensione del regime forfetario

Il regime di tassazione forfetaria introdotto con la Legge di Stabilità 2015 (commi da 54 a 89 della Legge 23 dicembre 2014, n. 190) ha determinato la possibilità di determinare in **maniera forfetaria** il reddito imponibile di persone fisiche titolari di partita IVA con dimensioni minime, assog-

gettandolo ad un'imposta con aliquota pari al 15% in sostituzione di IRPEF, delle relative addizionali locali e dell'IRAP. La misura dell'*aliquota* è inoltre ridotta al 5% per un arco temporale pari a cinque anni nel caso in cui si tratti di *nuova attività*, questo a condizione che:

- il contribuente non abbia esercitato nei tre anni precedenti attività professionali o di impresa;
- la nuova attività non costituisca mera prosecuzione di un'altra attività precedentemente svolta; e
- laddove vi sia prosecuzione di attività svolta da un altro soggetto, i ricavi realizzati dal cedente nell'esercizio anteriore non devono superare le soglie previste per l'accesso a tale regime.

La Legge di Bilancio 2019 ridefinisce i **requisiti soggettivi** di accesso al regime forfetario. Vengono sostituiti i limiti di fatturato che risultavano differenziati per tipo di settore economico dai codici ADECO 2007, stabilendo a 65.000 euro la *soglia limite di ricavi e compensi* realizzati nell'esercizio precedente per poter accedere al regime forfetario. Nel caso in cui vengano esercitate più attività aventi codici ATECO differenti, ai fini del limite richiamato si considera la somma dei ricavi delle varie attività svolte e non più il limite più elevato raggiunto dalle singole attività. Vengono meno i *vincoli di spesa* previsti dalla Legge di Stabilità 2015 secondo cui:

- gli oneri per lavoro accessorio sostenuti in ogni periodo d'imposta non potevano superare i 5.000 euro lordi;
- l'ammontare dei beni strumentali detenuti doveva risultare inferiore ad euro 20.000 (valore da intendersi pari al costo complessivo al lordo degli ammortamenti).

Restano **esclusi** da tale regime i soggetti non residenti (ad eccezione quelli che producono almeno il 75% del reddito complessivo in Italia), coloro che si avvalgono di regimi speciali a fini IVA e chi, in via esclusiva o prevalente, effettua cessioni di fabbricati e terreni edificabili. Secondo quanto modificato dalla Legge di Bilancio 2019 non possono beneficiare della determinazione forfetaria del reddito:

- gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni, che contemporaneamente parte-

cipano a società di persone, associazioni o a imprese familiari;

- chi controlla direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazione in partecipazione che esercitano attività, le quali risulterebbero riconducibili a quelle svolte dal soggetto interessato;
- coloro che esercitano attività economica prevalentemente verso datori di lavoro (o verso soggetti a loro riconducibili) con cui risultano in essere rapporti di lavoro o risultavano nei due esercizi precedenti.

Restano immutate le **facilitazioni** in tema di redazione e tenuta di documenti contabili e fiscali. Coloro che si avvalgono del regime agevolato, se da un lato non hanno la possibilità di detrarre l'IVA sugli acquisti, dall'altro sono esonerati dal versamento dell'imposta sul valore aggiunto, non devono quindi registrare le fatture emesse, presentare la dichiarazione annuale IVA e le liquidazioni periodiche. Sono inoltre esonerati dall'operare ritenute fiscali, risultano esclusi dall'applicazione di strumenti presuntivi di accertamento e non rientrano tra i soggetti obbligati ad emettere fattura elettronica. Come obblighi residuali restano quelli di numerazione e conservazione delle fatture di acquisto, certificazione dei corrispettivi e conservazione dei relativi documenti.

#### 4. Imposta sostitutiva per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni

Con la nuova Manovra di Bilancio (comma 17) viene introdotta un'**imposta sostitutiva** dell'IRPEF, delle relative addizionali locali e dell'IRAP. Viene applicata in misura pari al 20% del reddito imponibile per i soli imprenditori individuali e coloro che esercitano arti e professioni che abbiano conseguito nel precedente periodo d'imposta un valore di ricavi e compensi compresi tra i 65.001 euro e i 100.000.

Il predetto regime di tassazione sostitutiva potrebbe sembrare una mera estensione del regime

forfetario ma a ben vedere esistono delle sostanziali differenze:

- è un regime opzionale, ciò indica che non è definito come modalità di tassazione naturale dei soggetti che ne possiedono i requisiti reddituali, per applicare tale regime si rende necessario l'esercizio di un'apposita opzione da parte del contribuente, cosa che non è richiesta nel caso del forfetario;
- la base imponibile non viene calcolata in maniera forfetaria rispetto all'ammontare dei ricavi ma vengono applicate le regole ordinarie di determinazione del reddito d'impresa o da lavoro autonomo;
- non sono previste agevolazioni a fini contributivi.

L'imposta sostitutiva sopraelencata condivide con il regime forfetario gli stessi criteri per la determinazione del requisito di fatturato e le stesse cause di esclusione. Viene esteso anche l'esonero a fini IVA ma non quello relativo alla fatturazione elettronica.

#### 5. Disciplina per riporto delle perdite per i soggetti IRPEF

La disciplina del TUIR relativa alla deduzione e al riporto delle perdite fiscali è molto articolata, sono previste regole differenziate in base al tipo di soggetto passivo. In estrema sintesi si rileva che i *soggetti IRES* possono riportare le perdite fiscali dei primi tre esercizi di attività senza limiti di tempo e di importo. Le perdite registrate dal quarto periodo d'imposta possono essere riportate per l'intero importo e senza limiti di tempo, ma saranno compensate per il valore massimo dell'80% del reddito imponibile per ogni esercizio. Per i *soggetti IRPEF* è necessario fare una doppia considerazione:

- a) chi esercita attività di impresa in contabilità semplificata e chi esercita arti o professioni ha la possibilità di utilizzare la perdita per la riduzione del reddito complessivo, nel limite del suo valore. Ciò sta a dire che, se da un lato è possibile scomputare la perdita a favore di tutte le diverse categorie di redditi che vanno a com-

porre quello complessivo (la c.d. compensazione “orizzontale”), dall’altro non è ammesso il riporto della perdita ad esercizi successivi.

- b) le perdite fiscali derivanti dall’esercizio di impresa in contabilità ordinaria possono essere portate a riduzione dei redditi della medesima categoria (compensazione “verticale”), è ammesso il riporto dell’eventuale eccedenza non dedotta nel limite temporale di cinque esercizi, per gli importi che trovano capienza nei redditi di tale periodo.

La Legge di Bilancio 2019 va ad equiparare le **modalità di deduzione** delle perdite fiscali IRPEF a quelle IRES, ciò vuol dire che a partire dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 anche i soggetti IRPEF porteranno a deduzione dei redditi della medesima categoria le perdite fiscali registrate nell’esercizio in corso e, in caso di eccedenza, potranno riportarle senza limiti di tempo, andando però a dedurre dal reddito imponibile le perdite nell’ammontare massimo dell’80% del reddito di ciascun periodo. L’applicazione di tale previsioni si avrà a partire dal periodo d’imposta 2018, ciò evidenziato dalla deroga espressa fatta allo Statuto dei diritti del contribuente (Legge 27 Luglio 2000, n. 212).

Per le *imprese minori* (di cui all’art. 66 TUIR) viene introdotto un regime transitorio secondo cui:

- le perdite fiscali relative al periodo d’imposta 2018 sono computate in diminuzione dei redditi imponibili del 2019 e del 2020 nella misura rispettivamente del 40% e del 60% dei relativi redditi di periodo;
- quelle relative al 2019 possono essere portate in diminuzione del reddito di periodo del 2020 ad un massimo del 60% del suo ammontare.

Le precedenti previsioni comporteranno la deroga al regime generale, facendo sì che, da un lato, l’eventuale eccedenza non utilizzata sia riportabile per un periodo massimo stabilito (2 anni per le perdite relative al 2018 ed 1 anno per quelle del 2019) e dall’altro, laddove l’eccedenza non trovi capienza nelle percentuali di reddito imponibile designata, non sarà più utilizzabile in diminuzione in periodi futuri.

Sempre per le imprese minori risulta ammessa la deducibilità delle perdite fiscali maturate nel periodo di imposta 2017, anno in cui è entrato in vigore il regime di cassa, comportando la deduzione in blocco delle rimanenze finali del periodo d’imposta precedente (2016), causando in alcuni casi perdite rilevanti per le quali, la normativa previgente, non permetteva il riporto. Grazie alle novità normative è ammessa la deduzione nelle seguenti misure:

- nei periodi d’imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% dei rispettivi redditi di periodo;
- nel periodo 2020 per un valore non superiore del reddito di tale anno.

## 6. Tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l’acquisizione di beni materiali strumentali e per l’incremento dell’occupazione

La legge di Bilancio 2019 nei commi da 28 a 34 introduce un nuovo incentivo noto come “*mini-IRES*”, il quale si sostanzia nella riduzione di 9 punti percentuali dell’aliquota IRES (24% ai sensi dell’art. 77 TUIR) a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in vigore al 31 dicembre 2018. L’agevolazione è applicata agli utili conseguiti nell’esercizio di attività commerciali accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili, per la parte reinvestita in:

- a) investimenti per beni strumentali nuovi di cui all’art. 102 del TUIR;
- b) costo del personale assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato.

Il comma 29 definisce l’**ambito di applicazione** e le **modalità di determinazione**. Ai fini dell’incentivo devono essere esclusi gli *utili* che, derivando processi di valutazione non sono realmente realizzati, come definiti dall’art. 2433 del codice civile. Gli utili accantonati devono essere inoltre considerati al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci partecipanti.

Fondamentale è la nozione di *investimento* inteso come realizzazione di nuovi impianti, completa-

mento di opere sospese, ampliamento, riattivazione, ammodernamento di impianti esistenti ed acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche tramite contratti di locazione finanziaria, a condizione che siano destinati a strutture situate nel territorio dello Stato. Risultano esclusi gli investimenti in immobili e veicoli dai in uso promiscuo ai dipendenti.

Per ciascun periodo d'imposta l'entità dell'agevolazione è data dal valore degli ammortamenti fiscali deducibili (secondo l'art. 102, TUIR), relativi ai beni strumentali acquisiti dal 2018, i quali non possono eccedere il limite prefissato pari alla differenza tra costo fiscale dei beni agevolabili acquistati (al lordo degli ammortamenti) e il costo fiscalmente riconosciuto di quelli già presenti (al netto degli ammortamenti fiscali al 2018).

Relativamente al *costo del personale* si fa riferimento a quello sostenuto per i dipendenti che per la maggior parte del periodo d'imposta sono destinati a strutture produttive situate in Italia. L'agevolazione è concessa a condizione che:

- per ogni periodo d'imposta, il numero medio dei dipendenti impiegato in attività commerciali sia superiore a quello medio registrato alla data del 30 settembre 2018;
- nel limite dell'incremento complessivo del costo iscrivibile a costo del personale di cui alla lettera B), numeri 9) e 14) del Conto Economico rispetto a quello sostenuto al 31 dicembre 2018 (al netto di eventuali diminuzioni intercorse in società controllate o collegate).

In caso di *eccedenze* il comma 30 detta un meccanismo di riporto ai soli fini dell'agevolazione, in maniera tale da non perdere il beneficio laddove non vi sia capienza di utili o vi sia una perdita:

- i. nel caso di eccedenza di utili accantonati e dell'importo corrispondente di investimenti in beni o personale rispetto al reddito complessivo è possibile riportare in aumento in periodi successivi tale eccedenza;
- ii. laddove gli utili accantonati siano maggiori degli investimenti in beni strumentali e costo del personale tale eccedenza è riportabile ad aumento degli utili accantonati in esercizi successivi;

- iii. nel caso di eccedenza di investimenti o costo del personale rispetto al valore degli utili accantonati, tali costi sono portati in aumento delle corrispondenti voci in esercizi successivi.

Nel caso di società che partecipano al *consolidato nazionale o mondiale* ciascun soggetto calcolerà in maniera autonoma l'agevolazione che verrà poi utilizzata dalla fiscal unit consolidante. Le eventuali eccedenze restano in capo alle singole società.

Qualora le società optino per la *trasparenza fiscale* l'importo dell'incentivo verrà determinato in capo alla società trasparente per poi essere attribuito a ciascun socio in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. Le discipline della "mini-IRES" è applicabile anche ad imprenditori individuali, società in nome collettivo, società in accomandita semplice che operino in regime di contabilità ordinaria, determinando l'imposta dovuta ai fini IRPEF applicando al reddito imponibile le ordinarie aliquote rispettivamente diminuite di 9 punti percentuali. Per le imprese che adottano il regime di contabilità semplificata la disciplina dell'agevolazione è applicabile solo nel caso in cui le scritture contabili vengano integrate da un prospetto che permetta di evidenziare la destinazione a riserva dell'utile di esercizio e le relative vicende.

## 7. Imposta sui servizi digitali

Con i commi da 35 a 50 della Legge di Bilancio 2019 viene introdotta l'Imposta sui Servizi Digitali (ISD), ne risultano **sogetti passivi** gli esercenti attività d'impresa che realizzano contemporaneamente in un anno solare, individualmente o a livello di gruppo:

- a) ricavi totali non inferiori a 750 milioni di euro;
- b) ricavi realizzati nello Stato italiano pari ad almeno 5,5 milioni di euro.

I soggetti *non residenti* in Italia che risultano privi di stabile organizzazione e di numero identificativo ai fini IVA ma che rientrano nell'ambito di applicazione dell'imposta, devono richiedere all'Agenzia dell'Entrate un numero identificativo ai fini dell'applicazione dell'ISD. È sancita la responsabilità solidale ai fini dell'assolvimento

dell'imposta dei soggetti residenti che appartengono ad un gruppo che non ha legami territoriali con lo Stato italiano ma che integra i presupposti della web tax

Riguardo all'**ambito oggettivo** di applicazione, l'imposta si applica sui ricavi che derivano dalla *prestazione di servizi* quali la pubblicità mirata online, fornitura di beni e servizi su piattaforme digitali, trasmissione di dati raccolti dagli utenti e generati dall'utilizzo di un'interfaccia digitale. Vengono espressamente esclusi dal comma 38 i ricavi che derivano da servizi imponibili prestati infragruppo. Naturali soggetti passivi risultano essere i c.d. "giganti del web", poiché sia per dimensione che per tipo di attività svolta rientrano nella fattispecie descritta.

L'*aliquota* dell'imposta è stabilita in misura pari al 3% e viene applicata sui ricavi realizzati dalle attività imponibili i quali vanno assunti al lordo dei costi ma al netto dell'IVA e delle altre imposte indirette. Ai fini dell'applicazione dell'imposta si considerano i ricavi realizzati nel periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, il versamento è dovuto dal mese successivo ad ogni trimestre e la dichiarazione annuale deve essere effettuata entro 4 mesi dalla chiusura del periodo d'imposta. I ricavi sono definiti tassabili se l'utente del servizio imponibile è **localizzato** nel territorio dello Stato italiano, lo si considera tale quando:

- nel caso di fornitura di pubblicità, l'interfaccia tramite la quale l'utente usufruisce del servizio è localizzata nello Stato;
- riguardo l'utilizzo di piattaforme multilaterali, rileva il luogo in cui l'utente ha accesso al dispositivo che permette di concludere l'operazione;
- nel caso di servizi di trasmissione dati si fa riferimento al luogo in cui l'utente ha utilizzato il dispositivo che ha permesso l'accesso all'interfaccia in cui si sono generati dati.

La definizione delle *modalità applicative* della nuova ISD vengono rimandate ad un decreto del MEF (che dovrà essere emanato entro 4 mesi dalla data in vigore della Legge di Bilancio 2019) e nello specifico alle indicazioni che dovranno essere rese dall'Agenzia dell'Entrate. La data di entrata in vigore della nuova imposta è fissata dopo il sessan-

tesimo giorno della pubblicazione in GU del suddetto decreto del MEF.

## 8. Proroga e rimodulazione della disciplina di maggiorazione dell'ammortamento-iperammortamento

Con la Legge di Bilancio 2019 è stata ridefinita la normativa dell'iperammortamento (art. 1, comma da 60 a 65), introdotto inizialmente dalla Legge di Bilancio 2017 e prorogato con quella del 2018. L'incentivo riguarda gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (indicati nell'allegato A della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, in sintesi quelli mirati a processi di trasformazione tecnologica e digitale) e consiste nella maggiorazione del 150% del costo di acquisizione di tali beni ai soli fini fiscali di ammortamento e deduzione di canoni di locazione finanziaria.

Il legislatore *proroga* la misura per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 l'ordine di acquisto del bene risulti accettato dal venditore e vi sia avvenuto il pagamento di acconti per un valore almeno pari al 20% del costo di acquisizione. I beni oggetto dell'incentivo devono essere destinati a strutture produttive *situate nel territorio dello Stato italiano*.

Viene rimodulata l'**entità dell'agevolazione**. In sostituzione della maggiorazione prevista del 150% vengono differenziate tre diverse soglie:

- 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- 50% per quelli con valore ricompreso tra i 10 e i 20 milioni di euro;
- Nessuna maggiorazione per investimenti superiori ai 20 milioni di euro.

Le nuove percentuali non vengono applicate a quegli investimenti che rientrano nell'applicazione dell'art. 1 comma 30 della Legge 27 dicembre, n. 205 (Legge di Bilancio 2018), cioè quelli che sono stati effettuati entro il 31 dicembre 2018 o, alternativamente, entro il 31 dicembre 2019 ma per i

quali era già presente un ordine accettato dal venditore ed è stato versato l'acconto del 20% in data anteriore al 1 gennaio 2019. Per gli stessi la maggiorazione sarà pari al 150%.

Per i beni *immateriali* è stata prorogata la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione prevista dalla legge di Bilancio 2017. Condizione necessaria è che il soggetto che intende avvalersi della maggiorazione per gli intangibles abbia effettuato investimenti di cui al comma 60 (ovvero che tali soggetti siano beneficiari dell'iperammortamento per beni materiali strumentali nuovi), nulla rileva che l'asset immateriale sia collegato o meno al bene materiale che gode dell'agevolazione. Per usufruire dell'agevolazione prevista per i beni immateriali è necessario l'assolvimento degli *obblighi documentali* previsti dall'art. 1 comma 11 della Legge di Bilancio 2017 i quali consistono in:

- dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 29 dicembre 2000, n.445 (disposizioni in materia di documentazione amministrativa);
- per i beni con costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, è necessaria una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale o da un ente certificatore autorizzato, attestante la conformità del bene a quelli descritti dalla normativa per l'agevolazione e la sua interconnessione con il sistema aziendale.

Restano esclusi dall'applicazione dell'iperammortamento tutti quei beni per il quali il DM 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati, costruzioni ed altri beni indicati dall'allegato 3 della Legge 20 dicembre 2015, n. 208 (come condutture, condotte, aerei). Vengono ritenute ancora valide le previsioni della Legge di Bilancio 2018 relativamente alla sostituzione dei beni agevolati, in questo caso non si ha revoca dell'incentivo se il nuovo bene ha caratteristiche tecnologiche superiori e se viene attestata l'interconnessione.

La Legge di Bilancio 2019 non proroga il c.d. superammortamento, introdotto dalla Legge di Stabilità 2016 (e prorogato con le Leggi di Bilancio 2017 e 2018) il quale prevedeva la maggiorazione del costo di acquisto per beni materiali strumentali nuovi pari al 40% per gli investimenti effettuati fino al 30 giugno 2019.

## 9. Estromissione agevolata degli immobili strumentali

L'art.1 comma 66 della Legge di Bilancio 2019 va a reintrodurre la facoltà (che era originariamente stata prevista dalla Legge di Stabilità 2016 nell'art. 1, comma 121) data agli imprenditori individuali di assoggettare l'assegnazione ai soci dei beni dell'impresa a **tassazione sostitutiva**.

L'esclusione dal patrimonio aziendale dei beni sarà possibile versando un importo pari all'8% della differenza tra il loro valore normale e quello fiscalmente riconosciuto. L'imposta così calcolata andrà a sostituire l'IRPEF e l'IRAP, dovrà essere versata in due rate:

- i. il 60% dell'importo entro il 30 novembre 2019;
- ii. il restante 40% entro il 16 giugno 2020.

Condizione necessaria per usufruire dell'agevolazione è che il bene sia in possesso dell'imprenditore alla data del 31 ottobre 2018 e che l'estromissione sia effettuata tra il 1° gennaio e il 31 maggio 2019. Gli effetti dell'estromissione retroagiscono e decorrono dal 1 gennaio 2019.

## 10. Definizione agevolata dei debiti tributari per contribuenti in difficoltà economica

I commi da 184 a 199 dell'art.1 Legge di Bilancio 2019 introducono il c.d. "saldo e stralcio" delle cartelle di pagamento rivolte a persone fisiche che si trovano in oggettiva e grave difficoltà economica.

La nuova normativa dà via ad una nuova procedura speciale volta dalla definizione dei debiti tributari che derivano dall'**omesso versamento** di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali e da liquidazione delle imposte dirette ed IVA andando a versare un importo forfetario. È inoltre possibile estinguere i debiti relativi agli omessi versamenti di contributi dovuti dagli iscritti alle casse previdenziali o alle gestioni previdenziali INPS dei lavoratori autonomi. Le cartelle rientranti nella fattispecie della norma sono quelle affidate all'agente

di riscossione tra il 1 gennaio 2000 e il 31 dicembre 2017.

Riguardo la definizione di *grave e comprovata situazione di difficoltà* economica la Legge prende a riferimento il valore della situazione economica equivalente del nucleo familiare, il c.d. ISEE, che dovrà essere inferiore ai 20.000 euro. In base al suo ammontare, per estinguere i debiti tributari oggetto dell'agevolazione, dovranno essere versate le somme affidate all'agente di riscossione a titolo di capitale e interessi in misura così ripartita:

- 16% in caso di ISEE inferiore a 8.500 euro;
- 20% in caso di ISEE compreso tra 8.500 e 12.500 euro;
- 35% per ISEE tra 12.500 e 20.000 euro.

Le somme maturate a favore dell'agente di riscossione a titolo di aggio e di rimborso per le spese sostenute per la gestione e notifica delle cartelle di pagamento dovranno essere corrisposte in misura integrale.

Indipendentemente dall'ammontare dell'ISEE vengono definiti in grave difficoltà economica i soggetti sottoposti ad una procedura di liquidazione dei beni di cui all'art. 14-ter della legge 27 gennaio 2012, n.3, possono estinguere i loro debiti tributari versando la quota del 10% relativa a capitale ed interessi e pagando il totale dell'ammontare degli oneri sostenuti dall'agente di riscossione.

Entro il 30 aprile 2019 il contribuente deve effettuare un **dichiarazione telematica** attraverso cui manifesta la volontà di procedere con la procedura agevolata (attestando la presenza dei requisiti previsti dalla legge) andando ad indicare quali debiti intende definire e le modalità di versamento. È previsto il pagamento di un'unica rata entro il 30 novembre 2019 oppure è possibile regolare il dovuto in maniera dilazionata andando a pagare interessi pari al 2%. In caso di dilazione le rate sono così ripartite:

- 35% entro il 30 novembre 2019;
- 20% entro il 31 marzo 2020;
- 15% entro il 31 luglio 2020;
- 15% entro il 31 marzo 2021;
- 15% entro il 31 luglio 2021.

A seguito della dichiarazione sarà l'agente di riscossione a comunicare al contribuente, entro il 31 ottobre 2019, l'importo dovuto per l'estinzione e

quello delle singole rate, nonché la scadenza delle stesse, sarà data comunicazione anche quando risulti che il contribuente *non possiede i requisiti* richiesti per la definizione agevolata. In tal caso, laddove il contribuente rientri nei parametri dell'art. 3 del decreto-legge 23 ottobre 2018 (in materia di definizione agevolata dei carichi affidati all'agente di riscossione, decreto legge sulle semplificazioni), i debiti saranno automaticamente inseriti nella procedura prevista dall'art. 3 della suddetta legge, facendo sì che il versamento dovrà essere effettuato in 17 rate soggette ad interesse pari al 2%:

- la prima pari al 30% dell'interno ammontare che scade il 30 novembre 2019;
- il restante 70% va versato nelle 16 rate con scadenze 31 luglio e 30 novembre di ogni anno a partire dal 2020.

I debiti soggetti alla disciplina in esame possono essere estinti anche se già inclusi nella dichiarazione di definizione agevolata presentata ai sensi dell'art. 6 comma 2 del DL 2016 e dell'art. 1 comma 5 del DL 148 del 2017 nel caso in cui il debitore non abbia proceduto all'integrale pagamento. In questa eventualità gli eventuali importi versanti restano irrecuperabili e non è ammessa la restituzione.

## 11. Incentivi all'investimento di start-up innovative

Il DL 179/2012 introduce un regime fiscale agevolato per chi investe nelle "start-up innovative" definite dall'art. 25 del decreto richiamato. Il trattamento fiscale di favore (art. 29) consisteva in una detrazione d'imposta pari al 19% delle somme investite dai soggetti IRPEF fino ad un massimo di 500.000 euro detraibili in ciascun periodo d'imposta. Per i soggetti IRES era possibile portare a deduzione un importo pari al 20% dell'investimento fino ad un massimo di 1,8 milioni di euro per ciascun anno. Esisteva una maggiorazione dell'agevolazione nel caso di investimento in start-up innovative che abbiano finalità sociali o che siano attive in sviluppo di prodotti altamente tecnologici, la misura della detrazione per i soggetti IRPEF sale al 25% e la deduzione IRES al 27%.

La Legge di Bilancio (art. 1, comma 218 della Legge 30 dicembre 2018, n. 145) interviene sulla mi-

sura dell'incentivo relativamente al solo anno fiscale 2019:

- a) per i soggetti IRPEF l'aliquota di detrazione passa dal 30% (come stabilita dalle modificazioni avvenute dalla Legge di Bilancio 2017) al 40%;
- b) i soggetti IRES deducono il 50% dei suddetti investimenti a condizione che sia acquisito l'intero capitale della start-up e che lo stesso sia detenuto per almeno 3 anni.

Gli effetti di tali maggiorazioni sono subordinati all'autorizzazione da parte della Commissione europea.

## 12. Modifica alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

Il credito d'imposta per attività di R&S è stato introdotto dall'art. 3 del DL 23 dicembre 2013 prevedendo sgravi fiscali per gli investimenti fatti nelle attività di ricerca e sviluppo a decorrere dal 1 gennaio 2015 e fino al 31 dicembre 2020. La Legge di Bilancio 2019 va ad incidere sulla misura dell'agevolazione, sulla tipologia di spese ammissibili e sugli obblighi documentali.

Riguardo l'**ambito soggettivo** della norma, essa è rivolta a tutte le tipologie di imprese, indipendentemente da forma giuridica, settore economico e regime contabile. Possono usufruire dell'agevolazione anche le imprese residenti (o con stabile organizzazione nel territorio dello Stato nel caso siano non residenti) che eseguono attività di R&S in ottemperanza di contratti stipulati con imprese residenti o che siano situate in Stati membri dell'UE, o in Stati aderenti Spazio economico europeo (in questo ultimo caso rientrano nell'agevolazione solo gli investimenti per le attività svolte direttamente in strutture situate all'interno dello Stato italiano).

La **misura** dell'agevolazione è pari al 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati per tali attività nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015. Nel caso in cui l'impresa sia stata costituita in data posteriore, la media degli

investimenti fa riferimento dalla data di costituzione. L'aliquota è alzata al 50% nel caso di:

- spese relative a costo del personale dipendente direttamente impiegato nelle attività ammissibili;
- costi derivanti da contratti di ricerca stipulati con Università, enti di ricerca, start-up o PMI innovative. In questo caso l'incaricato dell'attività di ricerca non deve appartenere al medesimo gruppo dell'impresa committente (ai sensi dell'art. 2359 del codice civile).

Il credito d'imposta spetta fino ad un massimo di 10 milioni di euro per ciascun beneficiario e per ogni esercizio, a condizione che le spese sostenute siano di un valore almeno pari ad euro 30.000. La nuova Legge di Bilancio ha ridotto sia l'aliquota precedentemente era fissa al 50% che il limite di importo agevolabile (ammontava a 20 milioni con la Legge di Bilancio 2017).

Sono dichiarate ammissibili le **attività di ricerca e sviluppo** che riguardano:

- a) ricerca fondamentale, ovvero lavori (anche teorici) che hanno la finalità di acquisire nuove conoscenze;
- b) ricerca industriale, volta a mettere a punto nuovi prodotti o migliorare prodotti e servizi esistenti, creazione di componenti di sistemi complessi volti alla ricerca;
- c) sviluppo sperimentale di conoscenze e capacità esistenti allo scopo di produrre progetti, processi o servizi.

La definizione delle attività ammissibili è fondamentale per individuare le spese che possono essere oggetto dell'agevolazione poiché i suddetti costi, per essere ricompresi nel calcolo del credito d'imposta, devono essere sostenuti per l'esercizio di tali attività. Sono dichiarate **spese ammissibili** quelle relative a:

- personale subordinato o autonomo, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di R&S;
- quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio nei limiti dei coefficienti stabiliti dalla legge;
- contratti stipulati con Università, enti di ricerca, start-up innovative, a condizione che non si tratti di imprese appartenenti allo stesso gruppo del committente;

- contratti stipulati con altre imprese sempre a condizione che non appartengano al medesimo gruppo del committente;
- competenze tecniche o private industriali;
- materiali e forniture direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo.

Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e può essere utilizzato solo *in compensazione* a decorrere del periodo d'imposta successivo a cui sono state sostenute le spese ammissibili, ad esso non si applicano i limiti di utilizzo dei crediti d'imposta (di cui all'art. 1, comma 54 legge 244/2007 e art. 34 della legge 388/2000).

L'utilizzo del credito è subordinato all'adempimento di specifici **obblighi di certificazione**:

- apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti nella quale venga attestato l'effettivo sostenimento delle spese e la loro corrispondenza alla documentazione contabile predisposta dall'impresa. Nel caso in cui l'impresa non sia obbligata alla revisione legale, le spese sostenute sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo massimo di 5.000 euro, fermo restando i limiti previsti.
- relazione tecnica che indichi le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte in ciascun periodo d'imposta. La sua predisposizione spetta al responsabile aziendale dell'attività di R&S e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa.

Le disposizioni previste in materia di credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo hanno *effetto* dal 2019, tranne che per le previsioni in materia di obblighi documentali le quali avranno effetto dall'esercizio in corso al 31 dicembre 2018 (in deroga al principio dell'irretroattività delle norme tributarie).

### 13. Credito d'imposta sulla pubblicità

L'art 57-bis del D.L. 24 aprile 2017 n.50 introduce la possibilità di usufruire, a partire dal 2018, di un

credito d'imposta sugli investimenti in **campagne pubblicitarie** effettuate su:

- stampa quotidiana e periodica, anche online;
- emittenti radiofoniche e televisive, analogiche o digitali.

L'incentivo è destinato ad imprese, lavoratori autonomi e ad enti non commerciali che investano in tale settore a condizione che la spesa risulti incrementale rispetto all'ammontare degli analoghi investimenti effettuati nell'anno precedente di almeno 1 punto percentuale.

La *misura* dell'agevolazione fiscale è pari al 75% del valore incrementale degli investimenti, quindi l'aliquota va applicata sulla differenza tra il valore corrente degli investimenti pubblicitari e quelli effettuati nel periodo d'imposta precedente. Per le microimprese il credito d'imposta è attribuito in misura pari al 90% di tali spese.

In ambito di *prima applicazione* è riconosciuto il credito anche per gli investimenti pubblicitari incrementali realizzati tra il 24 giugno 2017 e il 31 dicembre 2017 sulla stampa quotidiana e periodica (anche online).

Il contributo è utilizzabile solo in *compensazione*.

Nella formulazione originaria l'incentivo era soggetto alla normativa generale sugli aiuti di stato prevedendo che, per gli adempimenti europei richiesti per tali aiuti (obbligo di notifica, relazioni annuali) e per quelli relativi alla tenuta del Registro nazionale degli aiuti di stato, avrebbe provveduto il Dipartimento per l'informazione e l'editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri. La Legge di Bilancio 2019 appone modifiche a tale previsione andando ad assoggettare il credito d'imposta per pubblicità al c.d. regime **de minimis** per gli aiuti di stato. Di conseguenza, la possibilità di utilizzare il contributo è sollevata dagli obblighi imposti dalla normativa generale sugli aiuti di stato, ma è imposto il limite di 200.000 euro di aiuti in *de minimis* usufruibili nel periodo d'imposta in cui matura il credito e nei due precedenti (nel caso di impresa agricola tale limite è di 15.000 euro, per le imprese di pesca e acquacoltura la soglia è pari ad euro 30.000).

## 14. Modifiche alla disciplina del credito d'imposta formazione 4.0

I commi 46-56 dell'art. 1, legge 27 dicembre 2017, n. 205, introducono il credito d'imposta per coloro che investono in attività di formazione in ottica "4.0". Si tratta di aiuti concessi in esenzione di notifica in esecuzione del Regolamento (UE) n.651/2014 il quale, all'art. 31, indica le condizioni in base alle quali possono essere irrogati gli aiuti alla formazione.

La Legge di Bilancio 2019 va a prorogare l'efficacia dell'agevolazione anche per l'anno fiscale 2019 e modifica la **misura** in cui è concessa. Diversamente dalla precedente manovra di bilancio che prevedeva l'attribuzione dell'agevolazione applicando un'aliquota unica pari al 40 % alle spese ammissibili, vengono introdotte tre aliquote differenziate in base alla tipologia di impresa:

- 50% se si tratta di piccola impresa;
- 40% per le medie imprese;
- 30% in caso di grandi imprese.

Resta immutato il limite massimo fruibile annualmente da ciascun beneficiario pari a 300.000 euro, è possibile il cumulo con altre misure a sostegno delle attività di formazione, sempre nel rispetto dei limiti stabiliti da sopraccitato Regolamento UE. Il credito è utilizzabile solo in compensazione e il modello F24 deve essere presentato esclusivamente tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate.

A beneficiare dell'incentivo sono tutte le imprese indipendentemente dalla natura giuridica, dimensione e regime contabile adottato. Condizione necessaria è che l'impresa sia *residente* nel territorio dello Stato o che, se non residente, operi in Italia attraverso una stabile organizzazione. In caso di enti non commerciali il beneficio può essere concesso se viene svolta anche attività commerciale, in tale fattispecie l'agevolazione viene applicata alle attività ammissibili effettuate da dipendenti che anche promiscuamente siano occupati nelle attività commerciali.

Le **attività ammissibili** non coincidono con l'ampio insieme delle attività di formazione. Rientrano nell'ambito dell'agevolazione solo quelle che trattano materie inerenti al processo di trasformazione tecnologia e digitale, secondo l'approccio Industria 4.0, definite nell'elenco delle tecnologie

abilitanti. Tali attività per essere considerate ammissibili devono rispettare due condizioni:

- a) deve essere previsto l'impegno ad effettuare investimenti in tal senso nel contratto collettivo o territoriale;
- b) sia redatta apposita dichiarazione del legale rappresentante volta ad attestare l'effettiva partecipazione di ciascun dipendente.

L'attività di formazione può essere svolta da personale docente dipendente dell'impresa oppure può essere affidata a personale esterno assistito da un tutor interno. E' possibile erogare corsi e lezioni anche in modalità *e-learning* utilizzando appropriati strumenti di controllo e prevedendo momenti di verifica delle conoscenze acquisite.

Le **spese ammissibili** sono quelle relative al personale dipendente che svolge le attività di formazione ammissibili. In considerazione del quantum si fa riferimento al costo aziendale riferito alle ore o giornate di formazione impartite, tale spesa non può eccedere il 30% della retribuzione complessiva annua del dipendente. Nel c.d. *costo aziendale* rientrano tutte le voci di spesa a cui può far riferimento lo svolgimento dell'attività di formazione: retribuzione al lordo di ritenute, contributi previdenziali ed assistenziali, ratei TFR, ferie e permessi maturati, indennità di trasferte.

Per fruire del beneficio, e per permettere eventuali controlli dell'amministrazione finanziaria è necessario ottemperare ad alcuni *obblighi documentali*:

- certificazione redatta dall'incaricato alla revisione legale dei conti attestante l'effettivo sostenimento delle spese e la corrispondenza alla documentazione contabile;
- predisposizione e conservazione di una relazione che illustri le modalità di svolgimento e i contenuti delle attività erogate;
- conservazione dei registri nominativi sottoscritti dai partecipanti ai corsi e di tutta la documentazione contabile e amministrativa.

## 15. Rivalutazione quote societarie

La disciplina relativa alla rivalutazione dei beni e delle partecipazioni societarie è stata introdotta in maniera temporanea dalla Legge 342/2000 (artt. da 10 a 16) e da allora è stata più volte riproposta, da ultimo con la Legge di Bilancio 2017. La disposizione in esame permette, **in deroga** all'articolo 2426 del codice civile e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia, di rivalutare i beni di impresa e le partecipazioni ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

La rivalutazione deve riguardare i valori di bilancio dell'esercizio 2018 e non può essere effettuata per singoli beni specifici ma deve riguardare *categorie omogenee* di beni. È previsto un regime di pubblicità per cui la variazione di valore deve essere annotata nel libro inventario e deve risultare in Nota Integrativa.

L'affrancamento del maggior valore si ottiene versando un'imposta sostitutiva di IRPEF, IRES, I-RAP ed eventuali addizionali, pari al 10% del valore incrementato. Il riconoscimento del maggior valore ai fini fiscali si avrà nel terzo anno successivo a quello in cui è avvenuta la rivalutazione (per i *beni immobili* decorre dal 1 gennaio 2020) e a seguito del versamento di un'ulteriore imposta sostitutiva sul valore affrancato pari al:

- 16% in caso di beni ammortizzabili;
- 12% per i beni non ammortizzabili.

Il pagamento deve essere effettuato in un'unica rata ed entro il termine di versamento delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta a cui la rivalutazione fa riferimento, è possibile effettuare compensazione per gli importi dovuti.

La *realizzazione* del bene avvenuta prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello in cui la rivalutazione è stata eseguita comporterà che ai fini fiscali il valore del bene sarà pari al costo risultante prima della rivalutazione, incidendo sull'ammontare di eventuali plusvalenze/minusvalenze imponibili.