

Milano, 10 gennaio 2019

A tutti i Sigg.ri Clienti

Loro Sede

CIRCOLARE N. 01/2019

**LEGGE DI BILANCIO 2019 (L. 30.12.2018 N. 145)
PRINCIPALI NOVITÀ IN MATERIA FISCALE, DI BILANCIO E DI
AGEVOLAZIONI – PARTE PRIMA**

Con la L. 30.12.2018 n. 145 è stata emanata la “Legge di bilancio 2019”, in vigore dall’1.1.2019.

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

SOMMARIO:

- Estensione del regime forfetario ex L. 190/2014
- Imposta sostitutiva per ricavi/compensi fino a 100.000,00 euro
- Definizione dei ruoli da omesso versamento
- Fatturazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi - Esclusione per i dati trasmessi al Sistema Tessera Sanitaria
- Trasmissione telematica dei corrispettivi - Credito d’imposta per l’adeguamento
- Contratti di sponsorizzazione e pubblicità - Obblighi di fatturazione e registrazione in capo alle ASD
- Fatturazione elettronica nei confronti di consumatori finali
- Riporto delle perdite fiscali per i soggetti IRPEF
- Estromissione dell’immobile dell’imprenditore individuale – Riapertura
- Rivalutazione dei beni d’impresa – Riapertura
- Tassazione agevolata degli utili reinvestiti in beni strumentali e in occupazione
- Iper-ammortamenti - Proroga con modifiche
- Abrogazione dell’ACE
- Abrogazione dell’IRI
- Introduzione dell’imposta sui servizi digitali (c.d. “web tax”)
- Deducibilità delle quote di ammortamento dell’avviamento e delle altre attività immateriali

ESTENSIONE DEL REGIME FORFETARIO **EXL. 190/2014**

La legge di bilancio 2019 modifica i requisiti di accesso e le cause di esclusione dal regime forfetario di cui alla L. 190/2014. Non viene incisa la restante disciplina del regime (ad esempio, determinazione del reddito, imposizione sostitutiva al 5% per i primi 5 anni dall'inizio dell'attività, esclusione da IVA, semplificazione degli adempimenti fiscali e contabili, riduzione dei contributi previdenziali).

Soglia di ricavi/compensi fino a 65.000,00 euro

Dall'1.1.2019, possono accedere al regime le persone fisiche con ricavi e compensi non superiori, nell'anno precedente, a 65.000,00 euro. Sono, invece, rimossi i limiti connessi al sostenimento di spese per lavoro dipendente (5.000,00 euro) e per beni strumentali (20.000,00 euro), le quali, quindi, non devono più essere computate ai fini dell'accesso e della permanenza nel regime dall'1.1.2019.

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

Possesso di partecipazioni

La causa ostantiva connessa al possesso di partecipazioni viene modificata come segue. Non possono utilizzare il regime forfetario gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che, contemporaneamente all'esercizio dell'attività:

- partecipano a società di persone, associazioni o imprese familiari (art. 5 del TUIR);
- 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 non in regime di trasparenza e alle associazioni in partecipazione.

Contestuale o precedente attività di lavoro dipendente

La causa ostantiva connessa allo svolgimento di attività di lavoro dipendente viene modificata come segue. 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.

Rispetto alla versione precedente della norma, 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 dell'attuale, di eventuali altri datori di lavoro dei 2 anni precedenti, oppure di soggetti comunque agli stessi riconducibili.

Decorrenza

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

IMPOSTA SOSTITUTIVA PER RICAVI/COMPENSI FINO A 100.000,00 EURO

Viene istituita un'imposta sostitutiva pari al 20% sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo delle persone fisiche. Il regime agevolato è condizionato:

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

Soglia di ricavi e compensi

Il regime è fruibile dai soggetti che hanno conseguito ricavi o percepito compensi compresi

nell'intervallo tra 65.001,00 e 100.000,00 euro, nel periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione. Il limite può essere ragguagliato ad anno.

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

Condizioni ostate

Le condizioni che precludono l'utilizzo del nuovo regime sono analoghe a quelle previste per il regime forfetario *ex L. 190/2014*:

- utilizzo di regimi speciali IVA e di determinazione forfetaria del reddito;
- residenza fiscale all'estero (fatta eccezione per i residenti in Stati UE/SEE che producono in Italia almeno il 75% del reddito complessivo);
- compimento, in via esclusiva o prevalente, di cessioni di fabbricati o loro porzioni, di terreni edificabili o di mezzi di trasporto nuovi;
- 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;
- 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.

Determinazione del reddito

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

Imposizione sostitutiva

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

Esonero dalle ritenute d'acconto

I ricavi e i compensi non sono assoggettati a ritenuta d'acconto da parte del sostituto d'imposta. A tale fine, i contribuenti devono rilasciare un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva in esame.

Adempimenti contabili e fiscali

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

Esonero dalla qualifica di sostituto d'imposta

Le persone fisiche che utilizzeranno la nuova misura non saranno tenute ad operare le ritenute alla fonte di cui al Titolo III del DPR 600/73 in qualità di sostituto d'imposta, pur restando obbligate ad indicare, nella dichiarazione dei redditi, il codice fiscale del perceptorre dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

Esclusione da IVA

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

Fatturazione elettronica

A differenza del regime forfetario, l'applicazione del regime di favore in esame non esonera dall'obbligo di fatturazione elettronica previsto dal DLgs. 5.8.2015 n. 127.

Decorrenza

Il regime sarà operativo a decorrere dall'1.1.2020.

DEFINIZIONE DEI RUOLI DA OMESSO VERSAMENTO

Viene introdotta una sanatoria dei ruoli derivanti da omesso versamento di imposte e contributi dichiarati.

La definizione è circoscritta ai carichi trasmessi agli Agenti della riscossione dal 2000 al 2017, derivanti da tributi dichiarati e non versati emergenti dalla liquidazione automatica della dichiarazione.

Solo i ruoli beneficiano della sanatoria, pertanto sono esclusi gli avvisi bonari successivi alla liquidazione della dichiarazione, salvo che il ruolo sia stato già formato e consegnato entro il 31.12.2017.

Deve trattarsi di debiti di persone fisiche che presentano un indice ISEE su base familiare non superiore a 20.000,00 euro. Sono di conseguenza esclusi i debiti delle società, di persone o di capitali, e di altri enti, non trattandosi di persone fisiche.

Devono inoltre essere debiti diversi da quelli dell'art. 4 del DL 119/2018 (che prevede l'annullamento di diritto dei carichi sino a 1.000,00 euro del periodo 2000-2010).

Ambito applicativo

La legge parla espressamente di omesso versamento di imposte risultanti dalle dichiarazioni annuali scaturenti dalle attività di liquidazione automatica delle dichiarazioni stesse. Sembra pertanto si possa trattare solo di imposte sui redditi, IVA, IRAP e imposte sostitutive.

Sono quindi esclusi dalla definizione in esame gli importi che:

- derivano da atti impositivi, quali avvisi di accertamento, di liquidazione, di recupero del credito d'imposta;
- emergono dal controllo formale della dichiarazione, come le spese detraibili e gli oneri deducibili dal reddito complessivo non adeguatamente documentati.

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.

Stralcio del debito a titolo di capitale

Lo stralcio del debito si applica a chi ha un ISEE del nucleo familiare non superiore a 20.000,00 euro e consente di pagare la cartella di pagamento con stralcio intero di sanzioni e interessi di mora (art. 30 del DPR 602/73), corrispondendo:

- 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.

Bisogna pagare l'aggio di riscossione parametrato alle somme da corrispondere al netto dello stralcio. Gli "altri interessi", a livello generale, dovrebbero essere non quelli di mora bensì quelli contestati nella cartella di pagamento ma relativi alla fase antecedente al ruolo.

Debitori soggetti a procedura di liquidazione

Sono automaticamente compresi nel saldo e stralcio i debitori per i quali è stata aperta la procedura di liquidazione di cui all'art. 14-ter della L. 3/2012.

In tal caso, occorre pagare solo il 10% dell'imposta e altri interessi.

Termini e adempimenti

La procedura inizia con l'apposita domanda all'Agente della riscossione (Agenzia delle Entrate-Riscossione o Riscossione Sicilia SPA) da presentare, entro il 30.4.2019, a cura del debitore, in cui si manifesta la volontà di definire e si indicano i carichi che possono rientrare nella sanatoria (la definizione può essere quindi parziale).

Entro il 31.10.2019, Agenzia delle Entrate-Riscossione comunica la liquidazione degli importi dovuti, oppure il diniego qualora le somme indicate dal contribuente nell'istanza non rientrino nella definizione (esempio, carichi non derivanti da omessi versamenti).

L'invio della domanda ha gli stessi effetti dell'istanza di rottamazione dei ruoli: tra l'altro, non possono

essere proseguite le azioni esecutive, né adottate misure cautelari come fermi e ipoteche.

Controllo sull'indice ISEE

Nei casi in cui sorgano fondati dubbi sulla correttezza dei dati autodichiarati, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, anche in collaborazione con la Guardia di Finanza e l'Agenzia delle Entrate, effettua un controllo sui medesimi.

Il controllo può essere effettuato sino al 31.12.2024.

Versamenti

Gli importi dovuti sono corrisposti in base alle seguenti rate:

- 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.

A decorrere dall'1.12.2019 si applicano gli interessi di rateizzazione al tasso del 2% annuo.

Rimane ferma la possibilità di pagare in unica soluzione entro il 30.11.2019.

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.

Implicazioni con la c.d. "rottamazione dei ruoli"

L'istanza può essere presentata anche dai contribuenti che, avendo presentato domanda per le pregresse rottamazioni dei ruoli non hanno poi eseguito i pagamenti, o sono decaduti dalla rottamazione per avere pagato tardivamente o in misura insufficiente le rate.

Sembra potersi sostenere che rientrano nella sanatoria in oggetto anche i debitori che, essendone tenuti, non hanno effettuato il pagamento, entro il 7.12.2018, delle rate da rottamazione scadute a luglio, settembre e ottobre 2018.

Quanto corrisposto a seguito della rottamazione dei ruoli è considerato un acconto ai fini della definizione in esame, ma in nessun caso si ha il diritto alla restituzione di quanto già corrisposto.

Conversione della domanda in rottamazione dei ruoli

Nel caso in cui l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, riscontrato il difetto dei requisiti per fruire della definizione prevista dalla legge di bilancio 2019, opponga il diniego, i debiti, in costanza dei requisiti di legge, sono automaticamente inclusi nella rottamazione dei ruoli di cui all'art. 3 del DL 119/2018, con stralcio di soli sanzioni e interessi di mora (e obbligo di pagamento per intero delle imposte, a prescindere dall'ISEE).

Le somme potranno essere versate in 17 rate:

- la prima, pari al 30%, con scadenza il 30.11.2019;
- le restanti 16, pari ciascuna al 4,375%, con scadenza il 31.7 e il 30.11 di ciascun anno a decorrere dal 2020 e fino al 2027; sono dovuti gli interessi al 2% annuo a decorrere dall'1.12.2019.

FATTURAZIONE ELETTRONICA E TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI - ESCLUSIONE PER I DATI TRASMESSI AL SISTEMA TESSERA SANITARIA

Viene stabilito che, per il periodo d'imposta 2019, i soggetti tenuti all'invio dei dati al Sistema Tessera Sanitaria ai sensi dell'art. 3 co. 3 e 4 del DLgs. 175/2014 e dei relativi decreti ministeriali *"non possono emettere fatture elettroniche"*, ai sensi dell'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, per le operazioni i cui dati sono da inviare al Sistema TS.

Inoltre, si precisa che i dati fiscali trasmessi al Sistema TS possono essere utilizzati solo dalle Pubbliche amministrazioni ed esclusivamente:

- per garantire l'applicazione delle norme in materia tributaria e doganale;
- ovvero, in forma aggregata, per il monitoraggio della spesa pubblica e privata complessiva.

Analoga modifica viene inserita nell'art. 17 del DL 119/2018, in base al quale l'obbligo di trasmissione telematica dei corrispettivi giornalieri all'Agenzia delle Entrate, che entrerà in vigore, a regime, dall'1.1.2020, potrà essere adempiuto mediante l'invio dei dati al Sistema TS. Anche in tal caso vengono definiti i limiti di utilizzo dei dati trasmessi.

TRASMISSIONE TELEMATICA DEI CORRISPETTIVI - CREDITO D'IMPOSTA PER L'ADEGUAMENTO

Vengono modificate le modalità di erogazione del contributo previsto ai fini dell'adeguamento o della sostituzione dei registratori di cassa da parte dei commercianti al minuto di cui all'art. 22 del DPR 633/72.

Infatti, a partire dall'1.1.2020, entrerà in vigore l'obbligo generalizzato di memorizzazione elettronica e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 del DLgs. 127/2015, introdotto dall'art. 17 del DL 119/2018, e i commercianti al minuto saranno tenuti a dotarsi di strumenti idonei per adempiere al nuovo obbligo.

A tal fine, per gli anni 2019 e 2020, è stata prevista l'attribuzione di un contributo pari al 50% della spesa sostenuta per l'acquisto o l'adattamento degli apparecchi (entro il limite di 250,00 euro in caso di acquisto e di 50,00 euro in caso di adattamento, con riferimento a ciascun apparecchio).

Originariamente, l'art. 2 co. 6-quinquies del DLgs. 127/2015 prevedeva che il contributo fosse riconosciuto all'acquirente sotto forma di sconto sul prezzo praticato dal fornitore, il quale, successivamente, avrebbe ottenuto il relativo rimborso mediante il riconoscimento di un credito d'imposta.

La legge di bilancio 2019 modifica la suddetta disposizione stabilendo che il credito d'imposta sia riconosciuto direttamente all'acquirente. Quest'ultimo potrà utilizzare il credito in compensazione, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97, a partire dalla prima liquidazione IVA periodica successiva al mese in cui:

- viene registrata la fattura relativa all'acquisto o all'adattamento degli apparecchi;
- risulta pagato, mediante mezzi tracciabili, il relativo corrispettivo.

Le disposizioni attuative per l'erogazione del contributo saranno emanate con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate.

CONTRATTI DI SPONSORIZZAZIONE E PUBBLICITÀ - OBBLIGHI DI FATTURAZIONE E REGISTRAZIONE IN CAPO ALLE ASD

Viene abrogato il co. 02 dell'art. 10 del DL 119/2018, che prevedeva specifiche modalità di assolvimento degli obblighi di fatturazione e registrazione delle fatture per i soggetti che si avvalgono del regime speciale di cui alla L. 398/91 (es. associazioni sportive dilettantistiche).

Nello specifico, era previsto che tali obblighi, ove relativi a contratti di sponsorizzazione o pubblicità, dovessero essere adempiuti dai cessionari soggetti passivi IVA stabiliti in Italia per conto dei soggetti in regime speciale.

Resta fermo, tuttavia, quanto disposto dal co. 01 dell'art. 10 del DL 119/2018, in base al quale i soggetti che si avvalgono del regime speciale di cui alla L. 398/91:

- sono esonerati dall'obbligo di fatturazione elettronica di cui all'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015 se hanno conseguito, nel periodo d'imposta precedente, proventi da attività commerciali per un importo non superiore a 65.000,00 euro;
- assicurano che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario o committente soggetto passivo d'imposta se, nel periodo d'imposta precedente, hanno conseguito proventi da attività commerciali per un importo superiore a 65.000,00 euro.

FATTURAZIONE ELETTRONICA NEI CONFRONTI DI CONSUMATORI FINALI

Viene previsto che le fatture elettroniche emesse nei confronti dei consumatori finali siano rese disponibili mediante i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate soltanto su richiesta degli stessi soggetti.

La disposizione, che modifica l'art. 1 co. 3 del DLgs. 127/2015, è volta a garantire il rispetto delle norme in materia di protezione dei dati personali.

RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI PER I SOGGETTI IRPEF

Viene modificato il regime fiscale delle perdite dei soggetti IRPEF (art. 8 del TUIR):

- equiparando il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata e ordinaria, con la conseguente previsione di scomputo delle perdite dal solo reddito d'impresa;
- introducendo il principio in base al quale le eccedenze sono portate a riduzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi limitatamente all'80% di questi ultimi, per l'intero importo che trova capienza in essi, senza limitazioni temporali (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%).

Perdite prodotte da snc e sas e imputate a società di capitali

A norma dell'art. 101 co. 6 del TUIR, le perdite attribuite per trasparenza ai soggetti IRES dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza dalla stessa società che ha generato le perdite.

Nell'ambito di tale disposizione, è eliminato il 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.

Perdite prodotte da srl che hanno optato per il regime di trasparenza fiscale

Le perdite imputate dalle srl che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base societaria sono 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 (art. 116 co. 2 del TUIR).

Le perdite prodotte dalle srl che optano per la trasparenza fiscale (art. 116 co. 2-bis del TUIR):

- non sono riportabili in caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni e modifica dell'attività principale esercitata (art. 84 co. 3 del TUIR);
- se riferite a un soggetto che fruisce di un regime di esenzione dell'utile (es. cooperativa), sono riportabili per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (art. 84 co. 1 secondo periodo del TUIR).

Decorrenza

Le modifiche operano con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 (vale a dire, dal periodo d'imposta 2018).

Disposizioni transitorie

Per i soggetti in contabilità ordinaria non sono previste apposite disposizioni transitorie. Tuttavia, sulla base di precedenti chiarimenti ufficiali, la nuova disciplina dovrebbe essere 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 2013-2014-2015-2016-2017, e risulterebbe già applicabile in sede di calcolo delle imposte dovute per il 2018.

Per le imprese in contabilità semplificata, invece, sono state elaborate apposite disposizioni transitorie. La prima disposizione transitoria consente di recuperare la parte non compensata della perdita fiscale relativa al periodo d'imposta 2017 (e risultante dal modello REDDITI 2018). Nello specifico, la quota di perdita 2017 non compensata con il reddito complessivo di tale anno è computata 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.

La seconda disposizione transitoria limita (rispetto alla soglia dell’80%) la deducibilità delle perdite che si producono nel 2018 e 2019. Nello specifico, in deroga al nuovo art. 8 co. 3 del TUIR, per le imprese minori:

- le perdite del periodo 2018 sono 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;
- le perdite del periodo 2019 sono 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.

ESTROMISSIONE DELL’IMMOBILE DELL’IMPRENDITORE INDIVIDUALE RIAPERTURA

Viene riaperta la disciplina dell’estromissione dell’immobile strumentale dell’imprenditore individuale, che consente di fare transitare l’immobile dalla sfera imprenditoriale a quella “privata” della persona con un’imposizione ridotta.

Imprenditori ammessi all’agevolazione

Possono beneficiare delle agevolazioni gli imprenditori individuali che risultano in attività:

- sia alla data del 31.10.2018 (data alla quale gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall’imprenditore);
- sia alla data dell’1.1.2019 (data alla quale sono riferiti gli effetti dell’estromissione).

L’agevolazione non compete, invece, all’imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31.10.2018, abbia cessato la propria attività d’impresa prima dell’1.1.2019.

Immobili oggetto dell’agevolazione

L’estromissione agevolata può indistintamente riguardare 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.

Imposta sostitutiva dell’8%

Il regime agevolativo in esame prevede:

- l’assoggettamento della plusvalenza derivante dall’estromissione (pari alla differenza tra il valore di mercato dell’immobile e il suo costo fiscalmente riconosciuto) ad un’imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell’IRAP pari all’8%;
- la possibilità di determinare la plusvalenza 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.

Adempimenti

Per le estromissioni perfezionate ai sensi della legge di bilancio 2019:

- l’operazione deve avvenire tra l’1.1.2019 e il 31.5.2019, anche mediante comportamento concludente (es. annotazione nelle scritture contabili);
- gli effetti dell’estromissione retroagiscono all’1.1.2019;
- l’imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30.11.2019 e per il rimanente 40% entro il 16.6.2020.

RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA - RIAPERTURA

Viene riaperta la disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa, che consente di iscrivere nell'attivo patrimoniale maggiori valori in relazione a tali beni dietro il versamento di un'imposta sostitutiva.

Ambito soggettivo

Possono beneficiare della misura in commento, di fatto, tutti i soggetti operanti in regime di impresa come società di capitali, enti commerciali, società di persone commerciali, imprenditori individuali ed enti non commerciali (per i beni appartenenti all'impresa), stabili organizzazioni di soggetti non residenti, ecc.

Per le società di persone e gli imprenditori individuali, la rivalutazione è possibile anche se viene adottata la contabilità semplificata.

Bilancio di riferimento per il possesso

Sono rivalutabili i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2017.

Bilancio di rivalutazione

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2017 (bilancio al 31.12.2018, per i soggetti "solari").

Beni rivalutabili

Possono essere rivalutati i beni materiali e immateriali, con esclusione dei beni "merce", nonché le partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni.

Imposta sostitutiva

I maggiori valori sono riconosciuti con il pagamento di un'imposta sostitutiva pari:

- al 16%, per i beni ammortizzabili;
- al 12%, per i beni non ammortizzabili.

L'imposta sostitutiva è versata 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 (trattasi, per i soggetti "solari", del termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il periodo d'imposta 2018).

Decorrenza degli effetti fiscali

Gli effetti della rivalutazione decorrono:

- dal terzo esercizio successivo (dal 2021, per i soggetti "solari"), in termini generali;
- dall'inizio del quarto esercizio successivo (dall'1.1.2022, per i soggetti "solari"), per le plusvalenze e le minusvalenze.

TASSAZIONE AGEVOLATA DEGLI UTILI REINVESTITI IN BENI STRUMENTALI E IN OCCUPAZIONE

Viene introdotto un regime di tassazione ridotta degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione.

Soggetti beneficiari

Possono fruire dell'agevolazione i soggetti IRES e i soggetti IRPEF (anche in contabilità semplificata, a determinate condizioni).

Sono esclusi i soggetti che determinano il reddito secondo criteri forfetari.

Calcolo dell'agevolazione

Il reddito complessivo netto dichiarato da società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR può essere assoggettato all'aliquota IRES ridotta di 9 punti percentuali (quindi 15%), per la parte corrispondente agli utili del periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'importo corrispondente alla somma:

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

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

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

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

Viene previsto un meccanismo di riporto delle eccedenze di utili e dei parametri per il calcolo dell'agevolazione.

Investimenti in beni strumentali - Esclusioni

Sono esclusi dall'agevolazione:

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

Cumulabilità con altre agevolazioni

La tassazione agevolata in commento è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito.

Decorrenza

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

IPER-AMMORTAMENTI - PROROGA CON MODIFICHE

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

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

Nuova misura della maggiorazione

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

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

- 170%, per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100%, per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- 50%, per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro.

Maggiorazione relativa ai beni immateriali

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

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

ABROGAZIONE DELL'ACE

È stata abrogata l'ACE (art. 1 del DL 201/2011), agevolazione 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 esplica ancora efficacia per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, seppure con un coefficiente ulteriormente ridotto all'1,5%, rispetto a quello dell'1,6% applicato per il periodo d'imposta precedente.

Dal 2019 l'agevolazione è, invece, soppressa: sarà, però, ancora possibile utilizzare le eccedenze ACE formatesi sino al 2018 (esse 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).

ABROGAZIONE DELL'IRI

In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente, la legge di bilancio 2019 dispone la definitiva abrogazione dell'IRI e, quindi, dell'art. 55-bis del TUIR.

In origine, l'IRI avrebbe dovuto applicarsi dal 2017, ma l'art. 1 co. 1063 della L. 205/2017 ne aveva già differito la decorrenza al 2018.

In sostanza, con la nuova norma l'IRI non risulta mai entrata in vigore.

INTRODUZIONE DELL'IMPOSTA SUI SERVIZI DIGITALI (C.D. "WEB TAX")

Viene istituita la nuova imposta sui servizi digitali (c.d. "web tax"), in sostituzione dell'imposta sulle transazioni digitali disciplinata dai co. 1011 - 1019 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205 (legge di bilancio 2018) e mai entrata in vigore.

Ambito di applicazione oggettivo

La nuova imposta si applica esclusivamente sui ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi:

- veicolazione su una interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia;
- 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;
- trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo dell'interfaccia digitale.

Sono comunque esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta i servizi "infragruppo", ossia i servizi resi a soggetti che, ai sensi dell'art. 2359 c.c., si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante.

Ambito di applicazione soggettivo

L'imposta sui servizi digitali si applica quando contemporaneamente:

- il prestatore del servizio è un soggetto esercente attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, realizza congiuntamente nel corso di un anno solare:
 - un ammontare non inferiore a 750 milioni di euro di ricavi complessivi, ovunque realizzati e da qualunque attività derivanti;
 - un ammontare non inferiore a 5,5 milioni di euro di ricavi derivanti da servizi digitali rilevanti ai fini dell'imposta e realizzati in Italia;
- l'utente del servizio è un soggetto che si considera localizzato in Italia nell'anno solare in cui il servizio è tassabile.

Il prestatore dei servizi che abbia i requisiti soggettivi di ricavi che lo rendono soggetto passivo di imposta, ma sia al contempo un soggetto non residente, 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.

Misura e applicazione dell'imposta

L'imposta è dovuta nella misura del 3% e si applica 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.

L'onere di procedere all'applicazione, al calcolo e al versamento dell'imposta grava sul prestatore del servizio, il quale è tenuto:

- al versamento dell'imposta entro il mese successivo al trimestre cui si riferisce;

- alla presentazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell'anno solare, della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati.

Disposizioni attuative

Si demanda ad un apposito decreto interministeriale l'approvazione delle disposizioni di attuazione della nuova imposta, da emanare entro l'1.5.2019.

Per quanto riguarda invece gli aspetti più prettamente applicativi, si rinvia ad uno o più provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate.

Decorrenza

La nuova imposta sui servizi digitali si applicherà a decorrere dal 60° giorno successivo alla pubblicazione sulla G.U. del suddetto decreto attuativo.

DEDUCIBILITÀ DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO DELL'AVVIAMENTO E DELLE ALTRE ATTIVITÀ IMMATERIALI

Viene 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.

In sostanza, l'ammontare complessivo di tali componenti negativi non dedotti, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, sarà deducibile in modo scaglionato lungo l'orizzonte temporale e in base alle percentuali previste dalla norma in esame, in deroga alla disciplina generale.

In particolare, viene disposta la deducibilità delle suddette poste in un arco temporale di 11 anni dal periodo d'imposta 2019 al periodo d'imposta 2029 (per i soggetti "solari"), con differenti percentuali. Per il periodo d'imposta 2018 (per i soggetti "solari") non viene concessa alcuna deducibilità.

Restano ferme le quote di ammortamento previste precedentemente all'1.1.2019, se di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base alla disposizione in esame; in tal caso, la differenza (tra le quote di ammortamento precedenti e quelle rideterminate) è deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2029.

Ambito applicativo

La disciplina sulla trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta è stata originariamente introdotta dal DL 29.12.2010 n. 225 (conv. L. 26.2.2011 n. 10) per favorire la patrimonializzazione delle banche e degli intermediari finanziari.

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.

Il DL 27.6.2015 n. 83 (conv. L. 6.8.2015 n. 132) ha, poi, escluso la possibilità di trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, in riferimento alle DTA iscritte per la prima volta a partire dai bilanci 2015 (per i soggetti "solari").

La disciplina della trasformazione in crediti d'imposta ha continuato, quindi, a trovare applicazione soltanto in riferimento allo *stock* di DTA accumulatosi fino al 2014. Tale *stock* è andato esaurendosi



gradualmente per effetto dell'ordinario processo di assorbimento previsto dalle specifiche disposizioni fiscali che l'hanno originato e delle eventuali trasformazioni in credito d'imposta.

Distinti saluti.