

“Le principali novità fiscali della legge di stabilità 2019”

Legge n. 30.12.2018 n. 145

(in G.U. n. 302, S.O. n. 62, del 31 dicembre 2018)

“Documento aggiornato al 31.01.2019”

a cura di Lucia Santoni

Indice

Premessa.....	4
Novità in materia di Irpef per le persone fisiche.....	6
<i>Imposta sostitutiva sui compensi dell'attività di lezioni private e ripetizioni (Commi 13-16)</i>	6
<i>Detrazione mantenimento del cane guida (Comma 27)</i>	6
<i>Imposizione sostitutiva per le persone fisiche titolari di pensione estera che si trasferiscono al sud (Commi 53-54)</i>	6
<i>Cedolare secca sugli immobili commerciali (Comma 59)</i>	8
<i>Detrazioni per ristrutturazioni e riqualificazione energetica degli immobili e bonus verde (Commi 67-68)</i>	9
<i>Proroga rivalutazione terreni e partecipazioni (Commi 1053-1055)</i>	10
Novità fiscali per professionisti e imprese in materia di imposte dirette.....	12
<i>Deducibilità degli interessi passivi per le società immobiliari (Comma 7)</i>	12
<i>Regime forfettario (Commi 9-11)</i>	12
<i>Maggiore deducibilità IMU su immobili strumentali (Comma 12)</i>	20
<i>Flat tax (Commi 17-22)</i>	21
<i>Riporto delle perdite per le imprese minori (Commi 23-26)</i>	23
<i>Tassazione agevolata degli utili reinvestiti in beni strumentali e in occupazione "Mini IRES-IRPEF" (Commi 28-34)</i>	25
<i>Imposta sui servizi digitali (Commi 35-50)</i>	28
<i>Proroga iperammortamenti (Commi 60-65 e 229)</i>	30
<i>Estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale (Comma 66)</i>	33
<i>Rivalutazione beni di impresa (Comma 940-947)</i>	36
<i>Abolizione dell'IRI (Comma 1055)</i>	38
<i>Deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti per Intermediari finanziari e assicurazioni in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 (Comma 1056 e 1065)</i>	38
<i>Facoltà di applicazione dei principi contabili internazionali (Commi 1070-1071)</i>	39

<i>Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali "DTA" (Comma 1079)</i>	40
<i>Abolizione dell'ACE (Comma 1080)</i>	41
<i>IRAP Abrogazione delle deduzioni per lavoratori al sud e del credito d'imposta per i soggetti privi di dipendenti (Commi 1085-1087)</i>	42
<i>Agevolazioni e crediti imposta</i>	44
<i>Abrogazione della riduzione al 50% dell'aliquota IRES per gli enti non commerciali (Commi 51-52)</i>	44
<i>Credito R&S (Commi 70-72)</i>	45
<i>Credito d'imposta per l'acquisto di prodotti in plastica riciclata (Commi 73-76)</i>	47
<i>Credito formazione 4.0 (Commi 78-81)</i>	47
<i>Credito d'imposta per erogazioni liberali per interventi su edifici e terreni pubblici (Commi 156-161)</i>	48
<i>Rifinanziamento Legge Sabatini (Comma 200)</i>	48
<i>Agevolazioni fiscali per investimenti in start up innovative (Comma 218 e 220)</i>	49
<i>Regime agevolato per i venture capital (Comma 219)</i>	50
<i>Voucher innovation manager (Commi 228 e 230)</i>	51
<i>Agevolazione "Resto al Sud" (Comma 601)</i>	51
<i>Credito d'imposta per erogazioni liberali a favore della ristrutturazione di impianti sportivi pubblici c.d. "Sport bonus" (Commi 621-627)</i>	52
<i>Concessione gratuita di terreni a giovani imprenditori agricoli (Commi 654-656)</i>	53
<i>Agevolazioni del coltivatore diretto estese al coadiuvante (Comma 705)</i>	54
<i>Agevolazione assunzione giovani eccellenze (Comma 706 e ss)</i>	54
<i>Credito d'imposta per investimenti pubblicitari (Comma 762)</i>	55
<i>Credito d'imposta per le edicole (Commi 806-809)</i>	55
<i>Riduzione di alcuni crediti d'imposta (Comma 805)</i>	56
<i>Incentivi per l'acquisto di veicoli meno inquinanti e per le auto elettriche (Commi 1031 e ss)</i>	56

Novità fiscali in materia IVA e imposte indirette	59
<i>Aliquote Iva (Commi 2-4)</i>	59
<i>Fattura Elettronica (Commi 53-54)</i>	60
<i>Imposta di registro (Comma 1084)</i>	61
<i>Imu e Tasi (Comma 1133)</i>	64
Altre novità	66
<i>Saldo e stralcio debiti a ruolo per contribuenti in grave difficoltà economica (Comma 184-198)</i>	66
<i>Raccolta di capitale per le PMI "Crowdfunding" (Comma 236 e ss)</i>	71
<i>Modifiche al regime dei PIR (Comma 211-2015)</i>	72
<i>Entità consolidante dei gruppi bancari cooperativi (Comma 1072)</i>	73
<i>Enti di interesse pubblico - Informativa di bilancio di carattere non finanziario (Comma 1073)</i>	73
<i>Acquisti da parte di turisti stranieri - Utilizzo del contante (Comma 245)</i>	74

Premessa

In questa circolare sono riepilogate e commentate le principali disposizioni di interesse per imprese, professionisti e soggetti privati, con particolare attenzione a quelle di natura fiscale, previste dalla Legge di Stabilità 2019 (Legge n. 145 del 30.12.2018 in GU n. 302 del 31-12-2018 - Suppl. Ord. n. 62). Si è tenuto conto dei chiarimenti intervenuti da parte dell'Agenzia delle Entrate nel corso del Videoforum organizzato da Italia Oggi del 23.1.2019 e in occasione di Telefisco 2019 del 31.01.2019.

Come noto, delle due principali misure, il reddito di cittadinanza e la riforma previdenziale "Quota 100", nella Legge di Bilancio è previsto solo lo stanziamento delle risorse finanziarie, mentre la regolamentazione è stata demandata ad un apposito decreto legge (D.L. n. 4/2019 in GU n. 23 del 28 gennaio 2019, in vigore dal 29 gennaio 2019).

Sul fronte fiscale, tra le principali novità per professionisti e imprese si segnala l'estensione dal 2019 dell'ambito applicativo del cosiddetto "regime forfetario", con applicazione dell'imposta sostitutiva del 15% (sino a 65.000 euro di ricavi) e l'introduzione, a partire dal 2020, di una *flat tax* al 20% per i titolari di P IVA individuali, imprenditori e professionisti con ricavi compresi fra 65.000 e 100.000.

In generale si osserva sin da ora come la Manovra 2019 abbia ampliato la platea delle imposte sostitutive anche per i soggetti Irpef; è stata infatti prevista l'estensione della cedolare secca del 21% alle locazioni di immobili commerciali,, anche se limitatamente ai contratti stipulati nel 2019; è stata introdotta un'imposta sostitutiva del 15% sui compensi relativi alle lezioni private e la tassazione ridotta del 7% sui redditi dei pensionati esteri che stabiliscono la loro residenza nel Mezzogiorno d'Italia. Ed inoltre, è prorogata al 2019 l'imposta sostitutiva sui redditi diversi (plusvalenze di natura finanziaria e non) del 26%, attraverso l'ennesima riedizione della rivalutazione delle partecipazioni sociali (e dei terreni), seppure con un'aliquota maggiorata rispetto al passato.

A seguito di tali interventi, la tassazione ordinaria Irpef a carattere progressivo ha un'applicazione più ristretta e interessa soprattutto i redditi di

lavoro dipendente (ad eccezione dei premi di produttività che restano assoggettati all'imposta sostitutiva del 10%).

Con particolare riguardo al reddito d'impresa, la Manovra ha abrogato dal 2019 l'agevolazione Ace (che detassava gli incrementi di patrimonio a seguito di utili trattenuti e di conferimenti in denaro dei soci), l'IRI che di fatto non è mai entrata in vigore e soprattutto il cosiddetto "superammortamento", che va ad esaurirsi con il 30 giugno 2019 per gli ordini che sono stati effettuati entro il 31 dicembre 2018 con pagamento di un acconto almeno pari al 20 per cento.

Per contro, dal periodo di imposta 2019, è introdotto un incentivo per il reddito d'impresa consistente nella riduzione di 9 punti dell'aliquota Ires (o Irpef per il reddito delle imprese Irpef) sulla quota parte dell'imponibile determinata in funzione degli utili destinati a riserva, da una parte, e dei nuovi investimenti e del costo dei dipendenti neoassunti, dall'altra.

La Legge di Bilancio ripropone alcune misure agevolative introdotte a supporto del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese di cui al "Piano Industria 4.0" in particolare prorogando, seppure con modifiche, l'iperammortamento per beni materiali e immateriali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale secondo i criteri Industria 4.0 e alcune agevolazioni (credito d'imposta R&S e credito formazione 4.0) e introducendo il cosiddetto "*voucher innovation manager*".

Sempre in materia di reddito d'impresa si segnala, infine, l'introduzione dell'imposta sui servizi digitali in sostituzione della c.d. "web tax" come prevista dalla precedente Legge Finanziaria.

Sotto il profilo delle imposte indirette, la Manovra, tenuto conto del mancato rinvio degli obblighi IVA della fatturazione elettronica, in vigore dal 1° gennaio 2019 ha previsto delle semplificazioni sull'applicazione del nuovo adempimento, anche al fine di tener conto delle indicazioni del Garante della Privacy.

Da ultimo, in materia di imposta di registro si segnala una importante disposizione con la quale il legislatore è intervenuto a chiarire definitivamente la natura interpretativa, applicabile quindi al passato, della disposizione sulla riqualificazione degli atti contenuta nell'art. 20 Tur, come modificato dalla Legge di Bilancio 2018.

Novità in materia di Irpef per le persone fisiche

Imposta sostitutiva sui compensi dell'attività di lezioni private e ripetizioni (Commi 13-16)

La Legge di Bilancio prevede un'agevolazione, in termini di tassazione sostitutiva del 15%, sui redditi derivanti dall'attività di lezioni private e ripetizioni, a decorrere dall'1.1.2019.

In luogo della tassazione ordinaria dell'IRPEF e delle addizionali regionali e comunali, i compensi derivanti dall'attività di lezioni private e ripetizioni, svolta dai docenti titolari di cattedre nelle scuole di ogni ordine e grado, sono tassati con un'imposta sostitutiva pari al 15%, da versarsi entro i medesimi termini dell'IRPEF.

E' demandato ad un provvedimento dell'Agenzia delle Entrate il compito di stabilire le modalità per l'esercizio dell'opzione e per l'applicazione dell'imposta sostitutiva.

E' inoltre previsto l'obbligo, per i dipendenti pubblici che svolgono l'attività di insegnamento a titolo privato, di comunicare all'ente di appartenenza l'esercizio di attività extra-professionale didattica, ai fini della verifica di eventuali situazioni di incompatibilità.

Detrazione mantenimento del cane guida (Comma 27)

Dall'1.1.2019, per le spese sostenute dai non vedenti per il mantenimento dei cani guida, la detrazione IRPEF spetta nella misura forfetaria di 1.000,00 euro (anziché 516,46 euro)

Imposizione sostitutiva per le persone fisiche titolari di pensione estera che si trasferiscono al sud (Commi 53-54)

E' introdotto il nuovo art. 24-ter del TUIR che prevede, in alternativa all'ordinario regime Irpef, l'opzione per l'imposta sostitutiva del 7% (a valere su ogni categoria di reddito) per le persone fisiche titolari di redditi di pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno d'Italia.

L'opzione va esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta e per i primi cinque periodi d'imposta successivi. L'opzione è revocabile negli anni successivi, ma restano salvi gli effetti prodotti nei periodi d'imposta precedenti la revoca.

Si decade dal beneficio qualora venga accertata l'insussistenza dei requisiti previsti dalla legge o il venir meno degli stessi e in caso di omesso o parziale versamento dell'imposta sostitutiva nei termini di legge. La revoca o la decadenza dal regime precludono l'esercizio di una nuova opzione.

Possono esercitare l'opzione le persone fisiche, titolari di redditi di pensione di fonte estera, che trasferiscono la propria residenza fiscale in Italia, ai sensi dell'art. 2 comma 2 del TUIR, in uno dei Comuni della Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore ai 20.000 abitanti e che non siano state fiscalmente residenti in Italia per almeno cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace. Sono inclusi i soggetti che trasferiscono la residenza da Paesi con i quali sono in vigore accordi di cooperazione amministrativa.

Il beneficio consiste nell'applicazione di un'imposta sostitutiva (Irpef e addizionali), calcolata con aliquota del 7%, sui redditi di qualunque categoria, percepiti da fonte estera o prodotti all'estero, da individuarsi secondo i criteri previsti dall'art. 23 del TUIR. E' prevista l'esenzione dall'obbligo di compilare il quadro RW e di versare l'IVIE e l'IVAFE.

La tassazione sostitutiva fa perdere il recupero di eventuali crediti d'imposta per la tassazione assoluta all'estero. I contribuenti possono tuttavia scegliere di non avvalersi dell'applicazione dell'imposta sostitutiva con riferimento ai redditi prodotti in uno o più Stati o territori esteri, con conseguente applicazione del regime ordinario e scomputo del credito per le imposte pagate all'estero.

In mancanza di una norma di decorrenza specifica, il nuovo regime dovrebbe trovare applicazione a partire dai trasferimenti di residenza fiscale in Italia effettuati dall'entrata in vigore della legge di bilancio 2019 e, quindi dall'1.1.2019. Alla luce delle indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al regime dei c.d. neo-domiciliati di cui all'art. 24-bis del TUIR, il nuovo regime potrebbe estendersi, in via interpretativa, anche ai casi di trasferimento di residenza avvenuto nel 2018, con opzione nella dichiarazione

dei redditi relativa al periodo d'imposta 2019; sul punto, tuttavia si auspica che l'Agenzia fornisca un chiarimento.

Cedolare secca sugli immobili commerciali (Comma 59)

L'opzione per la cedolare secca sulle locazioni immobiliari viene estesa ad alcune locazioni di immobili commerciali e viene modificata la misura dell'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta dal 2021.

In particolare, la cedolare secca del 21% può trovare applicazione, su opzione, anche ai contratti di locazione stipulati nel 2019 aventi ad oggetto immobili classificati catastalmente nella categoria catastale C/1 ("Negozio o botteghe"), di superficie non superiore a 600 metri quadrati; nel computo dei 600 metri quadrati non vanno computate le pertinenze che, però, accedono anche esse all'imposta sostitutiva se locate congiuntamente all'immobile principale.

La cedolare secca sulle locazioni commerciali è applicabile ai soli contratti stipulati da locatori persone fisiche al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni, che producono redditi fondiari; non rileva la figura del conduttore e pertanto la cedolare potrà applicarsi anche agli immobili commerciali condotti in locazione nell'ambito dell'esercizio di impresa.

L'opzione è ammessa, come detto, limitatamente ai contratti stipulati dall'1.1.2019 al 31.12.2019. Non si tratta, quindi, di una misura "a regime", ma di una misura *una tantum* applicabile ai soli contratti stipulati nel 2019, anche se per tutta la durata contrattuale.

Per contro, sono esclusi dalla cedolare i contratti di locazione di immobili commerciali già in corso nel 2018. A scopo antielusivo è infatti disposto che non possono accedere alla cedolare i contratti stipulati nel 2019 ove, alla data del 15.10.2018, fosse in corso un contratto non scaduto tra i mesi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza contrattuale. Deve quindi trattarsi di un effettivo "nuovo" contratto di locazione commerciale.

La cedolare secca si applica agli immobili commerciali secondo la disciplina introdotta inizialmente dall'art. 3 del DLgs. 23/2011 con riferimento agli immobili abitativi; è quindi dovuta l'imposta sostitutiva con l'aliquota del 21% calcolata sull'intero canone di locazione.

Viene modificata la misura dell'acconto della cedolare secca che viene elevata al 100% a partire dal 2021, mentre rimane al 95% per il 2019 e per il 2020. L'aumento in questione riguarda non solo le locazioni di immobili commerciali, ma tutti gli immobili assoggettati alla cedolare secca.

Sarà utile attendere i chiarimenti ufficiali da parte dell'Agenzia per definire in maniera puntuali i limiti di applicazione della nuova cedolare secca sugli immobili commerciali.

Ad oggi il mancato adeguamento del modello RLI per la registrazione dei contratti inibisce l'opzione in via telematica per la cedolare secca sugli immobili commerciali, che può essere effettuata solo recandosi agli uffici dell'Agenzia delle Entrate.

Detrazioni per ristrutturazioni e riqualificazione energetica degli immobili e bonus verde (Commi 67-68)

La legge di bilancio 2019 ha prorogato alle spese sostenute fino al 31.12.2019, le seguenti agevolazioni fiscali per gli interventi di ristrutturazione sugli immobili:

- detrazione IRPEF del 50% di cui all'art. 16-bis del TUIR per gli interventi volti al recupero edilizio, 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;
- detrazione IRPEF del 50% di cui all'art. 16 comma 2 del DL 63/2013 (c.d. "bonus mobili") con riferimento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio iniziati dall'1.1.2018;
- detrazione IRPEF/IRES del 65% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici, di cui all'art. 1 commi 344-347 della L. 296/2006 (l'aliquota, tuttavia, è ridotta al 50% per l'acquisto e posa in opera di finestre comprensive di infissi e di schermature solari e per la sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione o dotati di generatori di calore alimentati da biomasse combustibili);
- detrazione IRPEF del 36% per gli interventi di "sistemazione a verde" di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi e la realizzazione di coperture a verde e di giardini pensili.

Proroga rivalutazione terreni e partecipazioni (Commi 1053-1055)

Ancora una volta, viene riproposta la rivalutazione dei terreni e delle partecipazioni detenute da persone fisiche fuori dall'attività d'impresa; la nuova rivalutazione ha tuttavia un costo più elevato rispetto alle precedenti edizioni.

E' infatti prevista la riapertura dei termini per accedere alle agevolazioni fiscali introdotte e disciplinate dagli artt. 5 e 7 della L. 448/2001 e modificate dall'articolo 2, comma 2, D.L. 282/2002, con riferimento alle partecipazioni non quotate e ai terreni posseduti all'1.1.2019.

In altre parole, anche per il 2019, sarà consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di 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, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ex art. 67 co. 1 lett. a) - c-bis) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso.

Rispetto alle precedenti versioni della rivalutazione, è previsto l'aumento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva dovuta per l'anno 2019, fissata al 11% per le partecipazioni qualificate e al 10% per le partecipazioni non qualificate e per i terreni (nel 2018 era invece pari all'8%, sia per i terreni, sia per le partecipazioni qualificate o meno). Non appare giustificata la differenziazione di aliquota per partecipazioni qualificate e non, specie alla luce dell'equiparazione del loro trattamento fiscale (imposta sostitutiva del 26%) a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018.

Seppure l'aumento dell'imposta sostitutiva renda di fatto meno appetibile la rivalutazione rispetto al passato, tuttavia vi sarà comunque convenienza ad affrancare la partecipazione quando la plusvalenza sia superiore al 38,46% del prezzo di cessione, per le non qualificate e al 42,30% per le qualificate.

La scadenza per il versamento dell'imposta sostitutiva è stabilita al 30 giugno 2019, che cade di domenica, quindi, il termine slitta automaticamente al 1° luglio 2019. Entro lo stesso termine occorre asseverare la perizia di stima.

Si segnala quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la recente risposta a interpello n. 153 del 28.12.2018, in relazione al termine per il giuramento della perizia di stima. Secondo l'Agenzia, ai fini della corretta

validità della procedura di rivalutazione il contribuente non può procedere al giuramento della perizia di stima oltre il termine previsto dalla legge. La sussistenza della perizia giurata di stima, infatti, costituisce requisito essenziale, la cui mancanza non consente il perfezionamento della procedura.

Come in passato, il versamento dell'imposta sostitutiva può avvenire con modello F24 in un'unica soluzione oppure in 3 rate annue di pari importo, con applicazione del tasso di interesse del 3% annuo sulle rate successive alla prima; l'imposta sostitutiva dovuta può essere compensata orizzontalmente con eventuali crediti fiscali.

In caso di omesso o tardivo pagamento della prima rata, la rivalutazione non produce alcun effetto e l'eventuale importo versato tardivamente potrebbe essere richiesto a rimborso. Diversamente, in caso di versamento entro la scadenza della prima rata dell'imposta sostitutiva, con omesso versamento delle successive l'efficacia della rivalutazione non viene meno e gli importi non versati sono iscritti a ruolo, salvo che si proceda a regolarizzazione mediante ravvedimento operoso.

Da ultimo, con riferimento alla rideterminazione del costo fiscale dei terreni si segnala la recente ordinanza della Cassazione del 31.1.2019 n. 2894 che ha precisato che la scelta di rivalutare un terreno non determina alcun vincolo nella successiva vendita; anche in caso di vendita ad un prezzo inferiore al valore indicato nella perizia di stima, non si ha decadenza dal beneficio della rivalutazione. I giudici della Cassazione hanno affermato, inoltre, che la cessione al valore determinato dalla perizia oppure a un valore diverso dichiarato nell'atto di vendita non preclude in generale l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Novità fiscali per professionisti e imprese in materia di imposte dirette

Deducibilità degli interessi passivi per le società immobiliari (Comma 7)

La Manovra ripristina la norma, contenuta nell'art. 1 comma 36 della Legge 244/2007, che prevede la deducibilità integrale, senza applicare le limitazioni previste dall'art. 96 del TUIR (limite degli interessi attivi e del ROL), per gli interessi passivi su finanziamenti garantiti da ipoteca per l'acquisto o la costruzione di immobili destinati alla locazione, da parte di società che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare¹.

Tale norma, si ricorda, era stata soppressa dal D. Lgs. 142/2018 (GU n. 300 del 28.12.2018) di attuazione della Direttiva UE 2016/1164 (c.d. "Anti Tax Avoidance Directive" o "Atad), con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018.

A seguito della modifica apportata dalla Legge di Bilancio, quindi, la disposizione in oggetto continuerà ad applicarsi senza soluzione di continuità.

Regime forfettario (Commi 9-11)

La legge di bilancio 2019 ha esteso l'ambito di applicazione del regime forfettario introdotto dalla Legge Finanziaria 2015 (L. 190/2014, articolo 1 commi 54-89), intervenendo a modificare i requisiti di accesso e le cause di esclusione.

Continuano a poter beneficiare di tale regime solo gli imprenditori e professionisti/artisti che svolgono la propria attività in forma individuale. Resta altresì invariata la disciplina relativa al regime applicabile ai soggetti neocostituiti che continuano a beneficiare dell'imposizione sostitutiva al 5%

¹ Si tratta delle società nelle quali il valore dell'attivo patrimoniale è rappresentato prevalentemente dal valore di immobili destinati alla locazione e i ricavi sono costituiti per almeno i 2/3 da canoni di locazione o affitto di aziende immobiliari.

per i primi 5 anni dall'inizio dell'attività, e della riduzione dei contributi previdenziali².

Le modifiche apportate al regime forfetario decorrono dall'1.1.2019. Pertanto, la nuova soglia di ricavi/compensi e le riformate cause ostative 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.

Sotto il profilo dei requisiti, l'intervento va nel senso di ampliare la platea dei beneficiari, in quanto sono stati ridotti i limiti per l'accesso al regime; l'unico limite è ora rappresentato dal mancato superamento della soglia dei ricavi/compensi percepiti nell'anno precedente, mentre sono stati rimossi i limiti connessi al sostenimento di spese per lavoro dipendente e per beni strumentali³.

La nuova soglia di ricavi e compensi è pari a 65.000,00 euro, uguale per tutte le tipologie di attività, va ragguagliata ad anno e verificata rispetto a quanto "incassato" nell'anno precedente; tale criterio opera, come detto, sia in caso di primo accesso al regime, che in caso di verifica della permanenza nel 2019 (così circolare n. 10 del 4.4.2016 § 2.2).

Il superamento della soglia determina la fuoriuscita dal regime soltanto a decorrere dall'anno successivo indipendentemente dalla misura dello sfioramento, permettendo così di continuare a beneficiare del regime agevolato

² L'aliquota del 5% può essere applicata solo qualora il contribuente inizi una "nuova attività": tale condizione di verifica qualora non abbia esercitato, nei tre anni precedenti l'inizio dell'attività, attività artistica, professionale o d'impresa, anche in forma associata o familiare. L'agevolazione spetta nell'anno di avvio dell'attività e nei quattro successivi. Il regime contributivo agevolato, che consente di beneficiare di una riduzione del 35% degli oneri contributivi, si applica esclusivamente agli esercenti attività d'impresa e non ai professionisti che restano assoggettati alla contribuzione ordinaria INPS o della relativa Cassa Previdenza.

³ Sino al 2018 l'accesso al regime forfetario era condizionato al mancato superamento di limiti di ricavi diversi in base al codice Ateco dell'attività esercitata e dei limiti connessi al sostenimento di spese per lavoro dipendente (5.000,00 euro) e per beni strumentali (20.000,00 euro).

nell'anno del superamento della soglia, pur in presenza di un fatturato rilevante.

Nel corso del Videoforum di Italia Oggi del 23.1.2019, l'Agenzia delle Entrate ha inoltre chiarito che possono mantenere il regime forfettario nel 2019 quei soggetti che pur avendo superato nel 2018 la vecchia soglia di ricavi e compensi prevista per la specifica attività, restano nel nuovo limite di 65.000,00 euro; ed inoltre ha precisato che nel predetto limite dei ricavi vanno computati anche i proventi conseguiti quali diritti d'autore di cui all'art. 53 co. 2 lett. b) del TUIR.

Per espressa previsione normativa non concorrono alla determinazione del limite di riferimento i ricavi e compensi determinati in base agli Indicatori di affidabilità fiscale; nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Il legislatore è intervenuto poi a riformulare le cause ostative connesse al possesso di partecipazioni⁴, mentre restano immutate le esclusioni soggettive relative a: persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali IVA (es. agricoltori) o di altri regimi forfettari, soggetti non residenti (con alcune eccezioni⁵), nonché soggetti che effettuano, in via esclusiva o prevalente, operazioni di cessione di fabbricati e relative porzioni o di terreni edificabili ovvero cessioni intracomunitarie di mezzi di trasporto nuovi.

Dal 2019 il regime forfettario è precluso agli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività: a) partecipano a società di persone⁶, associazioni o imprese familiari (art. 5 del

⁴ Fino al 31 dicembre 2018, l'accesso al regime forfettario era precluso in caso di 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).

⁵ Fanno eccezione coloro che risiedono in uno degli Stati membri dell'Unione europea, o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo, che assicurino un adeguato scambio di informazioni, e producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivamente prodotto.

⁶ L'esclusione opera con riferimento alle snc e alle sas per qualunque quota di partecipazione e qualunque attività, anche con riferimento al socio accomandante; per

TUIR); b) controllano, direttamente o indirettamente, 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.

Rispetto alla versione previgente della disposizione, è stato aggiunto in modo esplicito il riferimento alle imprese familiari, alle srl anche non in regime di trasparenza e alle associazioni in partecipazione. Quanto all'impresa familiare la causa di esclusione riguarda solo i collaboratori e non, ovviamente, il titolare che potrà beneficiare del regime forfettario con riferimento ai redditi dell'impresa familiare. Si rileva, inoltre come non sia contemplata fra le cause ostative la partecipazione in Spa, in società cooperative e in accomandita per azioni che, quindi, non dovrebbero creare incompatibilità.

La detenzione di una partecipazione in S.r.l. risulta ostativa solo al ricorrere congiunto dei due requisiti previsti: a) che il contribuente possieda il controllo diretto o indiretto della società e b) che la srl operi in attività economiche riconducibili a quella della persona fisica in regime forfettario.

La nuova formulazione della norma appare tutt'altro che chiara e crea non pochi dubbi operativi. Su alcuni aspetti controversi, si segnalano, tuttavia, i chiarimenti già forniti dall'Agenzia delle Entrate.

Il riferimento a coloro che "controllano direttamente o indirettamente" sembra includere qualsiasi tipo di influenza sulla società partecipata: il controllo di diritto con la maggioranza dei voti esprimibili in assemblea, ma anche il controllo di fatto in ragione di specifici rapporti, così come il controllo tramite altri soggetti (il socio detiene una partecipazione di controllo tramite una holding). Più controverso il caso in cui il controllo venga raggiunto attraverso la quota detenuta da un familiare: sebbene il comma 2 dell'articolo 2359 preveda che si computano anche i voti spettanti a persona interposta, non è pacifico se un familiare possa intendersi come persona interposta ai fini che qui interessano; secondo la tesi ad oggi prevalente, non essendo previsto espressamente, deve escludersi la rilevanza del controllo tramite un familiare.

contro la partecipazione in una società semplice che non produce redditi di impresa o professionali non è causa ostativa (risoluzione 27/E/2011).

Occorre osservare come il possesso di una quota di partecipazione in una cooperativa a responsabilità limitata non consente mai il controllo della stessa, stante la previsione del citato art. 2538 c.c. secondo cui “..ciascun socio cooperatore ha un voto, qualunque sia il valore della quota o il numero delle azioni possedute”; pertanto non impedisce l’accesso al regime forfetario.

Il riferimento alla necessità che le società controllate esercitino “attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili” a quella del socio titolare di partita Iva che intende applicare il regime forfetario, induce a ad affermare che non tutte le partecipazioni sono ostative, ma solo quelle in società con attività connessa a quella svolta dal socio⁷. Ad esempio nessun ostacolo all’utilizzo del regime nel 2019 dovrebbe determinare il possesso da parte di un commercialista della quota di maggioranza di una srl operante nel settore immobiliare.

Una precisazione sul punto è contenuta nelle risposte ad interrogazioni parlamentari (nn. 5-01179 e 5-01274), con cui il MEF e l’Agenzia delle Entrate hanno chiarito che, per valutare la riferibilità dell’attività della società a quella individuale, occorre aver riguardo all’attività effettivamente esercitata piuttosto che alla classificazione ATECO; conseguentemente, pur in presenza di due codici attività distinti, qualora l’attività svolta in forma individuale sia, di fatto, collegata a quella effettivamente svolta dalla srl, l’accesso o la permanenza nel regime è esclusa.

Sulla scorta del tenore letterale della norma non risulta chiaro se la causa di esclusione vada riferita al momento di applicazione del regime o all’anno antecedente l’ingresso nel medesimo; la questione è quella di stabilire se, ad esempio, il contribuente che si trovi nella causa ostativa possa liberarsi

⁷ Non vi sarebbe incompatibilità, quindi, se la partecipazione, anche di controllo, riguardasse una società che svolge attività diversa da quella svolta dal professionista, oppure nel caso di partecipazione minoritaria, anche se l’attività fosse affine. Ci si chiede poi se rilevi il caso in cui sia l’attività del socio ad essere riconducibile a quella della società, come ad esempio nel caso di un ingegnere socio di una società di costruzioni che fattura a tale società. Altro punto da chiarire è se per l’esclusione siano richiesti dei rapporti effettivi tra socio e società: ad esempio il professionista socio di una società nel medesimo settore di attività che però non emette alcuna fattura alla S.r.l. partecipata, ma che si rivolge solo a terzi, oppure in caso di partecipazione in una società inattiva.

della partecipazione in Srl nel 2019 senza compromettere il regime forfettario per il medesimo periodo di imposta.

Le indicazioni fornite in passato dalla stessa Agenzia⁸ non sono automaticamente estensibili al nuovo regime forfettario anche tenendo conto delle finalità delle nuove disposizioni *“di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d’impresa o di lavoro autonomo svolte”* (Relazione illustrativa alla legge di bilancio 2019).

Sul punto è tuttavia intervenuta l’Agenzia delle Entrate (Videoforum di Italia Oggi del 23.1.2019 e Telefisco 2019) la quale ha chiarito che la causa ostativa connessa al possesso di partecipazioni (in una srl) deve essere rimossa prima dell’inizio del periodo d’imposta di applicazione del regime agevolato (quindi, per il 2019, la partecipazione avrebbe dovuto essere dismessa entro il 31.12.2018). Ne consegue che qualora le quote che determinano la causa ostativa fossero ancora detenute al 01.01.2019 l’accesso al regime sarebbe precluso, anche se la cessione delle stesse dovesse avvenire in corso d’anno entro il 31.12; tale interpretazione, giova ripeterlo, è totalmente difforme da quanto affermato in passato dalla stessa Agenzia con circolare 10/E/2016⁹.

Tale chiarimento è stato reso con riferimento alla nuova causa di esclusione relativa alla partecipazione in una srl; per le partecipazioni in società di persone, invece, dovrebbe essere ancora attuale il chiarimento

⁸ Con riferimento al regime forfettario previgente l’Agenzia con risoluzione n. 146/2009 aveva chiarito che l’avverbio *“contestualmente”* va inteso come *“nello stesso periodo d’imposta”*; nello stesso senso, era stato indicato che *“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”* (Relazione illustrativa alla L. 190/2014, richiamata da circ. Agenzia delle Entrate n. 10/2016, § 2.3). Con circolare n. 10/E/2016 l’Agenzia aveva inoltre affermato che la causa di esclusione non opera se la partecipazione viene ceduta nello stesso periodo d’imposta in cui si intende beneficiare del regime forfettario.

⁹ Si riporta quanto contenuto nella citata circolare (§ 2.3) che, *“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”*.

contenuto nella circolare n. 10/2016, che ammetteva l'accesso al regime forfetario a condizione che la cessione della partecipazione avvenisse prima della fine del periodo d'imposta di applicazione del regime.

Resta inteso che la causa ostativa opera a partire dall'esercizio successivo per cui chi dovesse acquisire una partecipazione "rilevante" nel corso del 2019, continuerebbe a beneficiare del regime forfetario per l'anno d'imposta 2019 ma uscirebbe dal regime a partire dal 01.01.2020.

La Legge di bilancio ha modificato anche la causa ostativa connessa allo svolgimento di attività di lavoro dipendente¹⁰ così che dal 2019 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. La *ratio* è di evitare l'avvio di iniziative professionali o d'impresa, al solo scopo di beneficiare della tassazione di favore trasformando l'attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.

La prevalenza è valutata in base al parametro dei ricavi/compensi conseguiti. Rispetto alla norma previgente, non sussistono più limitazioni circa l'ammontare di redditi di lavoro dipendente e assimilati percepiti, in quanto ciò che rileva è che l'attività non sia svolta prevalentemente nei confronti di datori di lavoro per i quali si è svolta attività lavorativa nei due anni precedenti, oppure di soggetti comunque agli stessi riconducibili.

Rispetto a tale causa ostativa, il MEF (Risposte ad interrogazioni parlamentari n. 5-01179 e 5-01274), ha precisato che il praticantato professionale non ostacola, di per sé, all'accesso al regime forfetario per i giovani professionisti neoabilitati che si iscrivano ad un Ordine o Collegio professionale; pertanto, nel caso in cui tra praticante e professionista sia intercorso un vero e proprio rapporto di lavoro subordinato, il ricorso al regime forfetario sarebbe possibile solo se l'attività professionale del neoabilitato non venisse esercitata prevalentemente nei confronti dell'ex

¹⁰ Nella previgente formulazione del comma 57 lett dbis art 1 Legge 190/2014 era escluso dal regime forfetario chiunque avesse percepito, nell'anno precedente, redditi di lavoro dipendente o assimilato superiori a 30.000 euro.

datore di lavoro o di soggetti comunque a questo riconducibili (direttamente o indirettamente).

Sin qui le modifiche al regime forfettario. Per tutto il resto continuano ad applicarsi le disposizioni e le modalità operative di cui all'art. 1 commi 56-75 Legge 190/2014.

I benefici del regime forfettario restano quindi invariati: la base imponibile dell'imposta sostitutiva continua ad essere calcolata applicando i coefficienti di redditività che variano in base all'attività esercitata e non rilevano, tra i proventi da assoggettare alle percentuali di redditività, le plusvalenze (circ. n. 10/2016, § 4.3.6); dal reddito imponibile così determinato possono essere dedotti i soli contributi previdenziali versati; i ricavi e compensi dei soggetti non sono assoggettati a ritenuta d'acconto; i forfettari non applicano ritenute alla fonte nei confronti dei loro fornitori di servizi, in qualità di sostituti d'imposta.

Nel calcolo di convenienza per aderire o meno al nuovo regime occorre quindi tener conto dell'incidenza di oneri deducibili e detraibili in via ordinaria sul reddito assoggettato a Irpef ordinaria, che si perdono passando al regime forfettario (ad eccezione dei contributi previdenziali obbligatori) salvo che non vi siano altri redditi soggetti a tassazione ordinaria; altro elemento da considerare sono i costi dell'attività che se hanno una forte incidenza sui ricavi possono rendere conveniente restare nel regime Irpef ordinario in quanto nel forfettario, come visto, la base imponibile è determinata applicando dei coefficienti ai ricavi.

I forfettari restano esonerati dall'applicazione dell'IVA e dai relativi adempimenti, incluso l'obbligo della fatturazione elettronica. Conseguentemente, non vi è addebito dell'IVA a titolo di rivalsa, né detrazione di quella assolta, dovuta o addebitata sugli acquisti, anche intracomunitari, e sulle importazioni. Ciò potrebbe rendere concorrenziale il regime forfettario per quei soggetti che hanno prevalentemente clienti privati per il quali la mancata applicazione dell'Iva rappresenta un vantaggio in termini di minor costo sostenuto rispetto ad altri fornitori che applicano l'Iva.

Circa gli obblighi relativi alla fatturazione elettronica, l'Agenzia delle Entrate, nel corso del Videoforum organizzato dal CNDCEC del 15.01.2019 ha fornito chiarimenti in merito alla gestione del ciclo passivo di fatturazione, precisando che per quanto concerne gli aderenti al regime forfettario (e a quello di vantaggio), è comunque possibile conservare le fatture passive in

modalità analogica (cartacea), qualora non sia stato comunicato al fornitore l'indirizzo PEC o il codice destinatario. Resta tuttavia salva la facoltà di avvalersi del servizio di conservazione digitale offerto gratuitamente dall'Agenzia.

Si ricorda che il regime forfettario è un regime naturale per chi ha i requisiti e si applica automaticamente senza necessità di effettuare alcuna opzione. Occorre, tuttavia dar conto di un aspetto controverso che riguarda il passaggio a tale regime per chi in passato abbia optato per un diverso regime: ad esempio quei contribuenti che negli ultimi due periodi d'imposta (2017 e 2018), pur avendo i requisiti allora previsti per il regime forfettario, hanno esercitato l'opzione per il regime ordinario o semplificato.

Sebbene sia la norma di riferimento (articolo 1, comma 70, legge 190/2014) che la prassi (circolare 10/E/16, paragrafo 3.1) parlino di vincolo triennale in presenza di opzione per il regime ordinario (nel quale rientra anche il regime semplificato, per i soggetti minori), con risoluzione 64/E/2018, l'Agenzia delle Entrate ha affermato che, relativamente ai contribuenti che presentano i requisiti per entrambi i regimi forfettario e semplificato, essendo questi "regimi naturali", non sussiste alcun vincolo triennale nel passaggio dall'uno all'altro.

Tale interpretazione trova conferma nei recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate (nel corso del Videoforum di Italia Oggi e di Telefisco 2019) in cui è stato affermato che il passaggio dal regime di contabilità semplificata per cassa al regime forfettario può avvenire anche prima del decorso del triennio di durata dell'opzione, in quanto trattasi di due regimi naturali propri dei contribuenti minori. Ciò anche tenendo conto che, in presenza di modifiche legislative sostanziali, è consentita la revoca anticipata dell'opzione anche prima della scadenza del triennio, ai sensi dell'art. 1 DPR 442/97.

Per completezza, si ricorda infine che il passaggio da regime semplificato al regime forfettario comporta l'obbligo di operare la rettifica Iva per l'imposta detratta su beni merce, beni ammortizzabili (inclusi gli immobili) e servizi non utilizzati.

Maggiore deducibilità IMU su immobili strumentali (Comma 12)

Dal 2019 l'IMU versata da imprese e professionisti in relazione agli immobili strumentali è deducibile dalle imposte sui redditi in misura pari al

40% (anziché in misura pari al 20%). Resta ferma la totale indeducibilità dell'IMU ai fini IRAP.

Si ricorda che la deducibilità dell'IMU riguarda esclusivamente gli immobili strumentali di cui all'art. 43 del TUIR, con esclusione, quindi, di quelli "patrimonio" (art. 90 del TUIR) e di quelli "merce". La maggiore deducibilità dovrebbe riguardare anche gli immobili strumentali acquisiti in locazione finanziaria o demaniali in concessione, per le quali l'IMU è a carico dell'utilizzatore.

Flat tax (Commi 17-22)

A decorrere dal 1° gennaio 2020 viene istituito una nuova tassazione sostitutiva del 20% per le persone fisiche titolari di Partita IVA sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo conseguiti. Sono escluse le società di persone e i soggetti equiparati di cui all'art. 5 Tuir (associazioni professionali e studi associati).

Il nuovo sistema di tassazione, che è condizionato all'autorizzazione della UE, rappresenta il regime naturale per i soggetti che hanno conseguito ricavi o 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. Il limite va ragguagliato ad anno e non concorrono alla determinazione dello stesso i ricavi e compensi determinati in base agli Indicatori di affidabilità fiscale; in caso di esercizio contemporaneo di più attività, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Trattandosi di un regime naturale, è sempre possibile optare in dichiarazione per l'applicazione delle imposte dirette (e dell'IVA) in maniera ordinaria; l'opzione resta valida per un triennio e, successivamente per ciascun esercizio in cui permane l'applicazione del regime ordinario.

Le condizioni che precludono l'utilizzo del nuovo regime sono analoghe a quelle previste per il regime forfetario ex L. 190/2014.¹¹

¹¹ Le condizioni ostative sono quindi le seguenti:

- a) utilizzo di regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito;
- b) residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo);

Nel regime della *flat tax*, a differenza del regime forfettario, il reddito d'impresa o di lavoro autonomo è determinato con i criteri ordinari (secondo criterio di competenza o di cassa ordinari) e su tale base imponibile è applicata un'imposta sostitutiva dell'IRPEF, delle relative addizionali regionale e comunale e dell'IRAP, pari al 20%; i ricavi e i compensi non sono assoggettati a ritenuta d'acconto.

La convenienza fiscale della *flat tax* può risultare dunque maggiore rispetto a quella del regime forfettario, in ragione del criterio di determinazione analitica del reddito e della misura contenuta dell'aliquota applicata.

Evidentemente il regime della *flat tax* non può essere scelto da chi realizza un fatturato inferiore a 65.000 euro che potrà accedere al regime forfettario o, alternativamente optare per il regime semplificato/ordinario.

Gli adempimenti contabili e fiscali sono in parte semplificati. I soggetti che optano per la *flat tax* sono infatti esonerati dall'IVA e dai relativi adempimenti (registrazione fatture e tenuta e conservazione registri IVA, dichiarazione annuale ecc.), secondo le medesime disposizioni previste per il regime forfettario. A differenza del regime forfettario, i soggetti che applicano la *flat tax* non esonerati tuttavia dall'obbligo di fatturazione elettronica.

Ai fini delle imposte dirette, invece, dato il reddito è determinato secondo i criteri ordinari, devono essere rispettati gli ordinari obblighi di registrazione e tenuta delle scritture contabili.

Come detto, non sono soggetti a ritenuta d'acconto e non sono neppure tenuti ad operare le ritenute alla fonte di cui in qualità di sostituto d'imposta

-
- c) compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
 - d) esercizio di attività d'impresa, arti o professioni e, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, partecipazione in società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR) o 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;
 - e) 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.

anche se sono tenuti ad indicare nella dichiarazione dei redditi il codice fiscale dei soggetti a cui hanno corrisposto compensi.

Sul piano della legittimità, si discute circa un possibile profilo di costituzionalità della nuova *flat tax* in quanto il nuovo regime introduce (unitamente al nuovo regime forfettario) un'importante deroga alla progressività.

Riporto delle perdite per le imprese minori (Commi 23-26)

La Legge di Bilancio interviene a modificare il regime fiscale delle perdite delle imprese soggette a Irpef di cui all'art. 8 del TUIR equiparando di fatto il regime delle perdite di tali soggetti a quello dei soggetti Ires. La finalità è quella di contrastare fenomeni di arbitraggio fiscale consistenti nello spostamento di imponibile fiscale da un esercizio all'altro.

Sino ad ora la disciplina sul riporto delle perdite fiscali prevedeva un trattamento differenziato fra a) imprese in contabilità semplificata, le quali potevano compensare le perdite con i redditi, anche non di impresa, prodotti nello stesso periodo d'imposta senza riporto agli esercizi successivi e b) imprese in contabilità ordinaria che potevano compensare le perdite con i soli redditi d'impresa o di partecipazione conseguiti nello stesso anno o negli esercizi successivi ma non oltre il quinto. Diversamente, i soggetti IRES avevano e continuano ad avere la facoltà di riportare le perdite negli esercizi successivi, nel limite del 80% del reddito imponibile di ciascun esercizio, senza limiti di tempo.

A seguito della Manovra, il trattamento fiscale delle perdite d'impresa è stato uniformato prevedendo per tutti la possibilità di riporto delle perdite agli esercizi successivi senza limiti di tempo ma nel limite del 80% dei redditi conseguiti e per l'intero importo che trova capienza negli stessi. Il limite dell'80% non si applica alle perdite dei primi tre anni.

Le perdite di periodo continuano, invece, ad essere portate in compensazione con eventuali ulteriori redditi d'impresa conseguiti dal soggetto IRPEF nel medesimo periodo, senza che si applichi il limite dell'80%.

Il nuovo regime di riporto delle perdite fiscali è più favorevole del precedente in quanto consente di recuperare tutte le perdite maturate negli anni successivi senza limiti temporali.

Le modifiche operano con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 e quindi, dal periodo d'imposta 2018.

Per i soggetti in contabilità ordinaria non sono previste apposite disposizioni transitorie. Ci si chiede se la nuova disciplina sia applicabile anche alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle modifiche, in particolare a quelle maturate nei periodi dal 2013 al 2017, e quindi già in sede di calcolo delle imposte dovute per il 2018. Le istruzioni ai modelli REDDITI 2019 sembrano confermare che le nuove regole si applicano anche alle perdite d'impresa antecedenti al 2018 per le quali non è esaurito il quinquennio di riporto previsto dalle vecchie regole (2013-2017).

Per le imprese in contabilità semplificata, invece, sono previste specifiche disposizioni transitorie con riferimento alle perdite fiscali relative ai periodi 2017, 2018 e 2019.

In particolare, è ammesso il ripescaggio delle perdite 2017 non compensate; tale misura va a sanare una criticità emersa per quelle imprese che nel passaggio al regime semplificato "per cassa" si sono trovate a dover imputare l'intero valore delle rimanenze a costo realizzando una perdita che non ha trovato capienza negli altri redditi dell'esercizio. Si prevede infatti che le perdite fiscali residue relative al periodo d'imposta 2017, possano essere utilizzate in diminuzione dei redditi d'impresa conseguiti nei periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% degli stessi e per l'intero importo che trova capienza in essi; nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% degli stessi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Si segnala inoltre come, nel corso di Telefisco 2019, l'Agenzia ha chiarito che tale regola transitoria si applica anche nel caso di passaggio dalla contabilità semplificata a quella ordinaria nel corso del triennio 2018-2020; in altri termini secondo l'Agenzia delle Entrate, le limitazioni previste per il riporto delle perdite 2017 si applicano a prescindere dal regime contabile da cui derivano i redditi degli anni successivi.

Quanto alla deducibilità delle perdite prodotte nel 2018, è disposto che le stesse siano computate in diminuzione dei redditi d'impresa relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei medesimi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Da ultimo, le perdite del periodo 2019 possono essere computate in diminuzione dei redditi d'impresa relativi al periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

Resta dubbia la sorte, per le imprese in semplificata, delle perdite 2017 eccedenti le quote utilizzate per compensare i redditi prodotti nel triennio 2018-2010; su tale punto si auspica un chiarimento l'Agenzia delle Entrate.

Alcune modifiche riguardano poi le perdite imputate per trasparenza.

Le perdite attribuite per trasparenza ai soggetti IRES dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice (art. 101 comma 6 del TUIR) sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza dalla stessa società che ha generato le perdite senza limiti temporali (con l'eliminazione del previgente limite quinquennale al riporto delle perdite). Pur in assenza di indicazioni normative, la società di capitali partecipante dovrebbe utilizzare le perdite nel limite dell'80% del reddito successivamente imputato dalla società di persone.

Le perdite imputate dalle srl che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base societaria (art. 116 comma 2 del TUIR) possono essere computate in diminuzione del reddito d'impresa del medesimo periodo e, per l'eccedenza, dal reddito d'impresa dei periodi successivi, nel limite dell'80% di quest'ultimo, senza limitazioni temporali.

Da ultimo, è stato altresì previsto che le perdite prodotte dalle srl trasparenti (art. 116 comma 2-bis del TUIR) non sono riportabili in caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni e modifica dell'attività principale esercitata (art. 84 comma 3 del TUIR). Ed inoltre tali perdite, se riferite a un soggetto che fruisce di un regime di esenzione dell'utile come una cooperativa, sono riportabili per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (art. 84 comma 1 secondo periodo del TUIR).

Tassazione agevolata degli utili reinvestiti in beni strumentali e in occupazione "Mini IRES-IRPEF" (Commi 28-34)

In luogo dell'ACE, abolita dal periodo di imposta 2019, viene introdotto un regime di tassazione agevolata del reddito di impresa consistente nella riduzione di 9 punti dell'aliquota Ires (o Irpef) applicata sulla parte

dell'imponibile riferibile agli utili accantonati a riserva e nel limite di un parametro rapportato ai nuovi investimenti e al costo dei dipendenti neoassunti.

Possono fruire dell'agevolazione le imprese soggette a IRES e a IRPEF, anche quelle in contabilità semplificata, seppure a determinate condizioni; sono esclusi i soggetti che determinano il reddito secondo criteri forfetari. Il tenore letterale della norma porterebbe ad escludere le Srl trasparenti ai sensi dell'art. 116 Tuir in quanto si fa riferimento solo alle società che hanno optato per la trasparenza fiscale di cui all'art. 115 Tuir (trasparenza tra società di capitali); tale dimenticanza non pare in linea con la ratio della disposizione, per cui sembra ragionevole includere anche tali soggetti nella "mini Ires".

In particolare per le società ed enti soggette a IRES (di cui all'art. 73 del TUIR) Il reddito complessivo netto può essere assoggettato all'aliquota ridotta di 9 punti percentuali, pari 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, che vengano accantonati a riserve disponibili, nei limiti dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi ex art. 102 del TUIR e del costo del personale dipendente assunto con contratto a tempo determinato o indeterminato. In altri termini, è assoggettata ad aliquota IRES ridotta del 15% la parte di reddito complessivo corrispondente al minore tra l'ammontare degli utili accantonati a riserve disponibili e la somma tra l'ammontare degli investimenti in beni strumentali nuovi e del costo dell'incremento occupazionale. La parte restante del reddito è soggetta ad aliquota IRES ordinaria.

Per i soggetti IRPEF, invece, l'agevolazione consiste nell'applicare alla quota parte del reddito d'impresa come sopra determinato, le aliquote IRPEF di cui all'art. 11 del TUIR ridotte di 9 punti percentuali a partire da quella più elevata.

Il calcolo dell'agevolazione si presenta piuttosto complesso e dà luogo a dubbi su cui occorrerà attendere i chiarimenti da parte dell'Agenzia.

In particolare, l'importo agevolabile si determina assumendo il minore importo tra due parametri: (a) l'utile dell'anno precedente, quale risultante dal bilancio al 31 dicembre 2018 destinato a riserve diverse da quelle non

disponibili e (b) la sommatoria tra «investimenti»¹² e «costo del personale» assunto dal 1° ottobre 2018¹³.

La norma prevede che si considerino, a tali fini, gli utili accantonati alle riserve disponibili, intendendosi per tali le riserve formate con utili realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 del codice civile e non derivanti da meri processi di valutazione; rappresentano quindi riserve disponibili, ai fini dell'agevolazione, le riserve formate con utili non derivanti dalla mera valutazione di elementi dell'attivo patrimoniale, come sono le riserve di rivalutazione.

Viene previsto un meccanismo di riporto delle eccedenze di utili e dei parametri per il calcolo dell'agevolazione. L'eccedenza di uno dei due parametri sull'altro può essere riportata a nuovo aggiungendo il relativo

¹² In particolare, per determinare il valore “investimenti”, da sommare al costo dei dipendenti neoassunti, per ciascun esercizio occorre calcolare il minor valore fra: A) l'ammortamento dedotto dei beni materiali strumentali acquisiti dopo il 31 dicembre 2018 e B) l'incremento del valore residuo da ammortizzare (costo non ammortizzato) dei beni materiali strumentali al termine di ciascun esercizio, rispetto al costo non ammortizzato al 31 dicembre 2018. Rilevano gli investimenti consistenti nella realizzazione di nuovi impianti, ammodernamento, riattamento e ripristino di impianti esistenti, effettuati attraverso l'acquisizione, anche in leasing, di beni strumentali nuovi diversi da immobili e autovetture concesse in benefit a dipendenti per la maggior parte dell'anno (art. 164, lettera. b-bis, Tuir) e dai beni immateriali. Le acquisizioni rilevano se effettuate dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, considerando gli ordinari criteri di competenza fiscale dei costi previsti dall'articolo 109 del Tuir (consegna o spedizione per le cessioni o, se diversa e successiva, data di trasferimento della proprietà, data di ultimazione nel caso di acquisizione tramite appalto).

¹³ Il costo del personale dipendente rileva in ciascun periodo d'imposta, alle seguenti condizioni: a) che sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive in Italia; b) che vi sia 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. Il costo dei neoassunti, da confrontare con il valore degli investimenti, è quindi pari al minore fra: a) il costo annuale dei dipendenti assunti al 1.10.2018; b) incremento del costo del personale iscritto in bilancio nel Conto economico nelle voci B9 e B14 rispetto a quello risultante dal bilancio al 31.12.2018, al netto del decremento dello stesso nelle società controllate e collegate.

importo al corrispondente parametro dell'anno seguente. Quando invece entrambi i parametri superano l'imponibile Ires totale o quando l'imponibile è negativo, tutta l'imposta viene applicata al 15% e si riporta a nuovo sia l'eccedenza del primo elemento (a) sia quella del secondo (b).

E' previsto che nel consolidato fiscale ogni singola *fiscal unit* trasferisca alla consolidante l'imponibile agevolato, su cui applicare l'imposta al 15%, nei limiti del reddito complessivo che eccede le eventuali perdite. Tale meccanismo si applica anche nella trasparenza tra società di capitali ex art. 115 Tuir con attribuzione pro quota ai soci, nonché alle imprese Irpef in contabilità ordinaria, e anche a quelle in semplificata qualora integrino le scritture contabili con un prospetto con la movimentazione del patrimonio netto.

La tassazione agevolata in commento è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, quali il superammortamento (fino al 30 giugno 2019) e l'iperammortamento del 2019 e del 2020, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito (come la tonnage tax).

La nuova disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 e quindi dal 2019, per i soggetti "solari".

Imposta sui servizi digitali (Commi 35-50)

Viene istituita la nuova imposta sui servizi digitali, cosiddetta "*web tax*", in sostituzione dell'imposta sulle transazioni digitali prevista dalla legge di bilancio 2018 (commi 1011-1019 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205) e mai entrata in vigore¹⁴.

¹⁴ La Manovra 2018 aveva previsto l'entrata in vigore dal 2019, di una "*imposta sulle transazioni digitali relative a prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici*", cosiddetta *Web tax*. Si trattava di un'imposta indiretta nella misura del 3% dei corrispettivi praticati, assunti al netto dell'IVA sugli operatori economici italiani e stranieri che, in un anno, effettuino più di tremila prestazioni di servizi "digitali", quali la pubblicità on line e il cloud computing. La nuova imposta era finalizzata a contrastare i numerosi fenomeni di non tassazione dei redditi prodotti in Italia dalle imprese del settore digitale, che non possono essere facilmente "intercettati" in assenza di una base fissa fisica in Italia. L'imposta era volta a incidere più che altro sulle grandi imprese multinazionali del web ma comunque poteva colpire anche una

L'imposta è dovuta nella misura del 3% sui ricavi derivanti da servizi digitali effettuati da imprese o gruppi di imprese, residenti e non, che sviluppano un volume complessivo di ricavi non inferiore a 750 milioni di euro, di cui almeno 5,5 milioni derivanti da servizi digitali realizzati in Italia; e a condizione che tali servizi siano resi a favore di utenti localizzati in Italia, indipendentemente dalla natura degli stessi (B2B e B2C).

Il soggetto che rientra nell'ambito di applicazione di cui sopra, non residente e privo di una stabile organizzazione in Italia e di un numero identificativo ai fini IVA, deve fare richiesta all'Agenzia delle Entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali secondo le modalità che saranno stabilite da un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

L'ambito oggettivo di applicazione della nuova imposta è limitato ai seguenti servizi: a) veicolazione su una interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; b) messa a disposizione di una interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi; c) trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo dell'interfaccia digitale.

Sono esclusi i servizi "infragrupo", ossia i servizi resi a soggetti controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante, ai sensi dell'art. 2359 c.c..

L'imposta nella misura del 3% si calcola sull'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre e assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette e deve essere versata

molteplicità di imprese nazionali che operano nel settore e che superano il suindicato limite di 3 mila transazioni nell'anno solare. Erano escluse dall'ambito applicativo del nuovo tributo le prestazioni effettuate nei confronti di soggetti privati e quelle rese nei confronti dei soggetti in regime forfetario (art. 1 comma 54 della L. 190/2014) o in regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile (art. 27 del DL 98/2011). La base imponibile, sia per i soggetti italiani che stranieri, era individuata nel corrispettivo pattuito tra imprese al netto dell'IVA e l'imposta doveva essere trattenuta all'atto del pagamento dal committente, con obbligo di rivalsa sui prestatori, e poi versata dal committente entro il 16 del mese successivo al pagamento.

entro il mese successivo al trimestre cui si riferisce. L'imposta ha natura indiretta e non è deducibile dall'IRES.

Entro 4 mesi dalla chiusura dell'anno solare, il soggetto passivo dell'imposta deve presentare una dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati.

Con apposito decreto interministeriale, da emanarsi entro l'1.5.2019, saranno approvate le disposizioni di attuazione della nuova imposta che entrerà in vigore decorsi 60 giorni dalla pubblicazione dei provvedimenti attuativi.

Proroga iperammortamenti (Commi 60-65 e 229)

La legge di bilancio 2019 proroga alcune misure agevolative del Piano Industria 4.0 con riferimento in particolare agli iperammortamenti, mentre non ripropone il superammortamento per acquisto beni strumentali nuovi¹⁵.

E' quindi prevista la proroga degli iper-ammortamenti di cui all'art. 1 comma 9 della L. 232/2016 per gli 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 e sia effettuato il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione, modificando però la misura della maggiorazione¹⁶.

¹⁵ Si ricorda che il superammortamento, introdotto dalla Legge di bilancio 2017 consiste nella maggiorazione inizialmente del 40% - ai soli fini della determinazione del reddito Ires/Irpef per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni - del costo di acquisto del canone di locazione finanziaria di beni strumentali nuovi. L'agevolazione era stata prorogata con Legge di bilancio 2018, per gli investimenti in beni super ammortizzabili effettuati da imprese e professionisti nel 2018 (o anche nel primo semestre del 2019 purché entro il 31 dicembre 2018 fosse accettato l'ordine e pagato un acconto non inferiore al 20%) con una maggiorazione ridotta al 30% (anziché il 40%) nel calcolo delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing deducibili.

¹⁶ La Legge di bilancio 2018 aveva già prorogato senza modifiche l'iperammortamento del 250 per cento per l'acquisto di beni materiali tecnologici e digitali fino al 1° semestre 2019. Parimenti prorogata per lo stesso periodo l'agevolazione (maggiorazione 40%) sull'acquisto di beni tecnologici immateriali di cui all'Allegato B

A differenza di quanto fino ad ora previsto (maggiorazione fissa del 150%) la misura dell'iper-ammortamento 2019-2020 è parametrata all'ammontare degli investimenti effettuati; nello specifico, 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.

L'introduzione di una misura variabile comporta delle criticità per quanto riguarda il calcolo del beneficio in presenza di una pluralità di investimenti che eccedono le soglie di legge. La norma al riguardo non stabilisce alcunché lasciando al contribuente la facoltà di ripartire gli investimenti in modo, ad esempio, da sfruttare il maggior beneficio con riguardo agli investimenti che hanno un'aliquota di ammortamento maggiore. Sul punto è auspicabile che intervenga l'Agenzia in sede interpretativa.

alla L. 232/2016, per le imprese che già effettuano investimenti in beni tecnologici digitali materiali. La legge di bilancio 2018 aveva inoltre previsto la possibilità, qualora il bene "iperammortizzabile" venisse ceduto prima del termine della integrale fruizione del bonus, di mantenere la deduzione qualora l'impresa sostituisse il bene con uno avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori e attesta le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole già previste (dichiarazione sostitutiva o perizia giurata). La prosecuzione dell'iperammortamento è subordinata alla condizione che la sostituzione, l'interconnessione e la perizia siano realizzate nello stesso esercizio di cessione. La mancata sostituzione del cespite agevolato produce effetti esclusivamente sulla prosecuzione del meccanismo applicativo del beneficio, non determinando la restituzione del beneficio relativo alla deduzione delle quote di iper-ammortamento maturate prima della cessione.

Nell'ambito delle risposte fornite in occasione del Videoforum di Italia Oggi del 2018, l'Agenzia delle Entrate, con riferimento alla cumulabilità degli iper-ammortamenti con altre agevolazioni, ha precisato che l'iper-ammortamento (al pari del super-ammortamento), in quanto misura generale, deve ritenersi fruibile anche in presenza di queste, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali; pertanto, gli iper-ammortamenti sono cumulabili, ad esempio, con il credito d'imposta ricerca e sviluppo e con il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno.

L'Agenzia delle Entrate, in occasione del Videoforum Italia Oggi 23.1.2019, ha chiarito che ai fini del calcolo dei nuovi limiti degli investimenti, necessari per stabilire la maggiorazione applicabile, occorre considerare i nuovi investimenti effettuati dall'1.1.2019, senza considerare quelli oggetto della "vecchia" versione dell'iper-ammortamento

Alla luce delle modifiche introdotte dalla legge di bilancio 2019, tenendo conto dei nuovi scaglioni, il nuovo regime risulta più conveniente (rispetto a quello previgente) per un investimento inferiore a 3,5 milioni; diversamente per gli investimenti di costo superiore a 3,5 milioni di euro era più vantaggioso il precedente regime.

Resta confermato che per l'iper ammortamento, oltre all'entrata in funzione, occorre che il bene sia anche interconnesso con i sistemi informatici aziendali; il requisito dell'interconnessione non è soddisfatto ove lo scambio di informazioni tra il sistema di gestione e la macchina avvenga per il tramite di un operatore persona fisica.

E' confermato anche l'obbligo di dichiarazione sostitutiva o perizia giurata.

Viene, altresì, prevista la proroga, per lo stesso periodo e senza modifiche, della correlata maggiorazione del 40% per i beni immateriali, estendendola anche ai costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di cloudcomputing, a beni immateriali di cui al citato Allegato B, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa¹⁷.

¹⁷ Come già chiarito in passato, non è necessario che il bene immateriale sia relativo a quello materiale che fruisce dell'agevolazione; ne consegue che la presenza di un bene materiale agevolato rende applicabile il bonus a tutti i beni immateriali (elencati nella tabella B) acquistati. L'Agenzia, in sede di Telefisco ha chiarito che la maggiorazione del 40% per i beni immateriali spetta per l'acquisto di più beni immateriali anche in caso di investimento in un solo bene materiale iperammortizzabile. Quanto ai software, per iniziare la deduzione della maggiorazione del 40% è necessario non solo l'interconnessione degli stessi al sistema aziendale, ma anche l'interconnessione del bene iperammortizzabile; invece tale investimento non deve essere necessariamente collegato al software per il quale si intende fruire del 40 per cento.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso del Videoforum Italia Oggi 23.1.2019, ha chiarito che l'iper-ammortamento è cumulabile con la nuova tassazione agevolata degli utili reinvestiti, salvo che l'importo che risulta dal cumulo non può superare il costo dell'investimento.

Nel corso di Telefisco, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il meccanismo del "*recapture*" dell'iper-ammortamento di cui all'art. 7 comma 2 del DL 87/2018 si applica a tutte le cessioni dei beni agevolati, indipendentemente dal fatto che queste siano effettuate verso l'Italia o verso l'estero, oltretutto alle destinazioni a strutture produttive situate all'estero. È invece escluso da tale meccanismo il trasferimento del bene nell'ambito di un'operazione di cessione d'azienda o di ramo d'azienda.

Inoltre, quanto ai beni per i quali è stato versato un acconto minimo del 20% entro il 31.12.2018, l'Agenzia ha precisato che nei casi in cui l'acconto corrisposto dovesse rivelarsi *ex post* inferiore al limite minimo, ad esempio per una successiva revisione in aumento del costo originariamente pattuito; il costo originario pattuito sarà assoggettato alla "vecchia" maggiorazione del 150%, mentre il costo eccedente sarà agevolabile secondo la nuova disciplina in vigore dal 2019.

Estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale (Comma 66)

La Legge 145/2018 ripropone le agevolazioni per l'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, con rinvio alle disposizioni introdotte dall'art. 1 comma 121 della L. 208/2015 (Finanziaria 2016).

La *ratio* è quella di consentire il passaggio dell'immobile dalla sfera imprenditoriale a quella "privata" con un'imposizione agevolata; tuttavia, considerata l'elevata misura dell'imposta sostitutiva prevista (8%), la misura non presenta un particolare *appeal*.

La convenienza va valutata, tuttavia, anche alla luce della estensione della cedolare secca agli immobili commerciali, introdotta anch'essa dalla Legge di Bilancio 2019. Qualora l'immobile sia classificato nella categoria catastale C/1 (negozi) e abbia una superficie non superiore a 600 mq, una volta fuoriuscito dalla sfera imprenditoriale grazie all'estromissione agevolata, potrebbe essere locato a terzi optando per la nuova cedolare secca

con aliquota del 21%¹⁸. La cedolare rimane invece preclusa agli immobili detenuti in regime d'impresa.

L'estromissione agevolata dell'immobile strumentale può essere effettuata dall'imprenditore individuale entro il 31.5.2019, anche attraverso un mero comportamento concludente, rappresentato dalla mera indicazione nelle scritture contabili (libro giornale per le imprese in contabilità ordinaria, registro dei beni ammortizzabili o registri IVA per le imprese minori).

Per effetto delle disposizioni agevolative, gli effetti dell'estromissione retroagiscono all'1.1.2019 e da tale data l'immobile si considera posseduto dalla persona nella sua sfera "privata".

Secondo quanto chiarito in passato dall'Agenzia delle Entrate (circolare n. 26/2016) l'opzione si consolida solo con l'indicazione del valore normale dell'immobile e del suo costo fiscale nell'apposito prospetto del quadro RQ della dichiarazione (modello REDDITI 2020 per le estromissioni perfezionate nel 2019).

L'estromissione agevolata può riguardare indistintamente gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione. Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili "merce", né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali. Gli immobili devono essere posseduti sia alla data del 31.10.2018 (in cui deve verificarsi anche il requisito della strumentalità) che al 1.1.2019, data alla quale sono riferiti gli effetti dell'estromissione.

L'ambito soggettivo, come chiarito anche con circolare n. 26/E/2016, riguarda gli imprenditori individuali, indipendentemente dal regime contabile adottato, che risultano in attività sia alla data del 31.10.2018 che alla data dell'1.1.2019¹⁹. Sono quindi esclusi quei soggetti che, pur rivestendo la

¹⁸ Si ricorda per usufruire della cedolare, il contratto deve essere stipulato nel 2019 e la cedolare non compete se al 15.10.2018 era in corso un contratto di locazione tra gli stessi soggetti e per lo stesso immobile, nel frattempo risolto anticipatamente

¹⁹ In linea di principio possono accedere all'estromissione agevolata tutti gli imprenditori individuali, indipendentemente dal regime contabile adottato, ivi compresi i contribuenti in regime forfetario. Per tali soggetti tuttavia l'estromissione non presenta un particolare interesse, posto che già le regole di determinazione del reddito del regime forfetario sono tali per cui non rilevano, tra i proventi da

qualifica di imprenditore individuale alla data del 31.10.2018, abbia cessato la propria attività d'impresa prima dell'1.1.2019, in quanto in tal caso il passaggio dell'immobile alla sfera privata avrebbe già avuto luogo.

L'estromissione agevolata prevede l'assoggettamento della plusvalenza derivante dall'estromissione ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%; la plusvalenza, che generalmente è calcolata in termini di differenza tra il valore di mercato dell'immobile e il suo costo fiscalmente riconosciuto, può essere determinata assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale.

L'estromissione agevolata può essere effettuata anche nell'ipotesi in cui, non emergendo alcuna differenza tra il valore normale (o il valore catastale) dell'immobile estromesso ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, manchi di fatto la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva (circ 26/E/2016).

L'imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30.11.2019 e per il restante 40% entro il 16.6.2020.

Si ricorda inoltre che l'estromissione è un atto assoggettato a IVA, secondo le regole ordinarie, in quanto equiparata ad una cessione di beni ai sensi dell'articolo 2 D.P.R. 633/1972, salvo si tratti di beni per i quali l'imprenditore non ha operato la detrazione dell'Iva all'atto dell'acquisto²⁰.

assoggettare alle percentuali di redditività, le plusvalenze (vd circ. n. 10/2016, § 4.3.6), e quindi l'estromissione dell'immobile dalla sfera imprenditoriale senza imposizione diretta è collegato alla permanenza nel regime forfettario.

²⁰ L'imponibilità dell'operazione deve essere individuata in base alle regole sancite dall'articolo 10, primo comma, n. 8-ter, del D.P.R. 633/1972, relative alla cessione di immobile strumentale. In particolare, la cessione di un fabbricato strumentale ad un soggetto privato è operazione che non rientra più nell'ipotesi d'imponibilità Iva obbligatoria, in quanto tale regime è previsto solo per l'impresa costruttrice, o per l'impresa che abbia effettuato i lavori di recupero, con riguardo alle cessioni di fabbricati effettuate entro cinque anni dalla fine lavori. Inoltre, occorre tenere presente che, qualora l'operazione avvenga nel corso del decennio di tutela fiscale e comporti un cambio di destinazione, è necessario operare la rettifica della detrazione prevista dall'articolo 19-bis2 del D.P.R. 633/1972.

Per contro, nel caso in cui l'immobile sia stato acquistato da un privato, o prima del 1° gennaio 1973, ovvero l'imprenditore ponga in essere esclusivamente operazioni esenti, che non danno diritto alla detrazione dell'imposta, l'estromissione non risulta rilevante ai fini dell'Iva e dovrà essere fatturata come operazione fuori dal campo Iva.

Rivalutazione beni di impresa (Comma 940-947)

La Legge di Bilancio propone una riedizione della rivalutazione dei beni d'impresa, da eseguire nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2017 e quindi nel bilancio 2018, per i soggetti "solari". Si tratta di una rivalutazione fiscale, dato che non è consentita, come avvenuto in passato, la rivalutazione solo civilistica.

La nuova rivalutazione ricalca, nelle modalità quella prevista dagli artt. 10-16 della L. 342/2000, ad eccezione della misura dell'imposta sostitutiva che è pari al 16% per i beni ammortizzabili e al 12% per i beni non ammortizzabili, a fronte di un'aliquota IRES ordinaria attualmente pari al 24%.

E' consentito l'affrancamento anche del saldo attivo iscritto a fronte della rivalutazione con una ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

Le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni d'impresa ed eventualmente per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione devono essere versate in un'unica soluzione, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita: per i soggetti il cui periodo d'imposta coincide con l'anno solare, il termine è quello per il versamento a saldo delle imposte dovute per il periodo d'imposta 2018 (giugno/luglio 2019).

La rivalutazione può essere effettuata dalle società di capitali, gli enti commerciali, le società di persone commerciali, gli imprenditori individuali ed enti non commerciali (per i beni appartenenti all'impresa), le stabili organizzazioni di soggetti non residenti ecc.; si applica anche ai soggetti IRPEF, anche in contabilità semplificata, per questi ultimi ad esclusione dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione.

La rivalutazione può riguardare i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017 e deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso a tale data (bilancio 2018, per i

soggetti “solari”). In particolare, possono essere rivalutati i beni materiali e immateriali, con esclusione di quelli “merce”, nonché le partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni.

La valutazione della convenienza della nuova rivalutazione va effettuata considerando che l'imposta sostitutiva è dovuta in un'unica soluzione, mentre l'effetto fiscale dei maggiori valori rivalutati decorrerà in generale solo dall'esercizio 2021. E' quindi evidente lo scarso *appeal* della nuova rivalutazione, stante l'elevata misura dell'imposta sostitutiva, specie per i beni ammortizzabili per i quali il delta rispetto alla tassazione ordinaria è del 8%. La rivalutazione potrebbe invece convenire ai soggetti Irpef, tenuto conto che le aliquote ordinarie progressive possono arrivare sino al 43%. Anche le piccole imprese in contabilità semplificata potrebbero avere un interesse, considerando che per tali soggetti non vi è necessità di affrancare il saldo attivo di rivalutazione.

Come anticipato, gli effetti fiscali sono posticipati e decorrono:

- dal terzo esercizio successivo (dal 2021, per i soggetti "solari") con riferimento alla deducibilità dei maggiori ammortamenti, al plafond delle spese di manutenzione e alla valorizzazione dei beni ai fini della disciplina delle società non operative;
- dall'inizio del quarto esercizio successivo (dall'1.1.2022, per i soggetti "solari"), con esclusivo riferimento alle plusvalenze e alle minusvalenze.

Anche per tale rivalutazione si applicano le regole di “*recapture*” di cui all'art. 3 comma 3, DM 86/2002 per il caso di cessione dei beni rivalutati nel triennio successivo all'acquisto, in forza delle quali: a) la plusvalenza fiscale è calcolata assumendo quale costo dei beni quello ante rivalutazione; b) è riconosciuto un credito d'imposta pari all'imposta sostitutiva riferibile ai beni ceduti; c) il saldo attivo di rivalutazione, sino a concorrenza del maggior valore attribuito ai beni ceduti, perde lo stato di sospensione d'imposta.

La Legge di Bilancio ripropone, altresì, la facoltà di riallineare i valori civili e fiscali dei beni, secondo i criteri previsti dall'art. 14 Legge 342/2000, versando un'imposta sostitutiva pari a quella prevista per la rivalutazione, con effetti fiscali rinviati come nel caso della rivalutazione, ad eccezione degli immobili per cui gli effetti partono dal 2020.

Abolizione dell'IRI (Comma 1055)

La Manovra dispone la definitiva abolizione dell'IRI in conseguenza dell'abrogazione dell'art. 55-bis del TUIR.

L'imposta reddito d'impresa "IRI" era stata introdotta dalla Legge Finanziaria 2017 al fine di proporre un'alternativa al regime di trasparenza obbligatorio per imprese individuali e società di persone (articolo 5 del Tuir) ovvero opzionale per le "piccole" Srl (articolo 116 del Tuir), prevedendo una tassazione duale che era finalizzata a separare la tassazione dell'impresa al 24%, da quella del socio imprenditore che doveva continuare a essere soggetta alle aliquote Irpef a scaglioni. La decorrenza era prevista, in origine, dall'1.1.2017, poi differita al 1° gennaio 2018 dalla legge di bilancio 2018.

In sostanza, con l'abrogazione dell'art. 55 Tuir l'IRI non risulta mai entrata in vigore, e ciò in deroga allo Statuto dei diritti del contribuente.

Deducibilità delle svalutazioni e perdite su crediti per Intermediari finanziari e assicurazioni in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 (Comma 1056 e 1065)

Le novità riguardano i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'art. 106 comma 3 del TUIR, (intermediari finanziari, banche e società finanziarie) e le assicurazioni (con riferimento alle svalutazioni dei crediti nei confronti di assicurati) e consiste nel differimento della deducibilità dei componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione delle perdite attese su crediti, previsto dall'IFRS 9 par § 5.5, iscritti in bilancio in sede di prima adozione dello stesso IFRS.

In particolare, per gli enti creditizi e finanziari, la deduzione delle svalutazioni e delle perdite su crediti, relativamente alla quota che originariamente avrebbe dovuto rilevare nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 viene differita al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2026. Tale differimento vale sia ai fini IRES che IRAP, mentre non ha effetti sulla determinazione dell'acconto delle stesse imposte dovuto per il periodo d'imposta 2018²¹.

²¹ Viene modificato, in particolare, il regime transitorio previsto dall'art. 16 commi 3-4 e 8-9 del DL 83/2015 in ordine alla deducibilità, ai fini IRES e IRAP, delle

Facoltà di applicazione dei principi contabili internazionali (Commi 1070-1071)

E' introdotto l'art. 2-bis nel cosiddetto "decreto IAS" (D. Lgs. 28.2.2005 n. 38) che prevede, per le imprese i cui titoli non sono ammessi alla

perdite su crediti di banche, società finanziarie e assicurazioni. Si ricorda che, ai fini IRES ex art. 106 comma 3 del TUIR, a partire dal 2015 sono interamente deducibili, nell'esercizio di imputazione a Conto economico: a) le svalutazioni e le perdite sui crediti (al netto delle rivalutazioni) vantati dagli intermediari finanziari (es. banche e società finanziarie) verso la propria clientela (iscritti in bilancio a tale titolo), nonché dalle assicurazioni verso gli assicurati; b) le perdite sugli stessi crediti derivanti da cessione a titolo oneroso. Prima delle modifiche introdotte dal DL 83/2015, invece, le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo (al netto delle rivalutazioni), diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso, erano deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui erano contabilizzate e nei quattro successivi. E' stato previsto, in via transitoria, che limitatamente al 2015 primo periodo di applicazione della nuova disciplina, le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela, iscritte in bilancio a tale titolo (al netto delle rivalutazioni), diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso, fossero deducibili nel limite del 75% del loro ammontare. Era poi disposto che l'eccedenza rispetto a tale limite, nonché le svalutazioni e le perdite su crediti verso la clientela, iscritti in bilancio a tale titolo (al netto delle rivalutazioni), diverse da quelle realizzate mediante cessione a titolo oneroso, iscritte in bilancio fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2014, e non ancora dedotte in base alla precedente disciplina, fosse deducibili per:

- il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2016;
- l'8% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2017;
- il 10% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2018;
- il 12% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2024;
- il 5% del relativo ammontare nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2025.

Analoga disposizione ai fini IRAP era prevista dagli artt. 6 e 7 D Lgs 446/97 come modificati dall'art. 16 comma 1 del DL 83/2015, per gli intermediari finanziari e le altre società finanziarie, con riferimento alle rettifiche e alle riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili ai crediti verso la clientela iscritti in bilancio a tale titolo; e in capo alle imprese di assicurazione, con riferimento alle perdite, svalutazioni e riprese di valore nette per deterioramento dei crediti, limitatamente a quelle riconducibili a crediti nei confronti degli assicurati iscritti in bilancio a tale titolo.

negoziatura in un mercato regolamentato e che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali IAS/IFRS, la facoltà di redigerlo applicando i principi contabili nazionali. I soggetti interessati dalla disposizione sono, per la maggior parte, banche e intermediari finanziari con titoli non quotati.

La disposizione in esame risulta conforme alla disciplina comunitaria, in quanto il Regolamento (CE) 1606/2002 impone l'applicazione dei principi contabili internazionali soltanto in relazione al bilancio consolidato delle società quotate.

Sono, invece, escluse dall'applicazione degli IAS/IFRS (sia per obbligo, che per facoltà) le società di capitali che possono redigere il bilancio in forma abbreviata.

La nuova disposizione si applica a decorrere dall'esercizio precedente all'1.1.2019 (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2019) e, quindi, dall'esercizio 2018 per i soggetti "solari".

Occorre segnalare la mancanza di disposizioni di coordinamento che disciplinino il passaggio dai principi contabili internazionali a quelli nazionali.

Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali "DTA" (Comma 1079)

Viene modificata la disciplina sulla trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta "Deferred tax assets" o DTA, introdotta dal DL 29.12.2010 n. 225 (conv. L. 26.2.2011 n. 10) per favorire la patrimonializzazione delle banche e degli intermediari finanziari²², poi abrogata dal DL 27.6.2015 n. 83 (conv. L. 6.8.2015 n. 132), con riferimento alle DTA iscritte per la prima volta a partire dai bilanci 2015.

La disciplina DTA ha continuato, quindi, a trovare applicazione soltanto in riferimento alle DTA accumulate fino al 2014 che sono andate esaurendosi gradualmente per effetto dell'ordinario processo di assorbimento previsto

²² La ris. Agenzia delle Entrate 22.9.2011 n. 94 ha chiarito che la disposizione può essere applicata anche da soggetti IRES diversi dagli enti creditizi e finanziari, purché costituiti in una forma giuridica che prevede l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci o di un altro organo competente per legge.

dalle specifiche disposizioni fiscali che l'hanno originato e delle eventuali trasformazioni in credito d'imposta.

La Legge di bilancio 2019 interviene quindi a regolare la deducibilità delle DTA non dedotte, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, lungo un orizzonte temporale di 11 anni dal periodo d'imposta 2019 al periodo d'imposta 2029 (per i soggetti "solari"), con percentuali diverse per singola annualità. In particolare, è stabilito che le quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate (deferred tax assets, DTA) cui si applica la disciplina sulla trasformazione in crediti d'imposta e che risultano non ancora dedotte (ai fini IRES e IRAP) fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, sono deducibili:

- per il 5% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2019;
- per il 3% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020;
- per il 10% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2021;
- per il 12% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027;
- per il 5% del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2028 e al 31.12.2029.

Abolizione dell'ACE (Comma 1080)

E' prevista, a partire dal 2019, l'abrogazione dell'ACE "Aiuto alla Crescita Economica" agevolazione introdotta dall'art. 1 del DL 201/2011 che consentiva di portare in deduzione dal reddito d'impresa una quota dello stesso proporzionale agli incrementi netti di patrimonio registrati rispetto alla dotazione esistente al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2010.

L'agevolazione, seppure depotenziata rispetto al passato, resta efficace per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, con un coefficiente ridotto all'1,5%, rispetto a quello dell'1,6% applicato per il periodo d'imposta precedente.

Dal 2019 l'agevolazione è soppressa, salva la possibilità di utilizzare le eccedenze ACE formatesi sino al 2018, che derivano da incrementi di patrimonio netto non sfruttati in quanto il reddito d'impresa era inferiore a quello agevolabile, o l'impresa era in perdita, per abbattere il reddito dei successivi esercizi.

IRAP Abrogazione delle deduzioni per lavoratori al sud e del credito d'imposta per i soggetti privi di dipendenti (Commi 1085-1087)

La legge di Bilancio 2019, con le modifiche intervenute in sede di maxiemendamento, ha abrogato le maggiori deduzioni IRAP previste per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo d'imposta nelle regioni del Sud Italia e il credito d'imposta del 10 per cento che la legge di Stabilità 2015 riconosceva a favore delle imprese senza lavoratori dipendenti.

La Manovra cambia parte dell'art. 11 D.Lgs. n. 446/1997 contenente le disposizioni relative al c.d. "cuneo fiscale" abrogando la deduzione di cui al comma 1, lettera a), n. 3) di 15.000 euro, su base annua per i lavoratori a tempo indeterminato impiegati nelle regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia; ulteriormente incrementata a 21.000 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni impiegati nelle medesime regioni.

Rimane la deduzione forfettaria di cui all'art. 11, comma 1, lettera a), numero 2 pari a 7.500 euro, su base annua, per ogni lavoratore dipendente a tempo indeterminato impiegato nel periodo di imposta; aumentata a 13.500 euro per i lavoratori di sesso femminile nonché per quelli di età inferiore ai 35 anni;

Viene altresì eliminato il credito d'imposta, pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie, per i soggetti passivi IRAP che non impiegano lavoratori dipendenti a tempo indeterminato o determinato, istituito dall'art. 1 comma 21 della L. 190/2014 a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015, per i soggetti "solari").

Non è prevista una specifica disposizione di decorrenza. Tenuto conto che la legge di bilancio 2019 è entrata in vigore l'1.1.2019, la soppressione dovrebbe riguardare il credito d'imposta che sarebbe maturato dal periodo d'imposta in corso a tale data (dal periodo d'imposta 2019, per i soggetti

“solari”) e che sarebbe stato utilizzabile in compensazione dal periodo d’imposta successivo (dal periodo d’imposta 2020, per i soggetti “solari”).

Agevolazioni e crediti imposta

Abrogazione della riduzione al 50% dell'aliquota IRES per gli enti non commerciali (Commi 51-52)

La Legge di Bilancio ha previsto l'abrogazione dell'art. 6 del DPR 601/73, recante la riduzione al 50% dell'IRES per alcuni enti senza scopo di lucro che svolgono attività di assistenza e beneficenza, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018²³. E' stabilito, inoltre che, ai fini della determinazione degli acconti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019, per i soggetti "solari"), occorre considerare, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota ordinaria del 24%.

Tale disposizione ha destato critiche e rimostranze nel mondo del no profit, tant'è che in sede di conversione del c.d. "decreto semplificazioni" (DL 14 dicembre 2018 n.135) si prevede di ripristinare la riduzione alla metà dell'aliquota IRES per le organizzazioni no profit, abrogando i commi 51 e 52 dell'art. 1 della L. 145/2018 e ripristinando di fatto l'art. 6 del DPR 601/73 in commento.

²³ Si tratta in particolare dei seguenti soggetti dotati di personalità giuridica:

- enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza;
- istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali;
- enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione;
- istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, costituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "in house providing" e che siano costituiti e operanti alla data del 31.12.2013.

Credito R&S (Commi 70-72)

La Manovra 2019 apporta modifiche sostanziali al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013, già oggetto di precedenti revisioni²⁴, limitandone l'ambito di applicazione.

In sintesi, la misura in vigore prima delle ultime modifiche prevedeva un credito di imposta pari al 50% delle spese incrementalmente (rispetto alla media delle spese in ricerca e sviluppo relative al triennio 2012-2014), con un'agevolazione massima annuale di 20 milioni di euro per impresa.

Dal 2019 il beneficio è limitato al 25%, salvo mantenersi nella misura del 50% solo con riferimento alle spese incrementalmente relative a:

- spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati nonché con imprese residenti start up e PMI innovative per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione che non si tratti di imprese appartenenti al medesimo gruppo dell'impresa committente.

L'importo massimo annuale è ora fissato in 10 milioni di euro per ciascun beneficiario.

La presenza di aliquote differenziate in base alle tipologie di spese agevolabili determina un nuovo criterio di calcolo del beneficio spettante, che impone di calcolare l'eccedenza agevolabile come differenza tra l'ammontare delle spese ammissibili sostenute nel periodo agevolato e la media del triennio

²⁴ Si ricorda che il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo, come disciplinato dall'art. 3 del Decreto Legge 23 dicembre 2013, n. 145 "Destinazione Italia" era stato già modificato a opera della Legge di Stabilità 2015 (art. 1, comma 35, legge 23 dicembre 2014, n. 190) in modo da rendere la misura più efficace nell'incentivare sia gli investimenti sia l'occupazione di personale con un profilo professionale qualificato.

2012-2014, al fine di individuare la quota di su cui applicare l'aliquota del 50% e la restante quota su cui applicare l'aliquota del 25%²⁵.

Viene anche introdotta una norma interpretativa con riferimento all'art. 3 comma 1-bis del DL 145/2013, in base alla quale ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile si considerano rilevanti esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano.

L'agevolazione è estesa alle spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale.

La manovra interviene anche sugli adempimenti formali che le imprese devono rispettare per l'applicazione del credito d'imposta. Sotto il profilo procedurale, l'utilizzo del credito d'imposta, sin dal 2018, viene subordinato al rispetto degli obblighi di certificazione delle spese, sinora previsto solo per le piccole imprese. Le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono inoltre tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati e lo stato di avanzamento delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione.

Inoltre, la fruizione del credito è subordinata all'avvenuta certificazione delle spese, nel senso che l'utilizzo in compensazione del bonus non potrà iniziare se non a partire dalla data in cui viene adempiuto l'obbligo di certificazione.

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 mentre le modifiche concernenti gli aspetti

²⁵ Ad esempio, se nel periodo d'imposta 2019 si ha un'eccedenza agevolabile pari a 250mila euro e l'ammontare delle spese agevolabili alle quali si applica l'aliquota del 25% risulta pari a 100mila, mentre per le altre spese si applica l'aliquota del 50%, il credito d'imposta sarà pari a 100mila euro, cioè 25mila euro (25% di 100mila) più 75mila euro (50% di 150mila).

formali e documentali riguardano già il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

Credito d'imposta per l'acquisto di prodotti in plastica riciclata (Commi 73-76)

La Manovra dispone, per gli anni 2019 e 2020, un credito d'imposta a favore delle imprese che incrementano il riciclaggio delle plastiche miste e degli scarti non pericolosi dei processi di produzione industriale e della lavorazione di selezione e di recupero dei rifiuti solidi urbani, in alternativa al recupero energetico, al fine di ridurre l'impatto ambientale degli imballaggi e il livello di rifiuti non riciclabili derivanti da materiali da imballaggio.

Oggetto dell'agevolazione in esame è l'acquisto di prodotti realizzati con materiali provenienti dalla raccolta differenziata degli imballaggi in plastica; imballaggi biodegradabili e compostabili (conformi alla normativa UNI EN 13432:2000) o derivanti dalla raccolta differenziata della carta e dell'alluminio.

Il credito d'imposta, pari al 36% delle spese sostenute e documentate per i predetti acquisti; è riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 20.000,00 euro per ciascun beneficiario, nel limite massimo complessivo di un milione di euro per ciascuno degli anni 2020 e 2021.

Un apposito decreto interministeriale definirà le disposizioni attuative dell'agevolazione.

Credito formazione 4.0 (Commi 78-81)

Viene prorogato, per il 2019, il credito d'imposta introdotto dalla Finanziaria 2018 (art. 1 commi 46-56 L. 205/2017)²⁶, per le imprese che investono in formazione "digitale" dei propri dipendenti finalizzata a acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano Industria 4.0 (quali big data, robotica avanzata, integrazione digitale dei processi aziendali, ecc.).

²⁶ Originariamente il credito d'imposta era pari al 40% delle spese sostenute relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui viene occupato in attività di formazione negli specifici ambiti, ed era riconosciuto fino ad un importo massimo annuale di 300 mila euro per ciascun beneficiario.

Viene modificata la misura dell'agevolazione:

- per le piccole imprese nella misura del 50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.
- per le medie imprese in misura pari al 40% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.
- per le grandi imprese in misura pari al 30% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di 200.000,00 euro

Credito d'imposta per erogazioni liberali per interventi su edifici e terreni pubblici (Commi 156-161)

Viene introdotto un credito d'imposta del 65% per le erogazioni liberali finalizzate a finanziare interventi su edifici e terreni pubblici, a favore di persone fisiche, enti non commerciali, titolari di reddito d'impresa.

Sono agevolabili le erogazioni liberali effettuate in denaro, nei periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2018 (quindi dal 2019, per i soggetti "solari"), per interventi su edifici e terreni pubblici, sulla base di progetti presentati dagli enti proprietari, ai fini della bonifica ambientale, compresa la rimozione dell'amianto dagli edifici, della prevenzione e risanamento del dissesto idrogeologico, della realizzazione e ristrutturazione di parchi e aree verdi attrezzate e il recupero di aree dismesse di proprietà pubblica, anche se destinate ai soggetti concessionari o affidatari dei beni oggetto di tali interventi.

Il credito d'imposta del 65% è riconosciuto nel limite del 20% del reddito imponibile, per le persone fisiche e gli enti non commerciali; nel limite del 10 per mille dei ricavi annui, per i titolari di reddito d'impresa.

Con apposito decreto saranno definite le disposizioni attuative dell'agevolazione.

Rifinanziamento Legge Sabatini (Comma 200)

Viene disposto il rifinanziamento della cosiddetta "Legge Sabatini" (art. 2 del DL 69/2013 e art. 1 comma 40 della L. 205/2017), per un ammontare di 48 milioni di euro per il 2019; 96 milioni di euro per ciascuno degli anni dal 2020 al 2023 e 48 milioni di euro per il 2024.

Agevolazioni fiscali per investimenti in start up innovative (Comma 218 e 220)

La legge di bilancio 2019 incrementa le agevolazioni per i soggetti che investono nel capitale delle start up innovative.

Si ricorda che l'art. 29 del DL 18 ottobre 2012 n. 179 ha introdotto una normativa di favore che consente ai soggetti IRPEF e ai soggetti IRES di detrarre o dedurre le somme investite in imprese start up innovative (circ. Agenzia delle Entrate 11 giugno 2014 n. 16); tale agevolazione è stata modificata e messa a regime dal 2017 (art. 1 commi 66-68 della L. 232/2016).

Ciò premesso, la legge di bilancio 2019 prevede ora che, dal 2019, le aliquote di cui all'art. 29 DL 179/2012 sono incrementate dal 30% al 40%. La nuova aliquota del 40% si applica indipendentemente dalla tipologia di start up innovativa beneficiaria, riguardando anche le start up innovative a vocazione sociale e quelle che commercializzano esclusivamente prodotti e servizi innovativi ad alto valore tecnologico in ambito energetico

Consegue che ora, per le persone fisiche, la detrazione IRPEF è stabilita nella misura del 40% della somma investita nel capitale sociale delle start up innovative, fino ad un investimento massimo di 1.000.000 di euro annui.

Per le persone giuridiche, la deduzione IRES è del 40% dell'investimento, con tetto massimo di investimento annuo pari a 1.800.000 euro. Per tali soggetti l'agevolazione è riconosciuta in misura pari al 50% qualora sia acquisito l'intero capitale sociale di start up innovative e il beneficiario sia soggetto passivo IRES diverso da start up innovative; a condizione che l'intero capitale sociale sia acquisito e mantenuto per almeno tre anni.

Le nuove misure dell'agevolazione previste dalla legge di bilancio 2019 sono subordinate all'autorizzazione della Commissione europea.

Regime agevolato per i venture capital (Comma 219)

La Manovra interviene in materia di *venture capital*²⁷, da un lato prevedendo la possibilità per lo Stato di investire direttamente nei fondi e dall'altra intervenendo sulle agevolazioni fiscali previste per gli investitori.

Viene quindi istituito presso il Ministero dello sviluppo economico un fondo per il sostegno al *venture capital*, con risorse annue pari a 30 milioni di euro dal 2019 al 2021 e 5 milioni di euro dal 2022 al 2025, attraverso il quale lo Stato potrà investire in classi di quote o azioni a) di uno o più organismi di investimento collettivo del risparmio chiusi di cui all'art. 1 co. 1 lett. k-ter) del DLgs. 58/98 o di SICAF (società di investimento a capitale fisso) di cui all'art. 1 co. 1 lett. i-bis) del DLgs. 58/98; b) di uno o più fondi di *venture capital* come definiti dall'art. 31 co. 2 del DL 98/2011, coprendo tutte le diverse fasi di investimento.

La legge di bilancio 2019, inoltre, apporta delle modifiche alla definizione di *venture capital* ai fini dell'agevolazione prevista dall'art. 31 del DL 98/2011 che prevede un beneficio fiscale per i soggetti, persone fisiche o giuridiche, che investono in tali organismi di investimento collettivo del risparmio²⁸.

A tali fini vengono definiti fondi per il *venture capital* gli OICR residenti in Italia che investono almeno l'85% (prima 75%) del valore degli attivi in piccole e medie imprese non quotate su mercati regolamentati, nella fase di i) sperimentazione (seed financing), ii) costituzione (start-up financing), iii) avvio dell'attività (early-stage financing) o sviluppo del prodotto (expansion o scale up financing); e per il resto in PMI di cui all'art. 1 co. 1 lett. w-quater.1) del DLgs. 58/98.

²⁷ I fondi di *venture capital* sono fondi di investimento che, agendo per proprio conto, gestiscono fondi individuali, istituzionali o interni, al fine di investire in imprese non quotate

²⁸ Per i fondi comuni di investimento non immobiliari, istituiti in Italia e quelli con sede in Lussemburgo già autorizzati al collocamento nel territorio dello Stato, è prevista in generale l'esenzione dalle imposte sui redditi ex art. 73 co. 5-quinquies del TUIR, sul risultato di gestione conseguito con imposizione in capo ai partecipanti, detentori delle quote del fondo, dei proventi distribuiti dal fondo. Tuttavia in deroga a tale regola, l'art. 31 del DL 98/2011 prevede l'esclusione da imposizione dei proventi derivanti dalla partecipazione al fondo di *venture capital*.

Rispetto al testo precedente, poi, viene modificato il requisito che prevede l'esercizio di un'attività di impresa da parte della società destinataria dell'investimento da non più di 36 mesi, prevedendo che l'attività di impresa debba essere esercitata da meno di 7 anni (comma 3 lett. e) dell'art. 31 del DL 98/2011).

Voucher innovation manager (Commi 228 e 230)

La legge di bilancio 2019 prevede il riconoscimento alle PMI e alle reti di imprese del c.d. "voucher manager". Si tratta di un contributo a fondo perduto per l'acquisto di prestazioni consulenziali di natura specialistica finalizzate a sostenere i processi di trasformazione tecnologica e digitale attraverso le tecnologie abilitanti previste dal Piano nazionale impresa 4.0 e di ammodernamento degli assetti gestionali e organizzativi dell'impresa, compreso l'accesso ai mercati finanziari e dei capitali.

Il contributo è riconosciuto per i due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2018, vale a dire per il 2019 e 2020 per i soggetti "solari".

Per le micro e piccole imprese, il contributo è riconosciuto per ciascun periodo d'imposta in misura pari al 50% dei costi sostenuti, entro il limite massimo di 40.000,00 euro.

Per le medie imprese, il contributo è riconosciuto per ciascun periodo d'imposta in misura pari al 30% dei costi sostenuti, entro il limite massimo di 25.000,00 euro.

In caso di adesione a un contratto di rete di cui all'art. 3 del DL 5/2009, avente nel programma comune lo sviluppo di processi innovativi in materia di trasformazione tecnologica e digitale attraverso le tecnologie abilitanti previste dal Piano nazionale impresa 4.0 e di organizzazione, pianificazione e gestione delle attività, compreso l'accesso ai mercati finanziari e dei capitali, il contributo è riconosciuto alla rete in misura pari al 50% dei costi sostenuti e entro il limite massimo complessivo di 80.000,00 euro.

Agevolazione "Resto al Sud" (Comma 601)

Legge di Bilancio 2019 va a potenziare l'incentivo Resto al Sud di Invitalia al fine di favorire la nascita di nuove imprese nel Mezzogiorno. Si tratta una delle agevolazioni introdotte dal DL 91/2017 a favore del

Mezzogiorno con l'obiettivo di incentivare la nascita di nuove attività imprenditoriali condotte da giovani in quei territori fortemente svantaggiati a livello economico ed occupazionale; in particolare si fa riferimento a una serie di incentivi fiscali (contributo a fondo perduto e finanziamenti a tasso zero) che possono coprire il 100% delle spese effettuate, per i giovani tra i 18 ed i 35 anni residenti in una delle seguenti regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia che intendono aprire una nuova impresa.

La Manovra ha previsto l'ampliamento della platea di potenziali beneficiari che viene ampliata elevando da 35 a 45 anni l'età massima entro la quale è possibile accedere all'agevolazione; il beneficio spetta quindi ai soggetti di età compresa tra i 18 e i 45 anni. E' prevista anche l'estensione dell'agevolazione alle attività libero professionali, originariamente escluse.

Credito d'imposta per erogazioni liberali a favore della ristrutturazione di impianti sportivi pubblici c.d. "Sport bonus" (Commi 621-627)

Viene prorogato, con modifiche in merito alla misura dell'agevolazione, il credito d'imposta introdotto dalla Legge Finanziaria 2018, per le erogazioni liberali destinate a interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici e per la realizzazione di nuove strutture sportive pubbliche "Sport bonus".

L'art. 1 comma 363 ss. della L. 205/2017 aveva introdotto dal 2018 un credito d'imposta del 50% delle erogazioni liberali in denaro fino a 40mila euro (e nei limiti del 3 per mille dei ricavi annui) effettuate per interventi di restauro o ristrutturazione di impianti sportivi pubblici, a favore di persone fisiche, enti non commerciali e soggetti titolari di reddito d'impresa.

E' possibile beneficiare dello "Sport Bonus" anche per le erogazioni liberali in denaro effettuate nel 2019, anche nel caso in cui le stesse siano destinate ai soggetti concessionari o affidatari degli impianti medesimi.

La misura passa al 65% delle erogazioni liberali effettuate ed è il beneficio è riconosciuto nel limite del 20% del reddito imponibile, per le persone fisiche e gli enti non commerciali; nel limite del 10 per mille dei ricavi annui, per i titolari di reddito d'impresa.

Con apposito decreto saranno definite le disposizioni attuative dell'agevolazione

Concessione gratuita di terreni a giovani imprenditori agricoli (Commi 654-656)

E' prevista l'assegnazione a titolo gratuito, per un periodo non inferiore a 20 anni, a favore di determinati soggetti, di alcuni terreni agricoli statali o di proprietà di enti pubblici già destinati all'alienazione o alla locazione oltre che la concessione di un mutuo per l'acquisto della prima casa in prossimità del terreno concesso gratuitamente²⁹.

I potenziali beneficiari sono individuati in nuclei familiari con tre o più figli, almeno uno dei quali sia nato negli anni 2019, 2020 e 2021 e società costituite da giovani imprenditori agricoli che riservano ai predetti nuclei familiari una quota societaria almeno pari al 30%.

Ed inoltre, ai nuclei familiari che accedono alla suddetta concessione di terreni è concesso, a richiesta, un mutuo di importo fino a 200.000,00 euro, per la durata di 20 anni, a tasso di interesse pari a zero, per l'acquisto della prima casa in prossimità del terreno assegnato.

I criteri e le modalità di attuazione di tali disposizioni dovranno essere individuati con apposito decreto interministeriale.

²⁹ In particolare, l'assegnazione gratuita può riguardare:

- a) una quota del 50% di "terreni agricoli e a vocazione agricola, non utilizzabili per altre finalità istituzionali, di proprietà dello Stato non ricompresi negli elenchi predisposti" (art. 66 co. 1 del DL 24.1.2012 n. 1) ai sensi del DLgs. 85/2010 "nonché di proprietà degli enti pubblici nazionali, da locare o alienare a cura dell'Agenzia del demanio", come individuati dal DM 20.5.2014;
- b) una quota del 50% di terreni agricoli abbandonati o incolti individuati dai Comuni delle Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia affinché potessero essere dati in concessione a soggetti di età compresa tra 18 e 40 anni previa presentazione di un progetto volto alla valorizzazione e all'utilizzo del bene (art. 3 del DL 20.6.2017 n. 91).

Agevolazioni del coltivatore diretto estese al coadiuvante (Comma 705)

Risolvendo una *vexata quaestio*, il legislatore estende ai familiari coadiuvanti del coltivatore diretto, che risultano iscritti nella gestione assistenziale e previdenziale agricola quali coltivatori diretti, la disciplina fiscale propria dei titolari dell'impresa agricola al cui esercizio i predetti familiari partecipano attivamente.

In passato la giurisprudenza della Corte di Cassazione (sentenze n. 11979, 12422 e 12423 del 2017 aveva escluso l'applicazione delle agevolazioni ICI/IMU (esenzione per i terreni agricoli) a favore di tali soggetti anche se iscritti negli appositi elenchi previdenziali ai sensi dell'art. 11, legge n. 9/1963. Ciò in quanto l'art. 1, comma 13, della legge di Stabilità 2016, nel delineare il regime di esenzione dall'ICI per i terreni agricoli, richiede che ricorrano contemporaneamente il requisito oggettivo, del possesso e della conduzione del terreno agricolo e quello soggettivo, ossia la qualifica di coltivatore diretto e di imprenditore agricolo professionale (IAP), iscritto nella previdenza agricola.

Il Ministero delle Finanze, con la nota n. 20535 del 23 maggio 2016) aveva affermato che le disposizioni di carattere agevolativo contenute nella legge di Stabilità 2016 potevano trovare applicazione anche nei confronti di familiari coadiuvanti del coltivatore diretto se risultano proprietari o comproprietari dei terreni agricoli coltivati dall'impresa agricola diretto coltivatrice, di cui è titolare un altro componente del nucleo familiare.

La Legge di bilancio risolve ora ogni dubbio ed equipara sotto il profilo fiscale (non solo in ambito ICI-IMU ma anche Irpef) il familiare coadiuvante all'imprenditore agricolo.

Agevolazione assunzione giovani eccellenze (Comma 706 e ss)

Sotto il profilo previdenziale è prevista una nuova agevolazione in caso di assunzione a tempo indeterminato delle giovani eccellenze.

L'agevolazione consiste nell'esonero contributivo, fino a 8.000 euro, per l'assunzione di giovani ricercatori e giovani che hanno ottenuto la laurea tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2019 con la votazione di 110 e lode e con una media ponderata di almeno 108/110, entro la durata legale del corso di studi e

prima del compimento del trentesimo anno di età, in università statali o non statali legalmente riconosciute.

Credito d'imposta per investimenti pubblicitari (Comma 762)

La Manovra interviene sul credito d'imposta per investimenti pubblicitari istituito dal 2018 per le imprese, i lavoratori autonomi e gli enti non commerciali in relazione agli investimenti pubblicitari effettuati sulla stampa quotidiana e periodica, anche online, e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, a condizione che l'ammontare complessivo di tali investimenti superi almeno dell'1% l'importo degli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi d'informazione nell'anno precedente (articolo 57-bis del decreto legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla legge 21 giugno 2017, n. 96, e successive modificazioni).

Il credito d'imposta è pari al 75% del valore incrementale degli investimenti effettuati, elevato al 90% nel caso di microimprese, piccole e medie imprese e start-up innovative. La Legge di bilancio 2018 precisa che l'agevolazione è concessa nei limiti previsti per gli aiuti "de minimis" dal regolamento comunitario.

Credito d'imposta per le edicole (Commi 806-809)

Viene introdotto per gli anni 2019 e 2020 un credito d'imposta a favore degli esercenti attività commerciali che operano esclusivamente nel settore della vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici.

L'agevolazione si estende anche agli esercenti attività commerciali non esclusivi, individuati dall'art. 2 comma 3 del DLgs. 170/2001, a condizione che la predetta attività commerciale rappresenti l'unico punto vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici nel Comune di riferimento.

Il credito d'imposta spetta nella misura massima di 2.000,00 euro ed è parametrato agli importi pagati a titolo di IMU, TASI, COSAP e TARI con riferimento ai locali dove si svolge l'attività di vendita al dettaglio di giornali, riviste e periodici, nonché ad altre eventuali spese di locazione o ad altre spese, da individuarsi con apposito decreto, anche in relazione all'assenza di punti vendita della stampa nel territorio comunale.

Riduzione di alcuni crediti d'imposta (Comma 805)

La Manovra prevede la riduzione dei seguenti crediti d'imposta, in misura da determinarsi mediante decreto ministeriale:

- ✓ credito d'imposta per esercenti sale cinematografiche (art. 18 co. 1 della L. 220/2016);
- ✓ credito d'imposta per esercenti attività di vendita di libri al dettaglio (art. 1 co. 319 della L. 205/2017);
- ✓ credito d'imposta per investimenti in editoria e programmi di ristrutturazione economica (art. 8 della L. 62/2001).

Incentivi per l'acquisto di veicoli meno inquinanti e per le auto elettriche (Commi 1031 e ss)

La legge di bilancio 2019 introduce alcune misure volte ad incentivare l'acquisto di autoveicoli a minore impatto sull'ambiente:

- 1) Contributi per le nuove auto e moto a basse emissioni: per coloro che acquistano, dall'1.03.2019 al 31.12.2021, anche in locazione finanziaria, e immatricolano in Italia un veicolo di categoria M1 nuovo di fabbrica, con emissioni di anidride carbonica fino a 70 g/km, qualora il prezzo del veicolo risultante dal listino ufficiale sia inferiore a 50.000,00 euro IVA esclusa³⁰;

³⁰ Il contributo spetta per l'acquisto di autovetture aventi al massimo otto posti a sedere oltre al sedile del conducente), con emissioni di biossido di carbonio (CO₂) fino a 70 g/km. Il contributo è corrisposto agli acquirenti dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto. I venditori sono rimborsati dalle imprese costruttrici o importatrici, le quali, a loro volta, potranno recuperare detti importi come credito d'imposta in compensazione nel modello F24. La misura del contributo varia a seconda che, contestualmente all'acquisto, si provveda o meno alla rottamazione di un veicolo della medesima categoria ed è parametrata al numero dei grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro che non possono comunque superare il limite di 70 g/km. Nel caso in cui, contestualmente all'acquisto del nuovo veicolo M1 avente i requisiti di cui si è detto, si consegna contestualmente per la rottamazione un veicolo della medesima categoria omologato nelle classi Euro 1, 2, 3 o 4, il contributo sarà pari a: euro 6.000,00, se le emissioni di CO₂ del veicolo nuovo M1 variano da 0 a 20 g/km; euro 2.500,00, con emissioni da 21 a 70 g/km. In assenza della

- 2) Detrazione per l'acquisto e la posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica (Commi 1039-1041): inserendo l'art. 16-ter al DL 63/2013, viene introdotta una nuova detrazione IRPEF del 50% per le spese documentate sostenute dall'1.3.2019 al 31.12.2021, relative all'acquisto e alla posa in opera di infrastrutture di ricarica dei veicoli alimentati ad energia elettrica, ivi inclusi i costi iniziali per la richiesta di potenza addizionale fino ad un massimo di 7 kW; la detrazione è calcolata su un ammontare complessivo di spesa non superiore a 3.000,00 euro e deve essere ripartita tra gli aventi diritto in dieci quote annuali di pari importo
- 3) Contributo per l'acquisto e la rottamazione di moto (Comma 1057-1064): è previsto un contributo del 30% del prezzo (fino ad un massimo di 3.000,00 euro) per coloro che acquistano, nell'anno 2019, una moto elettrica o ibrida delle categorie L1e e L3e e contestualmente ne rottamano una di categoria euro 0, 1, 2³¹.
- 4) Nuova imposta per i veicoli più inquinanti (Comma 1042): è introdotta una nuova imposta per gli acquisti, anche in locazione finanziaria, e le immatricolazioni, dall'1.3.2019 al 31.12.2021, di un nuovo veicolo di categoria M1 con un numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro eccedenti la soglia di 160 CO₂ g/km³².

rottamazione, il contributo sarà pari a: 4.000,00 euro, con emissioni di CO₂ da 0 a 20 g/km; 1.500,00 euro, con emissioni da 21 a 70 g/km.

³¹ E' corrisposto dal venditore mediante compensazione con il prezzo di acquisto, che è rimborsato dalle imprese costruttrici o importatrici degli stessi, le quale invece, recuperano detti importi come credito d'imposta per il versamento delle ritenute dell'IRPEF operate in qualità di sostituto d'imposta sui redditi da lavoro dipendente, dell'IRPEF, dell'IRES e dell'IVA dovute, anche in acconto, per l'esercizio in cui viene richiesto al PRA l'originale del certificato di proprietà e per i successivi.

³² L'imposta dovuta, da versare mediante il modello F24, è parametrata a quanto inquina il veicolo ed il suo ammontare è così differenziato in base alle emissioni di biossido di carbonio:

- da 161 a 175 g/km di emissioni dei veicoli M1, l'imposta è pari a € 1.100,00;
- da 176 a 200 g/km è pari a 1.600,00 euro;
- da 201 a 250 g/km è pari a 2.000,00 euro;
- superiore a 250 g/km è pari a 2.500,00 euro

Da ultimo si segnala che La Legge di bilancio prevede la riduzione della tassa automobilistica per le auto storiche. In particolare, viene ridotta del 50% la tassa automobilistica (c.d. "bollo auto") per gli autoveicoli e motoveicoli di interesse storico e collezionistico con anzianità di immatricolazione compresa tra i 20 e i 29 anni e in possesso del certificato di rilevanza storica di cui all'art. 4 del DM 17.12.2009 e qualora il riconoscimento di storicità sia riportato sulla carta di circolazione

Novità fiscali in materia IVA e imposte indirette

Aliquote Iva (Commi 2-4)

In relazione all'aumento delle aliquote IVA ordinaria e ridotta previsto dalla "clausola di salvaguardia" introdotta dalla legge di Stabilità 2014 (art. 1 comma 718 lett. a) e b) della L. 190/2014) è previsto il rinvio al 2020 con una rimodulazione degli eventuali aumenti. Per il 2019 sono quindi confermate l'aliquota ordinaria IVA del 22% e l'aliquota ridotta del 10%.

Fatta salva l'adozione di provvedimenti normativi che assicurino gli stessi effetti positivi sui saldi di finanza pubblica, è disposto che l'aliquota ordinaria IVA passi al 25,2% a decorrere dall'1.1.2020 e al 26,5% a decorrere dall'1.1.2021; parimenti l'aliquota ridotta del 10% è aumentata al 13% a decorrere dall'1.1.2020.

La Legge di bilancio interviene altresì a modificare alcune aliquote IVA agevolate.

Si stabilisce che devono intendersi compresi nei beni soggetti all'aliquota IVA del 10% di cui al n. 114) della Tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72, anche i dispositivi medici a base di sostanze normalmente utilizzate per cure mediche, per la prevenzione delle malattie e per trattamenti medici e veterinari, classificabili nella voce 3004 della nomenclatura combinata di cui all'allegato 1 del regolamento di esecuzione (UE) 2017/1925 della Commissione del 12 ottobre 2017. Si tratta in particolare di "*Medicamenti costituiti da prodotti anche miscelati, preparati per scopi terapeutici o profilattici, presentati sotto forma di dosi (compresi i prodotti destinati alla somministrazione per assorbimento percutaneo) o condizionati per la vendita al minuto*". Sono esclusi i prodotti delle voci doganali 3002, 3005 o 3006, in cui rientrano, fra gli altri, il sangue e sieri vaccini e simili (3002) e dispositivi quali ovatte, bende, cerotti medicati (3005) e, infine suture sterili per uso chirurgico etc. (3006).

Ai fini IVA, tra i prodotti della panetteria ordinaria, per i quali si applica l'aliquota del 4% devono intendersi compresi, oltre ai cracker e alle fette biscottate, anche quelli contenenti ingredienti e sostanze ammessi dal Titolo III della L. 4.7.67 n. 580, con la sola inclusione degli zuccheri già previsti dalla L. 580/67, ovvero destrosio e saccarosio, i grassi e gli oli alimentari industriali ammessi dalla legge, i cereali interi o in granello e i semi, i semi oleosi, le erbe

aromatiche e le spezie di uso comune. La norma dispone che non si dà luogo a rimborsi di imposte già pagate e non è consentita la variazione IVA in diminuzione ai sensi dell'art. 26 co. 2 del DPR 633/72.

Fattura Elettronica (Commi 53-54)

La Legge di Bilancio, tenuto conto del mancato rinvio dell'obbligo di fatturazione elettronica che ha preso avvio dal 1° gennaio 2019, ha disposto alcune semplificazioni procedurali.

In primis, con riferimento agli operatori sanitari è stato previsto l'esonero dall'obbligo di fattura elettronica quando i dati da fatturare sono oggetto di invio al sistema della tessera sanitaria (TS), così da adeguare la normativa alle prescrizioni del Garante privacy contenute nel provvedimento del 20.12.2018

Giova rilevare che il c.d. decreto semplificazione DL 135/2018, come modificato in sede di conversione in legge, prevede l'estensione del divieto di emettere fattura elettronica anche per le prestazioni sanitarie effettuate nei confronti di persone fisiche da parte di soggetti non tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera sanitaria. Alla luce di tale modifica, sarà dunque sempre vietata l'emissione di fatture elettroniche per tutte le prestazioni aventi carattere sanitario, a prescindere dal fatto che sia dovuto o meno l'invio dei relativi dati al Sistema TS.

La legge di bilancio 2019 esclude che i committenti e cessionari che stipulano con le associazioni sportive dilettantistiche contratti di sponsorizzazione o pubblicità debbano provvedere alla fatturazione e registrazione delle singole operazioni. In particolare, con modifica dell'art. 10 del DL 119/2018, è stata eliminata la previsione in base alla quale, per i soggetti passivi IVA che si avvalgono del regime speciale di cui alla L. 398/91 (es. associazioni sportive dilettantistiche o associazioni di promozione sociale), gli obblighi di fatturazione e registrazione relativi a contratti di sponsorizzazione e pubblicità devono essere adempiuti dai cessionari, ove soggetti IVA stabiliti in Italia. Resta fermo, invece, l'esonero dall'obbligo di fatturazione elettronica per gli enti in argomento qualora gli stessi abbiano conseguito proventi da attività commerciali per un importo non superiore a 65.000,00 euro.

Si ricorda, invece che l'obbligo di emettere la fattura elettronica grava sui soggetti (imprenditori individuali, gli artisti e professionisti) che beneficeranno del regime di flat tax dal 1° gennaio 2020, con l'applicazione di imposta sostitutiva per le imposte sui redditi e l'Irap del 20% su ricavi o compensi fino a 100.000 euro. Tali soggetti sono infatti obbligati a emettere fattura elettronica, a differenza dei soggetti in regime forfettari esclusi da tale obbligo,

Da ultimo, La Legge di bilancio ha istituito un credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico per la trasmissione telematica dei corrispettivi. Si ricorda, infatti, che a partire dal 1 gennaio 2020 la memorizzazione elettronica e la trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri sarà obbligatorio per tutti i commercianti al minuto e, sin dal 1 luglio 2019 per i soggetti con volume d'affari superiore a 400 mila euro.

Per l'acquisto o l'adattamento degli strumenti per memorizzare e trasmettere i corrispettivi è quindi introdotto un contributo, nella forma del credito d'imposta utilizzabile in compensazione tramite F24, nella misura massima di 250 euro in caso di acquisto e 50 euro in caso di adattamento, al soggetto obbligato alla memorizzazione e trasmissione dei corrispettivi e non più al fornitore o installatore.

Imposta di registro (Comma 1084)

Il legislatore è intervenuto a qualificare come norma interpretativa la disposizione di cui all'art. 20 del DPR 131/86 (TUR) come precedentemente modificata dalla Legge di Bilancio 2018.

Come noto, la Finanziaria 2018 aveva riscritto la disposizione in oggetto che regola l'interpretazione degli atti ai fini dell'applicazione dell'imposta di registro³³. La *ratio* di tale intervento legislativo era quello di precisare il

³³ Si riporta il testo della norma di cui all'art. 20 DPR 131/1986 vigente prima dell'intervento della Legge di Bilancio 2018: *"L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici degli atti presentati alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente"*.

Il testo in vigore dal 1° gennaio 2018 è il seguente: *"L'imposta è applicata secondo la intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, sulla base degli elementi desumibili dall'atto"*

contenuto della norma e circoscriverne l'ambito di applicazione, al fine di contrastarne l'applicazione estensiva che ne veniva fatta da parte degli uffici.

La norma, in passato, è stata infatti spesso utilizzata dall'Agenzia delle Entrate, nell'ambito dei propri accertamenti, come disposizione antielusiva ai fini dell'imposta di registro, al fine di riqualificare alcuni atti sulla base non solo degli effetti economici dell'atto stesso, ma anche del collegamento con altri atti. Ciò è avvenuto con particolare riferimento ad operazioni concatenate di conferimento e successiva vendita delle partecipazioni, cosiddetti "*share deal*" ed anche in relazione agli atti di cessione totalitaria delle partecipazioni che venivano riqualificati come cessioni di azienda/ramo d'azienda così da sottoporli ad imposta proporzionale, in luogo dell'imposta fissa³⁴.

La legge di bilancio 2018 ha quindi modificato l'art. 20 TUR eliminando ogni possibile collegamento con altri atti e stabilendo che la tassazione ai fini dell'imposta di registro deve essere effettuata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici del singolo atto registrato (e non "degli atti"), sulla base degli elementi desumibili dall'atto stesso prescindendo da quelli extratestuali e dagli effetti economici dell'operazione nel suo complesso.

Ed inoltre, con modifica dell'art. 53-bis del DPR 131/96 che regola le attribuzioni e i poteri degli uffici nell'ambito degli accertamenti in materia di

medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi.

³⁴ Tale interpretazione, peraltro veniva contestata dalla dottrina più autorevole. Assonime nella circolare n. 20 del 2017 aveva evidenziato che «non può essere trascurato il fatto che un'interpretazione siffatta (che assimilasse cioè i trasferimenti di quote societarie a trasferimenti di azienda, nda) non appare prima facie compatibile con la direttiva comunitaria n. 7 del 2008, sulla tassazione della raccolta di capitali (...). Tale direttiva, in sostanza, esclude la possibilità di applicare forme di tassazione indiretta ad operazioni che hanno a oggetto partecipazioni sul presupposto che gli strumenti finanziari rappresentativi del capitale di società devono poter circolare senza che tale circolazione possa essere ostacolata da oneri di carattere tributario». Sul punto è stato anche osservato che, se è vero che il trasferimento dell'intera società consente il subentro dell'acquirente nel possesso dell'azienda detenuta dalla società ceduta, tuttavia non si può non riconoscere che il trasferimento di quote e il trasferimento di azienda rimangono fattispecie contrattuali ben diverse tra loro. È indubbio, infatti, che il negozio di compravendita di partecipazioni e quello di trasferimento di azienda producono effetti giuridici ben differenti, a prescindere dagli interessi economici sottostanti.

imposta di registro, il legislatore aveva anche stabilito che resta *“fermo quanto previsto dall’art. 10-bis della Legge 27 luglio 2000 n. 212”*.

A seguito delle modifiche apportate all’art. 20 TUR dalla legge di bilancio 2018, è pacifico che anche ai fini dell’imposta di registro, per poter contrastare pratiche elusive, occorre far riferimento alla norma generale antiabuso di cui all’art. 10-bis e non alla disposizione di cui all’art. 20 TUR come avveniva in passato.

Dopo l’entrata in vigore di tali modifiche legislative, sono tuttavia sorti forti dubbi circa gli effetti temporali della novellata disposizione di cui all’art. 20 TUR ed in particolare sull’applicabilità retroattiva della stessa alle operazioni poste in essere prima del 2018.

Veniva osservato come la nuova norma non fosse stata qualificata espressamente come norma interpretativa (Agenzia delle Entrate in Telefisco 2018) e, pertanto, non potesse avere effetto con riferimento agli avvisi di accertamento già notificati prima dell’1.1.2018, ma soltanto agli atti notificati da tale data, anche se formati o registrati prima.

Tale orientamento è stato fatto proprio dalla Corte di Cassazione che si è subito pronunciata nel senso di negare la retroattività (Cass. sentenze n. 2007 del 26.1.2018, n. 4407 del 23.02.2018, n. 4590 del 28.02.2018, n. 7637 del 28.03.2018 n. 57489 del 09.03.2018, n. 14999 del 8.06.2018 e n. 29084 del 13.11.2018). Per i giudici di legittimità il novellato art. 20 TUR non ha natura interpretativa ma piuttosto modificativa e innovativa della precedente disciplina in quanto *“ha determinato una rivisitazione strutturale profonda ed antitetica della fattispecie impositiva pregressa”*. Pertanto, secondo la Cassazione, solo per gli atti posti in essere dall’1.1.2018 varrebbe la "nuova" regola secondo cui la registrazione e tassazione ai fini del registro deve essere operata sulla base del solo contenuto del singolo atto, senza considerare atti collegati o elementi extratestuali. Per contro, secondo i giudici, per gli atti anteriori all’1.1.2018, la riqualificazione sarebbe ancora ammissibile senza che si renda necessario applicare la disciplina antiabuso dell’art. 10-bis della L. 212/2000 che impone la dimostrazione della condotta abusiva e il necessario contraddittorio preventivo.

Nella giurisprudenza di merito invece non è mancato chi (C.T. Prov. Reggio Emilia n. 4 del 4.02.2018 e C.T. Prov. Milano n. 3887 del 12.2.2018), invece, ha applicato retroattivamente la nuova disciplina ex art. 20 TUR. Tale posizione è stata sostenuta anche dalla dottrina più accreditata.

In particolare, Assonime, con circolare n. 3 del 6 febbraio 2018, rilevando la natura d'imposta d'atto dell'imposta di registro, il cui presupposto è costituito non tanto dal rapporto giuridico di per sé considerato ma dall'atto che costituisce, modifica o documenta tale rapporto, ha subito sostenuto l'applicazione retroattiva della nuova formulazione dell'art. 20 TUR.

Ciononostante, l'Agenzia e il MEF (interrogazione parlamentare n. 5-00644) hanno continuato a dare indicazioni operative agli uffici di applicare la nuova disposizione solo per le attività di controllo a partire dal 1° gennaio 2018, e quindi dagli atti di liquidazione notificati dall'Agenzia delle entrate a partire da tale data, ciò che ha dato origine ad un rilevante contenzioso nel corso dell'ultimo anno.

Ogni questione ha trovato finalmente una soluzione definitiva grazie all'intervento della Legge di bilancio 2019 che, come anticipato, ha espressamente sancito che la disposizione di cui all'art. 20 TUR, come modificata dalla Manovra 2018, rappresenta una norma di interpretazione autentica, valevole quindi anche per il passato.

Conseguentemente viene esclusa per legge la possibilità di riqualificare gli atti, ai fini dell'imposta di registro, sulla base di elementi ultratestuali o sulla base di atti collegati in base all'art. 20 TUR. In particolare, non sarà quindi più possibile riqualificare come atto di cessione di azienda il conferimento di azienda seguito dalla cessione di quote della conferitaria, anche ove gli atti siano anteriori all'1.1.2018. Una eventuale riqualificazione di tali operazioni, in presenza di finalità elusive, potrà essere operata dagli uffici soltanto applicando la disciplina generale dell'abuso del diritto, di cui all'art. 10-bis della L. 212/2000, nel rispetto quindi della particolare procedura prevista a tutela del contribuente che impone il contraddittorio e pone l'onere della prova a carico dell'ufficio.

Imu e Tasi (Comma 1133)

La legge di bilancio 2019 estende al coniuge del comodatario deceduto, se ci sono figli minori, l'agevolazione IMU e TASI prevista per le abitazioni concesse in comodato ai parenti che le utilizzano come abitazione principale, dal comma 3 dell'art. 13 del DL 201/2011.

Secondo tale norma, è ridotta del 50% la base imponibile per le unità immobiliari, escluse quelle di maggior pregio (A/1, A/8 e A/9), concesse in

comodato dal soggetto passivo ai parenti in linea retta entro il primo grado (cioè ai figli oppure ai genitori) che la destinano ad abitazione principale.

Dall'1.1.2019 anche il coniuge superstite del comodatario, in presenza di figli minori, potrà beneficiare di tale agevolazione per le abitazioni concesse in comodato ai parenti.

In ambito TASI, viene estesa al 2019 la possibilità, per i Comuni che avevano già deliberato la maggiorazione dell'aliquota TASI per gli anni 2016 - 2018 per gli immobili non esentati, "di continuare a mantenere con espressa deliberazione del consiglio comunale la stessa aliquota confermata per gli anni 2016, 2017 e 2018". Ricordiamo che la maggiorazione può giungere fino allo 0,8 per mille e che la somma delle aliquote TASI e IMU per ciascuna tipologia di immobile non deve essere superiore all'aliquota massima consentita dalla legge statale per l'IMU al 31.12.2013, fissata al 10,6 per mille (e ad altre minori aliquote, in relazione alle diverse tipologie di immobile).

Altre novità

Saldo e stralcio debiti a ruolo per contribuenti in grave difficoltà economica (Comma 184-198)

La legge di bilancio 2019 prevede uno stralcio dei debiti iscritti a ruolo per i contribuenti in grave e comprovata situazione di difficoltà economica. Tale istituto è un ulteriore tassello che va ad aggiungersi alle misure della cosiddetta “pace fiscale”, previste nel decreto fiscale collegato (artt. da 1 a 9 del D.L. n. 119/2018)³⁵ e finalizzate a consentire la definizione agevolata di ogni tipo di pendenza con il Fisco.

³⁵ In particolare, gli istituti deflattivi introdotti dal DL 119/2018, come convertito in Legge, oltre al “saldo e stralcio delle cartelle sotto i 1.000 euro” di cui all’art. 4 DL 119/2018, sono i seguenti:

Definizione agevolata dei PVC (art. 1 DL 119/2018): I contribuenti ai quali sia stato notificato entro lo scorso 24 ottobre 2018 un processo verbale di constatazione, relativo a imposte sui redditi e relative addizionali, contributi previdenziali e ritenute, imposte sostitutive, Irap, Iva, Ivie, e Ivafe, possono definirlo, senza applicazione di sanzioni e interessi, accettando per intero tutti i rilievi in essi contenuti. Per accedere alla definizione agevolata è necessario però che entro il 24.10.2018 non sia stato notificato alcun avviso di accertamento e invito al contraddittorio, definibili autonomamente ex art. 2 DL 119/2018. L'Agenzia delle Entrate, con il recente provvedimento 23.1.2019 prot. 17776/2019, ha fornito importanti chiarimenti sulla sanatoria in esame e individuato le modalità operative per accedere alla definizione.

Definizione agevolata degli accertamenti (art. 2 DL 119/2018): entro il 23.11.2018 (termine per il ricorso avverso l’atto) era consentito definire senza pagamento di sanzioni, interessi e oneri accessori gli avvisi di accertamento, di rettifica, di liquidazione, gli atti di recupero, gli inviti al contraddittorio pervenuti entro il 24 ottobre 2018 che non fossero stati impugnati alla stessa data; entro il 13.11.2018 gli atti di accertamento con adesione notificati entro la stessa data del 24/10. La definizione si perfezionava con il pagamento integrale delle somme dovute o della prima rata. Risultavano esclusi dalla definizione gli avvisi bonari, le cartelle di pagamento (che possono rientrare nella rottamazione dei ruoli ex art. 3 o nella definizione delle liti pendenti ex art. 6 DL 119/2018) e gli atti di contestazione/irrogazione delle sanzioni (anch’esse definibili ex art. 6 DL 119/2018). Sono altresì esclusi gli atti emessi dagli enti previdenziali (Inps) in relazione a violazioni contributive.

Rottamazione delle cartelle (art. 3 DL 119/2018): riapertura dei termini per la definizione agevolata delle cartelle esattoriali affidate alla riscossione periodo dal 1° gennaio 2000 fino al 31 dicembre 2017, con gli stessi benefici previsti dalla precedente rottamazione bis, e quindi senza applicazione di sanzioni, interessi di mora e oneri aggiuntivi e con l'effetto di interruzione delle procedure coattive. Rispetto alle precedenti edizioni, il decreto fiscale prevede una più ampia dilazione dei pagamenti che possono essere effettuati entro un periodo di cinque anni (in un massimo di 18 rate), con applicazione del tasso di interesse del 2 per cento. La procedura deve essere attivata dal contribuente mediante la presentazione di apposita istanza all'agente della riscossione entro il 30 aprile 2019.

Definizione agevolata delle cartelle per dazi e IVA all'import (art. 5 DL 119/2018): le cartelle esattoriali relative a tributi doganali del periodo dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2017 possono essere estinte senza sanzioni e col pagamento di interessi ridotti. Entro il 30 aprile 2019 va presentata la domanda di definizione ed il 31 luglio 2019 l'agente della riscossione comunica quanto dovuto ai fini della definizione, nonché il piano dell'eventuale pagamento rateizzato. Il primo termine di pagamento è il 30 settembre 2019.

Definizione delle liti pendenti (art.6 DL 119/2018): definizione agevolata delle controversie tributarie di cui è parte l'Agenzia delle Entrate, in qualsiasi stato e grado di giudizio, versando un importo pari ad una percentuale del valore della controversia al netto degli interessi e delle sanzioni. Sono escluse le controversie relative a tributi doganali e alle somme dovute per recupero degli aiuti di Stato. Per aderire alla definizione delle liti pendenti occorre che il ricorso in primo grado sia stato notificato dalla controparte entro il 30 settembre 2018 e alla data di presentazione della domanda, il processo non si sia concluso con pronuncia definitiva. La domanda di definizione deve essere presentata per singola controversia, ossia per ogni atto impugnato, con apposito modulo, entro il 16 maggio 2019. Le controversie definibili non sono sospese ma il contribuente può dichiarare al giudice, di volersi avvalere della sospensione fino al 10 giugno 2019; sono sospesi per nove mesi i termini di impugnazione, pronunce giurisdizionali e di riassunzione. L'eventuale diniego della definizione va notificato entro il 31 ottobre 2019 con le modalità previste per la notificazione degli atti processuali. Le somme dovute possono essere pagate in un'unica soluzione o a rate in massimo 20 rate trimestrali in 5 anni, effettuando il pagamento della prima o unica rata entro la stessa scadenza prevista per la presentazione della domanda, per cui entro il 16 maggio 2019.

Sanatoria delle irregolarità formali (art.9): è prevista la possibilità di aderire ad una sanatoria degli errori formali commessi dai contribuenti sino alla data del 24 ottobre 2018; tale misura ha sostituito la "dichiarazione integrativa speciale" (una sorta di "condono"), prevista dalla prima formulazione del decreto che consentiva

In particolare, l'art. 4 del D.L. n. 119/2018 ha introdotto il cosiddetto "Saldo e stralcio delle cartelle sotto i 1.000 euro" che consiste nell'annullamento, automatico, alla data del 31 dicembre 2018, dei debiti di importo residuo fino a 1.000 euro; l'importo è riferito ai singoli crediti iscritti a ruolo, con esclusione dei dazi e dell'IVA all'importazione. L'importo stralciato è calcolato al 24 ottobre 2018 ed è comprensivo di capitale, interessi per ritardata iscrizione a ruolo e sanzioni, risultanti dai singoli carichi affidati agli agenti della riscossione dal 1° gennaio 2000 al 31 dicembre 2010.

Per la definizione in oggetto non è necessaria alcuna iniziativa da parte del contribuente, dato che, in presenza di debiti rientranti tra quelli sopra indicati, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha già provveduto al loro annullamento. Le somme versate anteriormente alla data del 24 ottobre 2018 restano definitivamente acquisite, mentre quelle versate successivamente sono considerate in conto versamento di debiti tributari, ovvero in mancanza, sono rimborsate

Oltre a ciò, per i soli contribuenti in difficoltà economica, la legge di bilancio ha previsto la possibilità di definire in maniera agevolata anche i debiti iscritti a ruolo di importo superiore a 1.000 euro.

di correggere gli errori e/o le omissioni presenti nelle dichiarazioni fiscali presentate entro il 31 ottobre 2017, integrando queste ultime con l'indicazione di un maggior imponibile fino ad un massimo di 100.000 euro (e comunque di non oltre il 30% di quanto già dichiarato) a cui applicare un'imposta sostitutiva pari al 20% (un'aliquota media per l'Iva). In base al novellato articolo 9 D.L. 119/2018 le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non rilevano sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, dell'Iva e dell'Irap e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018, possono essere regolarizzate mediante il versamento di una somma pari a 200 euro per ciascun periodo d'imposta cui si riferiscono le violazioni stesse, provvedendo ad eliminare la violazione (dichiarazione integrativa). Non possono invece essere oggetto di sanatoria le violazioni che incidono sulla determinazione della base imponibile o sul versamento del tributo. Sono espressamente esclusi: a) gli atti di contestazione o irrogazione delle sanzioni emessi nell'ambito della c.d. voluntary disclosure; b) l'emersione di attività finanziarie e patrimoniali costituite o detenute fuori dal territorio dello Stato; c) le violazioni di natura formale già contestate in atti divenuti definitivi al 19 dicembre 2018. Le modalità di attuazione della norma saranno dettate da un apposito provvedimento del direttore dell'Agenzia delle Entrate.

Tale ulteriore misura risulta sicuramente particolarmente vantaggiosa per chi rientra nei limiti previsti, in quanto garantisce degli sconti notevoli.

Lo stralcio riguarda i soli debiti trasmessi agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2017, derivanti da omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali; sono quindi debiti che devono scaturire dalle attività di liquidazione automatica delle dichiarazioni stesse, ai sensi dell'art. 36 bis DPR 600/73 e art. 54 bis DPR 633/72. Di fatto si tratta solo di imposte sui redditi, IVA, IRAP, comprese le imposte sostitutive delle imposte sui redditi, come la cedolare secca.

Vi rientrano anche i contributi dovuti dagli iscritti alle Casse professionali o alle Gestioni previdenziali dei lavoratori autonomi dell'INPS (es. Gestione Artigiani e Commercianti e Gestione separata ex L. 335/95), con esclusione di quelli richiesti con accertamento.

In occasione di Telefisco 2019, l'Agenzia delle Entrate ha specificato che la definizione riguarda i soli ruoli; sono quindi esclusi gli importi che derivano da atti impositivi, quali avvisi di accertamento, di liquidazione, di recupero del credito d'imposta e gli avvisi bonari successivi alla liquidazione della dichiarazione; secondo i chiarimenti forniti dall'Agenzia, lo stralcio dovrebbe interessare non solo gli omessi versamenti, ma tutti i recuperi che emergono da liquidazione automatica della dichiarazione.

Si deve trattare di debiti diversi da quelli dell'art. 4 del DL 119/2018 (carichi sino a 1.000,00 euro del periodo 2000-2010) che, come visto, sono stati annullati automaticamente dall'ufficio.

Dal punto di vista soggettivo, la definizione agevolata interessa esclusivamente le persone fisiche che presentano un indice ISEE, su base familiare, non superiore a 20.000,00 euro. Sono automaticamente compresi i debitori per i quali è stata aperta la procedura di liquidazione del patrimonio di cui all'art. 14-ter della L. 3/2012 che devono pagare solo il 10% dell'imposta e altri interessi.

Sono di conseguenza esclusi i debiti delle società (di persone e di capitali) e di altri enti, non trattandosi di persone fisiche; per contro, possono rientrarvi le imposte dichiarate dai soci di società di persone derivanti dall'imputazione per trasparenza del reddito sociale, nella misura in cui quanto dichiarato nel quadro RH non sia poi stato versato.

E' richiesto un ISEE familiare non superiore a 20.000,00 euro, e, a seconda del valore ISEE, c'è uno stralcio di imposta, oltre allo stralcio intero di sanzioni e interessi di mora, come segue:

- il 16% dell'imposta e altri interessi, se l'ISEE è fino a 8.500,00 euro;
- il 20% dell'imposta e altri interessi, se l'ISEE è superiore a 8.500,00 euro e fino a 12.500,00 euro;
- il 35% dell'imposta e altri interessi, se l'ISEE è superiore a 12.500,00 euro e fino a 20.000,00 euro.

Resta dovuto l'aggio di riscossione parametrato alle somme da corrispondere al netto dello stralcio. Gli altri interessi dovuti sono quelli contestati nella cartella di pagamento ma relativi alla fase antecedente al ruolo.

Ferma la possibilità di pagare in unica soluzione entro il 30.11.2019, in alternativa è possibile optare per la rateazione alle seguenti condizioni:

- 35% con scadenza 30.11.2019;
- 20% con scadenza 31.3.2020;
- 15% con scadenza il 31.7.2020;
- 15% con scadenza il 31.3.2021;
- 15% con scadenza il 31.7.2021.

applicando gli interessi del 2% annuo, dall'1.12.2019.

Il mancato, tardivo, oppure insufficiente pagamento comporta la revoca di diritto della definizione, con riemersione del residuo debito a titolo di imposta, sanzioni e interessi di mora. Tuttavia, un ritardo contenuto nei 5 giorni non ha effetti pregiudizievoli.

Il funzionamento della sanatoria è simile a quello previsto per la rottamazione dei ruoli: la procedura inizia con l'apposita domanda all'Agente della riscossione, da presentare entro il 30.4.2019, che deve contenere l'indicazione dei ruoli oggetto della sanatoria; la definizione può essere quindi anche parziale.

Entro il 31.10.2019, Agenzia delle Entrate-Riscossione comunica la liquidazione degli importi dovuti, oppure il diniego qualora alcuni o tutti i carichi indicati dal contribuente non rientrino nella definizione.

L'invio della domanda ha gli stessi effetti dell'istanza di rottamazione dei ruoli; in particolare produce il divieto di proseguire le azioni esecutive, e adottare misure cautelari come fermi e ipoteche.

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, in collaborazione con la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, può effettuare un controllo sui dati dichiarati ed in particolare sull'ISEE, con termine ultimo entro il 31.12.2024.

L'istanza di definizione degli omessi versamenti può anche essere inviata dai soggetti che, avendo presentato istanza di rottamazione dei ruoli, non hanno perfezionato la procedura.

Qualora la richiesta di "saldo e stralcio" non dovesse essere accettata l'agente della riscossione avverte il debitore che i debiti inseriti nella dichiarazione, in presenza dei requisiti richiesti, sono automaticamente inclusi nella cosiddetta "rottamazione ter"; in tal caso, però, la rateazione è leggermente diversa da quella prevista dall'art. 3 DL 119/2018, in quanto sono previste massimo 17 rate: la prima, pari al 30% del dovuto, scade il 30 novembre 2019, mentre il restante 70% è ripartito nelle rate successive, ciascuna di pari importo, scadenti il 31 luglio e il 30 novembre di ciascun anno a decorrere dal 2020 (si applicano, comunque, a partire dal 1° dicembre 2019, gli interessi al tasso del 2% annuo).

Raccolta di capitale per le PMI "Crowdfunding" (Comma 236 e ss)

La Legge di Bilancio interviene a modificare la disciplina relativa alla raccolta di capitali via web per le piccole e medie imprese, cosiddetto "Crowdfunding", un canale di finanziamento alternativo a quello bancario sempre più diffuso anche nel nostro Paese.

In particolare, il crowdfunding viene esteso al mondo del debito ampliando per le PMI i canali di accesso al credito. Dal 1° gennaio 2019, infatti, la raccolta di capitali attraverso piattaforme web viene estesa anche alle obbligazioni o ad altri strumenti di debito, oltre che alle emissioni di azioni. A tal fine la Legge di Bilancio ha modificato l'articolo 1, comma 5-novies del Testo Unico della Finanza (DLgs. 58/98) che riguarda la definizione di "portale per la raccolta di capitali per le piccole e medie imprese e per le imprese sociali", estendendo tale definizione anche alle piattaforme online che abbiano come finalità la facilitazione di finanziamenti, tramite obbligazioni o strumenti finanziari di debito da parte delle piccole e medie imprese.

Attraverso l'introduzione del comma 1-ter nell'art. 100-ter del DLgs. 58/98, che disciplina le offerte al pubblico condotte attraverso uno o più portali per la raccolta di capitali, è stato disposto che la sottoscrizione di obbligazioni o di strumenti finanziari di debito sia riservata, nei limiti stabiliti dal codice civile, ai soli investitori professionali e a particolari categorie di investitori eventualmente individuate dalla CONSOB. Inoltre, è previsto che queste sottoscrizioni vengano effettuate in una sezione del portale diversa da quella in cui si svolge la raccolta del capitale di rischio.

Su tale nuova disciplina occorrerà attendere il Regolamento Consob in via di definizione.

Modifiche al regime dei PIR (Comma 211-2015)

Al fine di spingere gli investitori privati a investire nei fondi di venture capital e nelle PMI (quotate e non) il legislatore è intervenuto a modificare la disciplina dei Piani individuali di risparmio a lungo termine (PIR), introdotti dalla legge di Bilancio 2017 (legge n. 232/2016); la modifica riguarda la definizione dei PIR a decorrere dal 1° gennaio 2019, con la previsione di nuovi limiti in materia di *asset allocation*, senza mutare il regime fiscale di favore che consiste nella non imponibilità dei redditi di capitale e diversi di natura finanziaria ai fini Irpef e esenzione dall'imposta di successione.

In particolare a seguito delle modifiche, per gli investimenti in PIR costituiti a partire dall'1.1.2019, in ciascun anno di durata del piano, per almeno i due terzi dell'anno stesso, le somme e i valori devono essere investiti per almeno il 70% del valore complessivo in strumenti finanziari, anche non negoziati in mercati regolamentati o nei sistemi multilaterali di negoziazione, emessi e stipulati con imprese residenti nello Stato italiano o in Stati dell'Unione europea (UE) o dello Spazio economico europeo (SEE) con stabile organizzazione nel territorio medesimo. La quota del 70% deve essere investita:

- per almeno il 5% del valore complessivo in strumenti finanziari ammessi alle negoziazioni sui sistemi multilaterali di negoziazione;
- per almeno il 30% del valore complessivo in strumenti finanziari in imprese diverse da quelle inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana o in indici equivalenti di altri mercati regolamentati;

- e per almeno il 5% in quote o azioni di fondi di venture capital residenti in Italia oppure nella UE o nello SEE.

Gli strumenti finanziari ammessi alle negoziazioni sui sistemi multilaterali devono essere emessi da PMI, come definite dalla raccomandazione 6.5.2003 n. 361 della Commissione Europea (aziende con meno di 250 dipendenti e 50 milioni di ricavi)

In pratica, per poter beneficiare delle agevolazioni fiscali occorre investire almeno il 3,5% dell'attivo in quote od azioni di fondi italiani di venture capital ed almeno il 3,5% in strumenti finanziari emessi da PMI

Le modalità attuative saranno stabilite con un apposito decreto interministeriale. L'assenza ad oggi di tale decreto ha creato una situazione di incertezza e di difficoltà per gli operatori finanziari in relazione all'apertura di nuovi Pir.

Entità consolidante dei gruppi bancari cooperativi (Comma 1072)

Viene introdotto il comma 2-bis nell'art. 38 del DLgs. 136/2015 (relativo all'obbligo di redazione del bilancio consolidato), prevedendo che nel caso di gruppi bancari cooperativi di cui all'art. 37-bis del DLgs. 385/93 (TUB), la società capogruppo e le banche di credito cooperativo ad essa affiliate, in virtù del contratto di coesione, costituiscono un'unica entità consolidante

Enti di interesse pubblico - Informativa di bilancio di carattere non finanziario (Comma 1073)

Vengono ampliate le informazioni di carattere non finanziario che devono essere fornite nei bilanci degli enti di interesse pubblico, quali società quotate, banche, imprese di assicurazione di grandi dimensioni e dagli enti di interesse pubblico che siano tenute alla redazione del bilancio consolidato di un gruppo di grandi dimensioni, ai sensi del DLgs. 30.12.2016 n. 254.

A decorrere dagli esercizi a partire dall'1.1.2017, è previsto per tali soggetti l'obbligo di redigere annualmente, su base individuale e consolidata, la Dichiarazione di carattere non finanziario su profili "ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani, alla lotta contro la corruzione attiva e passiva, che sono rilevanti tenuto conto delle attività e delle caratteristiche

dell'impresa"; tale dichiarazione può essere contenuta nella Relazione sulla gestione oppure può costituire una relazione distinta³⁶.

Si prevede che la Dichiarazione di carattere non finanziario, debba ora descrivere, oltre a quanto già previsto, anche *"le modalità di gestione" dei principali rischi connessi ai temi ambientali, sociali, attinenti al personale, al rispetto dei diritti umani, alla lotta contro la corruzione attiva e passiva"*

Acquisti da parte di turisti stranieri - Utilizzo del contante (Comma 245)

La legge è intervenuta a modificare le disposizioni sui pagamenti da parte di stranieri non residenti per specifiche categorie di acquisti di beni e servizi.

Per tali soggetti non si applica il limite di 2.999,99 euro generalmente applicabile per i pagamenti in contanti. In particolare, la deroga è prevista solo per l'acquisto di beni e di servizi presso esercenti il commercio al minuto o attività assimilate (art. 22 del DPR 633/72), e presso agenzie di viaggi e turismo (art. 74-ter del DPR 633/72).

Con la Legge di bilancio viene portato a 15 mila euro il precedente limite di 10 mila euro per i pagamenti in contanti effettuabili nell'ambito di prestazioni legate al turismo, effettuati dalle persone fisiche di cittadinanza straniera e che abbiano la residenza fuori dal territorio dello stato (articolo 3, comma 1 del D.L. n. 16 del 2 marzo 2012).

In applicazione del principio del *"favor rei"*, dovrebbe rendere non punibili eventuali violazioni commesse per importi compresi fra 10.000,00 e 15.000,00 euro.

³⁶ Sino ad ora nella Dichiarazione dovevano essere riportate le seguenti informazioni: a) il modello aziendale di gestione ed organizzazione delle attività dell'impresa, ivi inclusi i modelli di organizzazione e di gestione eventualmente adottati (DLgs. 231/2001); b) le politiche praticate dall'impresa, comprese quelle di dovuta diligenza, i risultati conseguiti tramite di esse ed i relativi indicatori fondamentali di prestazione di carattere non finanziario; c) i principali rischi, generati o subiti, connessi ai suddetti temi e che derivano dalle attività dell'impresa, dai suoi prodotti, servizi o rapporti commerciali, incluse, ove rilevanti, le catene di fornitura e subappalto.