

Ai gentili Clienti
Loro sedi

Circolare 2/2019

AMPLIATA LA PLATEA DEI CONTRIBUENTI FORFETTARI

Tra le disposizioni più attese della legge di bilancio consta l'avvio della cosiddetta "flat tax".

In realtà, non si tratta propriamente di una tassazione proporzionale dei redditi, ma piuttosto si sostanzia in un allargamento della teorica platea dei soggetti che possono accedere al regime forfettario, ampliamento che avviene attraverso l'innalzamento del limite di ricavi/compensi consentito per l'accesso e attraverso una modifica delle cause di esclusione.

Consta peraltro anche l'introduzione di un regime di tassazione sostitutiva, tramite un'aliquota del 20%, per imprenditori e professionisti che conseguono redditi compresi tra 65.000 e 100.000 euro, regime che però dovrebbe trovare applicazione solo dal periodo d'imposta 2020.

Il regime forfettario

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

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

	82) - (84) - (90 - 91 - 92 - 93) - (94 - 95 - 96) - (97 - 98) - (99)	
--	--	--

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

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

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

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

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

- a) chi si avvale di regimi speciali ai fini Iva o di regimi forfettari di determinazione del reddito;
- b) le persone fisiche non residenti, ad eccezione di quelle che sono residenti in uno degli Stati Ue o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono in Italia redditi che costituiscono almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto;
- c) i soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi.

Relativamente a questi 3 requisiti non vi sono evoluzioni.

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

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

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

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

Pertanto, non vi sarà incompatibilità se:

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

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

Nuove attività

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

Tale agevolazione si applica qualora:

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

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

Tassazione al 20% per imprese e professionisti

Nella Legge di Bilancio 2019 è previsto il secondo *step* della "flat tax", che entrerà in vigore dal 1° gennaio 2020: si tratta del regime definito "Imposta sostitutiva per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni".

Vediamo le caratteristiche principali, senza comunque entrare troppo nei dettagli visto che si tratta di un regime che dovrebbe risultare operativo solo dall'anno prossimo.

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

- tale regime non può essere scelto da chi consegue un fatturato inferiore a tale soglia (che quindi potrà accedere al solo regime forfettario, in alternativa ai regimi ordinari di determinazione del reddito);
- i soggetti che realizzano un fatturato compreso nel *range* 65.001 – 100.000 "possono" applicare la tassazione fissa al 20%, il che significa che sono pienamente liberi di continuare con l'ordinario prelievo Irpef.

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

Vi sono però importanti differenze:

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

IMPRESE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA CON RIPORTO DELLE PERDITE

Uno dei tasti dolenti per le imprese in contabilità semplificata era costituito dalla gestione delle perdite fiscali; tali soggetti, tradizionalmente erano caratterizzati dal divieto di riporto, con possibilità di utilizzo di dette perdite per abbattere altri redditi conseguiti dal contribuente (ad esempio, utilizzo della perdita d'impresa per ridurre redditi di lavoro dipendente).

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

La Legge di Bilancio interviene sul punto, ridisegnando le regole di utilizzo delle perdite previste per tali soggetti (introducendo un regime di riporto analogo a quello previsto per i soggetti Ires), nonché disponendo

una previsione transitoria per le perdite conseguite nel biennio 2018/2019, nonché per il recupero di quelle 2017.

Le perdite delle imprese Irpef

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

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

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

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

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

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

Il sistema transitorio dei semplificati

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

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

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

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

In base alla disciplina transitoria sopra richiamata, in sostanza, l'utilizzo delle perdite del 2017, 2018 e 2019 saranno come di seguito trattate:

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

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

DETAZZAZIONE DEGLI UTILI REINVESTITI

Nei commi che vanno da 28 a 34, articolo 1 della Legge di Bilancio 2019 il Legislatore introduce un'agevolazione rivolta

- ai soggetti Ires (società di capitali, enti commerciali e non commerciali, quest'ultimi con riferimento alle attività commerciali esercitate) e
- ai soggetti Irpef (ditte individuali, società in nome collettivo e accomandita semplice, tanto in regime di contabilità ordinaria che semplificata)

che prevede una detassazione degli utili accantonati commisurata alla effettuazione di investimenti in beni strumentali e all'assunzione di nuovo personale dipendente.

Questa nuova agevolazione si pone idealmente come "sostitutiva" dell'ACE, l'aiuto alla crescita economica, abrogata dalla stessa Legge di Bilancio 2019 e alla disciplina del superammortamento cessata al 31 dicembre 2018.

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

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

Il comma 29 del citato articolo fornisce poi una serie di definizioni relative ai concetti di "riserve di utili non disponibili" e "investimento" utili al non semplice calcolo dell'agevolazione, oltre a definire la rilevanza della variabile relativa al costo del personale.

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

⇒ *Nozione di "riserve di utili non disponibili"*

Si considerano riserve di utili non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo 2433, cod. civ. in quanto derivanti da processi di valutazione. Rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti

⇒ *Nozione di "investimento"*

Si intende la realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato. Sono esclusi gli investimenti in immobili e in veicoli di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b-bis), Tuir. Per ciascun periodo d'imposta, l'ammontare degli investimenti è determinato in base all'importo degli ammortamenti dei beni strumentali materiali, acquisiti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, deducibili a norma dell'articolo 102, Tuir, nei limiti dell'incremento del costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali, ad eccezione di quelli di cui al periodo precedente, assunto al lordo delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali nuovi dedotte nell'esercizio, rispetto al costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali, ad eccezione di quelli di cui al periodo precedente, assunto al netto delle relative quote di ammortamento dedotte, del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018;

Per quanto riguarda il costo del personale dipendente, lo stesso rileva in ciascun periodo d'imposta, a condizione che tale personale sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato e 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 settembre 2018, nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci di cui all'articolo 2425, comma 1, lettera b), n. 9) e 14), cod. civ. rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. Tenendo inoltre presente delle diminuzioni occupazionali

verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

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

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

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

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

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

CEDOLARE ESTESA ALLE LOCAZIONI DI NEGOZI

La tassazione cedolare per le locazioni, introdotta dal 2011 per i soli fabbricati a destinazione abitativa, viene estesa alle locazioni che interessano una tipologia di immobili strumentali, i negozi: anche per i canoni provenienti da tali immobili è quindi possibile evitare la tassazione Irpef progressiva in favore della tassazione proporzionale nella misura fissa del 21%.

Si tratta comunque di una possibilità limitata ai nuovi contratti sottoscritti a decorrere dal 1° gennaio 2019, senza che sia possibile applicare il medesimo beneficio ai contratti già in corso, la cui tassazione dovrà continuare con le regole ordinarie.

La cedolare sui negozi

La Legge di Bilancio per il 2019 stabilisce che *"il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019, aventi ad oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, essere assoggettato al regime della cedolare secca"*.

Pertanto, la possibilità di tassare i canoni al 21% è piuttosto ristretta:

- prima di tutto essa riguarda esclusivamente gli immobili categoria catastale C/1, ossia quelli che normalmente sono adibiti a negozi;
- detto vantaggio riguarda anche le pertinenze dei negozi se locate congiuntamente (se quindi assieme al negozio viene locato, ad esempio, un adiacente magazzino, anche il canone relativo a questo può essere assoggettato a tassazione del 21%);
- il negozio non deve essere di grandi dimensioni, in quanto esso deve avere una metratura non superiore a 600 metri quadrati (in tale verifica non si deve tener conto delle pertinenze; se viene locato, ad esempio, un negozio di 500 metri quadrati congiuntamente ad un magazzino di 300 metri quadrati, i canoni potranno essere assoggettati a cedolare).

Si evidenzia che la cedolare secca, oltre a rappresentare una modalità alternativa di tassazione rispetto al regime ordinario dell'Irpef, più gravosa soprattutto per chi dichiara redditi elevati, consente di evitare il pagamento delle imposte indirette a cui sono soggetti i contratti di locazione, ossia l'imposta di registro e l'imposta di bollo. D'altro canto, optando per l'imposta sostitutiva il contribuente rinuncia all'aggiornamento Istat del canone annuo di locazione.

Evidentemente, trattandosi di una tassazione alternativa del reddito fondiario, essa riguarda unicamente immobili che siano detenuti da persone fisiche "private", ossia al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa.

Solo nuovi contratti

La medesima Legge di Bilancio precisa anche come tale nuovo regime può riguardare solo i nuovi contratti, facendo riferimento ai contratti stipulati "nell'anno 2019" (allo stato attuale si tratta di una disposizione transitoria, in quanto parrebbe riguardare solo i contratti stipulati quest'anno).

Ma la norma contiene anche una previsione antielusiva: *"Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale."*

In particolare, quest'ultimo passaggio serve ad evitare comportamenti elusivi di coloro che, avendo un contratto in corso, intendessero risolverlo per stipularne un altro da assoggettare a cedolare (a meno che la risoluzione non fosse intervenuta prima del 15 ottobre 2018).

Ovviamente, se il contratto fosse risolto e ne fosse stipulato uno diverso con diverse parti contrattuali, detto contratto potrebbe essere assoggettato a cedolare.

PROROGATO L'IPER AMMORTAMENTO

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

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

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

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

L'agevolazione non trova applicazione per:

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

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

Il beneficio può essere riassunto come segue:

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

Tale novellata agevolazione non trova applicazione per gli investimenti per i quali si applica la maggiorazione nella misura del 150% di cui alla Legge di Bilancio 2018 (secondo detta legge l'agevolazione dell'iper ammortamento era vigente fino al 31 dicembre 2018, ovvero 31 dicembre 2019 a condizione che entro il precedente anno fosse accettato l'ordine e pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisto del bene).

Cessione del bene con investimento sostitutivo

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

- a) sostituisca il bene originario con uno materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A;

b) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Nel caso in cui:

- il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore a quello di acquisizione del bene sostituito e
 - ricorrano le altre condizioni previste dalle precedenti lettere a) e b),
- la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Investimento in beni immateriali

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

Dichiarazione/Perizia

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

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

Tabelle di riferimento – beni ammessi al beneficio

Nessuna modifica riguarda i beni ammessi al beneficio fatta eccezione alla possibilità di agevolazione prevista anche per i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloud computing* (servizi in *cloud*), a beni immateriali di cui alla Tabella B allegata alla Legge di Bilancio 2017 limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Formazione 4.0

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

1. per le piccole imprese in misura pari al 50% e nel limite di 300.000 euro annui;
2. per le medie imprese in misura pari al 40% e sempre nel limite di 300.000 euro annui e
3. per le grandi imprese, ex allegato I, Regolamento (UE) 651/2014, in misura pari al 30% e nel limite ridotto di 200.000 euro annui.

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

RIPROPOSTA L'ESTROMISSIONE AGEVOLATA DEGLI IMMOBILI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

La legge di Bilancio 2019 proroga il provvedimento di estromissione agevolata dei beni da parte dell'imprenditore individuale.

Si tratta della possibilità di "privatizzare" l'immobile attraverso la fuoriuscita dello stesso dalla sfera dell'impresa. L'operazione è assimilata tanto ai fini reddituali quanto ai fini Iva a una cessione, con la conseguenza che a seguito di tale operazione sono dovute sia le imposte dirette (Irpef) sulla eventuale plusvalenza generata sia l'Iva o l'imposta di registro, a seconda del regime applicabile alla cessione.

Si tratta di un'opportunità di particolare interesse, soprattutto (ma non esclusivamente), per le imprese individuali prossime alla chiusura.

Gli immobili interessati

Gli immobili interessati al beneficio sono quelli strumentali per natura o destinazione ex articolo 43, comma 2, Tuir. Sono esclusi dalla agevolazione gli immobili merce e quelli "patrimonio".

Il Legislatore ha di fatto prorogato il dettato del comma 121, articolo 1, L. 208/2015 (Legge di Bilancio 2016), che aveva introdotto la possibilità di estromissione con determinazione agevolata della plusvalenza, per la quale era possibile fare riferimento al valore catastale dell'immobile, con applicazione di un prelievo nella misura fissa dell'8% anziché delle ordinarie aliquote Irpef progressive.

Caratteristiche dell'agevolazione

L'attuale formulazione normativa prevede, quindi, la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva nella misura dell'8% alla plusvalenza derivante dalla estromissione dei beni di impresa posseduti alla data del 31 ottobre 2018, purché tali esclusioni siano poste in essere dal 1° gennaio 2019 al 31 maggio 2019. Per i soggetti che si avvalgono della presente disposizione, gli effetti della estromissione decorrono comunque dal 1° gennaio 2019.

Le scadenze di versamento della imposta sostitutiva sono le seguenti:

- il 60% di quanto dovuto, entro il 30 novembre 2019;
- il rimanente 40%, entro il 16 giugno 2020.

L'imposta sostitutiva va calcolata sulla differenza tra il valore normale dell'immobile e il relativo costo fiscalmente riconosciuto con la possibilità di sostituire al valore normale quello ottenuto applicando i moltiplicatori catastali ex articolo 52, D.P.R. 131/1986.

Casi particolari

Immobili riscattati	il riscatto deve essere avvenuto entro il 31 ottobre 2018
Impresa in liquidazione	l'esercizio dell'impresa deve sussistere sia al 31 ottobre 2018 che al 1° gennaio 2019
Affitto o usufrutto d'azienda	l'estromissione non è ammessa (circ. 26/E/2016)
Mancanza di plusvalenza su cui applicare l'imposta sostitutiva	l'estromissione può avere comunque luogo (circ. 26/E/2016)

PROROGA DELLE DETRAZIONI SUGLI IMMOBILI E DEL "BONUS VERDE"

Con la Legge di Bilancio per l'anno 2019 sono state prorogate fino al 31 dicembre 2019:

- la detrazione Irpef del 50% in tema di interventi di recupero/ristrutturazione degli edifici esistenti;
- la detrazione Irpef del 50% per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici, con la novità che quest'ultima detrazione (c.d. "bonus mobili") sarà riconosciuta per le spese sostenute nel 2019 solamente in presenza di intervento di recupero/ristrutturazione iniziato in data successiva al 1° gennaio 2018;
- la detrazione Irpef/Ires del 50%/65% in tema di interventi di riqualificazione energetica;
- la detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute per la sistemazione a verde di aree scoperte, la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili (c.d. "bonus verde").

La proroga della detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio e del "bonus mobili"

Possono fruire della detrazione Irpef del 50% per gli interventi di recupero edilizio/ristrutturazione i possessori o i detentori di immobili residenziali assoggettati all'imposta sul reddito delle persone fisiche (comprese le società semplici, in nome collettivo, in accomandita semplice, e soggetti a questi equiparati).

La detrazione Irpef del 50% è stata prorogata per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2019 ed è fruibile in 10 rate annuali di pari importo su un importo massimo di spesa di 96.000 euro per singolo intervento.

È stato prorogato anche il "bonus mobili" per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2019, a condizione che sia stato effettuato un intervento di recupero edilizio/ristrutturazione in data successiva al 1° gennaio 2018 e comunque antecedente all'acquisto del mobile o del grande elettrodomestico. Si tratta della detrazione Irpef del 50% fruibile in 10 rate annuali di pari importo del costo sostenuto per l'acquisto di arredi fissi, mobili e grandi elettrodomestici (rientranti nella categoria A+ ovvero A per i forni) destinati all'immobile abitativo già oggetto di intervento, nel limite di spesa complessivo di euro 10.000.

Si ricorda alla gentile Clientela che per alcuni interventi che danno diritto alla detrazione Irpef del 50% per il recupero edilizio/ristrutturazione o alla detrazione Irpef del 50% per il "bonus mobili" e sono volti al

conseguimento di un risparmio energetico e/o prevedono l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia, è previsto dal 1° gennaio 2018 l'obbligo di comunicare all'ENEA entro 90 giorni dalla data di ultimazione dei lavori alcuni dati tecnici inerenti l'intervento effettuato. Una guida rapida che individua per quali interventi sia necessaria la comunicazione all'ENEA è disponibile al link <http://www.acs.enea.it/doc/ristrutturazioni.pdf>.

Per tutti gli altri interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, D.P.R. 917/1986 che fruiscono della detrazione Irpef del 50% e non sono volti al conseguimento di un risparmio energetico e/o non prevedono l'utilizzo di fonti rinnovabili di energia, non è previsto alcun obbligo di comunicazione consuntiva all'ENEA, fermi restando gli altri requisiti necessari alla fruizione dell'agevolazione a seconda dell'intervento effettuato (eventuale comunicazione all'azienda sanitaria locale competente, pagamento delle spese con bonifico parlante, etc.).

La proroga della detrazione Irpef/Ires per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici

La detrazione Irpef/Ires del 50% o del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici è concessa quando si eseguono interventi che aumentano il livello di efficienza energetica degli edifici esistenti: tutti i soggetti passivi d'imposta (qualsiasi privato o titolare di partita Iva) possono fruirne e non sono previste limitazioni di tipo oggettivo sulla tipologia di immobile sul quale sono eseguiti gli interventi (unità immobiliari esistenti di qualsiasi categoria catastale, non solamente immobili residenziali).

La detrazione Irpef/Ires per la riqualificazione energetica degli edifici è stata prorogata per le spese sostenute fino al 31 dicembre 2019 ed è fruibile in 10 rate annuali di pari importo, ancorché per alcune tipologie di spese sostenute dal 1° gennaio 2018 la misura della detrazione sia stata ridotta dal 65% al 50%, con soglie massime di spesa differenziate.

Per beneficiare dell'agevolazione è necessario acquisire:

- l'asseverazione che consente di dimostrare che l'intervento realizzato è conforme ai requisiti tecnici richiesti;
- l'attestato di certificazione o qualificazione energetica;
- la scheda informativa relativa agli interventi realizzati.

Entro 90 giorni dalla fine dei lavori occorre trasmettere all'ENEA copia dell'attestato di certificazione o qualificazione energetica e la scheda informativa.

Si ricorda alla gentile Clientela che la proroga non riguarda gli interventi di riqualificazione energetica sulle parti comuni di edifici condominiali, per i quali la detrazione è già prevista con aliquote maggiorate fino alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2021.

La proroga del "bonus verde"

Dal 1° gennaio 2018 è stata introdotta la nuova detrazione Irpef del 36% delle spese sostenute dal possessore o detentore di un immobile abitativo (e relative pertinenze) per la sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti, la realizzazione di impianti di irrigazione e di pozzi e la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili. La detrazione Irpef del 36% è stata prorogata fino alle spese sostenute entro il 31 dicembre 2019 e spetta su una spesa massima di 5.000 euro per singola unità abitativa e per gli interventi effettuati su parti comuni esterne di edifici condominiali. Gli interventi agevolabili sono suddivisibili nelle seguenti tipologie:

- sistemazione a verde di aree scoperte private di edifici esistenti;
- fornitura e messa a dimora di piante o arbusti;
- riqualificazione di tappeti erbosi;
- restauro e recupero del verde relativo a giardini di interesse storico e/o artistico;
- realizzazione di impianti di irrigazione e di pozzi;
- realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Per fruire del *bonus verde* è necessario che vi sia un intervento innovativo costituito dalla creazione *ex novo* dell'area verde o da un intervento straordinario di sistemazione a verde o da un intervento finalizzato al mantenimento di alberi secolari o di esemplari arborei salvaguardati di notevole pregio. L'intervento agevolabile comprende le prestazioni necessarie alla sua realizzazione o progettazione (che devono essere obbligatoriamente esplicitate in fattura). Non sono agevolabili i lavori eseguiti in economia.

LO STRALCIO DEI DEBITI DERIVANTI DALLE DICHIARAZIONI FISCALI DELLE PERSONE FISICHE IN GRAVE DIFFICOLTÀ ECONOMICA

I debiti delle persone fisiche risultanti dai carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 possono essere estinti dai debitori che versano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica versando una somma forfettaria derivante dal valore dell'Isee del nucleo familiare, qualora lo stesso non sia superiore ad euro 20.000. Versano in una grave e comprovata situazione di difficoltà economica (indipendentemente dal valore dell'Isee del nucleo familiare) i soggetti per cui è stata aperta entro il 30 aprile 2019 la procedura di liquidazione del patrimonio di cui all'articolo 14-ter, L. 3/2012. La modulistica utile alla presentazione dell'istanza di saldo e stralcio è già stata pubblicata ed è disponibile al *link*

<https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/files/it/gruppo/MODELLO-SA-ST-MODELLO-ADESIONE-SALDO-E-STRALCIO.pdf>

I debiti per i quali è possibile presentare l'istanza di stralcio entro il 30 aprile 2019

I debiti delle persone fisiche risultanti dai singoli carichi affidati all'Agente della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 derivanti:

- a) dall'omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali (Irpef, addizionali, imposte sostitutive, Iva) a titolo di tributi e relativi interessi e sanzioni e
- b) dall'omesso versamento dei contributi previdenziali dovuti (Inps o casse previdenziali professionali), con esclusione di quelli richiesti a seguito di accertamento

possono essere estinti con il pagamento di importi forfettari degli stessi debiti qualora sussista una grave e comprovata situazione di difficoltà economica certificata da un Isee del nucleo familiare non superiore a 20.000 euro ovvero dalla apertura della procedura di liquidazione del patrimonio di cui all'articolo 14-ter, L. 3/2012 (debitore in stato di sovraindebitamento per cui il tribunale competente ha dichiarato aperta la procedura di liquidazione di tutti i suoi beni).

Lo stralcio dei debiti affidati all'Agente della riscossione derivanti dall'omesso versamento di imposte e contributi previdenziali dovrà essere richiesto mediante una istanza da presentare all'Agente della riscossione entro il 30 aprile 2019, mediante il modello SA-ST la cui pagina informativa è disponibile al [link https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/definizione-agevolata/saldo-e-stralcio/saldo-e-stralcio-presenta-la-domanda/](https://www.agenziaentrateriscossione.gov.it/it/Per-saperne-di-piu/definizione-agevolata/saldo-e-stralcio/saldo-e-stralcio-presenta-la-domanda/).

La definizione avverrà mediante pagamento in unica soluzione o rateizzato dei seguenti importi forfettari, diversi a seconda del valore dell'Isee del nucleo familiare:

- Isee del nucleo familiare del debitore non superiore a 8.500 euro: pagamento **nella misura del 16% dell'importo iscritto a ruolo a titolo di capitale e interessi** (vengono stralciati per intero le sanzioni, gli interessi di mora e le somme aggiuntive) e pagamento delle somme maturate a favore dell'Agente della riscossione a titolo di aggio sulle imposte e sui contributi oggetto di stralcio;
- Isee del nucleo familiare del debitore superiore a 8.500 euro ma non superiore a 12.500 euro: pagamento **nella misura del 20% dell'importo iscritto a ruolo a titolo di capitale e interessi** (vengono stralciati per intero le sanzioni, gli interessi di mora e le somme aggiuntive) e pagamento delle somme maturate a favore dell'Agente della riscossione a titolo di aggio sulle imposte e sui contributi oggetto di stralcio;
- Isee del nucleo familiare del debitore superiore a 12.500 euro ma non superiore a 20.000 euro: pagamento **nella misura del 35% dell'importo iscritto a ruolo a titolo di capitale e interessi** (vengono stralciati per intero le sanzioni, gli interessi di mora e le somme aggiuntive) e pagamento delle somme maturate a favore dell'Agente della riscossione a titolo di aggio sulle imposte e sui contributi oggetto di stralcio.

Per le persone fisiche per cui è stata aperta la procedura di liquidazione del patrimonio il pagamento dovrà essere effettuato **nella misura del 10% dell'importo iscritto a ruolo a titolo di capitale e interessi**.

Le tempistiche di versamento delle somme per cui si richiede il saldo e stralcio

Qualora il contribuente attesti una situazione di grave e comprovata difficoltà economica può presentare entro il 30 aprile 2019 il modello SA-ST all'Agente della riscossione a mezzo pec alla Direzione Regionale di Agenzia delle entrate-Riscossione di riferimento, allegando una copia del documento di identità, ovvero

presentandosi di persona presso gli sportelli dell'Agenzia delle entrate-Riscossione territorialmente competente.

La dichiarazione di volere procedere alla definizione per estinzione mediante il saldo e stralcio dei debiti derivanti dall'omesso versamento delle imposte e dei contributi previdenziali dovuti comporterà la ricezione entro il 31 ottobre 2019 del dettaglio delle somme dovute ai fini della definizione forfettaria dei carichi e l'importo delle singole rate. I principali effetti della presentazione dell'istanza di stralcio saranno la sospensione dei termini di prescrizione o decadenza e l'impossibilità di avviare nuove procedure esecutive. Il versamento di quanto dovuto potrà essere effettuato:

- in unica soluzione entro il 30 novembre 2019;
- in modalità rateizzata con le seguenti scadenze: il 35% del totale dovuto entro il 30 novembre 2019, il 20% entro il 31 marzo 2020, il 15% entro il 31 luglio 2020, il 15% entro il 31 marzo 2021 ed il restante 15% entro il 31 luglio 2021. Si applicano gli interessi al tasso del 2% annuo a decorrere dal 1° dicembre 2019.

Non è fattore ostativo alla presentazione dell'istanza di saldo e stralcio l'eventuale precedente adesione alle definizioni agevolate denominate "Rottamazione-bis" o "Rottamazione-ter", anche qualora le definizioni agevolate non siano state perfezionate.

Qualora siano stati effettuati versamenti parziali a seguito della precedente adesione alla definizione agevolata "rottamazione-bis" ovvero "rottamazione-ter", gli importi già versati relativi alle rate scadute resteranno definitivamente acquisiti ma la presentazione dell'istanza di saldo e stralcio (modello SA-ST) consentirà di pagare gli importi residui della definizione agevolata dilazionando quanto dovuto in 17 rate, l'ultima con scadenza nell'anno 2025.

I controlli dell'Agenzia delle entrate-Riscossione

L'Agente della riscossione, in collaborazione con l'Agenzia delle entrate e la GdF, procede al controllo sulla veridicità dei dati dichiarati ai fini della certificazione del valore Isee del nucleo familiare. In presenza di irregolarità od omissioni il debitore sarà tenuto a fornire la documentazione atta a dimostrare la completezza e veridicità dei dati indicati nella istanza di saldo e stralcio presentata. Nell'ipotesi di mancata tempestiva produzione della documentazione a seguito della richiesta degli enti competenti, ovvero nei casi di falsità o omissioni costituenti falsità, non si determinano gli effetti previsti ed i debiti residui sono riaffidati in riscossione.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.
Distinti saluti

Studio M. Manca M. Montanari