

Lissone, 12/02/2019
Circolare n° 5

Oggetto: Legge di bilancio 2019

Gentile Cliente,

con la Legge del 30.12.2018 n. 145 è stata emanata la “Legge di Bilancio 2019”, in vigore dal 01.01.2019.

Di seguito un'analisi dettagliata delle principali novità fiscali tra cui, la tassazione degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione, la proroga degli Iper-ammortamenti, le modifiche al credito di imposta per l'attività di ricerca e sviluppo.

Con riferimento alle imposte dirette, si evidenziano, fra l'altro l'estensione del Regime Forfetario di cui alla Legge del 23 dicembre 2014 n.190 e le modifiche alla disciplina del riporto delle perdite per i soggetti Irpef e l'abrogazione dell'Ace.

Tra le novità in materia di immobili e tributi locali si annoverano la proroga della detrazione Irpef/Ires per gli interventi di riqualificazione energetica, la proroga della detrazione Irpef del 50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio e la proroga del c.d. “Bonus mobili” e “Bonus verde”.

Di seguito si riepilogano le principali novità in materia fiscale e agevolativa, contenute nella Legge di Bilancio 2019.

INDICE

1 <u>ESTENSIONE DEL REGIME FORFETARIO</u>	2
2 <u>FLAT TAX</u>	23
3 <u>RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI PER I SOGGETTI IRPEF</u>	26
4 <u>CREDITO D'IMPOSTA</u>	29
5 <u>PROROGA BONUS IMPRESA 4.0</u>	35
6 <u>IPER AMMORTAMENTI - PROROGA CON MODIFICHE</u>	36
7 <u>START UP INNOVATIVE</u>	42
8 <u>RIFINANZIAMENTO SABATINI TER</u>	43
9 <u>RIAPERTURA TERMINI PER RIDETERMINARE IL VALORE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE</u>	45
10 <u>RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA</u>	48
11 <u>ESTROMISSIONE IMMOBILI STRUMENTALI IMPRESE INDIVIDUALI</u>	55
12 <u>TASSAZIONE AGEVOLATA SU UTILI REINVESTITI</u>	58
13 <u>ABROGAZIONE DELL'ACE</u>	65
14 <u>ABROGAZIONE DEDUZIONI E CREDITO D'IMPOSTA IRAP</u>	65
15 <u>ABROGAZIONE DELL'IRI</u>	66
16 <u>INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI</u>	66
17 <u>INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO</u>	66

1 ESTENSIONE DEL REGIME FORFETARIO – ARTICOLO 1, COMMI 9-11 LEGGE BILANCIO 2019

Legge Bilancio 2019: “Commercialisti, nel Regime Forfetario oltre due miliardi di risparmi di tasse per le partite iva individuali”.

Superano i 2 miliardi, a regime, i risparmi fiscali che la Legge di Bilancio 2019 assicura alla platea di partite Iva individuali con fatturato compreso tra euro 30.000 e 100.000 euro che, se rispetteranno una serie di requisiti che vedremo nel corso della Circolare potranno avvalersi dell’ampliamento del Regime Forfetario fino a 65.000 euro di fatturato e, a partire dal 2020, al nuovo regime di tassazione del reddito con Flat Tax al 20% per la fascia di fatturato compresa tra 65.001 e 100.000 euro.

E’ quanto emerge dai calcoli effettuati dal Consiglio Nazionale dei Commercialisti.

Secondo la categoria professionale, nel 2019 i risparmi ammonteranno a 331 milioni, per poi salire a 1.925 milioni nel 2020, 2.500 milioni nel 2021 e assestarsi a 2.226 milioni a partire dal 2022.

Regime Forfetario vs Regime ordinario – quale è il Regime più conveniente?

Concentrando l’analisi sul Regime Forfetario con fatturato fino a 65.000, in quanto l’altro regime entra in vigore soltanto nel 2020, sono stati presi in considerazione tre profili:

- **piccolo commerciante** esercente l’attività di ambulante iscritto a Gestione Ivs Inps commercianti, con costi effettivi di esercizio pari al 50% > di quelli riconosciuti in via forfetaria dal regime agevolato, ossia il 46 % dei ricavi (**PROFILO 1**);

- **lavoratore autonomo** “Free lance” (inquadrate come “collaboratore autonomo” nell’ambito di strutture altrui) non iscritto ad Albi ed iscritto alla gestione separata Inps, con costi effettivi di esercizio pari al 13% < di quelli riconosciuti in via forfetaria dal regime agevolato, ossia il 33% dei compensi incassati (**PROFILO 2**).

- **libero professionista iscritto al Albi** (inquadrate come “collaboratore autonomo” nell’ambito di strutture professionali altrui) con costi effettivi di esercizio in linea con quelli riconosciuti in via forfetaria dal regime agevolato, ossia il 22% dei compensi incassati (**PROFILO 3**).

L’adesione al Regime Forfetario va valutata caso per caso tenendo conto, di:

- ✓ incidenza dei costi reali rispetto alla quota forfetizzata (specie ove questi siano superiori alle percentuali stimate dal regime);

- ✓ mancata deduzione di oneri dal reddito complessivo (contributi volontari versate a forme complementari) e della fruizione di detrazioni (coniuge, figli a carico e altri familiari) e detrazioni per recupero edilizio che sarebbero precluse al Forfettario "monoreddito";

Con riguardo alla sola detrazione spettante per i figli a carico, può essere trasferita all'altro genitore:

- ✓ della possibilità di fruire dell'aliquota ridotta al 5% in caso di inizio attività;

- ✓ dell'inquadramento previdenziale del singolo e degli eventuali risparmi contributivi per gli imprenditori che potrebbero applicare il regime contributivo ad hoc;

I contribuenti nel Regime Forfettario che svolgono attività d'impresa possono accedere al regime dei contributi Inps ridotti del 35% previa comunicazione telematica all'Inps

- ✓ del risparmio derivante dall'esonero di numerosi adempimenti contabili e fiscali.

Per ciascuno di questi profili è stato simulato il risparmio di imposta che si determina in corrispondenza del fatturato stimato soggetto in regime impresa (PROFILO 1), incassi stimati soggetti non in regime di impresa (PROFILO 2 e PROFILO 3) per l'anno 2019.

PROFILO 1

Nella simulazione (PROFILO 1) si è preso in considerazione lo scenario di un soggetto residente a Lissone (MB), coniugato con n. 3 figli a carico al 50% e proprietario di un unico immobile adibito ad abitazione principale.

DETERMINAZIONE REDDITI D'IMPRESA O PROFESSIONE	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO	
Ricavi / compensi	40.000	40.000	
IVA compresa nei corrispettivi e "incamerata" dal contribuente (dati comuni ai due regimi "minimi")		8.800	
TOTALE RICAVI (REGIME CONTRIBUENTI FORFETARI)		48.800	
COSTI			
Costi inerenti l'attività (con IVA detraibile)	18.000		
Costi inerenti l'attività (con IVA indetraibile o senza IVA)	1.667		
REDDITO DA LAVORO AUTONOMO / IMPRESA SEMPLIFICATA REGIME ORDINARIO	20.333		
Aliquota IVA media sugli acquisti		22,00%	
IVA indetraibile che concorre ad aumentare i costi		3.960	
REDDITO DA LAVORO AUTONOMO / IMPRESA SEMPLIFICATA (REGIME CONTRIBUENTI MINIMI)		% reddito 54% 26.352	
Aliquota IRAP	3,90%		
CALCOLO CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE			
	IMPORTI IN EURO	%	
% per redditi fino a	46.630	24,09%	
% per redditi da 46.630 a	101.427	25,09%	
Contributo minimo	3.785		
Contributo maternità	7		
Opzione riduzione contributi del 35% per gestioni INPS (regime Forfetario)	<input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> NO		
ONERI PREVIDENZIALI RELATIVI AL REDDITO D'IMPRESA/PROFESSIONE DERIVANTI DAL REDDITO DELL'ESERCIZIO IN CORSO	REGIME ORDINARIO 4.905	REGIME FORFETARIO 6.355	
ALTRI REDDITI			
	Giorni	Tempo determinato	Importi in euro
Redditi di lavoro dipendente e assimilati		<input type="checkbox"/> SI <input checked="" type="checkbox"/> NO	
Redditi da assegni periodici di mantenimento			
Redditi da pensione			
Altri redditi			506
Redditi di locazione soggetti a cedolare secca			
ADDITIONALI ALL'IRPEF			%
Addizionale regionale			1,58%
Addizionale comunale			0,59%



RIEPILOGO REDDITI	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
Reddito imponibile da lavoro autonomo / impresa semplificata	20.333	26.352
Reddito da lavoro dipendente		
Redditi da assegni periodici di mantenimento		
Reddito da pensione		
Altri redditi	506	506
Redditi dei locazione soggetti a cedolare secca		
CALCOLO IRPEF	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
Reddito complessivo (RN1)	20.839	506
Oneri deducibili abitazione principale	506	506
Oneri deducibili	4.905	0
REDDITO IMPONIBILE	15.428	0
IRPEF lorda	3.566	0
Detrazione coniuge	0	0
Detrazione 1° figlio	398	375
Detrazione 2° figlio	398	375
Detrazione 3° figlio	398	375
Detrazione 4° figlio	0	0
Detrazione 5° figlio	0	0
Detrazioni familiari	1.194	1.125
Detrazione lavoro dipendente e assimilati	0	0
Detrazione assegni di mantenimento periodici	0	0

Detrazione pensione	0	0
Detrazioni lavoro autonomo	762	
Detrazioni per lavoro	762	0
Altre detrazioni d'imposta	0	0
IRPEF netta	1.610	0
CALCOLO ADDIZIONALI REGIONALE E COMUNALE		
Addizionale regionale	244	0
Addizionale comunale	91	0
TOTALE ADDIZIONALI	335	0
IRAP	286	0
DETERMINAZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA (FORFETARIO)		REGIME FORFETARIO
Reddito lordo		26.352
Contributi previdenziali relativi all'attività		6.355
Reddito netto imponibile		19.997
IMPOSTA SOSTITUTIVA (15%)		3.000
Totale imposte	2.231	3.000
Oneri previdenziali relativi al reddito d'impresa/professione derivanti dal reddito dell'esercizio in corso	4.905	6.355
IVA detraibile su acquisti	0	3.960
IVA sui corrispettivi divenuta ricavo	0	-8.800
TOTALI PER CONFRONTO	7.136	4.515
CONFRONTO CONVENIENZA REGIME ORDINARIO VERSO REGIME FORFETARIO		REGIME FORFETARIO

PROFILO 2

DETERMINAZIONE REDDITI D'IMPRESA O PROFESSIONE	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO	
Ricavi / compensi	40.000	40.000	
IVA compresa nei corrispettivi e "incamerata" dal contribuente (dati comuni ai due regimi "minimi")		0	
TOTALE RICAVI (REGIME CONTRIBUENTI FORFETARI)		40.000	
COSTI			
Costi inerenti l'attività (con IVA detraibile)	5.000		
Costi inerenti l'attività (con IVA indetraibile o senza IVA)	0		
REDDITO DA LAVORO AUTONOMO / IMPRESA SEMPLIFICATA REGIME ORDINARIO	35.000		
Aliquota IVA media sugli acquisti		22,00%	
IVA indetraibile che concorre ad aumentare i costi		1.100	
REDDITO DA LAVORO AUTONOMO / IMPRESA SEMPLIFICATA (REGIME CONTRIBUENTI MINIMI)		% reddito 67% 26.800	
Aliquota IRAP	0,00%		
CALCOLO CONTRIBUTIONE PREVIDENZIALE			
	IMPORTI IN EURO	%	
% per redditi fino a	101.427	25,72%	
% per redditi da 101.427 a	0	0,00%	
Contributo minimo	0		
Contributo maternità	0		
Opzione riduzione contributi del 35% per gestioni INPS (regime Forfetario)	<input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> NO		
ONERI PREVIDENZIALI RELATIVI AL REDDITO D'IMPRESA/PROFESSIONE DERIVANTI DAL REDDITO DELL'ESERCIZIO IN CORSO	REGIME ORDINARIO 9.002	REGIME FORFETARIO 6.893	
ALTRI REDDITI			
	Giorni	Tempo determinato	Importi in euro
Redditi di lavoro dipendente e assimilati		<input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> NO	
Redditi da assegni periodici di mantenimento			
Redditi da pensione			
Altri redditi			909
Redditi di locazione soggetti a cedolare secca			
ADDIZIONALI ALL'IRPEF			%
Addizionale regionale			1,58%
Addizionale comunale			0,59%

RIEPILOGO REDDITI	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
Reddito imponibile da lavoro autonomo / impresa semplificata	35.000	26.800
Reddito da lavoro dipendente		
Redditi da assegni periodici di mantenimento		
Reddito da pensione		
Altri redditi	909	909
Redditi da locazione soggetti a cedolare secca		
CALCOLO IRPEF	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
Reddito complessivo (RN1)	35.909	909
Oneri deducibili abitazione principale	909	909
Oneri deducibili	12.002	3.000
REDDITO IMPONIBILE	22.998	0
RPEF lorda	5.609	0
Detrazione coniuge	0	0
Detrazione 1° figlio	300	341
Detrazione 2° figlio	0	0
Detrazione 3° figlio	0	0
Detrazione 4° figlio	0	0
Detrazione 5° figlio	0	0
Detrazioni familiari	300	341
Detrazione lavoro dipendente e assimilati	0	0
Detrazione assegni di mantenimento periodici	0	0

Detrazione pensione	0	0
Detrazioni lavoro autonomo	440	
Detrazioni per lavoro	440	0
Altre detrazioni d'imposta	0	0
IRPEF netta	4.869	0
CALCOLO ADDIZIONALI REGIONALE E COMUNALE		
Addizionale regionale	363	0
Addizionale comunale	136	0
TOTALE ADDIZIONALI	499	0
IRAP	0	0
DETERMINAZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA (FORFETARIO)	REGIME FORFETARIO	
Reddito lordo		26.800
Contributi previdenziali relativi all'attività		6.893
Reddito netto imponibile		19.907
IMPOSTA SOSTITUTIVA (15%)		2.986
Totale imposte	5.368	2.986
Oneri previdenziali relativi al reddito d'impresa/professione derivanti dal reddito dell'esercizio in corso	9.002	6.893
IVA detraibile su acquisti	0	1.100
IVA sui corrispettivi divenuta ricavo	0	0
TOTALI PER CONFRONTO	14.370	10.979
CONFRONTO CONVENIENZA REGIME ORDINARIO VERSO REGIME FORFETARIO		REGIME FORFETARIO

Dall'esame dei due profili risulterebbe, in linea generale, che i vantaggi siano più consistenti a parità di fatturato per i piccoli lavoratori autonomi (**PROFILO 2**) che per i piccoli imprenditori commercianti (**PROFILO 1**).

La motivazione sta nel fatto che minore è la percentuale di abbattimento forfetario dei ricavi/compensi, maggiore sarà il reddito imponibile su cui applicare la più favorevole aliquota unica del 15% rispetto alle aliquote progressive Irpef e relative addizionali.

Oltretutto i soggetti lavoratori autonomi (**PROFILO 2**) cumulano il beneficio dell'aliquota unica al 15% con l'abbattimento forfetario dei compensi (tendenzialmente più elevato rispetto ai costi effettivi).

PROFILO 3

Nella simulazione (PROFILO 3) si è preso in considerazione lo scenario di un soggetto residente a Lissone (MB), non coniugato, senza figli a carico e proprietario di un unico immobile adibito ad abitazione principale.

Il soggetto ha detrazioni per spese sanitarie e consistenti detrazioni per interventi di recupero del patrimonio edilizio ed arredi immobili ristrutturati.

Come oneri deducibili ha versato contributi volontari alle forme pensionistiche complementari per un importo pari a euro 3.000.

DETERMINAZIONE REDDITI D'IMPRESA O PROFESSIONE	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
Ricavi / compensi	40.000	40.000
IVA compresa nei corrispettivi e "incamerata" dal contribuente (dati comuni ai due regimi "minimi")		0
TOTALE RICAVI (REGIME CONTRIBUENTI FORFETARI)		40.000

COSTI		
Costi inerenti l'attività (con IVA detraibile)	5.000	
Costi inerenti l'attività (con IVA indetraibile o senza IVA)	3.800	
REDDITO DA LAVORO AUTONOMO / IMPRESA SEMPLIFICATA REGIME ORDINARIO	31.200	
Aliquota IVA media sugli acquisti		22,00%
IVA indetraibile che concorre ad aumentare i costi		1.100
REDDITO DA LAVORO AUTONOMO / IMPRESA SEMPLIFICATA (REGIME CONTRIBUENTI MINIMI)		% reddito 78% 31.200
Aliquota IRAP	0,00%	

CALCOLO CONTRIBUZIONE PREVIDENZIALE	IMPORTI IN EURO	%
% per redditi fino a		0,00%
% per redditi da 0 a		0,00%
Contributo minimo		
Contributo maternità		
Opzione riduzione contributi del 35% per gestioni INPS (regime Forfetario)	<input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> NO	
ONERI PREVIDENZIALI RELATIVI AL REDDITO D'IMPRESA/PROFESSIONE DERIVANTI DAL REDDITO DELL'ESERCIZIO IN CORSO	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
	0	0

ALTRI REDDITI			
	Giorni	Tempo determinato	Importi in euro
Redditi di lavoro dipendente e assimilati		<input type="radio"/> SI <input checked="" type="radio"/> NO	
Redditi da assegni periodici di mantenimento			
Redditi da pensione			
Altri redditi			378
Redditi di locazione soggetti a cedolare secca			
ADDITIONALI ALL'IRPEF			%
Addizionale regionale			1,58%
Addizionale comunale			0,59%

RIEPILOGO REDDITI	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
Reddito imponibile da lavoro autonomo / impresa semplificata	31.200	31.200
Reddito da lavoro dipendente		
Redditi da assegni periodici di mantenimento		
Reddito da pensione		
Altri redditi	378	378
Redditi dei locazione soggetti a cedolare secca		
CALCOLO IRPEF	REGIME ORDINARIO	REGIME FORFETARIO
Reddito complessivo (RN1)	31.578	378
Oneri deducibili abitazione principale	378	378
Oneri deducibili	6.270	3.000
REDDITO IMPONIBILE	24.930	0
IRPEF lorda	6.131	0
Detrazione coniuge	0	0
Detrazione 1° figlio	0	0
Detrazione 2° figlio	0	0
Detrazione 3° figlio	0	0
Detrazione 4° figlio	0	0
Detrazione 5° figlio	0	0
Detrazioni familiari	0	0
Detrazione lavoro dipendente e assimilati	0	0
Detrazione assegni di mantenimento periodici	0	0
Detrazione pensione	0	0
Detrazioni lavoro autonomo	523	
Detrazioni per lavoro	523	0
Altre detrazioni d'imposta	4.630	4.630
IRPEF netta	978	0
CALCOLO ADDIZIONALI REGIONALE E COMUNALE		
Addizionale regionale	394	0
Addizionale comunale	147	0
TOTALE ADDIZIONALI	541	0
IRAP	0	0
DETERMINAZIONE IMPOSTA SOSTITUTIVA (FORFETARIO)	REGIME FORFETARIO	
Reddito lordo		31.200
Contributi previdenziali relativi all'attività		3.270
Reddito netto imponibile		27.930
IMPOSTA SOSTITUTIVA (15%)		4.190
Totale imposte	1.519	4.190
Oneri previdenziali relativi al reddito d'impresa/professione derivanti dal reddito dell'esercizio in corso	0	0
IVA detraibile su acquisti	0	1.100
IVA sui corrispettivi divenuta ricavo	0	0
TOTALI PER CONFRONTO	1.519	5.290
CONFRONTO CONVENIENZA REGIME ORDINARIO VERSO REGIME FORFETARIO	REGIME ORDINARIO	

Dall'esame del **PROFILO 3**, diversamente da quanto evidenziato nel **PROFILO 1** e **PROFILO 2**, risulterebbe più conveniente il Regime Ordinario rispetto al Regime Forfetario.

La motivazione sta nel fatto che le "consistenti detrazioni" (che verrebbero perse nel passaggio al Regime Forfetario) coprirebbero interamente l'Irpef e le addizionali dovute.

1 ESTENSIONE DEL REGIME FORFETARIO – ARTICOLO 1 COMMI 9-11 LEGGE BILANCIO 2019

1.1 Ambito soggettivo

La Legge di Bilancio 2019 estende l'ambito di applicazione del Regime Forfetario, di cui alla Legge del 23 dicembre 2014 n.190, fino a 65.000,00 euro di ricavi e compensi.

Soglie di ricavi e compensi	2019	2020
Fino a 65.000,00 euro	Regime di Vantaggio residuale fino a 30.000,00 (imposta sostitutiva 5%)	Regime di Vantaggio residuale fino a 30.000,00 (imposta sostitutiva 5%)
	Regime Forfetario (imposta sostitutiva 5% oppure 15%)	Regime Forfetario (imposta sostitutiva 5% oppure 15%)
Da 65.001,00 a 100.000,00 euro	Regime Ordinario (Irpef a scaglioni)	Imposta sostitutiva 20%

1.2 Requisiti d'accesso e cause ostative

La Legge di Bilancio 2019 modifica i requisiti di accesso/permanenza nel Regime Forfetario nonché le relative cause ostative.

Requisiti d'accesso	
Fino al 31.12.2018	Dal 01.01.2019
Ricavi e compensi da 25.000,00 a 50.000,00 euro in base al tipo di attività, nel periodo precedente	Ricavi e compensi fino a 65.000,00 euro, nel periodo precedente, per tutte le attività
Spese per lavoro dipendente e assimilato max 5.000,00 euro, nel periodo precedente	Abrogato
Beni strumentali max 20.000,00 euro al lordo degli ammortamenti, nel periodo precedente	Abrogato
Cause ostative	
Fino al 31.12.2018	Dal 01.01.2019

Utilizzo di regimi speciali Iva e di determinazione forfetaria del reddito	Confermato
Residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo)	Confermato
Compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili (art. 10 co. 1 n. 8 del DPR 633/72) o di mezzi di trasporto nuovi (art. 53 co. 1 del DL 331/93)	Confermato
Esercizio di attività di lavoro autonomo o d'impresa in forma individuale e, contemporanea, partecipazione a società di persone o associazioni professionali (art. 5 del Tuir), ovvero a srl in <i>regime</i> di trasparenza (art. 116 del Tuir)	Esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio dell'attività: <ul style="list-style-type: none"> • partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del Tuir); • controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni
Titolarità, nell'anno precedente, di redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del Tuir, eccedenti l'importo di 30.000,00 euro; la soglia non deve essere verificata se il rapporto di lavoro è cessato	Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili

1.3 Decorrenza

Le modifiche apportate al Regime Forfetario decorrono dal 01.01.2019.

Pertanto, le stesse devono essere considerate in occasione del primo accesso al regime nel 2019, oppure per verificarne la permanenza per i soggetti che già lo applicavano nel 2018.

1.4 limite di ricavi e compensi

La Legge di Bilancio semplifica i requisiti per l'accesso al Regime Forfetario, prevedendo la sola condizione relativa al possesso di ricavi e compensi nell'anno precedente < 65.000,00 euro.

La seguente tabella indica, per le diverse tipologie di attività individuate tramite i codici ATECO 2007, i limiti di ricavi o compensi ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime agevolato, nonché il coefficiente di redditività per la determinazione del reddito imponibile da assoggettare ad imposta sostitutiva.

Settori	Codici attività ATECO 2007	Soglie dal 2016 al 2018	Soglia dal 2019	Coefficiente redditività ⁴
Industrie alimentari e delle bevande	(10 - 11)	45.000	65.000	40%
Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45 - (da 46.2 a 46.9) - (da 47.1 a 47.7) - 47.9	50.000		40%
Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81	40.000		40%
Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 - 47.89	30.000		54%
Costruzioni e attività immobiliari	(41 - 42 - 43) - (68)	25.000		86%
Intermediari del commercio	46.1	25.000		62%
Attività dei Servizi di alloggio e di ristorazione	(55 - 56)	50.000		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)	30.000		78%
Altre attività economiche	(01 - 02 - 03) - (05 - 06 - 07 - 08 - 09) - (12 - 13 - 14 - 15 - 16 - 17 - 18 - 19 - 20 - 21 -22	30.000		67%

	- 23 - 24 - 25 - 26 - 27 - 28 - 29 - 30 - 31 - 32 - 33) - (35) - (36 - 37 - 38 - 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)			
--	--	--	--	--

1.5 Ricavi o compensi rilevanti

Ai fini del computo del predetto limite, rilevano:

- ✓ i ricavi di cui agli artt. 57 e 85 del Tuir;
- ✓ i compensi di cui all'art. 54 del Tuir derivanti dall'attività professionale o artistica.

- **Criteri di computo**

I ricavi o i compensi relativi all'anno precedente vanno assunti applicando lo stesso criterio competenza/cassa previsto dal regime fiscale e contabile applicato in quel periodo d'imposta.

- **Casi particolari - rilevanza dell'attività cessata**

I ricavi di competenza dell'anno precedente a quello di accesso al regime agevolato rilevano anche se relativi ad un'attività cessata, diversa da quella iniziata nel corso dell'anno successivo e per la quale si intende usufruire del Regime Forfetario.

- **Stima della soglia per il 2019**

La nuova soglia di 65.000,00 euro va verificata, dal 01.01.2019, rispetto a quanto incassato nell'anno precedente.

Tale criterio opera tanto in caso di primo accesso al regime, quanto in caso di verifica della permanenza nel 2019.

Ad esempio, il professionista che, nel 2018, abbia percepito compensi per 40.000,00 euro può continuare ad applicare il Regime Forfetario l'anno successivo (benché per il 2018 abbia superato il limite di compensi per 10.000,00 euro).

- **Ragguaglio ad anno**

La soglia di ricavi e compensi deve essere ragguagliata all'anno nel caso di inizio dell'attività in corso d'anno.

Tizio inizia la professione di Avvocato il 01.03.2019, utilizzando il Regime Forfetario. Considerando che i giorni di esercizio dell'attività nel 2019 sono 306 (dal 01.03.2018 al 31.12.2018), il limite di ricavi 2019 è dato dal seguente rapporto: $(65.000,00 \times 306) / 365 = 54.493,15$ euro.

- **Contemporaneo esercizio di più attività**

Nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, ai fini del computo del limite di ricavi o compensi, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

La versione previgente della disposizione, invece, prevedeva che avrebbe dovuto assumersi il valore più elevato previsto tra le diverse attività esercitate, a prescindere da quale fosse l'attività prevalente effettivamente esercitata.

1.6 Cause ostative

Riguardo alle cause di esclusione dal Regime Forfetario, la Legge di Bilancio 2019 interviene su quelle connesse al possesso di partecipazioni e allo svolgimento, contestuale o antecedente, di lavoro dipendente, confermando le restanti.

a) Possesso di partecipazioni

Fino al 31.12.2018, il Regime Forfetario era precluso dal contemporaneo possesso di partecipazioni in società di persone o associazioni professionali (art. 5 del Tuir), ovvero in Srl in regime di trasparenza (art. 116 del Tuir)

A decorrere invece dal 2019, non possono utilizzare il Regime Forfetario i soggetti che, contemporaneamente all'attività:

✓ possiedono una partecipazione in società di persone, associazioni professionali o imprese familiari (art. 5 del Tuir);

oppure

✓ 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.

La partecipazione in Srl (trasparenti o non) preclude l'utilizzo del regime solo al ricorrere delle seguenti condizioni:

1. deve determinare, direttamente o indirettamente, il controllo della società;
2. la Srl deve operare in realtà economiche riconducibili a quella della persona fisica in regime forfetario.

Nessun ostacolo all'utilizzo del regime nel 2019 determina, per esempio, il possesso da parte di un avvocato della quota di maggioranza di una Srl operante nel settore immobiliare.

• **Momento di valutazione del possesso della partecipazione**

La causa di esclusione va riferita al momento di applicazione del regime (ad esempio, il 2019) e non all'anno antecedente l'ingresso nel medesimo.

Con riferimento alla versione previgente della norma: "*il riferimento alla contemporaneità per la verifica della causa ostativa impedisce l'accesso al regime a coloro che detengono partecipazioni in costanza di applicazione del regime*".

L'accesso al regime era possibile nelle ipotesi in cui la partecipazione veniva ceduta:

- ✓ prima dell'inizio della nuova attività che dava diritto all'accesso agevolato;
- oppure
- ✓ nel caso di inizio dell'attività in corso d'anno, prima dell'accesso, ancorché nel corso dello stesso periodo d'imposta.

Al riguardo, la Circolare Agenzia delle Entrate 04.04.2016 n. 10: *"se la partecipazione viene ceduta nel corso del periodo d'imposta nel quale si intende applicare il regime di favore, la causa di esclusione non opera, perché lo stesso soggetto non sarà titolare anche del reddito di partecipazione, che sarà imputato al titolare della medesima alla data di chiusura dell'esercizio"*.

Pertanto, se una partecipazione acquisita durante il Regime Forfetario veniva dismessa entro il 31 dicembre dello stesso anno, non si determinava la fuoriuscita dal regime.

Le medesime considerazioni erano proponibili anche nei casi in cui la partecipazione era detenuta al momento di inizio di un'attività in Regime Forfetario.

Allo stato attuale non è chiaro se le predette indicazioni siano automaticamente estensibili alla nuova versione della causa di esclusione.

b) Contestuale o precedente attività di lavoro dipendente

Fino al 31.12.2018, il Regime Forfetario era precluso per quei soggetti che percepivano, nell'anno precedente, redditi di lavoro dipendente o assimilati, di cui agli artt. 49 e 50 del Tuir, eccedenti l'importo di 30.000,00 euro.

La verifica di tale soglia era irrilevante se il rapporto di lavoro era cessato, a condizione che, dopo la cessazione, non fossero percepiti redditi di pensione o non fosse stato intrapreso un nuovo rapporto di lavoro.

Dal 2019 invece non possono utilizzare il regime le persone fisiche la cui attività d'impresa o di lavoro autonomo sia esercitata, prevalentemente, nei confronti di datori di lavoro, o soggetti direttamente o indirettamente ad essi riconducibili, con i quali:

- ✓ sono in corso rapporti di lavoro;
- oppure
- ✓ erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta.

Problematiche irrisolte

- ✓ la prevalenza dell'attività svolta nei confronti di uno o più soggetti va misurata sulla base dei ricavi/compensi percepiti?
- ✓ i soggetti riconducibili, direttamente e indirettamente, ai datori di lavoro chi sono esattamente? (i clienti degli stessi, le società di un medesimo gruppo?).

✓ con la nozione di "rapporti di lavoro" si intendono tanto i rapporti di lavoro subordinati quanto le collaborazioni coordinate e continuative?

Momento di valutazione della causa ostativa

Si ipotizzi il lavoratore dipendente che è andato in pensione nel 2018 (con reddito entro i 30.000,00 euro), ma abbia continuato l'attività in forma autonoma nei confronti del medesimo datore.

In base alla disciplina previgente, questo soggetto ha potuto accedere al Regime Forfetario per la nuova attività avviata nel 2018, usufruendo, non dell'aliquota al 5%, ma al 15%.

Con la nuova disciplina, invece, questo soggetto dovrà disapplicare il regime di favore dal 2019.

1.7 I regimi utilizzabili nel 2019

Si riepilogano nella tabella sotto riportata le principali caratteristiche dei regimi utilizzabili alle persone fisiche esercenti attività d'impresa o di lavoro autonomo.

Descrizione	<i>Regime di vantaggio</i> DL 98/2011 (residuale)	<i>Regime forfetario</i> L. 190/2014	<i>Regime di contabilità semplificata</i>
Ricavi/compensi	Fino a 30.000,00 euro	Fino a 65.000,00 euro	Fino a 400.000,00 o 700.000,00 euro
Determinazione del reddito	Analitica Principio di cassa	Forfetaria con coefficiente redditività	Analitica - Criterio misto cassa/competenza
Imposta	Sostitutiva al 5%: <ul style="list-style-type: none"> per 5 anni; oppure oltre, fino a 35 anni di età. 	Sostitutiva: <ul style="list-style-type: none"> al 5% per i primi 5 anni di attività; o al 15%. 	IRPEF ordinaria a scaglioni di reddito, oltre addizionali
IRAP	No	No	Possibile
IVA	No	No	Sì, tutti gli obblighi e gli adempimenti
Beni strumentali	Fino a 15.000,00 euro nel triennio	Nessun limite	Nessun limite
Oneri	<ul style="list-style-type: none"> No dal reddito soggetto 	No dal reddito soggetto	Sì, dal reddito

deducibili/ detraibili	ad imposta sostitutiva <ul style="list-style-type: none"> • Sì dagli eventuali altri redditi che concorrono al reddito complessivo IRPEF 	ad imposta sostitutiva <ul style="list-style-type: none"> • Sì dagli eventuali altri redditi che concorrono al reddito complessivo IRPEF 	complessivo IRPEF
Ritenute d'acconto	No	No, neanche come sostituto d'imposta	Sì
Indici di affidabilità	No	No	Sì
Agevolazione per contributi previdenziali	No	Sì, per Gestione artigiani e commercianti INPS (-35%)	No
Partecipazioni in società di persone e srl	No, possibile solo partecipazione in srl non trasparenti	No, possibile solo la partecipazione in srl (trasparenti o non): <ul style="list-style-type: none"> • che svolgono attività non riconducibile a quella individuale; • per quote non di controllo. 	Sì
Possesso di redditi di lavoro dipendente e assimilati	Nessun limite	Nessun limite, ma possibile causa ostativa	Nessun limite
Tenuta contabilità	No	No	Sì
Fatturazione elettronica	No	No	Sì

1.8 I regimi in essere nel 2018 e le scelte nel 2019

1. Utilizzo nel 2018 del Regime Ordinario

I soggetti che nel 2018 hanno applicato il Regime Ordinario, possono valutare, se:

- ✓ continuare ad utilizzare tale regime;

- o
- ✓ accedere al Regime Forfetario, possedendone i presupposti.
- ✓

2. Utilizzo nel 2018 del Regime Forfetario

I soggetti che nel 2018 hanno applicato il Regime Forfetario, possono valutare se:

- ✓ continuare ad utilizzare tale regime, mantenendone i presupposti;
- o
- ✓ applicare il regime ordinario, in via opzionale (art. 1 co. 70 della L. 190/2014).

Perdita dei requisiti

Laddove fossero persi i requisiti o si fosse verificata una condizione ostativa, il Regime Forfetario verrebbe meno a partire dall'anno successivo a quello in cui si è verificato l'evento e troverebbe automatica applicazione il regime ordinario fino a quando, riacquisite le condizioni necessarie, il regime agevolato torni nuovamente applicabile.

3. Utilizzo nel 2018 del Regime di Vantaggio

I soggetti che nel 2018 hanno applicato il Regime di Vantaggio, possono valutare se:

- ✓ continuare ad utilizzare tale regime (mantenendone i presupposti e non essendo ancora decorsi i termini di durata);
- o
- ✓ accedere al Regime Forfetario, possedendone i presupposti;
- o
- ✓ applicare il regime ordinario.

Perdita dei requisiti

Laddove fossero persi i requisiti d'accesso, verificata una condizione ostativa, oppure raggiunto il limite temporale massimo, il Regime di Vantaggio verrebbe meno a partire dall'anno successivo a quello in cui si verifica l'evento.

La fuoriuscita sarebbe immediata qualora i ricavi o i compensi percepiti superino 45.000,00 euro (art. 1 co. 111 della L. 244/2007).

Transito dal Regime di Vantaggio al Regime Forfetario

Per i soggetti che hanno iniziato ad applicare il Regime di Vantaggio:

- ✓ entro il 31.12.2014, il transito al Regime Forfetario è libero, benché si sia scelto di continuare ad applicare il regime di vantaggio fino a scadenza naturale (primi 5 anni dall'inizio dell'attività o fino ai 35 anni di età);

✓ nel 2015 (ultimo anno in cui lo stesso poteva essere scelto), il transito al Regime Forfetario è possibile solo dopo un triennio.

Inoltre, qualora il passaggio sia effettuato entro i primi 5 anni dall'inizio dell'attività, è possibile applicare la tassazione ridotta al 5% per il periodo che residua al compimento del quinquennio.

1.9 Adempimenti nel passaggio tra regimi

La scelta di utilizzare il Regime Forfetario presuppone l'esecuzione, sia in sede di accesso quanto in fase di fuoriuscita, di una serie di adempimenti

2018	2019	Adempimenti
Regime Ordinario	Regime Forfetario	<ul style="list-style-type: none"> • rettifica della detrazione Iva a sfavore; • rinuncia all'esigibilità differita; • eccedenza detraibile ultima dichiarazione Iva: rimborso o compensazione; • componenti di reddito relativi ad esercizi precedenti e rinviati: formazione del reddito del 2018 per le quote residue; • ricavi/compensi che hanno già concorso al reddito nel Regime Ordinario: esclusi dal Regime Forfetario (e viceversa); • sospensione degli ammortamenti per i beni preesistenti; • fatturazione senza Iva e ritenuta d'acconto dal 2019.
Regime Forfetario	Regime Ordinario	<ul style="list-style-type: none"> • rettifica detrazione Iva a favore; • ricavi/compensi e spese con manifestazione finanziaria successiva alla fuoriuscita dal Regime Forfetario: concorso al reddito nel Regime Ordinario; • ripresa ammortamenti dei beni preesistenti; • adempimenti Iva, istituzione registri contabili, ritenuta d'acconto dal 2019.
Regime di Vantaggio	Regime Forfetario	Nessun adempimento particolare, ma modifica dei riferimenti normativi sulle fatture.

• Rettifica della detrazione Iva

L'art. 1 co. 61 della L. 190/2014 impone di operare la rettifica della detrazione di cui all'art. 19-bis del Dpr 633/72 per i beni e i servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati o per i beni strumentali ancora potenzialmente ammortizzabili:

- ✓ all'atto dell'accesso al regime agevolato;
- ✓ in caso di transito, anche per opzione, ad altro regime Iva

Beni e servizi non ancora ceduti o utilizzati

L'Iva relativa a beni e servizi non ancora ceduti o non ancora utilizzati deve essere rettificata in un' unica soluzione, senza attendere il materiale impiego degli stessi.

Rispetto ai servizi non ancora utilizzati (es. canoni di leasing, canoni di locazione o di noleggio corrisposti anticipatamente), per procedere alla rettifica della detrazione Iva, occorre verificare l'Iva complessivamente detratta e versare la frazione di imposta corrispondente al periodo di residua durata del contratto o della rata.

Si consideri un contribuente che accede al regime forfetario a partire dal 01.01.2019.

Tale soggetto ha pagato la rata del canone di leasing per il semestre 01.09.2018 - 28.2.2019 pari a 1.800,00 euro, detraendo integralmente l'Iva per 396,00 euro.

In tal caso, la rettifica della detrazione Iva è effettuata in relazione all'imposta detratta per il periodo dal 01.01.2019 al 28.2.2019.

Il contribuente è tenuto a versare, a seguito della suddetta rettifica della detrazione, l'Iva pari ad euro 129,08 $[(396/181) \times 59]$.

Beni ammortizzabili

Per i beni ammortizzabili, compresi quelli immateriali, l'Iva detratta all'atto dell'acquisto è rettificabile solo nel caso in cui non siano ancora trascorsi:

- ✓ 5 anni (l'anno di entrata in funzione ed i quattro successivi), per i beni ammortizzabili diversi dai fabbricati o loro porzioni;
- ✓ 10 anni (l'anno di entrata in funzione ed i nove successivi), per i fabbricati o loro porzioni.

Ai fini della rettifica della detrazione, non si considerano ammortizzabili:

- ✓ i beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro;
- ✓ i beni il cui coefficiente di ammortamento stabilito ai fini delle imposte sul reddito è superiore al 25%.

Rettifica della detrazione Iva e passaggio tra regimi

a) Passaggio dal Regime Ordinario al Regime Forfetario

Il passaggio dal Regime Ordinario al Regime Forfetario determina la necessità di rettificare (a sfavore) la detrazione dell'imposta assolta a monte già operata.

Ipotizzando l'accesso al regime forfetario dal 2019, la rettifica operata nella dichiarazione Iva 2019 relativa al 2018.

L'Iva oggetto di rettifica va versata in unica soluzione entro il 16.03.2019.

b) Passaggio dal Regime Forfetario al Regime Ordinario

I soggetti che cessano di applicare il Regime Forfetario devono recuperare l'Iva non detratta in costanza di tale regime, operando una rettifica della detrazione (a favore).

Ipotizzando che il 2018 sia l'ultimo anno di applicazione del Regime Forfetario, la rettifica va effettuata nella dichiarazione Iva 2020 relativa al 2019.

L'importo a credito derivante dalla rettifica potrebbe essere utilizzato in compensazione già nel primo versamento periodico successivo alla fuoriuscita dal regime.

• Determinazione del reddito nel passaggio tra regimi

Ricavi e compensi

I ricavi e i compensi che, seppur di competenza del periodo soggetto al regime agevolato, non hanno concorso a formare il reddito imponibile del periodo (ad esempio, perché non hanno avuto manifestazione finanziaria) concorreranno a determinare il reddito nel nuovo regime - adottato dopo l'uscita dal Forfetario - nel medesimo anno in cui si realizza la manifestazione finanziaria.

La fattura emessa dal professionista in regime forfetario nel 2018, ma incassata l'anno successivo, concorrerà alla formazione del reddito 2019.

I medesimi criteri sopra indicati sono applicabili al caso inverso, di passaggio dal Regime Ordinario a quello Forfetario.

Si ipotizzi l'imprenditore in regime di contabilità semplificata che ha emesso e registrato nel 2018 una fattura che gli verrà pagata l'anno successivo in cui applicherà il Regime Forfetario.

In questa ipotesi:

✓ se è stato applicato il "regime di cassa ordinario" (art. 18 co. 2 o 4 del Dpr 600/73), il ricavo non ha concorso alla formazione del reddito 2018 per cui lo stesso concorrerà alla formazione del reddito 2019 soggetto al Regime Forfetario;

✓ se è stato applicato il "regime delle registrazioni Iva" (art. 18 co. 5 del Dpr 600/73), invece, il ricavo ha già concorso alla formazione del reddito 2018, per cui il pagamento nell'anno successivo è irrilevante.

Spese

Nel caso di passaggio da un periodo d'imposta soggetto al Regime Forfetario ad un periodo d'imposta soggetto al Regime Ordinario, le spese sostenute nel periodo di applicazione del regime agevolato non assumono rilevanza nella determinazione del reddito degli anni successivi.

Viceversa, le spese che non sono state pagate durante il regime di favore assumono rilevanza nei periodi successivi in cui si verifica il pagamento.

Per il caso inverso, di passaggio dal Regime Ordinario al Forfetario, nessun effetto determinano sul reddito forfetariamente determinato eventuali spese di competenza del regime precedentemente applicato.

Si ipotizzi l'imprenditore Tizio in regime di contabilità semplificata che ha ricevuto e registrato nel 2018 una fattura per l'acquisto di merci che pagherà l'anno successivo in cui applicherà il Regime Forfetario.

Anche in questo caso:

✓ se è stato applicato il "regime di cassa ordinario" (art. 18 co. 2 o 4 del Dpr 600/73), il costo non concorre alla formazione del reddito 2018.

Per non perdere tale costo con il passaggio al Regime Forfetario, il costo potrebbe essere dedotto dal reddito nel 2018;

✓ se è stato applicato il "regime delle registrazioni Iva" (art. 18 co. 5 del Dpr 600/73), invece, il costo ha già concorso alla formazione del reddito 2018, per cui il pagamento nell'anno successivo è irrilevante.

2 FLAT TAX IMPOSTA SOSTITUTIVA PER RICAVI/COMPENSI FINO A 100.000,00 EURO– ARTICOLO 1 COMMI 17-22 LEGGE BILANCIO 2019

La Legge di Bilancio 2019 ha istituito un'imposta sostitutiva pari al 20% sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo delle persone fisiche.

Il nuovo regime è applicabile al superamento della soglia di ricavi/compensi prevista per il Regime Forfetario.

2.1 Decorrenza

Il regime sarà operativo a decorrere dal 01.01.2020.

2.2 Ambito soggettivo

Potranno beneficiare della nuova imposta sostitutiva le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con esclusione delle società di persone e degli altri soggetti equiparati.

2.3 Requisiti di accesso

Analogamente al Regime Forfetario il prossimo regime agevolato sarà condizionato:

- a) al rispetto di un limite di ricavi e compensi;
- b) all'assenza, durante la sua applicazione, di una serie di condizioni ostative.

a) Soglia di ricavi e compensi

L'imprenditore o il lavoratore autonomo dovranno aver conseguito ricavi o percepito compensi compresi nell'intervallo tra 65.001,00 e 100.000,00 euro, nel periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione.

Esercizio contemporaneo di più attività

In caso di esercizio contemporaneo di più attività, per il computo dell'intervallo di ricavi o compensi, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

b) Condizioni ostative

Le condizioni che precludono l'utilizzo del nuovo *regime* sono di seguito riepilogate.

Cause ostative
Utilizzo di regimi speciali Iva e di determinazione forfetaria del reddito.
Residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo).
Compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili (art. 10 co. 1 n. 8 del Dpr 633/72) o di mezzi di trasporto nuovi (art. 53 co. 1 del DL 331/93).
Esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio dell'attività: <ul style="list-style-type: none"> • partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del Tuir); • controllo, diretto o indiretto, di società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni.
Esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in essere o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta o nei confronti di soggetti agli stessi direttamente o indirettamente riconducibili.

2.4 Determinazione del reddito

Il reddito d'impresa o di lavoro autonomo è determinato con i criteri ordinari.

Il regime naturalmente applicabile sarebbe quello di contabilità semplificata, salva opzione per la contabilità ordinaria.

• Trattamento dei contributi previdenziali

Non è contemplato un trattamento dei contributi previdenziali obbligatori analogo a quello del Regime Forfetario, nel quale gli stessi sono dedotti direttamente dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo soggetto ad imposta sostitutiva.

Ciò può esporre al rischio di perdere la deduzione dell'onere per contributi nell'ipotesi in cui non siano posseduti ulteriori redditi soggetti ad Irpef capienti per assorbire tali oneri.

- **Imposizione sostitutiva**

Sul reddito d'impresa o di lavoro autonomo è applicata un'imposta sostitutiva dell'Irpef, delle relative addizionali regionale e comunale e dell'Irap, pari al 20%.

Tale forma di tassazione è facoltativa rispetto a quella progressiva per scaglioni.

- **Esonero dalle ritenute d'acconto**

I ricavi e i compensi non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta.

A tale fine, i contribuenti rilasceranno un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva.

2.5 Adempimenti contabili e fiscali

A differenza del Regime Forfetario, gli adempimenti contabili e fiscali sono quelli ordinariamente previsti dalla vigente normativa per gli esercenti arti e professioni, nonché per le persone fisiche che esercitano attività d'impresa operanti in contabilità semplificata oppure ordinaria.

- **Esonero dalla qualifica di sostituto d'imposta**

Oltre a non subire ritenute sui corrispettivi percepiti, le persone fisiche non saranno tenute ad operare le ritenute alla fonte in qualità di sostituto d'imposta, pur restando obbligate ad indicare, nella dichiarazione dei redditi, il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

- **Esclusione da Iva**

Per i soggetti che applicheranno il nuovo regime opererà l'esonero dall'Iva e dai relativi adempimenti, secondo le medesime disposizioni previste per il Regime Forfetario.

Non v'è addebito dell'Iva a titolo di rivalsa, né detrazione di quella assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti, anche intracomunitari, e sulle importazioni.

- **Annotazioni in fattura**

Le fatture emesse dovranno riportare l'annotazione circa l'utilizzo del regime con indicazione della normativa di riferimento.

Dovrà, inoltre, essere assolta l'imposta di bollo di 2,00 euro, se la fattura è di importo > 77,47 euro.

- **Soggettività passiva ai fini IVA**

I soggetti che applicheranno il regime, saranno tenuti ad assolvere l'imposta in relazione a quelle operazioni passive per le quali assumono la qualifica di debitori d'imposta, emettendo autofattura o integrando la fattura ricevuta con l'indicazione dell'aliquota e della relativa imposta e versando l'imposta entro il giorno 16 del mese successivo a quello di effettuazione delle operazioni.

Dev'essere assolta l'Iva per le seguenti tipologie di operazioni:

- ✓ prestazioni di servizi di cui all'art. 7-ter del Dpr 633/72 ricevute da soggetti non residenti;
- ✓ acquisti intracomunitari > la soglia di 10.000,00 euro.

2.6 Semplificazione degli adempimenti

I soggetti che applicheranno il regime saranno esonerati dai principali adempimenti Iva (liquidazione e versamento, registrazione delle fatture emesse, degli acquisti e dei corrispettivi, dichiarazione annuale), mentre resteranno obbligati alla conservazione delle fatture di acquisto e delle bollette doganali, nonché alla certificazione dei corrispettivi.

Fatturazione elettronica

A differenza del Regime Forfetario, tuttavia, l'applicazione del regime di favore non esonera dall'obbligo di fatturazione elettronica previsto dal DLgs. 05.08.2015 n. 127.

Rettifica della detrazione

L'accesso e la fuoriuscita dal nuovo regime determineranno l'obbligo di operare la rettifica della detrazione Iva di cui all'art. 19-bis2 del DPR 633/72.

3. RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI PER I SOGGETTI IRPEF- ARTICOLO 1 COMMI 23-26 LEGGE BILANCIO 2019

La legge di Bilancio 2019 prevede sostanziali modifiche per la disciplina delle perdite dei soggetti Irpef d'impresa.

In particolare, viene uniformato il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata a quello delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria.

3.1 Ambito soggettivo

Soggetti Irpef di impresa (imprese individuali e società di persone).

3.2 Decorrenza

In deroga allo Statuto del contribuente, le modifiche previste dalla Legge di Bilancio 2019 si applicano a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (dal 2018).

3.3 Le novità

Viene modificato il regime fiscale delle perdite dei soggetti Irpef di cui all'articolo 8 del Tuir:

- ✓ equiparando il trattamento fiscale delle perdite di impresa in contabilità semplificata ed ordinaria con scomputo delle perdite dal solo reddito di impresa;
- ✓ introducendo il principio per cui le eccedenze sono portate a riduzione dei redditi successivi limitatamente al 80% del reddito senza limiti temporali.

Esempio

Si consideri il caso di un'impresa individuale o di una società di persone in regime di contabilità ordinaria che dispone di perdite pregresse (inerenti periodo di imposta n) pari a euro 18.000,00 e che nel periodo di imposta n+1 consegue un reddito di euro 20.000,00.

La perdita che può essere utilizzata nel periodo di imposta n+1 ammonta a euro 16.000,00 (80% 20.000,00).

Ne deriva che il reddito imponibile risulterebbe pari a euro 4.000,00 (20.000,00 – 16.000,00) e la perdita residua utilizzabile nei periodi successivi di imposta ammonterebbe a 2.000,00 (18.000,00 – 16.000,00).

L'effetto finale derivante dal nuovo sistema di riporto perdite consiste nel tassare comunque nell'esercizio n+ 1 il 20% del reddito prodotto.

3.4 Le perdite derivanti dall'esercizio di imprese e lavoro autonomo (in forma individuale o associata) – regole in vigore al 31.12.2017

a) Perdite derivanti dall'esercizio di imprese e lavoro autonomo in contabilità semplificata

- ✓ perdite esercizio utilizzabili in diminuzione del reddito complessivo nel solo anno della loro formazione;
- ✓ eventuale eccedenza non riportabile nei periodi d'imposta successivi.

b) Perdite derivanti dall'esercizio di imprese e lavoro autonomo in contabilità ordinaria

- ✓ perdite esercizio utilizzabili in diminuzione dai soli redditi di impresa nel solo anno della loro formazione;
- ✓ eccedenza riportabile nei periodi d'imposta successivi ma non oltre il quinto.

3.5 Le conseguenze nel 2018

Le sostanziali modifiche alla disciplina delle perdite portano ad alcune considerazioni:

- ✓ le imprese in contabilità semplificata che conseguono una perdita nel quadro RG del modello Redditi non potranno più compensarla con redditi di diversa natura ma solamente con altri redditi di impresa (impresa/partecipazione);

✓ le imprese in contabilità semplificata che conseguono una perdita avranno la possibilità di compensarla nei periodi di imposta successivi anche in presenza di redditi incipienti.

Nel regime previgente la perdita poteva essere compensata con qualsiasi categoria di reddito ma a fronte di una assoluta incapienza la perdita era “persa” e, quindi, non riportabile nei periodi di imposta successivi.

3.6 Imprese in contabilità semplificata - Regime transitorio per perdite conseguite nei periodi d’imposta 2017 - 2019

Per le imprese minori, la Legge di Bilancio 2019 prevede un regime transitorio che coinvolge le perdite conseguite nei periodi di imposta dal 2017 al 2019.

La disposizione relativa alle perdite conseguite nel periodo d’imposta 2017 coinvolge, in particolare, le imprese in contabilità semplificata che, con l’introduzione del regime di cassa, hanno dovuto dedurre in blocco le rimanenze finali del periodo d’imposta precedente (2016) conseguendo, in alcuni casi, perdite rilevanti.

Tali perdite 2017 non compensate sono recuperabili nei periodi di imposta 2018-2020 secondo una procedura transitoria ad hoc.

Le perdite fiscali 2017 non compensate con il reddito complessivo di tale anno sono computate in diminuzione dei redditi d’impresa conseguiti:

✓ 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;

✓ nel periodo d’imposta 2020, in misura non superiore al 60% dei medesimi redditi e per l’intero importo che trova capienza in essi.

Ulteriore intervento previsto per le imprese in contabilità semplificata è legato al limite di compensazione (che a regime è dell’80%) per le perdite che si produrranno nei periodi di imposta 2018 e 2019.

La deducibilità deve essere fatta secondo lo schema seguente:

✓ le perdite del periodo 2018 sono computate in diminuzione dei redditi d’impresa 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;

✓ le perdite del periodo 2019 sono computate in diminuzione dei redditi d’impresa 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.

Perdite eccedenti del periodo d'imposta 2017	Nel 2018	Nel 2019	Nel 2020	
	Utilizzo nel limite del 40% del reddito d'impresa	Utilizzo nel limite del 40% del reddito d'impresa	Utilizzo nel limite del 60% del reddito d'impresa	
ESEMPIO: Perdita 2017 di 88.600€ utilizzata per 24.300 ed eccedenza 2017 di 64.300€				
Periodo d'imposta	Reddito impresa	Perdita 2017 utilizzabile	Reddito imponibile	Residuo perdita
2018	23.400	23.400 x 40% = 9.360	23.400 - 9.360 = 14.040	64.300 - 9.360 = 54.940
2019	32.600	32.600 x 40% = 13.040	32.600 - 13.040 = 19.560	54.940 - 13.040 = 41.900
2020	28.900	28.900 x 60% = 17.340	28.900 - 17.340 = 11.560	41.900 - 17.340 = 24.560

4. CREDITO IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO

La L. 30.12.2018 n. 145 (c.d. "legge di bilancio 2019") articolo 1, commi 70-72, interviene per modificare nuovamente la disciplina del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013: le modifiche di carattere sostanziale hanno decorrenza dal periodo d'imposta 2019 (soggetti solari), mentre quelle di natura procedimentale sono applicabili già con riferimento ai costi sostenuti nell'esercizio 2018 (solari).

4.1 Soggetti beneficiari

Possono beneficiare del credito d'imposta tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dal regime contabile adottato e dalle dimensioni.

Il credito d'imposta spetta anche alle imprese residenti o alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che eseguono le attività di ricerca e sviluppo nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati inclusi nella lista di cui al DM 4.9.96.

In tal caso rilevano le spese per attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente dal soggetto commissionario in laboratori e strutture situate sul territorio (art. 1 co. 72 della L. 145/2018).

4.2 Attività di ricerca e sviluppo agevolabili

Sono ammissibili al credito d'imposta le seguenti attività di ricerca e sviluppo:

- lavori sperimentali o teorici svolti, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;
- ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di seguito indicati;
- acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
- produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

Con riferimento all'attività di sviluppo software, normalmente classificabili tra le attività di sviluppo sperimentale, valgono i criteri contenuti nel "Manuale di Frascati" (circ. MISE 9.2.2018 n. 59990).

Le attività di ricerca e sviluppo possono essere svolte anche in ambiti diversi da quelli scientifico e tecnologico (ad esempio, in ambito storico o sociologico).

Gli investimenti in ricerca e sviluppo devono presentare il requisito della novità, non essendo agevolabili tecnologie già disponibili e ampiamente diffuse, sia il requisito del rischio finanziario nonché d'insuccesso tecnico (ris. Agenzia delle Entrate 46/2018).

4.3 Esclusioni

Non si considerano, invece, attività di ricerca e sviluppo le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti (cfr. risposte Min. Sviluppo economico 29.9.2017 con riferimento al settore tessile e moda).

4.4 La riduzione al tetto massimo

Cominciando a esaminare qui le modifiche sostanziali, aventi come detto decorrenza dal 2019, si riscontra in primo luogo una significativa riduzione del limite annuale da 20 milioni a 10 milioni di euro (articolo 3, comma 3 del DL 145/2013); il tetto più elevato di 20 milioni di euro è risultato quindi applicabile solo per il 2017 ed il 2018, considerato che fino al 2016 esso era pari a 5 milioni di euro.

4.5 Misura differenziata in base alla tipologia di costi

Viene prevista la misura generale del 25% e la misura del 50% solo con riferimento ad alcune tipologie di costi. In particolare, la misura del 50% si applica per:

- le spese relative al personale titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo (nuova lettera a) dell'art. 3 co. 6 del DL. 145/2013);
- i contratti stipulati con Università, enti di ricerca e organismi equiparanti nonché con start up e 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 si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente (nuova lettera c) dell'art. 3 co. 6 del DL. 145/2013).

Le restanti spese possono invece beneficiare della misura del 25%.

La seguente tabella sintetizza la misura dell'agevolazione in relazione alla tipologia di costi ammissibili.

Tipologia di costi	Misura dell'agevolazione
<i>Personale dipendente (lett. a)</i>	50%
<i>Personale "autonomo" (lett. a-bis)</i>	25%
<i>Quote ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio (lett. b)</i>	25%
<i>Contratti di ricerca stipulati con università e con start up e PMI innovative (lett. c)</i>	50%
<i>Altri contratti di ricerca (lett. c-bis)</i>	25%
<i>Competenze tecniche e privative industriali (lett. d)</i>	25%
<i>Materiali, forniture e prodotti analoghi per prototipi (lett. d-bis)</i>	25%

4.6 Spese per materiali e forniture

L'unico aspetto favorevole per le imprese introdotto dalla legge 145/18 è costituito dal fatto che, innovando rispetto a precedenti interpretazioni ufficiali, si prevede ora che l'agevolazione, con l'aliquota più bassa del 25%, spetta anche per i materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale.

Si prevede espressamente che tale estensione non si applica nel caso in cui l'inclusione del costo dei beni ora indicati tra le spese ammissibili comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile, cosa che si può verificare qualora l'inclusione per omogeneità di tali costi nella media di raffronto 2012-2014 vada a determinare una riduzione del beneficio.

Tale precisazione consente inoltre di non dovere ricalcolare la media riguardo alla novità introdotta, ove il contribuente decida di non avvalersene.

4.7 Obblighi di certificazione

Una modifica (articolo 3, comma 11 del decreto legge numero 145/13) estende alle società con bilancio revisionato l'obbligo dell'apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti, che attesti l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa.

In precedenza, tale certificazione era richiesta solo per le società non obbligate per legge alla revisione legale dei conti.

Collegata alla previsione ora descritta è la disposizione secondo cui credito d'imposta è utilizzabile non più a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti, ma solo subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dalla norma, che come appena visto sono stati estesi a tutte le imprese.

Tale previsione era peraltro già prevista con riferimento ad altre agevolazioni, quale ad esempio il credito d'imposta spettante per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano nazionale industria 4.0., introdotto dalla legge 205/17.

In tal senso, la norma finisce di fatto per posticipare in modo significativo l'utilizzo del credito: infatti, mentre l'utilizzo del credito originato dalle spese sostenute nel 2017 poteva avvenire dal 1° gennaio 2018, ora, con le modifiche apportate, le spese sostenute nel 2018 determinano un credito utilizzabile non dal 1° gennaio 2019, ma solo ad avvenuta certificazione, che di regola richiede un certo lasso di tempo per essere rilasciata.

4.8 Relazione tecnica

Vengono previsti nuovi obblighi documentali (articolo 3, comma 11-bis del Dl 145/13). Con la legge 145/18, infatti, si dispone che 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.

Tale relazione, nel caso di attività di ricerca e sviluppo organizzate e svolte internamente all'impresa, deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del Dpr 445/00.

Resta fermo l'obbligo di acquisire la relazione tecnica in caso di ricerca commissionata a terzi (già obbligatoria precedentemente), così come restano fermi gli ulteriori obblighi formali e documentali già previsti nel decreto del ministro dell'Economia e delle Finanze 27 maggio 2015.

4.9 Decorrenza

Le modifiche relative alla rimodulazione della misura e all'ambito applicativo dell'agevolazione si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (quindi dal 2019 per i soggetti "solari").

Le modifiche concernenti gli aspetti formali e documentali riguardano già il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 (quindi 2018 per i soggetti "solari").

4.10 Norma interpretativa

Vi è ancora, da un punto di vista sostanziale, una norma interpretativa nel comma 72: si dispone che il comma 1-bis dell'articolo 3, Dl 145/13, concernente 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 in Ue, See ovvero in Stati compresi nell'elenco di cui al Dm 4 settembre 1996, 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.

Tale norma intende salvaguardare la finalità della norma agevolativa, colpendo possibili abusi nel caso in cui il commissionario italiano non svolga alcuna attività significativa nel territorio dello Stato, ponendosi come mero *conduit*.

4.11 Operazioni straordinarie e fruibilità del credito d'imposta per ricerca & sviluppo

L'acquisto di una azienda "indipendente" sotto l'aspetto del soggetto economico non incide sulla media di riferimento per il calcolo incrementale del credito d'imposta ricerca e sviluppo (articolo 3 del Dl 145/2013), contrariamente a quanto avviene con operazioni di subentro in regime di continuità nelle vicende e nelle posizioni fiscali altrui (come accade in caso di fusioni e scissioni).

Diversamente, in presenza di operazioni quali il conferimento di azienda o l'affitto di azienda, alla stessa stregua dell'acquisto, ove esse rappresentino fenomeni di riorganizzazione realizzate all'interno del gruppo societario, la media storica va implementata con i dati rilevanti dei soggetti danti causa.

È questo, in sintesi, il contenuto della risposta a interpello (prot. 909-638/2018) resa nelle scorse settimane dalla Dre Emilia-Romagna, ove vengono richiamate e precisate le affermazioni contenute nella circolare n. 10/E/2018.

La conclusione è sicuramente utile per le aziende interessate, anche con riferimento alle spese che verranno sostenute nel 2019, in vigore dalle modifiche alle regole generali sul credito d'imposta contenute nella legge di Bilancio.

I meccanismi di calcolo del credito d'imposta in presenza di operazioni straordinarie sono stato chiariti dall'agenzia delle Entrate con circolare n. 10/E/2018, che ha diviso, sostanzialmente, le varie operazioni in due gruppi:

- quelle (come la fusione e la scissione) caratterizzate da una sostanziale continuità nelle vicende giuridiche e nelle posizioni fiscali delle società incorporate (o fuse) e scisse, in cui i dati di queste ultime devono essere trasferite nella media storica di riferimento delle società incorporanti (o risultanti) e delle beneficiarie;
- quelle (come la cessione di azienda, il conferimento e l'affitto di azienda) in cui tale continuità sostanziale generalmente non si ravvisa, per cui non si verifica neppure il trasferimento dei dati storici, peraltro di assai difficile ricostruzione senza un obbligo preciso di informazione da parte del soggetto dante causa.

Quest'ultima conclusione, tuttavia, va rivista nel caso in cui tali operazioni avvengano all'interno di un gruppo, ossia nell'ambito del medesimo soggetto economico, nel qual caso «*sulla base di valutazioni di ordine sistematico ed equitativo*» si deve giungere alle stesse conclusioni previste per fusioni e scissioni.

5. PROROGA BONUS IMPRESA 4.0

La disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 di cui all'art. 1 co. 46 - 56 della L. 205/2017 si applica anche alle spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019 per i soggetti "solari").

5.1 Decorrenza

Il bonus formazione - già introdotto dalla legge n. 205/2017, articolo 1, commi 46-56, in via sperimentale, per il solo 2018 (periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017) - viene prorogato per tutto il 2019.

5.2 La nuova misura del beneficio

Sempre la manovra di bilancio ultima ha modificato la percentuale unica di aiuto - fissata dalla norma istitutiva, in maniera indistinta, al 40% delle spese ammissibili e a prescindere, quindi, dalla dimensione delle singole imprese - stabi-

lendo che, fermo restando il limite massimo annuale di aiuto concedibile di 300.000 euro, il bonus sarà attribuito:

- nella misura del 50% delle spese ammissibili sostenute dalle piccole imprese
- del 40% di quelle sostenute dalle medie imprese.
- del 30% di quelle sostenute dalle grandi imprese, nel rispetto del limite massimo annuale di 200.000 euro.

5.3 I nuovi fondi stanziati

Il budget stanziato al fine di far fronte all'estensione temporale dell'agevolazione ammonta a 250 milioni di euro, somma che si aggiunge alla precedente dotazione di pari importo.

5.4 Il novero oggettivo

La disciplina attuativa del beneficio in discussione è contenuta nel decreto del ministero dello Sviluppo economico del 4 maggio 2018, emanato di concerto con il ministero del Lavoro e delle Politiche sociali.

Il regime di aiuti è anche subordinato alle disposizioni del Regolamento Ue n. 651/2014 (regolamento generale di esenzione), con un'applicazione restrittiva delle tipologie di spese agevolabili.

Rientrano, infatti, nell'ambito delle spese finanziabili i costi del personale dipendente (titolare di un rapporto di lavoro subordinato, compreso il contratto di apprendistato) impegnato nelle attività formative ammissibili.

Il costo aziendale del personale partecipa per intero (100%) alla determinazione del bonus spettante se si tratta di dipendenti che seguono le attività di formazione in qualità di discenti.

Nel caso di dipendenti impiegati come docenti o tutor nelle attività di formazione, invece, la retribuzione complessiva annua deve essere conteggiata per il 30%.

A differenza delle disposizioni contenute nella normativa comunitaria (articolo 31 del predetto regolamento Ue n. 651/2014), non sono comprese nel campo di operatività del beneficio le altre voci di costo quali, a titolo esemplificativo, quelle relative ai docenti esterni all'impresa, quelle relative all'ammortamento dei beni strumentali impiegati nelle attività di formazione o ai materiali utilizzati.

5.5 Le attività formative agevolate

Essendo la misura agevolativa riconducibile al Piano Nazionale Industria 4.0, al fine di rendere possibile il processo di trasformazione tecnologica e digitale

delle imprese, il bonus formazione potrà essere riconosciuto solo per le attività formative che abbiano ad oggetto le tecnologie rilevanti (materie) tassativamente elencate dalla normativa.

Si ricorda, infine, che la circolare n. 412088 del 3 dicembre 2018, del Ministero dello sviluppo economico, d'intesa con il Ministero del Lavoro e delle Politiche sociali, ha confermato l'ammissibilità all'agevolazione anche delle attività formative on-line o e-learning.

L'impresa beneficiaria è tenuta, in questo caso, a adottare appositi strumenti di controllo idonei ad assicurare, con un sufficiente grado di certezza, l'effettiva e continua partecipazione del personale impegnato nelle attività formative.

6. IPER-AMMORTAMENTI – PROROGA CON MODIFICHE

La maggiorazione di cui all'art. 1 co. 9 della L. 232/2016 (c.d. "iper-ammortamenti") viene prorogata in relazione agli investimenti effettuati entro il 31.12.2019, ovvero entro il 31.12.2020 a condizione che entro il 31.12.2019:

- l'ordine risulti accettato dal venditore;
- sia effettuato il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Nuova misura della maggiorazione

La nuova versione dell'iper-ammortamento prevede l'introduzione di diverse misure in ragione dell'ammontare degli investimenti effettuati.

In particolare, la maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica con le seguenti misure:

- 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 gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro.

Si riporta un quadro con le principali novità sulla misura dell'agevolazione:

	Ante Legge di Bilancio 2019	Post Legge di Bilancio 2019	
Beni materiali (allegato A)	150%	Investimenti fino a 2,5 milioni di euro	170%
		Investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro	150%
		Investimenti tra 10 e 20 milioni di euro	50%
Beni immateriali (allegato B)	40%	40%	

La maggiorazione del costo non si applica, quindi, sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di € 20.000.000, e non opera nei confronti

ti degli investimenti che fruiscono delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 30, L. 205/2017 (iper-ammortamento su investimenti effettuati entro il 31.12.2018 oppure, in presenza di specifiche condizioni, non oltre il 31.12.2019).

Tanto premesso, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che i limiti introdotti dal nuovo regime dell'iper-ammortamento, relativi agli investimenti complessivi ai quali sono commisurate le diverse percentuali di maggiorazione, riguardino solo i "nuovi" investimenti, ossia quelli effettuati ai sensi del comma 60.

Pertanto, gli investimenti rilevanti ai fini dell'applicazione delle diverse percentuali di maggiorazione di cui al comma 61, sono quelli effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 risulti sussistente la duplice condizione relativa all'ordine e all'acconto minimo del 20%.

Iper-ammortamenti - un esempio

Ad esempio, qualora un'impresa nel 2019 effettui investimenti per 6 milioni di euro, la maggiorazione sarà calcolata applicando l'aliquota del 170% per gli investimenti fino a 2 milioni e 500 mila euro (quindi maggiorazione pari a 4 milioni e 250 mila euro) e del 100% per i restanti 3 milioni e 500 mila euro (quindi maggiorazione pari a 3 milioni e 500 mila euro). In sostanza, la maggiorazione complessiva sarà pari a 7 milioni e 750 mila euro.

Iper-ammortamenti - un esempio

È prevista la maggiorazione del **170,00%** del costo di acquisizione dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento.

	Importo	Anni ammortamento	Aliquota ammortamento
Costo di acquisto del bene strumentale	100	5	20%
Maggiorazione	170%		
Costo deducibile ai fini amm.to fiscale	270	5	

Ambito soggettivo:

- Titolari di reddito di impresa (ditte individuali, società di persone, società di capitali).

Ambito oggettivo: rientrano nell'ambito oggettivo dell'agevolazione i beni materiali strumentali nuovi acquistati nel periodo agevolato, anche mediante contratti di leasing.

I beni devono essere congiuntamente:

- inclusi nell'allegato A;
- ad elevatissima tecnologia;

- rispondenti a parametri di sicurezza, salute ed igiene;
- interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- funzionali alla trasformazione tecnologica;
- funzionali alla trasformazione digitale delle imprese in chiave **Industria 4.0**.

I beni agevolabili inclusi nell'allegato A sono raggruppabili in 3 categorie:

- beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- dispositivi per l'interazione uomo – macchina e per il miglioramento della sicurezza del posto di lavoro.

Sono ammessi per esempio:

- ✓ macchine utensili operanti con laser (plasma, Waterjet, fascio di elettroni);
- ✓ macchine per la realizzazione di prodotti mediante trasformazione dei materiali;
- ✓ macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura;
- ✓ Robot collaborativi;
- ✓ macchine per il carico e lo scarico (RFID, visori e sistemi di visione);
- ✓ dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione.
- ✓ sistemi gestione supply chain;
- ✓ Software e servizi digitali per la realtà aumentata.

Per fruire di questa maggiorazione l'impresa deve produrre:

- una dichiarazione del legale rappresentante se il costo di acquisizione è <500 mila Euro;
- una perizia tecnica giurata se il costo di acquisizione è >500 mila Euro in cui si attesta che:
- il bene possiede le caratteristiche tali da includerlo nell'Allegato A;
- il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o della rete di fornitura.

Periodo rilevante:

1. investimenti effettuati entro il 31.12.2019
2. investimenti effettuati entro il 31.12.2020 purché entro il 31.12.2019:
 - il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
 - sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20,00 % del costo di acquisizione.

I casi possibili:

Beni acquistati finiti:

- data di effettuazione dell'investimento coincide con quella di consegna o di spedizione del bene;

A condizione che il bene entrerà in funzione nel medesimo periodo.

Beni acquistati in leasing:

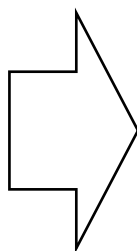
- rileva il momento in cui il bene viene consegnato cioè quando entra nella disponibilità del locatario.

Beni acquistati in appalto a terzi:

- costi rilevano alla data di ultimazione della prestazione ovvero:
 1. in caso di SAL la data in cui l'opera risulta verificata ed accettata dal cliente;
 2. se non sono previsti SAL diventa rilevante il momento di conclusione dell'appalto.

Iper ammortamenti – Effetti fiscali

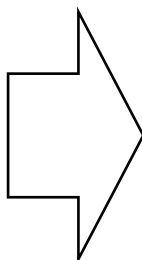
La maggiorazione di costo non produce effetti:



- Per il calcolo di:**
1. plusvalenze;
 2. minusvalenze;
 3. plafond 5,00 % per la deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione;
 4. limite triennale acquisti beni strumentali per i soggetti minimi;
 5. Studi settore;
 6. parametri per il test di operatività società di comodo.

Iper ammortamenti – Modalità di fruizione

Deduzione maggior ammortamento – variazione in diminuzione nella Dichiarazione dei Redditi (nessun effetto ai fini IRAP).



Vantaggio:
Non viene influenzato il Conto Economico

Maggiorazione relativa ai beni immateriali

È prorogata per lo stesso periodo anche la correlata maggiorazione del 40% per gli investimenti in beni immateriali.

Inoltre, viene ampliato l'ambito di applicazione di tale maggiorazione, includendo anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di cloud computing, a beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo di imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Agevolazione - Un esempio

È prevista la maggiorazione del **40,00 %** del costo di acquisizione dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento.

	Importo	Anni ammortamento	Aliquota ammortamento
Costo di acquisto del bene strumentale	100	5	20%
Maggiorazione	40%		
Costo deducibile ai fini amm.to fiscale	140	5	

Ambito soggettivo: Titolari di reddito di impresa (ditte individuali, società di persone, società di capitali);

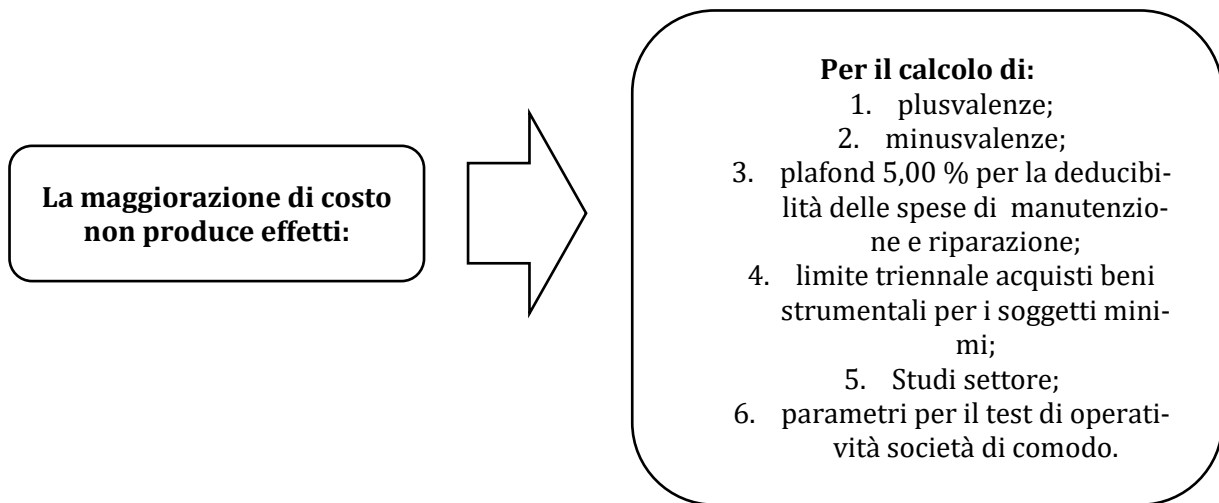
Ambito oggettivo: rientrano nell'ambito oggettivo dell'agevolazione i beni immateriali strumentali nuovi acquistati nel periodo agevolato.

- I beni devono essere congiuntamente:
- inclusi nell'allegato B (trattasi sostanzialmente di software);
- effettuati da soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento avendo acquistato beni materiali inclusi nell'allegato A.

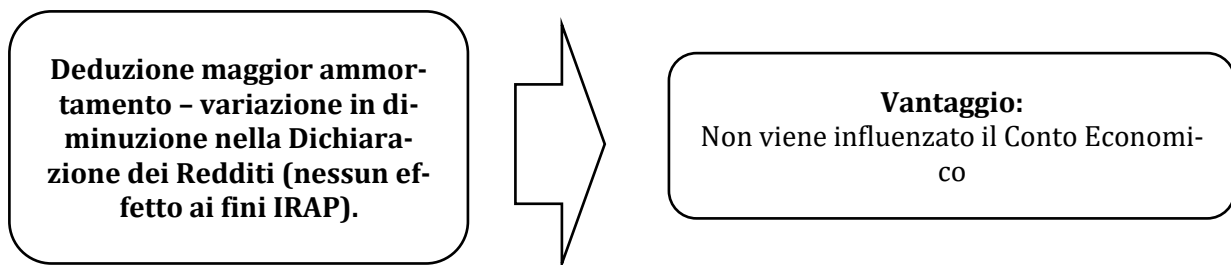
Periodo rilevante:

1. investimenti effettuati entro il 31.12.2019.
2. investimenti effettuati entro il 31.12.2020 purché entro il 31.12.2019:
 - il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
 - sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20,00% del costo di acquisizione.

Maggiorazione relativa ai beni immateriali – Effetti fiscali



Maggiorazione relativa ai beni immateriali – modalità di fruizione



7. START UP INNOVATIVE – AGEVOLAZIONI – ARTICOLO 1 COMMA 218

La Legge di Bilancio 2019 ha potenziato, gli incentivi IRES e IRPEF per chi investe nel capitale delle start up innovative.

L'agevolazione valida solo per l'esercizio 2019:

- ✓ viene incrementata dal 30% al 40% la detrazione dell'imposta per i soggetti IRPEF e la deduzione di imposta per i soggetti IRES, che investono in *start up* innovative;
- ✓ viene incrementata dal 30% al 50% l'aliquota dell'agevolazione solo per i soggetti IRES che acquisiscono l'intero capitale sociale *di start-up* innovative, a condizione che l'intero capitale sociale sia mantenuto per almeno 3 anni.

Per soggetti IRPEF, l'incentivo si concretizza in una detrazione dall'imposta lorda pari al 40% delle somme investite nel capitale sociale di una o più *start up* innovative.

L'investimento massimo che gode dell'agevolazione non può eccedere l'importo di 1.000.000 di euro, per ciascun periodo di imposta, fino a un risparmio massimo conseguibile pari a 400.000 euro anno.

Per i soci di società in nome collettivo e in accomandita semplice l'importo per il quale spetta la detrazione è determinato in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

Se la detrazione supera l'imposta lorda, l'eccedenza può essere portata in detrazione entro i 3 anni successivi.

I soggetti IRES, invece, godono di una deduzione dal reddito pari al 40% dei conferimenti effettuati. L'investimento massimo agevolato non può eccedere, in ciascun periodo d'imposta, l'importo di 1,8 milioni di euro e comporta, quindi (considerando l'aliquota IRES al 24%), un risparmio IRES massimo all'anno di 172.800 euro.

Qualora la deduzione sia di ammontare superiore al reddito complessivo dichiarato, l'eccedenza può essere computata in aumento dell'importo deducibile dal reddito complessivo dei periodi di imposta successivi, ma non oltre il terzo, fino a concorrenza del suo ammontare.

7.1 Efficacia novità

Per espressa previsione normativa (Legge di Bilancio 2019, articolo 1, comma 220), l'efficacia delle nuove aliquote è subordinata all'autorizzazione della Commissione Europea.

7.2 Investimenti agevolabili

I benefici fiscali sono correlati agli investimenti nel capitale sociale di *start up* innovative, effettuati sia direttamente che indirettamente per il tramite di organismi di investimento collettivo del risparmio (OICR) o altre società di capitali che investono prevalentemente in *start up* innovative.

Sono ad esempio agevolabili:

- i conferimenti in denaro iscritti alle voci capitale sociale, riserva da sovrapprezzo delle azioni o quote delle *start up* innovative o delle società di capitali che investono prevalentemente in *start up* innovative. È equiparata ad un conferimento in denaro, e costituisce pertanto investimento agevolato, la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale, ad eccezione di quelli originati da cessioni di beni o prestazioni di servizi diverse da quelle previste dall'art. 27 del D.L. n. 179/2012 (ossia le prestazioni dei dipendenti e dei collaboratori o di coloro che apportano servizi resi in favore della *start up* innovativa);

- i conferimenti derivanti dalla conversione di obbligazioni convertibili in azioni o quote di nuova emissione;

- gli investimenti in quote degli OICR che investono prevalentemente in *start up* innovative.

Se l'investimento è effettuato in *start up* innovative che non hanno sede in Italia, ma esercitano attività d'impresa mediante una stabile organizzazione sul territorio nazionale, le agevolazioni spettano in relazione alla parte corrispondente agli incrementi del fondo di dotazione delle stesse stabili organizzazioni.

7.3 Periodo obbligatorio in cui mantenere l'investimento

Ai sensi del DM 25 febbraio 2016 e della legge di Bilancio 2017, il diritto all'agevolazione decade se, entro 3 anni dalla data in cui rileva l'investimento, si verifica una delle seguenti cause:

- ✓ la cessione, anche parziale, a titolo oneroso, delle partecipazioni ricevute in cambio dei conferimenti agevolati, inclusi gli atti a titolo oneroso che importano costituzione o trasferimento di diritti reali di godimento e i conferimenti in società, nonché la cessione di diritti o titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni o quote. Non si considerano cause di decadenza dall'agevolazione i trasferimenti delle partecipazioni a titolo gratuito o *mortis causa*, nonché quelli conseguenti ad operazioni straordinarie;
- ✓ la riduzione di capitale sociale, nonché la ripartizione di riserve o altri fondi costituiti con sovrapprezzi di emissione delle azioni o quote delle *start-up* innovative o delle società che investono prevalentemente in *start-up* innovative e le cui quote non siano quotate su un mercato regolamentato o su un sistema multilaterale di negoziazione;
- ✓ il recesso o l'esclusione degli investitori;
- ✓ la perdita, da parte della *start up* innovativa, di uno dei requisiti richiesti per la qualifica di *start up* innovativa. Non costituiscono invece causa di decadenza la perdita dei requisiti previsti dall'art. 25, comma 2, del DL n. 179/2012 da parte della *start up* innovativa dovuta alla scadenza dei 5 anni dalla data di costituzione o del diverso termine indicato dal secondo periodo del comma 3 dello stesso art. 25 o al superamento della soglia di valore della produzione annua pari a 5.000.000 di euro o alla quotazione su un sistema multilaterale di negoziazione.

8. RIFINANZIAMENTO SABATINI TER – 2019-2024 – ART.1, COMMA 200

La legge di Bilancio per il 2019 ha stanziato nuovi fondi per la Sabatini ter:

- ✓ 48 milioni di euro per l'anno 2019;
- ✓ 96 milioni di euro per ogni anno dal 2020 al 2023;
- ✓ 48 milioni di euro per il 2024.

8.1 Finanziamenti per le piccole e medie imprese

La misura sostiene gli investimenti per acquistare o acquisire in leasing macchinari, attrezzature, impianti, beni strumentali ad uso produttivo e hardware,

nonché software e tecnologie digitali, da parte di PMI su tutto il territorio nazionale.

Gli investimenti devono essere in beni nuovi e soddisfare i seguenti requisiti:

- ✓ autonomia funzionale dei beni, non essendo ammesso il finanziamento di componenti o parti di macchinari che non soddisfano tale requisito;
- ✓ correlazione dei beni oggetto dell'agevolazione all'attività produttiva svolta dall'impresa.

8.2 Le agevolazioni

Consistono nella concessione da parte di banche e intermediari finanziari, di finanziamenti alle micro, piccole e medie imprese per sostenere gli investimenti previsti dalla misura, nonché di un contributo da parte del Ministero dello Sviluppo Economico rapportato agli interessi sui predetti finanziamenti:

- ✓ l'investimento può essere interamente coperto dal finanziamento bancario (o leasing);
- ✓ il finanziamento, che può essere assistito dalla garanzia del "Fondo di garanzia per le piccole e medie imprese" fino all'80% dell'ammontare del finanziamento stesso, deve essere:
 - di durata non superiore a 5 anni
 - di importo compreso tra 20.000 euro e 2 milioni di euro
 - interamente utilizzato per coprire gli investimenti ammissibili;
- ✓ Il contributo del Ministero dello Sviluppo Economico è un contributo il cui ammontare è determinato in misura pari al valore degli interessi calcolati, in via convenzionale, su un finanziamento della durata di cinque anni e di importo uguale all'investimento, ad un tasso d'interesse annuo pari al:
 - 2,75% per gli investimenti ordinari
 - 3,575% per gli investimenti in tecnologie digitali e in sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti (investimenti in tecnologie cd. "industria 4.0").

La Legge Sabatini ammette solo gli investimenti in beni che sono stati ordinati successivamente alla presentazione della domanda di finanziamento.

9. RIAPERTURA TERMINI PER RIDETERMINARE IL VALORE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI SOCIETARIE

Per il 2019 sarà nuovamente consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni

posseduti alla data dell'1.1.2019, al di fuori del regime d'impresa (art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis) del TUIR).

La manovra 2019 ha incrementato l'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta per accedere alla rivalutazione rispetto all'8% fisso, in vigore fino all'ultima rivalutazione precedente.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva sul c.d. "*valore di perizia*" previsto per partecipazioni non quotate o terreni (agricoli ed edificabili).

9.1 Decorrenza

L'agevolazione consente di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2019.

9.2 Soggetti beneficiari

Possono fruire dell'agevolazione:

- persone fisiche,
- società semplici,
- enti non commerciali,
- soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia.

9.3 Tempistiche

A tal fine, occorrerà che entro l'1.7.2019 (il 30.6.2019 cade di domenica):

- il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero (in caso di rateizzazione) limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo;
- un professionista abilitato rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno.

L'imposta si applica sul valore di perizia del bene oggetto di rivalutazione.

Il secondo presupposto per accedere alla rivalutazione attiene alla redazione della perizia giurata redatta da parte dell'esperto abilitato. La perizia deve

avere a riferimento il valore del bene (partecipazione o terreni) alla data del 1[^] gennaio 2019 e deve essere giurata tassativamente entro il termine di scadenza dell'agevolazione (1[^] luglio prossimo).

9.4 Imposta sostitutiva

La proroga in argomento incrementa l'aliquota dell'imposta sostitutiva rispetto a quella unica dell'8% che era in vigore fino alla proroga del regime prevista per il 2018.

In particolare, viene previsto che sul valore della perizia di stima si applica l'aliquota del:

- 11% per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni che risultano qualificate ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. c) del TUIR alla data dell'1.1.2019;
- 10%, per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni che risultano non qualificate ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. c-bis) del TUIR alla data dell'1.1.2019;
- 10%, per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli o edificabili) ai fini delle plusvalenze disciplinate dall'art. 67 del TUIR.

9.5 Versamento dell'imposta e rateizzazione

In merito alle modalità di corresponsione dell'imposta sostitutiva, è confermata la possibilità di fruire della rateazione. Sono previste tre rate annuali la prima delle quali va versata entro il prossimo 1[^] luglio 2019 e consente di ottenere il perfezionamento della rivalutazione.

Il termine di versamento è perentorio e quindi è opportuno porre attenzione se si dovesse scegliere di compensare l'imposta sostitutiva dovuta con altri crediti fiscali.

Va tenuto presente che dallo scorso 29 ottobre, le Entrate possono prima sospendere e poi eventualmente anche scartare, i modelli F24 che presentano crediti utilizzati in compensazione considerati a rischio (provvedimento n. 195385/2018).

Le successive scadono il 30 giugno 2020 e il 30 giugno 2021.

9.6 La nuova tassazione sui capital gain e la convenienza alla rivalutazione

Si ricorda che i capital gain realizzati da cessioni di partecipazioni effettuate dal 1° gennaio 2019, sono tassati al 26% a prescindere dalla caratura della partecipazione ceduta. La strana differenziazione delle aliquote dell'imposta sostitutiva tra partecipazioni qualificate e non qualificate, non è quindi dettata da un diverso regime impositivo delle plusvalenze realizzate.

L'aumento della tassazione sostitutiva rende meno appetibile la rivalutazione rispetto al passato.

Vi è interesse a rivalutare la quota quando la plusvalenza è superiore al 38,46% del prezzo di cessione per le partecipazioni non qualificate e al 42,30% per quelle qualificate.

Per le cessioni di aree edificabili (articolo 67, comma 1, lettera b del Tuir) si ricorda che è possibile determinare l'Irpef con la tassazione separata e quindi, in caso di redditività modesta con l'aliquota Irpef del 23%.

9.7 Rivalutazioni precedenti e trattamento delle precedenti rate

Se il contribuente che ha già beneficiato dell'agevolazione ed intende avvalersi di un'ulteriore rivalutazione per le partecipazioni o i terreni posseduti, non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione e può scomputare l'imposta sostitutiva già versata dall'imposta dovuta per la nuova rivalutazione (circolare 47/2011).

In alternativa, è possibile chiedere il rimborso dell'imposta sostitutiva pagata in passato. L'aumento dell'imposta sostitutiva porrà intuitivi problemi di conguaglio nel caso in cui si dovesse procedere a rideterminare nuovamente il valore di un bene (tipicamente le aree edificabili) già oggetto di rivalutazione in passato ad aliquota ridotta rispetto a quella attuale.

10. RIVALUTAZIONE BENI D'IMPRESA

La Legge di bilancio per l'anno 2019 (legge 30 dicembre 2018, n. 145) ripropone ai commi da 940 a 948 la disciplina della rivalutazione dei beni di impresa e delle partecipazioni.

La normativa è sostanzialmente invariata rispetto all'ultima versione prevista dalla Legge di bilancio per il 2017 (mentre tale normativa non era stata adottata dalla manovra per il 2018).

10.1 Ultime Leggi Di Rivalutazione

Legge 30 dicembre 2018, n. 145 Legge di bilancio 2019

Legge 11 dicembre 2016, n. 232 Legge di bilancio 2017

Legge 28 dicembre 2015, n. 208 Legge di stabilità 2016

Le società che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio possono rivalutare i beni d'impresa (ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) e le partecipazioni in società controllate e collegate risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2017 mediante versamento dell'imposta sostitutiva del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili.

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017, a condizione che il termine di approvazione dello stesso scada successivamente al 1° gennaio 2019, data di entrata in vigore della legge 145/2018.

È consentito effettuare l'affrancamento del saldo attivo, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'Irap e di eventuali addizionali del 10%.

Viene inoltre ripristinata la facoltà di adeguare i valori fiscali ai maggiori valori dei beni relativi all'impresa che risultano iscritti nel bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2017. Tale ultima disciplina è applicabile anche dai soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali Ias/Ifrs.

10.1.1 Bilanci Di Riferimento

- Bilancio nel quale individuare i beni rivalutabili: Quello relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2017 (anno 2017 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare),

- Bilancio nel quale deve essere eseguita la rivalutazione: Bilancio relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (anno 2018 per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare)

- Per effettuare la rivalutazione è necessario che i beni e le partecipazioni siano iscritti sia nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 sia nel bilancio relativo all'esercizio successivo.

10.2 Rivalutazione Dei Beni

Il comma 940 della legge di bilancio consente di rivalutare i beni d'impresa, con esclusione degli immobili alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, e le partecipazioni di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000 n. 342 ovvero di quelle in società controllate e collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile, costituenti immobilizzazioni.

Stante la formulazione della legge 145/2018 che ricalca quella della precedente legge di rivalutazione si ritengono ancora utilizzabili i chiarimenti di prassi forniti per l'ultima rivalutazione. Pertanto l'esclusione dalla facoltà di rivalutare i beni merce dovrebbe riguardare tutti i beni merce e non solo quelli rientranti nella categoria degli immobili merce citata letteralmente nel comma 940 dell'articolo 1.

Sono pertanto rivalutabili i beni rientranti nelle seguenti categorie:

- immobilizzazioni materiali ammortizzabili e non ammortizzabili (quali immobili, beni mobili iscritti in pubblici registri, impianti e macchinari, attrezzature industriali e commerciali, e così via);
- immobilizzazioni immateriali rappresentate da beni consistenti in diritti giuridicamente tutelati quali i diritti di brevetto industriale e di utilizzazione delle opere dell'ingegno, diritti di concessione, licenze, marchi, know-how, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative;
- partecipazioni, costituenti immobilizzazioni finanziarie, in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile.

È possibile rivalutare anche i beni completamente ammortizzati e le immobilizzazioni in corso purché risultino iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale del bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2017.

10.3 Soggetti Beneficiari

- 1) le società per azioni, società in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata residenti,
- 2) le società cooperative e di mutua assicurazione, residenti,
- 3) le società europee di cui al regolamento (CE) n. 2157/2001 e società cooperative europee di cui al regolamento (CE) n. 1435/2003, residenti,
- 4) le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito d'impresa per i beni relativi all'attività commerciale esercitata,

5) le società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate,

6) le aziende speciali,

7) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che hanno per oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciali e soggetti equiparati,

8) gli enti pubblici e privati diversi dalle società, nonché i trust, che non hanno per oggetto esclusivo o principale, l'esercizio di attività commerciali, per i beni relativi all'attività commerciale esercitata,

9) le società di ogni tipo e gli enti non residenti, compresi i trust, nonché le persone fisiche non residenti, che esercitano attività commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni.

I beni detenuti in leasing non possono invece essere rivalutati dall'utilizzatore: tale facoltà viene concessa se l'utilizzatore ne ha acquisito la proprietà mediante riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2017.

Non sono rivalutabili l'avviamento, i costi pluriennali, i beni monetari (denaro, crediti, obbligazioni, e così via), le partecipazioni che non siano di controllo o di collegamento e quelle che non costituiscono immobilizzazioni finanziarie (anche se considerate di controllo o di collegamento).

Il comma 940 dell'articolo 1 della legge 145/2018 prevede letteralmente che possono accedere alla rivalutazione i soggetti indicati nell'articolo 73, comma 1, lettere a) e b) del Tuir che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio d'esercizio ma il successivo comma 946, richiamando le disposizioni dell'articolo 15 della legge 342 del 2000, estende tale facoltà anche alle società in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e alle imprese individuali.

La rivalutazione dei beni di impresa è applicabile anche dai soggetti in contabilità semplificata a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato dal quale risultino i prezzi di costo e la rivalutazione compiuta.

La rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata nel relativo inventario e nella nota integrativa al bilancio.

Può essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento.

mento e la misura dei coefficienti ovvero rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento.

Qualunque sia il metodo adottato, il limite massimo della rivalutazione, come stabilito all'articolo 11 della legge 342/2000, è rappresentato dal valore economico del bene: i valori iscritti in bilancio e in inventario a seguito della rivalutazione non possono in nessun caso superare i valori effettivamente attribuibili ai beni con riguardo alla loro consistenza, alla loro capacità produttiva, all'effettiva possibilità di economica utilizzazione nell'impresa, nonché ai valori correnti e alle quotazioni rilevate in mercati regolamentati italiani o esteri.

10.4 Tecniche Di Rivalutazione

Esempio di un bene che abbia:

- valore contabile di 50.000 euro,
- fondo ammortamento di 25.000 euro e,
- un importo rivalutabile di 20.000 euro

1) Rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento:

Mantiene inalterata l'originaria durata del processo di ammortamento

Rivalutazione del bene mediante incremento del valore contabile da 50.000 a 65.000 euro e riduzione del fondo da 25.000 a 20.000 euro

2) Rivalutazione del solo costo storico:

Determina un allungamento del processo di ammortamento, se viene mantenuto inalterato il precedente coefficiente, oppure un incremento del coefficiente se si intende lasciare inalterata la durata del periodo di vita utile del cespite con stanziamento di quote di ammortamento maggiori di quelle determinate applicando il coefficiente originario

Rivalutazione del bene mediante incremento del valore contabile da 50.000 a 70.000 euro.

3) Riduzione del fondo di ammortamento:

Gli ammortamenti vengono calcolati sul costo originario con allungamento del periodo di ammortamento

Rivalutazione del bene mediante riduzione del fondo da 25.000 a 5.000 euro.

Gli amministratori e il collegio sindacale devono indicare e motivare nelle loro relazioni i criteri seguiti nella rivalutazione delle varie categorie di beni e attestare che la rivalutazione non eccede il limite di valore economico del bene.

Particolare attenzione deve essere adottata nella individuazione delle categorie omogenee dei beni perché si può scegliere di rivalutare solo alcune categorie di beni ma in ogni caso si deve obbligatoriamente rivalutare l'intera categoria omogenea. Un eventuale errore con esclusione di alcuni beni da una categoria potrebbe determinare il venir meno della rivalutazione per tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea.

10.5 Categorie Omogenee Come Individuate Dal Dm 162/2001

1) Beni immobili suddivisi in:

- › aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica
- › aree non fabbricabili
- › fabbricati non strumentali
- › fabbricati strumentali per destinazione
- › fabbricati strumentali per natura

2) Beni mobili registrati suddivisi in:

- › aeromobili
- › veicoli
- › navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale
- › navi e imbarcazioni non iscritte nel registro internazionale

3) Beni materiali ammortizzabili

4) Beni materiali ammortizzabili, diversi dai beni immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri (devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento facendo riferimento alle singole voci, ordinate in "Specie" e "Gruppi", indicate nella tabella dei coefficienti di ammortamento di cui al Dm 31 dicembre 1988).

5) Beni a deducibilità limitata e ad uso promiscuo

6) Beni immateriali

7) Azioni e quote raggruppate in categorie omogenee per natura in conformità ai criteri di cui all'articolo 94 del Tuir.

La previsione di una specifica categoria omogenea per i beni a deducibilità limitata e per quelli ad uso promiscuo discende dall'obbligo di versare l'imposta sostitutiva per la rivalutazione sull'intero valore dei beni anche se a deducibilità limitata. Per questo stesso motivo l'Agenzia delle entrate ha chiarito che è possibile escludere tali beni e quelli ad uso promiscuo dalla categoria di appartenenza e non assoggettarli a rivalutazione.

10.6 Imposta Sostitutiva

Invariata anche l'imposta sostitutiva dovuta per la rivalutazione: il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione si considera riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili.

Si evidenzia al riguardo che il divario con la tassazione ordinaria, attualmente pari al 24% per i soggetti Ires e al 3,9% per l'Irap, non è così marcato da far supporre che l'agevolazione in esame abbia un notevole riscontro tra gli operatori se non per quei casi specifici degni di rivalutazione quali potrebbero essere i beni riscattati da un contratto di leasing a valori relativamente bassi.

Il riconoscimento dei valori rivalutati mediante versamento dell'imposta sostitutiva a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita. Pertanto dal 2021 i maggiori valori avranno effetto in termini di ammortamenti deducibili, per il calcolo del plafond di deducibilità delle spese di manutenzione, e così via mentre la stessa norma prevede che il riconoscimento dei maggiori valori per il calcolo delle plusvalenze o delle minusvalenze decorra dall'inizio del quarto esercizio successivo (dal 1° gennaio 2022 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

Le plusvalenze/minusvalenze sui beni rivalutati in caso di cessione, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore avvenute in data anteriore a quella di inizio del quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita (1° gennaio 2022), devono essere determinate avendo riguardo al costo del bene prima della rivalutazione con attribuzione di un credito di imposta pari all'imposta sostitutiva relativa ai beni alienati.

Il saldo attivo della rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui

redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 10%.

Le imposte sostitutive per la rivalutazione (16% o 12%) e quella per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (10%) devono essere versate in un'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: per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, a giugno 2019 termine prorogabile di un mese con maggiorazione dello 0,40.

Tali importi possono essere compensati ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

Prevista infine la possibilità di riallineare i valori civili e fiscali dei beni iscritti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2017 ai sensi dell'articolo 14, comma 1 della legge 21 novembre 2000, n. 342 anche per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali. La decorrenza e le imposte da versare sono le stesse previste per la rivalutazione dei beni con l'eccezione limitata ai beni immobili per i quali i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° dicembre 2020.

11. ESTROMISSIONE IMMOBILI STRUMENTALI IMPRESE INDIVIDUALI- ART. 1, COMMA 66

La Legge di Bilancio 2019 ripropone la procedura di estromissione agevolata per i beni posseduti dall'imprenditore alla data del 31 ottobre 2018.

I beni strumentali per natura e per destinazione potranno essere estromessi dal regime di impresa, dal 1° gennaio 2019 al 31 maggio 2019, con applicazione di un'imposta sostitutiva sulle plusvalenze dell'8%.

11.1 Soggetti interessati

Esclusivamente imprenditori individuali che:

- ✓ risultano in attività alla data del 31 ottobre 2018;
- ✓ alla stessa data i beni da assoggettare all'agevolazione risultano posseduti dall'imprenditore.

Le medesime condizioni devono sussistere alla data del 1° gennaio 2019.

Possono fruire dell'agevolazione gli imprenditori individuali in stato di liquidazione, gli imprenditori che applicano il regime di vantaggio ovvero il regime

forfetario e l'erede o il donatario che proseguano l'attività (nel caso di eredità o donazione).

Non può avvalersi dell'agevolazione l'imprenditore individuale che ha concesso l'azienda in affitto o in usufrutto anteriormente al 1° gennaio 2019, in quanto per l'intera durata dell'affitto o della concessione viene a cessare l'attività d'impresa, come si desume, agli effetti delle imposte sui redditi, dall'art. 67, comma 1, lettera h), TUIR. In tale ipotesi, tutti i beni che fanno parte dell'azienda concessa in affitto restano beni relativi all'impresa e, in caso di successiva cessione dell'azienda stessa, concorreranno alla formazione dell'eventuale plusvalenza realizzata.

11.2 Beni agevolati

L'agevolazione riguarda i **beni immobili strumentali per natura o destinazione**.

Non possono rientrare nell'ambito dell'agevolazione i beni ad uso promiscuo e i beni in leasing, così come i beni merce e patrimoniali.

Gli immobili oggetto dell'agevolazione:

- ✓ devono essere posseduti al 31/10/2018 e a tale data presentare il requisito della strumentalità;
- ✓ devono risultare posseduti e strumentali anche alla data dell'01/01/2019.

Si considerano **immobili strumentali per natura** i beni che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di un'utilizzazione diversa senza radicali trasformazioni.

Rientrano in tale categoria i beni censiti in catasto nelle categorie B, C, D, E o nella categoria A/10 (la cui destinazione risulti da titolo edilizio). In questo caso la strumentalità del bene non viene meno nemmeno nel caso di locazione dell'immobile.

Si considerano **immobili strumentali per destinazione** i terreni e i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore.

Per tale tipologia di immobili non assume alcun rilievo la categoria catastale di appartenenza: può darsi, quindi, che un immobile ad uso abitativo possa essere assoggettato all'agevolazione nel caso in cui abbia concreta destinazione strumentale rispetto allo svolgimento dell'attività d'impresa. Rientrano nella definizione di immobili strumentali per destinazione, inoltre, i beni che abbiano come unica destinazione quella di essere direttamente impiegati nell'espletamento di attività imprenditoriale.

In questo caso, però, la locazione dell'immobile a terzi esclude il vincolo esclusivo di strumentalità, che invece può essere comunque riconosciuto con riferimento ai beni strumentali per natura.

Il regime agevolato si applica nel caso in cui gli immobili strumentali siano indicati nell'inventario di cui all'art. 2217 c.c. oppure, per le imprese in contabilità semplificata, nel registro dei beni ammortizzabili o nel registro IVA acquisti. Questo requisito non è richiesto per i beni acquistati prima del 1° gennaio 1992.

11.3 Regime di tassazione

Il beneficio fiscale è rappresentato:

- ✓ dall'assoggettamento della plusvalenza derivante dall'estromissione ad **un'imposta sostitutiva** delle imposte sui redditi e IRAP **pari all'8%**;
- ✓ dalla possibilità di determinare la **plusvalenza assumendo in luogo del valore normale dell'immobile il suo valore catastale o un valore intermedio**.

Si possono configurare le seguenti fattispecie:

- l'imprenditore individuale può estromettere un immobile strumentale dal regime d'impresa adottando il valore normale del bene. Alla plusvalenza data dalla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e il valore normale dell'immobile si applica l'imposta sostitutiva dell'8%;
- l'imprenditore individuale può estromettere un immobile strumentale dal regime d'impresa adottando il valore catastale del bene. Alla plusvalenza data dalla differenza tra il valore fiscalmente riconosciuto e il valore catastale dell'immobile si applica l'imposta sostitutiva dell'8%;
- l'imprenditore può estromettere un bene attestandosi su un valore intermedio.

Il valore fiscalmente riconosciuto di un bene viene determinato assumendo il valore dello stesso nel libro degli inventari o nel registro dei beni ammortizzabili al netto delle quote di ammortamento fiscalmente dedotte fino al periodo d'imposta 2018.

		PLUSVALENZA IMPONIBILE	IMP. SOSTITUTIVA DOVUTA
COSTO FISCALMENTE RICONOSCIUTO	1.000.000		
VALORE CATASTALE	1.500.000	500.000	500.000*8%=40.000
VALORE NORMALE	2.500.000	1.500.000	1.500.000*8%=120.000

Se dal confronto tra valore di estromissione e costo fiscalmente riconosciuto non emerge alcuna plusvalenza tassabile, l'estromissione agevolata resta comunque fattibile,
anche se con imponibile pari a zero (circolare 26/E/2016).

Imposte indirette

- ✓ Ai fini **Iva** l'esclusione dell'immobile strumentale dal regime d'impresa configura un'operazione di autoconsumo **rilevante ai fini dell'Iva secondo le regole ordinarie** (art. 2, c. 2, n. 5 Dpr 633/72).
- ✓ L'estromissione **non è soggetta a imposte di registro, ipotecaria e catastale**.

Adempimenti

- ✓ L'operazione deve avvenire tra l'01/01/2019 e il 31/05/2019.
- ✓ L'estromissione si considera esercitata con indicazione in contabilità del bene estromesso e dell'imposta sostitutiva, nonché l'indicazione nella dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta 2019 (modello Redditi 2020).
- ✓ Gli effetti dell'estromissione decorrono dall'01/01/2019.
- ✓ L'imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30/11/2019 e per il rimanente 40% entro il 16/06/2020.

12. TASSAZIONE AGEVOLATA UTILI REINVESTITI

Tra le importanti novità della Legge di Bilancio n. 145 del 30.12.2018 in materia fiscale e in particolare in tema di agevolazioni si segnala l'introduzione della **tassazione ridotta degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione, Art. 1 co. 28 - 34**

12.1 Decorrenza

L'agevolazione viene prevista *"a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018"*, ossia, per i soggetti che hanno l'esercizio coincidente con l'anno solare, **dal periodo d'imposta 2019**.

12.2 Soggetti beneficiari

Possono fruire dell'agevolazione:

- I soggetti IRES: S.p.a., S.a.p.a., S.r.l., Cooperative, Enti pubblici e privati aventi per oggetto esclusivo l'esercizio di un'attività commerciale, etc.
- I soggetti IRPEF: imprese individuali, S.n.c., S.a.s. (Anche in contabilità semplificata, purché le scritture contabili previste dall'art. 2217 co. 2 c.c. siano integrate con apposito prospetto da cui risultino la destinazione a riserva dell'utile di esercizio e le vicende della riserva).

Con esclusione dei soggetti in regime forfettario e delle persone fisiche esercenti attività di lavoro autonomo (professionisti) singoli o associati.

12.3 Calcolo dell'agevolazione

Il reddito complessivo netto dichiarato da società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR può essere assoggettato all'aliquota IRES ridotta di 9 punti percentuali (quindi 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:

- degli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi ex art. 102 del TUIR;
- del costo del personale dipendente assunto con contratto a tempo determinato o indeterminato.

L'agevolazione consente quindi di assoggettare ad aliquota IRES ridotta la parte di reddito complessivo corrispondente al minore tra:

- l'ammontare degli utili accantonati a riserve disponibili;
- la somma tra l'ammontare degli investimenti in beni strumentali nuovi e dell'incremento occupazionale.

12.3.1 Soggetti IRPEF

Per tali soggetti l'agevolazione consiste nell'applicare alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al reddito d'impresa le aliquote IRPEF di cui all'art. 11 del TUIR ridotte di 9 punti percentuali a partire da quella più elevata.

12.4 Utili rilevanti

Il reddito complessivo può essere assoggettato all'aliquota IRES agevolata soltanto 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 (non rilevano i conferimenti in denaro).

Rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 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.

12.5 Investimenti in beni strumentali materiali

Ambito oggettivo

Rilevano gli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi di cui all'art. 102 del TUIR.

Per 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;
- l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato.

I beni devono essere:

- strumentali;
- nuovi;
- destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Sono invece esclusi dall'agevolazione (e dal calcolo incrementale):

- gli immobili;
- i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta ex art. 164 co. 1 lett. b-bis) del TUIR;
- i beni immateriali.

12.5.1 Ammontare degli investimenti rilevanti

Per ciascun periodo d'imposta, al fine di individuare l'ammontare degli investimenti rilevanti, occorre considerare il minore tra:

- l'ammortamento dedotto dei beni materiali strumentali acquisiti dopo il 31.12.2018;
- l'incremento complessivo del costo fiscalmente riconosciuto - vale a dire del costo non ammortizzato - dei beni materiali strumentali al termine di cia-

scun esercizio, assunto al lordo delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali nuovi dedotte nell'esercizio, rispetto al costo non ammortizzato di tutti i beni strumentali materiali del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, assunto al netto delle relative quote di ammortamento dedotte.

12.5.2 Costo del personale dipendente

Rileva il costo del personale dipendente:

- a tempo determinato o indeterminato;
- destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato.

Il costo del personale dipendente rileva a condizione che:

- 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 30.9.2018;
- nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci B.9 e B.14 di Conto economico rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 (incremento da considerarsi al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto).

Pertanto occorre confrontare:

- il costo del personale neoassunto;
- l'incremento del costo complessivo del personale.

12.6 Riporto delle eccedenze

Viene previsto il riporto delle eccedenze dei parametri di riferimento dell'agevolazione (art.1 co. 30 della L. 145/2018).

La possibilità di riportare le eccedenze consente quindi di conservare il beneficio nel tempo anche se gli investimenti sono effettuate in esercizi in perdita.

12.6.1 Eccedenza dei parametri rispetto al reddito complessivo

La parte degli utili accantonati a riserva e dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale che eccede l'am-

montare del reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento, rispettivamente, degli utili accantonati a riserva e dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale dell'esercizio successivo.

12.6.2 Eccedenza di utili

La parte degli utili accantonati a riserva che eccede l'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale è computata in aumento degli utili accantonati a riserva dell'esercizio successivo.

12.6.3 Eccedenza di investimenti e costo del personale

La parte dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale che eccede gli utili accantonati a riserva è computata in aumento dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale dell'esercizio successivo.

12.6.4 Cumulabilità con altre agevolazioni

La tassazione agevolata in esame è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito. L'agevolazione è quindi cumulabile, ad esempio, con gli iper-ammortamenti.

UN ESEMPIO:

UTILE D'ESERCIZIO conseguito nell'ESERCIZIO 2018 non distribuito, accantonato alle Riserve disponibili	200.000	(1)	
Reddito complessivo Imponibile conseguito nell'esercizio 2019	550.000		
CALCOLO INVESTIMENTI RILEVANTI IN BENI STRUMENTALI:			
Investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi ex art. 102 Tuir (esercizio 2019)	80.000		
Ammortamento deducibile nel 2019 (20% coefficiente di ammortamento)	8.000	(A)	
Costo Beni ammortizzabili al 31/12/2018	300.000		

(-) Fondo ammortamento dedotto al 31/12/2018	-100.000		
= Costo non ammortizzato al 31/12/2018	200.000		
Costo non ammortizzato al 31/12/2018	200.000		
(-) quote ammortamento dedotte nel 2019 relative ai beni precedenti	-30.000		
+ investimenti in beni rilevanti nel 2019	+ 80.000		
= Costo non ammortizzato al 31/12/2019	250.000		
Costo non ammortizzato al 31/12/2019	250.000		
- Costo non ammortizzato al 31/12/2018	- 200.000		
=Incremento rilevante nel 2019	50.000	(B)	
(a) ammontare degli Investimenti Rilevanti effettuati in beni materiali strumentali nuovi ex art. 102 Tuir (esercizio 2019)	8.000	<i>minore tra (A) e (B)</i>	
CALCOLO DEL COSTO DEL PERSONALE RILEVANTE:			
Numero medio dei lavoratori dipendenti al 30/09/2018	20,00		
Numero medio lavoratori dipendenti 2019	26,00		
1.a Condizione verificata?	SI		
<i>se la prima condizione non è verificata non compilare i righi seguenti del costo del personale</i>			

Costo del personale (B.9 e B,14) - 2018	900.000		
Costo del personale (B.9 e B,14) - 2019	1.170.000		
Incremento del costo del personale complessivo	270.000	(C)	
Costo del personale neoassunto dopo il 30/09/2018 (B.9 e B,14)	250.000	(D)	
Costo del personale rilevante per il calcolo dell'agevolazione	250.000	<i>minore (C) e (D)</i>	
(b) costo del Personale Rilevante con contratto a tempo determinato / indeterminato (esercizio 2019)	250.000		
SOMMA PARAMETRI: INVESTIMENTI + COSTI DEL PERSONALE	258.000	(2)	
Somma (a) + (b)			
CALCOLO IRES DOVUTA (E RISPARMIO IMPOSTA):			
Reddito complessivo soggetto ad aliquota IRES ridotta 15%	200.000		
minore tra (1) e (2)	0		
Restante parte del reddito complessivo imponibile assoggettata ad aliquota IRES ordinaria 24%	350.000		
IRES dovuta esercizio 2019	114.000	(E)	
IRES 24% teoricamente dovuta nel 2019 in assenza dell'agevolazione	132.000	(F)	

Risparmio fiscale derivante dall'agevolazione = (E) - (F)	- 18.000		

13. ABROGAZIONE DELL'ACE - ART.1 COMMA 1080

La legge di Bilancio abroga con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (dal 2019) l'ACE (Aiuto alla Crescita Economica).

Per il **periodo di imposta 2018 l'ACE** si applica ancora anche se con un coefficiente ulteriormente ridotto **all'1,5%**, rispetto a quello dell'1,6% del periodo di imposta precedente.

L'ACE è un'agevolazione finalizzata alla capitalizzazione delle imprese, che si sostanzia nella detassazione di una parte degli incrementi del patrimonio netto rispetto al patrimonio netto 2010 assunto senza tenere conto dell'utile di esercizio.

Il presupposto per beneficiare dell'ACE è l'incremento del patrimonio netto dell'impresa che ricorre in presenza di nuovi conferimenti dei soci o all'autofinanziamento, accantonando gli utili invece della loro distribuzione ai soci.

La legge di Bilancio 2019 fa salva la norma che prevede (art. 3, c. 2 del DM 3/8/2017) il **riporto delle eccedenze ACE**, con riferimento al rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto per il periodo di imposta in corso al 31/12/2018.

L'intento del legislatore è quello di poter riportare nei periodi di imposta successivi (dal 2019) non solo le eccedenze del rendimento nozionale maturate nel corso del 2018 ma anche quelle pregresse.

14. ABROGAZIONE DEDUZIONI E CREDITO DI IMPOSTA IRAP - ART.1 COMMA 1086 E 1085

La Legge di Bilancio ha abrogato con decorrenza 2019:

- ✓ **il credito di imposta** pari al 10%, previsto dall'art.1, c. 21 della L. 190/2014, dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie, a favore dei soggetti che determinano la base imponibile IRAP ai sensi degli artt. 5-9 D,Lgs. 446/97, **purché senza dipendenti**;
- ✓ **la deduzione forfetaria IRAP** maggiore per assunzioni a tempo indeterminato di under 35 e donne nelle "regioni svantaggiate" (Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia) prevista dall'art. 11, c. 1, lett. a) n. 3 del D.Lgs 446/97.

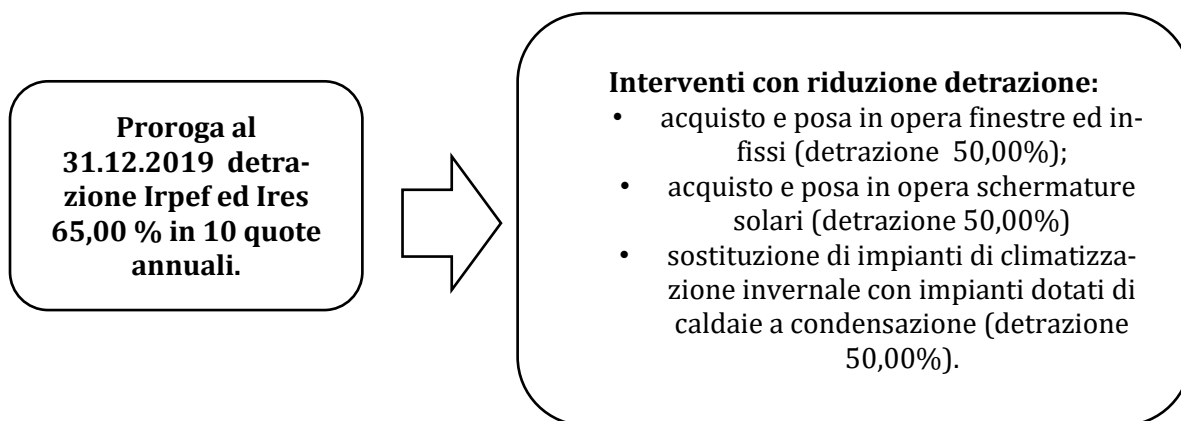
15. ABROGAZIONE DELL'IRI - ART.1 COMMA 1055

La Legge di Bilancio dispone la definitiva abrogazione dell'IRI che di fatto non è mai entrata in vigore.

16 INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA DEGLI EDIFICI - PROROGA DETRAZIONI

Viene prorogata alle spese sostenute fino al 31.12.2019 la detrazione IRPEF/IRES spettante in relazione agli interventi di riqualificazione energetica degli edifici esistenti. In generale, quindi, la detrazione spetta nella misura del 65% per le spese sostenute dal 6.6.2013 al 31.12.2019.

Si ricorda al riguardo che, dall' 1.1.2018, per alcune tipologie di interventi (ad esempio la sostituzione degli infissi) l'aliquota della detrazione spettante è del 50%.



Interventi condominiali

Regole, tempi e misure diverse sono previste, invece, per gli interventi effettuati sulle parti comuni degli edifici condominiali o che interessino tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio. Per le spese sostenute dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2021, per questi interventi si possono usufruire detrazioni più elevate (del 70 o del 75%) quando si riescono a conseguire determinati indici di prestazione energetica. Esse vanno calcolate su un ammontare complessivo non superiore a 40.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio.

17 INTERVENTI DI RECUPERO DEL PATRIMONIO EDILIZIO - PROROGA DETRAZIONE

Viene prorogata, con riferimento alle spese sostenute fino al 31.12.2019, la detrazione IRPEF del 50% per gli interventi volti al recupero del patrimonio edilizio di cui all'art. 16-bis co. 1 del TUIR, nel limite massimo di spesa di 96.000,00 euro per unità immobiliare.

Rimangono ferme le ulteriori disposizioni contenute nel citato art. 16-bis del TUIR.

In particolare, si segnalano i seguenti interventi:

- manutenzione straordinaria, risanamento conservativo e ristrutturazione edilizia per le unità immobiliari e parti comuni edifici condominiali;
 - ricostruzione e ripristino dell'immobile danneggiato a seguito di eventi calamitosi;
 - di realizzazione di autorimesse o posti auto pertinenziali;
 - eliminazione delle barriere architettoniche;
 - di cablatura degli edifici e di contenimento dell'inquinamento acustico;
 - all'installazione di impianti basati sull'impiego delle fonti rinnovabili di energia;
 - di adozione di misure antisismiche;
- di esecuzione di opere volte ad evitare infortuni domestici.

17.1 Proroga del c.d. "bonus mobili"

Viene prorogato, con riferimento alle spese sostenute nel 2019, il c.d. "bonus mobili" (art. 16 co. 2 del DL 63/2013). A tal fine, rilevano gli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati dall'1.1.2018.

In sintesi, l'agevolazione prevede:

- detrazione Irpef al 50,00 % in 10 quote annuali (max 10 mila Euro) per acquisto mobili;
- limitatamente agli interventi di recupero del patrimonio edilizio;
- per le spese sostenute relative a mobili ed elettrodomestici di classe non inferiore a A+ (A per i forni).

L'agevolazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici spetta per le spese sostenute dai contribuenti che fruiscono della detrazione per interventi di recupero del patrimonio edilizio.

L'acquisto deve essere finalizzato all'arredo di un immobile oggetto di ristrutturazione edilizia (circolare 29/E del 2013).

17.2 Proroga del c.d. "bonus verde"

È possibile beneficiare della detrazione IRPEF del 36% anche per le spe-

se documentate e sostenute nel 2019 relative agli interventi riguardanti:

- la “sistemazione a verde” di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi;
- la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Agevolazione: Detrazione Irpef al 36,00% in 10 quote annuali (max 5 mila Euro)

Tra le spese agevolabili sono comprese quelle di progettazione e manutenzione connesse all’esecuzione degli interventi.

Per ogni ulteriore informazione, lo Studio Corno è a vostra disposizione.

Cordiali Saluti

Prof. Fabio Corno

