

Dossier Circolare Agenzia dell'Entrate 8/E del 10 aprile 2019

Primi chiarimenti in ordine alle principali novità fiscali introdotte dalla Legge di Bilancio 2019

1. Estensione del regime forfetario

Come noto, la legge di bilancio 2019 ha elevato a 65.000 euro il limite dei ricavi conseguiti e dei compensi percepiti nell'anno precedente per l'applicazione del **regime forfetario**. Tale soglia è valida per tutti i contribuenti interessati e sostituisce i limiti dei ricavi e dei compensi percepiti che la previgente disciplina fissava tra i 25.000 e i 50.000 euro a seconda della tipologia di attività esercitata.

Il limite dei compensi o ricavi

Il regime in esame è fruibile dalle persone fisiche che esercitano un'attività d'impresa - anche nella forma delle imprese familiari - o un'arte o professione che conseguono, nell'anno precedente, **ricavi o compensi**, ragguagliati ad anno, **non superiori a 65.000 euro** ovvero che iniziano l'attività nel corso dell'anno.

Ai fini del computo del limite, rilevano i ricavi di cui agli artt. 57 e 85 del T.U.I.R. ovvero i compensi di cui all'art. 54 del T.U.I.R. derivanti dall'attività professionale o artistica (anche relativi a un'attività cessata, diversa da quella iniziata nell'anno successivo). Non rilevano le plusvalenze, che non concorrono neanche alla determinazione del reddito, pur se riferite a beni acquistati precedentemente alla fruizione del "regime forfetario".

I ricavi o compensi conseguiti nell'anno solare precedente assumono rilevanza a prescindere dall'attività cui si riferiscono. Non si tiene conto dei ricavi e dei compensi derivanti dall'adeguamento agli **indici sintetici di affidabilità fiscale**¹.

In 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.

Per la verifica dell'eventuale superamento del limite si deve tener conto del regime contabile applicato nell'anno di riferimento.

Non rilevano, al fine della verifica del limite, i ricavi o compensi relativi ad **attività di natura occasionale**, essendo gli stessi qualificabili quali redditi diversi, né l'indennità di maternità percepita dall'artista o professionista.

Il meccanismo applicativo del regime forfetario

Il meccanismo applicativo del regime forfetario prevede che i soggetti che vi ricadono determinano il reddito imponibile applicando all'ammontare dei ricavi conseguiti o dei compensi percepiti il **coefficiente di redditività**²,

¹ Di cui al comma 9 dell'articolo 9-bis del decreto-legge 24 aprile 2017, n. 50, convertito, con modificazioni, dalla legge 21 giugno 2017, n. 96.

² Cfr Allegato 2 legge di bilancio 145/2018.

diversificato a seconda del codice ATECO che contraddistingue l'attività esercitata³. Sul reddito imponibile così calcolato si applica un'imposta sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), pari al 15 per cento, nonché l'esonero dall'applicazione dell'IVA.

Benefici

I contribuenti che si avvalgono di tale regime sono **esonerati**: dalla tenuta delle **scritture contabili** ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA; dagli obblighi di **rivalsa e detrazione**, di liquidazione, versamento e presentazione delle **dichiarazioni e comunicazioni** annuali ai fini dell'IVA. Vanno, però, conservati i documenti ricevuti ed emessi e certificati i corrispettivi. Gli stessi contribuenti non rivestono la qualifica di sostituti d'imposta e i compensi o ricavi da essi conseguiti non sono assoggettati a ritenuta d'acconto.

Il limite dei compensi o ricavi

La legge di bilancio 2019 ha previsto che ai fini della verifica della sussistenza del requisito per l'accesso al regime forfetario, non rilevano:

- il costo del personale⁴ e quello dei beni strumentali⁵;
- gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali ai sensi della disciplina degli indici sintetici di affidabilità
- Resta invece identica, rispetto alla previgente disciplina del regime forfetario, la previsione secondo cui, nel caso di esercizio contemporaneo di attività contraddistinte da differenti codici ATECO, è assunta, sempre ai fini della verifica della sussistenza del requisito per l'applicazione del regime forfetario, la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Le cause di esclusione

Non possono avvalersi del regime forfetario:

- gli **esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano**, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR)⁶, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli stessi esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

³ Coefficiente di redditività distinti per codice ATECO	Settore	Codice attività
40%	Industrie alimentari e delle bevande	10 e 11
40%	Commercio all'ingrosso e al dettaglio	45, da 46.2 a 46.9, da 47.1 a 47.7, 47.9
40%	Commercio ambulante di prodotti alimentari e bevande	47.81
54%	Commercio ambulante di altri prodotti	47.82 e 47.89
86%	Costruzioni e attività immobiliari	41, 42, 43, 68
62%	Intermediari del commercio	46.1
40%	Attività dei servizi di alloggio e di ristorazione	55 e 56
78%	Attività professionali, scientifiche, tecniche, sanitarie, di istruzione, servizi finanziari ed assicurativi	da 64 a 66, da 69 a 75, da 85 a 88
67%	Altre attività economiche	da 01 a 03, da 05 a 09, da 12 a 33, da 35 a 39, da 49 a 53, da 58 a 63, da 77 a 82, 84, da 90 a 99

⁴ Le spese per lavoro accessorio, per lavoro dipendente e per compensi erogati ai collaboratori, anche assunti per l'esecuzione di specifici progetti, non dovevano essere complessivamente superiori a 5.000 euro lordi).

⁵ Il costo complessivo dei beni strumentali, assunto al lordo degli ammortamenti, non doveva superare, alla data di chiusura dell'esercizio, i 20.000 euro.

⁶ Approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917

- Le **persone fisiche** la cui attività sia esercitata **prevalentemente** nei confronti di **datori di lavoro** con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.
- I parametri cui fare riferimento per il **calcolo della prevalenza** sono i ricavi conseguiti e i compensi percepiti nei confronti dei datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro oppure nei confronti dei quali il contribuente abbia svolto la propria attività lavorativa negli ultimi due periodi d'imposta.
- La verifica della prevalenza va effettuata solo al termine del periodo d'imposta.
- A titolo esemplificativo, si consideri un contribuente che abbia avuto un rapporto di lavoro concluso nel 2018; lo stesso può applicare il regime forfetario nel 2019, ma se alla fine del 2019 risulta che ha fatturato prevalentemente nei confronti del suo datore di lavoro o di soggetti direttamente o indirettamente ad esso riconducibili, dovrà fuoriuscire dal regime forfetario nel 2020.
- Al riguardo, è stato precisato che tale preclusione non opera⁷ nel caso in cui si tratti di soggetti che iniziano una nuova attività dopo aver svolto il periodo di pratica obbligatorio per l'esercizio di arti o professioni, consentendo, quindi, l'accesso al regime forfetario alle persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro - attuali o precedenti - ove si tratti di attività di nuova iscrizione ad un ordine o ad un collegio professionale.
- Le persone fisiche che si **avvalgono di regimi speciali** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfetari di determinazione del reddito.
- I **soggetti non residenti**, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito complessivamente prodotto.
- I soggetti che in via esclusiva o prevalente effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili⁸, o di mezzi di trasporto nuovi⁹.

La revoca delle opzioni

Il regime forfetario che trova applicazione in base alla nuova disciplina recata dalla legge di bilancio 2019 **cessa di avere applicazione** a partire dall'anno successivo a quello in cui viene meno il requisito del limite di ricavi/compensi di 65.000 euro ovvero si verifica taluna delle cause di esclusione sopra elencate¹⁰.

E' stato precisato che, poiché il regime forfetario è un **regime c.d. naturale**, i contribuenti che già svolgono un'attività di impresa, arte o professione, lo applicano **senza dover fare alcuna comunicazione preventiva o successiva** e non è necessario esercitare una specifica opzione.

Per quanto attiene poi ai rapporti tra il **regime forfetario** in esame e il **regime semplificato di cassa**¹¹, è stato precisato che il regime di cassa rappresenta il **regime naturale** dei soggetti che esercitano un'attività di impresa e che siano in possesso dei requisiti previsti dal comma 1 dell'articolo 18 del Dpr 600/1973¹².

Possono accedere al regime semplificato per cassa anche i soggetti il cui regime naturale è quello forfetario. Tali contribuenti devono a tal fine esprimere una specifica opzione secondo quanto previsto dal comma 70 dell'articolo 1 della legge n. 190 del 2014. Di regola, l'opzione per un regime di determinazione dell'imposta vincola il contribuente alla sua concreta applicazione almeno per un triennio, trascorso il quale si rinnova tacitamente per ciascun anno successivo, finché permane la concreta applicazione del regime scelto¹³.

⁷ L'articolo 1-bis, comma 3, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, sono state inserite in fine alla lettera d-bis) del comma 57, le seguenti parole "ad esclusione dei soggetti". Tale norma risponde alla duplice *ratio* di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolto attraverso trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo.

⁸ Di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633

⁹ Di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto-legge n. 331 del 1993

¹⁰ Fattispecie indicate al comma 57 del citato articolo 1 della legge di stabilità 2015.

¹¹ Di cui agli articoli 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e 66 del TUIR.

¹² Circolare n. 11/E del 13 aprile 2017.

¹³ Tuttavia, con risoluzione n. 64/E del 14 settembre 2018, è stato chiarito che il contribuente che, pur possedendo i requisiti previsti per l'applicazione del regime forfetario di cui alla legge n. 190 del 2014, abbia optato per i regimi di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, può passare al regime forfetario senza attendere il decorso di un

Pertanto, i contribuenti possono sempre transitare dal regime semplificato al forfetario se in possesso dei requisiti per la sua applicazione. In tal caso, infatti, il contribuente passa da un regime naturale a un altro regime naturale¹⁴. Qualora, nel passaggio dal regime ordinario al forfetario, dalla dichiarazione relativa all'ultimo anno in cui l'imposta sul valore aggiunto è applicata nei modi ordinari, una volta eseguite le opportune rettifiche, emerga una eccedenza di credito IVA, questo può essere chiesta a rimborso¹⁵ oppure utilizzato in compensazione¹⁶.

2. Imposta sostitutiva per imprenditori individuali ed esercenti arti e professioni, c.d. "Flat tax"

Come noto, la legge di bilancio 2019 ha delineato un nuovo sistema di tassazione dei redditi degli imprenditori individuali e dei professionisti basato sull'applicazione di una aliquota proporzionale, c.d. *Flat tax*, sostitutiva di IRPEF, addizionali e IRAP, rispetto alla tradizionale, tassazione IRPEF basata sulle aliquote progressive a scaglioni. Si tratta di un regime opzionale, da scegliere secondo modalità non ancora note.

Soggetti a cui è riservato il regime di Flat tax

Il nuovo regime analitico di determinazione del reddito si applicherà a partire dal 1° gennaio 2020 ed è riservato a coloro che nell'anno precedente hanno conseguito ricavi/compensi superiori a 65 mila euro ma non a 100 mila euro. Sull'imponibile determinato in via analitica è applicata un'imposta proporzionale del 20%, sostitutiva dell'imposta sui redditi, delle addizionali regionali e comunali e dell'imposta regionale sulle attività produttive per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni.

Computo dei ricavi soglia

Ai fini della verifica dei presupposti per l'applicazione del regime di tassazione, è stato precisato che:

- a) non rilevano gli ulteriori componenti positivi indicati nelle dichiarazioni fiscali inerenti gli indici sintetici di affidabilità fiscale¹⁷;
- b) nel caso di esercizio contemporaneo di differenti attività, si assume la somma dei ricavi e dei compensi relativi alle diverse attività esercitate.

Cause di esclusione dalla flat tax

Secondo quanto stabilito al comma 19 dell'art. 1, della legge di bilancio, non possono applicare l'indicato regime:

- i. le persone fisiche che si avvalgono di regimi speciali ai fini dell'imposta sul valore aggiunto o di regimi forfetari di determinazione del reddito;
- ii. i soggetti non residenti, ad eccezione di quelli che sono residenti in uno degli Stati membri dell'Unione europea o in uno Stato aderente all'Accordo sullo Spazio economico europeo che assicuri un adeguato scambio di informazioni e che producono nel territorio dello Stato italiano redditi che costituiscono almeno il 75 per cento del reddito da essi complessivamente prodotto;

triennio, anche qualora abbia scelto la particolare modalità di registrazione di cui al comma 5 del predetto articolo 18, in quanto trattasi di due regimi naturali dei contribuenti minori.

¹⁴ Qualora un contribuente nell'anno 2018 era in regime semplificato perché non presentava i requisiti ai fini dell'applicazione del regime forfetario (ricavi/compensi superiori alle soglie previste oppure perché vi erano elementi inibenti - non più previsti dalla nuova normativa - come la presenza di beni strumentali il cui costo complessivo era superiore a 20.000 euro), lo stesso contribuente può applicare il regime forfetario a partire dal 2019, essendo venute meno le cause di esclusione. A tal fine, come già detto, non occorre alcuna comunicazione preventiva o successiva e non è necessario esercitare una specifica opzione.

¹⁵ Ai sensi l'articolo 1, comma 63, della legge di stabilità 2015, specifica che l'IVA suddetta dell'articolo 38-bis del DPR n. 633 del 1972

¹⁶ Ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

¹⁷ Di cui al comma 9 dell'articolo 9-bis del decreto-legge n. 50 del 2017, (si tratta delle disposizioni in materia di indici sintetici di affidabilità che consentono ai soggetti interessati di indicare in dichiarazione ulteriori componenti positivi, non risultanti dalle scritture contabili, con effetto ai fini dell'imposta sui redditi, dell'IVA e dell'IRAP, allo scopo di migliorare la propria affidabilità ed accedere ai benefici premiali.

- iii. i soggetti che, in via esclusiva o prevalente, effettuano cessioni di fabbricati o porzioni di fabbricato, di terreni edificabili di cui all'articolo 10, primo comma, numero 8), del d.P.R. n. 633 del 1972, o di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 53, comma 1, del decreto-legge n. 331 del 1993;
- iv. gli esercenti attività d'impresa, arti o professioni che partecipano, contemporaneamente all'esercizio dell'attività, a società di persone, ad associazioni o a imprese familiari di cui all'articolo 5 del TUIR, ovvero che controllano direttamente o indirettamente società a responsabilità limitata o associazioni in partecipazione, le quali esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni;
- v. le persone fisiche la cui attività sia esercitata prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali sono in corso rapporti di lavoro o erano intercorsi rapporti di lavoro nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro.

Determinazione del reddito

L'imposta sostitutiva, per la quale è prevista l'aliquota del 20 per cento, può essere applicata - in luogo della tassazione progressiva per scaglioni - al reddito determinato secondo le vigenti disposizioni in materia di reddito d'impresa e di lavoro autonomo; pertanto, poiché la determinazione del reddito è effettuata nei modi ordinari, si applica il regime fiscale delle perdite disposto dall'articolo 8 del TUIR.

Benefici

I contribuenti persone fisiche che applicano l'imposta sostitutiva non sono tenuti ad operare le ritenute alla fonte obbligatorie per legge¹⁸; tuttavia, nella dichiarazione dei redditi, i medesimi contribuenti persone fisiche indicano il codice fiscale del percettore dei redditi per i quali, all'atto del pagamento, non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi. A tal fine, i contribuenti interessati rilasciano un'apposita dichiarazione dalla quale risulti che il reddito cui le somme afferiscono è soggetto all'imposta sostitutiva.

Adempimenti fiscali e contabili e applicazione dell'IVA

I contribuenti persone fisiche che applicano l'imposta sono esonerati dall'applicazione dell'imposta sul valore aggiunto e dai relativi adempimenti, analogamente a quanto previsto per gli aderenti al regime forfetario¹⁹. Rimane fermo l'obbligo di fatturazione elettronica previsto dal decreto legislativo 5 agosto 2015, n. 127.

3. Cedolare secca sul reddito da locazione di immobili ad uso commerciale

La disposizione in esame estende il regime opzionale della cedolare secca sugli affitti degli immobili destinati all'uso abitativo, con l'aliquota del 21 per cento²⁰, in alternativa al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, anche ai canoni di locazione derivanti dai nuovi contratti che stipulati nell'anno 2019 dalle persone fisiche al di fuori dell'esercizio di un'attività d'impresa o di arti e professioni.

Immobili interessati

Possono rientrare nel regime opzionale i contratti aventi ad oggetto gli immobili destinati all'uso commerciale, classificati nella categoria catastale C/1 - Negozi e botteghe - e le relative pertinenze, che sono quelle classificate nelle categorie catastali C/2 - Magazzini e locali di deposito - C/6 - Stalle, scuderie e rimesse - e C/7 - Tettoie chiuse e aperte - se congiuntamente locate.

¹⁸ Di cui al titolo III del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600.

¹⁹ Di cui all'articolo 1, commi da 54 a 89, della legge n. 190 del 2014.

²⁰ Previsto dall'articolo 3 del decreto legislativo 14 marzo 2011, n. 23

Requisiti

Per usufruire del regime opzionale, l'unità immobiliare commerciale oggetto della locazione deve avere una **superficie complessiva non superiore a 600 metri quadrati**. Nella determinazione della superficie le pertinenze devono essere escluse dal computo.

Sono ammesse alla tassazione sostitutiva anche le relative pertinenze purché locate congiuntamente all'immobile principale: per creare il rapporto pertinenziale con la cosa principale sono necessari sia elemento oggettivo, che consiste nel rapporto di servizio od ornamento rispetto alla cosa principale, sia l'elemento soggettivo rappresentato dalla volontà da parte del proprietario o del titolare di altro diritto reale di destinare la cosa al servizio od ornamento della cosa principale.

Benefici

Il regime della cedolare secca costituisce un sistema di tassazione, alternativo a quello ordinario, il quale, per il periodo di durata dell'opzione, esclude l'applicazione:

- dell'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) secondo le aliquote progressive per scaglioni di reddito, e delle relative addizionali, sul reddito fondiario prodotto dall'immobile locato;
- dell'imposta di registro e dell'imposta di bollo dovute sul contratto di locazione.

La cedolare secca sostituisce le imposte di registro e di bollo, ove dovute, anche sulle risoluzioni e sulle proroghe del contratto di locazione.

Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora al 15 ottobre 2018 risulti già in essere un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale.

Base imponibile e aliquote e versamento dell'imposta²¹

L'imposta sostitutiva si commisura al canone di locazione annuo stabilito dalle parti commisurato nella misura del 100% del canone pattuito in contratto.

Si ricorda che l'opzione per il regime facoltativo della cedolare secca deve essere esercitata in sede di registrazione del contratto di locazione ed esplica effetti per l'intera durata del contratto, salvo revoca.

Qualora non sia stata esercitata l'opzione in sede di registrazione del contratto, è possibile accedere al regime della cedolare secca per le annualità successive, esercitando l'opzione entro il termine previsto per il versamento dell'imposta di registro dovuta annualmente sull'ammontare del canone relativo a ciascun anno (30 giorni dalla scadenza di ciascuna annualità). Entro lo stesso termine è possibile revocare l'opzione per il regime della cedolare.

L'esercizio o la modifica dell'opzione può essere effettuata:

- utilizzando i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate;
- presentando il modello RLI, debitamente compilato, allo stesso ufficio dove è stato registrato il contratto.

Le modalità di versamento dell'imposta sostitutiva dovuta a titolo di cedolare secca seguono le disposizioni previste per il pagamento delle imposte a titolo di acconto e successivo saldo.

È previsto l'obbligo di versare, a titolo di acconto, a decorrere dal 2021, il 100% dell'imposta sostitutiva dovuta per il periodo d'imposta precedente.

²¹ Chiarimenti in ordine al regime fiscale oggetto di estensione sono stati forniti dall'Agenzia delle Entrate, tra l'altro, con le circolari n. 26/E del 1° giugno 2011, n. 20/E del 4 giugno 2012, n. 47/E del 20 dicembre 2012, n. 13/E del 9 maggio 2013 e con la risoluzione n. 115/E del 1° settembre 2017.

4. Tassazione agevolata del reddito corrispondente agli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e per l'incremento dell'occupazione - c.d. "mini Ires"

La legge di Bilancio 2019²² ha introdotto una nuova forma di tassazione agevolata degli utili reinvestiti consistente nell'applicazione di **un'aliquota IRES agevolata nella misura del 15 per cento** (in luogo dell'aliquota IRES ordinaria del 24 per cento), c.d. "**mini Ires**" ad **una parte del reddito dei soggetti IRES che incrementano i livelli occupazionali ed effettuano nuovi investimenti**, nonché l'applicazione di tale agevolazione anche ai fini IRPEF per il reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice.

Beneficiari dell'agevolazione

Destinatari dell'agevolazione sono:

- le società e gli enti di cui all'**art. 73 TUIR** soggetti ad **IRES**;
- i contribuenti soggetti ad imposta sul reddito delle persone fisiche, applicandosi la disposizione anche al reddito d'impresa dichiarato dagli **imprenditori individuali** e dalle **società in nome collettivo** e in **accomandita semplice** in regime di **contabilità ordinaria**;
- laddove detti contribuenti operino in regime di contabilità semplificata, l'agevolazione può trovare applicazione a condizione che le scritture contabili previste dall'articolo 2217 c.c., secondo comma, siano integrate con apposito prospetto da cui risultino la destinazione a riserva dell'utile di esercizio e le vicende della riserva.

Determinazione dell'agevolazione

A decorrere dal periodo d'imposta 2019, il reddito complessivo netto dichiarato dalle società e dagli enti soggetti passivi IRES ai sensi dell'articolo 73 del TUIR **può essere assoggettato all'aliquota del 15 per cento**, 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**, entro determinati limiti.

L'importo massimo assoggettabile ad aliquota ridotta corrisponde alla somma:

- a) degli investimenti in beni strumentali materiali nuovi²³;
- b) del costo del personale dipendente assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato²⁴.

Agli effetti della disciplina agevolativa si considerano "riserve di utili non disponibili" le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo 2433 del codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione²⁵.

²² Art. 1, commi 28-34 Legge 245/2018.

²³ L'ammontare degli investimenti è determinato in base all'importo degli ammortamenti dei beni strumentali materiali deducibili a norma dell'articolo 102 del TUIR, nei limiti dell'incremento del costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali. Rimangono esclusi gli immobili ed i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta.

²⁴ Ai fini del computo dell'agevolazione, rileva il costo del personale dipendente assunto con contratto di lavoro a tempo determinato o indeterminato, in ciascun periodo d'imposta, a condizione che, congiuntamente:

- tale personale sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato;
- si verifichi l'incremento del numero complessivo medio dei lavoratori dipendenti impiegati nell'esercizio di attività commerciali rispetto al numero dei lavoratori dipendenti assunti al 30 settembre 2018, nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci del conto economico relative ai costi per il personale (salari e stipendi, oneri sociali, trattamento di fine rapporto, trattamento di quiescenza e simili e altri costi) ed agli oneri diversi di gestione [v. articolo 2425, primo comma, lettera B), numeri 9) e 14), del codice civile] rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti.

Per "investimento", s'intende:

- la realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato;
- il completamento di opere sospese;
- l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti;
- l'acquisto di beni strumentali materiali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato.

Sono esclusi gli investimenti in immobili e in veicoli²⁶.

Per i soggetti che assumono la qualifica di datore di lavoro a decorrere dal 1° ottobre 2018, ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale.

Nel caso di soggetti IRES che partecipano al consolidato nazionale²⁷, l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, è utilizzato dalla società o ente controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione.

Nel caso di opzione per la trasparenza fiscale (articolo 115 TUIR), l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta determinato dalla società partecipata è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. La quota attribuita non utilizzata dal socio è computata in aumento dell'importo su cui spetta l'aliquota ridotta dell'esercizio successivo.

Inoltre, come accennato, il regime agevolativo in esame si applica anche, ai fini IRPEF, per il reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

Se i predetti soggetti operano in regime di contabilità semplificata, le disposizioni stesse si applicano a condizione che le scritture contabili previste dall'articolo 2217, secondo comma, del codice civile siano integrate con apposito prospetto da cui risultino la destinazione a riserva dell'utile di esercizio e le vicende della riserva.

L'IRPEF è determinata applicando alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al reddito d'impresa le aliquote di cui all'articolo 11 del TUIR, ridotte di nove punti percentuali a partire da quella più elevata.

Per espressa previsione normativa²⁸ la Mini IRES è un'agevolazione cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito.

5. Proroga e rimodulazione della disciplina di iperammortamento e Cloud computing

La legge di bilancio 2019, al fine di favorire i processi di trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0"²⁹, ha previsto la proroga a tutto il 2019 dell'agevolazione dell'iperammortamento introdotta dalla legge di bilancio 2017³⁰ ma con alcune importanti modifiche alla disciplina.

²⁵ L'articolo 2433 del codice civile disciplinando le modalità di distribuzione degli utili, prevede, in linea generale, che la relativa delibera è adottata dall'assemblea che approva il bilancio, che non possono essere pagati dividendi sulle azioni se non per utili realmente conseguiti e risultanti dal bilancio regolarmente approvato e che, se si verifica una perdita del capitale sociale, non può farsi luogo a ripartizione di utili fino a che il capitale non sia reintegrato o ridotto in misura corrispondente

²⁶ Di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b-bis), del TUIR (veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta).

²⁷ Di cui agli articoli da 117 a 129 del TUIR.

²⁸ Art. 1, co. 34 legge di Bilancio 2019, n. 145/2018.

²⁹ Trattasi di investimenti in beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento, i sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità, i dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0

³⁰ Di cui all'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016 (legge di bilancio 2017)

La proroga coinvolge gli investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Condizioni

Affinché si possa accedere all'agevolazione, la legge di bilancio ha previsto una duplice condizione:

- 1) che l'acquisto si effettui entro il 31.12.2019 ovvero entro il 31.12.2020;
- 2) che entro il 31.12.2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Le diverse misure della maggiorazione

Le modifiche apportate dalla legge di Bilancio 2019 stabiliscono diverse misure percentuali dell'agevolazione rapportata al volume di investimenti effettuati.

La maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti deve essere applicata secondo la seguente graduazione:

- 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.

Esempio:

Investimento agevolabile di 12.500.000 di euro. Il costo maggiorato deve essere così calcolato:

- maggiorazione del 170% fino a 2.500.000 di euro di investimento;
- maggiorazione del 100% sul costo superiore a 2.500.000 euro e fino a 10.000.000 di euro;
- maggiorazione del 50% sul residuo costo di 2.500.000 euro.

Esempio (in presenza di plurimi investimenti)³¹:

Investimenti in 3 beni agevolabili per un costo complessivo di 3.000.000 euro:

- 2.300.000 euro il primo bene;
- 350.000 euro il secondo bene;
- 350.000 euro il terzo bene.

Per ottenere il massimo beneficio la società imputerà allo scaglione del 170% l'investimento più oneroso (2.300.000 euro); il secondo e il terzo investimento verranno imputati in parte allo scaglione del 170% e in parte a quello del 100%.

Tetto massimo

La maggiorazione non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti il limite³² di 20 milioni di euro.

Esclusioni

La proroga in commento non si applica:

- agli investimenti in beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- agli investimenti in fabbricati e costruzioni;
- agli investimenti in beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla legge di Stabilità 2016 (L. n. 208/2015).

³¹ In tale situazione l'impresa sarà libera di scegliere come "imputare ai singoli scaglioni" gli investimenti al fine di ottenere il massimo beneficio fiscale.

³² Tale limite massimo di spesa ammissibile non si applica ai beni che beneficiano della precedente edizione dell'iperammortamento contenuta nella legge di Bilancio 2018.

Sostituzione del bene soggetto a iperammortamento

La legge di Bilancio 2019 mantiene ferma l'applicazione delle disposizioni in materia di investimenti sostitutivi introdotta dalla legge di Bilancio 2018: qualora il bene oggetto dell'agevolazione venga ceduto prima del termine del periodo di ammortamento, si potrà continuare a godere del beneficio fino al termine naturale di completamento del processo di deduzione, purché nello stesso periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione venga acquistato un bene nuovo con caratteristiche analoghe o superiori a quello dismesso. Se il costo del nuovo bene dovesse essere inferiore a quello precedente, la deduzione delle quote residue dell'iperammortamento proseguirà ma solo fino a concorrenza del costo del nuovo investimento "sostitutivo".

Recupero del beneficio per cessione/delocalizzazione - meccanismo c.d. di "recapture"

L'art. 7 del DL n. 87/2018, c.d. "decreto dignità" stabilisce che qualora nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo i beni agevolati vengano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, si procede al recupero dell'iperammortamento attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica:

- la cessione a titolo oneroso (indipendentemente dal fatto che la cessione venga effettuata verso l'Italia o verso l'estero);
- la delocalizzazione degli investimenti agevolati³³;

per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Disapplicazione del meccanismo di "recapture"

Il nuovo meccanismo di *recapture* non si applica:

- qualora, nello stesso periodo d'imposta del realizzo o della delocalizzazione, l'impresa sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A alla L. n. 232/2016 e attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole di cui all'art. 1 co. 11 della L. n. 232/2016 (dichiarazione del legale rappresentante o perizia tecnica giurata/attestato di conformità);
- in caso di cessione di azienda o di ramo di azienda purché l'azienda mantenga sotto il profilo tecnologico e digitale sempre lo stesso livello qualitativo.

³³ La legge di conversione del DL n. 87/2018 stabilisce che il recupero non si applica nei casi in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possono essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato. Il riferimento è a tutte quelle imprese che operano con cantieri situati all'estero e che per natura dell'attività svolta trasferiscono i beni da un cantiere ad un altro. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate nella circolare 8/E del 10/4/2019 nella note interpretative **ha osservato** che *sia il tenore letterale della rubrica dell'articolo 7 ("Recupero del beneficio dell'iperammortamento in caso di cessione o delocalizzazione dei beni"), sia il contenuto dell'articolo stesso e della relativa relazione illustrativa ("Il comma 2 introduce nella disciplina dell'iperammortamento un meccanismo di recupero delle agevolazioni concesse per i casi in cui, nel corso della fruizione del beneficio, i beni agevolati formino oggetto di cessione a titolo oneroso o di delocalizzazione") inducono a ritenere che le fattispecie disciplinate dalla disposizione normativa siano quelle della "cessione a titolo oneroso" tout court e della "delocalizzazione" (termine usato nella rubrica, della disposizione normativa e nella relazione illustrativa, come sinonimo di "destinazione a strutture produttive situate all'estero"). Pertanto, si è del parere che il recupero dell'iperammortamento previsto dall'articolo 7, comma 2, del decreto dignità si applichi 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.*

Maggiorazione dei costi e acconti

Viene, inoltre, stabilito che la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2019 e per quello successivo è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni relative all'iper-ammortamento.

Costo maggiorato del 40% per beni immateriali (software)

La legge di Bilancio 2019³⁴ proroga la maggiorazione³⁵, nella misura del 40 per cento, del costo di acquisizione dei beni immateriali (software) funzionali alla trasformazione tecnologica³⁶ in favore dei soggetti che usufruiscono dell'iperammortamento 2019, con riferimento agli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2019 e, a certe condizioni, al 31 dicembre 2020.

Si ricorda che l'allegato B alla legge di bilancio 2017 è stato integrato dal comma 32 della legge di Bilancio 2018 (cui esplicitamente si riferisce la norma in esame), al fine di includervi alcuni sistemi di gestione per l'e-commerce e specifici software e servizi digitali.

Si tratta in particolare di:

- sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping*³⁷ nell'e-commerce;
- software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio³⁸.

Le norme in esame comprendono nell'ambito dei costi agevolabili con la maggiorazione del 40% anche quelli sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloud computing*, a beni immateriali di cui all'Allegato B sopra richiamato, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo di imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

6. Rivalutazioni beni d'impresa e partecipazioni

La legge di bilancio 2019³⁹ ha previsto la riapertura della procedura di rivalutazione dei **beni** d'impresa (immobili "patrimonio" ed agli immobili "strumentali") e delle partecipazioni, per le società di capitali ed enti commerciali che nella redazione del bilancio non adottano i Principi contabili internazionali.

³⁴ Art. 1, comma 6, legge di Bilancio 2019

³⁵ Tale maggiorazione è stata introdotta in origine dall'articolo 1, comma 10 della legge di Bilancio 2017 ed è stata prorogata dal comma 31 della legge di Bilancio 2018.

Il comma 10 della legge di Bilancio 2017 ha concesso ai soggetti che beneficiano dell'iperammortamento e che investono, nel periodo di riferimento, in beni immateriali strumentali (inclusi nell'allegato B della legge, ossia software funzionali a favorire una transizione verso i sopra citati processi tecnologici) la possibilità di procedere a un ammortamento di tali beni con una maggiorazione del 40 per cento

³⁶ Secondo il modello Industria 4.0 (beni ricompresi nell'Allegato B alla citata legge n. 232/2016)

³⁷ Si intende un modello di vendita grazie al quale il venditore vende un prodotto ad un utente finale, senza possederlo materialmente nel proprio magazzino. Il venditore, effettuata la vendita, trasmette l'ordine al fornitore, il quale spedisce il prodotto direttamente all'utente finale. In questo modo, il venditore si preoccupa esclusivamente della pubblicizzazione dei prodotti, senza le relative incombenze legate ai processi di imballaggio e spedizione che invece sono a cura del fornitore.

³⁸ Trattasi delle comunicazioni intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field.

³⁹ All'art. 1, comma 940 e seguenti Legge 245/2018.

Soggetti destinatari

Destinatari della norma sono i soggetti individuati dall'art. 73 co. 1 lett. a) e b) del TUIR, ossia:

- le **società per azioni e in accomandita per azioni**, le **società a responsabilità limitata**, le **società cooperative** e le **società di mutua assicurazione**, nonché le **società europee** di cui al regolamento CE 2157/2001 e le **società cooperative europee** di cui al regolamento CE 1435/2003 residenti nel territorio dello Stato;
- gli **enti pubblici e privati diversi dalle società**, nonché i **trust**, residenti nel territorio dello Stato, che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

Al fine di beneficiare della norma in esame, i soggetti di cui sopra:

- non devono redigere il bilancio d'esercizio secondo gli IAS/IFRS.
- la rivalutazione deve essere annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

Possono essere rivalutati i **beni d'impresa** e le partecipazioni, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa (immobili merce), **risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017**.

Immobili rivalutabili

La rivalutazione riguarda i **beni** immobili risultanti nel bilancio dell'esercizio in corso al **31.12.2017**, nonché in quello dell'esercizio in corso al **31.12.2018**, anno in cui avviene la rivalutazione.

Trattasi:

- dei **beni** in proprietà o posseduti a titolo di altri diritti reali (es. usufrutto).
- dei **beni** detenuti in *leasing*, purché sia stato esercitato il diritto di riscatto entro l'esercizio in corso alla data del 31.12.2017.

Esclusioni

Per espressa disposizione di legge sono esclusi dalla rivalutazione:

- gli immobili "merce", alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa;
- le aree fabbricabili.

Per i soggetti in **contabilità semplificata**, la rivalutazione è consentita a condizione che venga redatto un apposito prospetto bollato e vidimato, da presentare, a richiesta, all'Amministrazione finanziaria, con evidenza dei prezzi di costo e della rivalutazione compiuta⁴⁰.

Rivalutazione per categorie omogenee

La rivalutazione deve obbligatoriamente riguardare tutti i **beni** appartenenti alla medesima categoria omogenea⁴¹.

Ai fini del corretto inquadramento nelle **categorie omogenee dei beni immobili**, valgono le seguenti precisazioni indicate nei documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate emanate in vigenza delle precedenti rivalutazioni⁴².

⁴⁰ Cir. Agenzia delle Entrate 27.4.2017 n. 14/E, emanata in vigenza della precedente rivalutazione dei beni di impresa, prevista dalla L. 232/2016 art. 1 co. 556-563).

⁴¹ Art. 1, comma 941 L. 145/2018. A tal fine, si consideravano appartenenti alla medesima categoria omogenea:

- le aree fabbricabili aventi stessa destinazione urbanistica;
- le aree non fabbricabili;
- i fabbricati strumentali per natura;
- i fabbricati strumentali per destinazione;
- i fabbricati non strumentali.

La rivalutazione di tutti i beni appartenenti a ciascuna categoria omogenea deve avvenire in base ad un unico criterio (ad esempio basato sul valore di mercato, sul valore di utilizzo, ecc.).

⁴² Cfr Cir. Agenzia delle Entrate 27.4.2017 n. 14/E, 4.6.2014 n. 13/E; 13.6.2006 n. 18/E; 18.6.2001 n. 57/E.

Imposta sostitutiva sul maggior valore

Il maggior valore dei **beni** è riconosciuto ai fini fiscali (redditi e IRAP) mediante il versamento di un'**imposta sostitutiva** determinata nelle seguenti misure⁴³:

- 16% per i **beni** ammortizzabili;
- 12% per i **beni** non ammortizzabili.

Imposta sostitutiva sul saldo attivo della rivalutazione

Il saldo attivo di rivalutazione:

- deve essere imputato al capitale o in un'apposita riserva che ai fini fiscali è considerata in sospensione d'imposta;
- può essere affrancato, in tutto o in parte, con l'applicazione in capo alla società di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del **10%**⁴⁴;

Il versamento deve avvenire con le stesse modalità previste per il versamento dell'imposta sostitutiva sul maggior valore.

Versamenti e adempimenti dichiarativi

Le imposte sostitutive devono essere versate in un'**unica rata** entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita⁴⁵.

L'esercizio dell'opzione per la rivalutazione dei **beni** d'impresa è perfezionato con l'**indicazione in dichiarazione dei redditi** dei maggiori valori rivalutati e della relativa imposta sostitutiva⁴⁶. L'omesso, insufficiente e/o tardivo versamento della relativa imposta sostitutiva non rileva ai fini del perfezionamento della rivalutazione. In tal caso, l'imposta sostitutiva non versata è iscritta a ruolo, fermo restando la possibilità per il contribuente di avvalersi del cosiddetto "ravvedimento operoso".

Effetti fiscali

Il maggior valore dei **beni** è riconosciuto ai fini fiscali (redditi e IRAP):

- a partire dal **terzo esercizio successivo** a quello della rivalutazione;
- limitatamente agli **immobili**, dal **periodo d'imposta in corso all'1.12.2020**.

Nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci, di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore dei **beni** rivalutati, la rivalutazione ha effetto ai fini della determinazione delle plusvalenze o minusvalenze, dal quarto esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è stata eseguita⁴⁷.

7. Proroga della rideterminazione del valore di acquisto delle partecipazioni

La possibilità di rivalutare il costo fiscale delle **partecipazioni** dei soggetti non imprenditori è stata riproposta più volte dal legislatore.

⁴³ Di cui all'art. 1, comma 943, L. 145/2018.

⁴⁴ Di cui all'art. 1, comma 942, L. 145/2018.

⁴⁵ Di cui all'art. 1, comma 945, L. 145/2018.

⁴⁶ Cfr Cir. Agenzia delle Entrate 27.4.2017 n. 14/E.

⁴⁷ In caso di cessione, assegnazione ai soci/autoconsumo o destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima dell'inizio del quarto esercizio successivo a quello di rivalutazione, la plus/minusvalenza è calcolata con riferimento al costo del bene antecedente alla rivalutazione. È tuttavia riconosciuto un credito di imposta pari all'imposta sostitutiva pagata.

Rivalutazione delle partecipazioni

La legge di Bilancio 2019⁴⁸, in relazione alle **partecipazioni possedute all'1.1.2019** ha riaperto i termini per aderire alla rideterminazione del costo delle partecipazioni in base alle disposizioni contenute nell'art. 5 della L. 28.12.2001 n. 448.

L'art. 5 della L. n. 448/2001 subordina il riconoscimento dei maggiori valori:

- alla redazione di un'apposita **perizia di stima del patrimonio sociale** (da parte di dottori commercialisti, ragionieri, periti commerciali oppure revisori legali);
- al versamento entro il 30.6.2019⁴⁹ di **un'imposta sostitutiva sull'intero valore periziato con aliquote, rispettivamente, dell'11% e del 10% a seconda che le partecipazioni siano qualificate o non qualificate** (nelle edizioni precedenti l'aliquota era unica e fissata all'8%).

L'avvenuta **rivalutazione** per mezzo dei sopra citati adempimenti:

- permette il riconoscimento del valore indicato nella perizia di stima in luogo del costo o valore di acquisto, ai fini della determinazione delle plusvalenze di cui all'art. 67 co. 1 lett. c) e c-bis) del **TUIR**;
- non consente, invece, il realizzo di minusvalenze deducibili.

Perfezionamento

La procedura di rideterminazione del costo o valore di acquisto delle partecipazioni e dei terreni si perfeziona con il versamento dell'imposta sostitutiva nella misura sopra indicata entro il termine del 30 giugno 2019.

8. Credito d'imposta per l'adeguamento tecnologico ai fini dell'invio telematico dei corrispettivi

La Legge di Bilancio 2019⁵⁰ ha stabilito che per l'acquisto o per l'adattamento degli strumenti con i quali sono effettuate la memorizzazione e la trasmissione telematica dei corrispettivi, è concesso un contributo sotto forma di credito d'imposta, pari al 50 per cento della spesa sostenuta per ciascuno strumento, per un massimo di euro 250 in caso di acquisto e di euro 50 in caso di adattamento, da utilizzare in compensazione "orizzontale"⁵¹, quindi non più – come originariamente previsto – sotto forma di sconto sul prezzo di vendita praticato dal fornitore e a quest'ultimo rimborsato sotto forma di credito d'imposta di pari importo, ma direttamente ai soggetti obbligati alla memorizzazione e alla trasmissione dei corrispettivi.

Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate⁵² ha precisato che il credito d'imposta può essere utilizzato a decorrere dalla prima liquidazione periodica dell'imposta sul valore aggiunto, successiva al mese in cui è stata registrata la fattura, relativa all'acquisto o all'adattamento degli strumenti mediante i quali effettuare la memorizzazione e la trasmissione dei corrispettivi, ed è stato pagato, con modalità tracciabile, il relativo corrispettivo.

Con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 28 febbraio 2019, sono state definite le modalità attuative, comprese le modalità per usufruire del credito d'imposta, il regime dei controlli, nonché ogni altra disposizione necessaria per il monitoraggio dell'agevolazione e per il rispetto del limite di spesa previsto.

⁴⁸ Di cui all'art. 1, comma 1054, L. n. 145/2018.

⁴⁹ Resta ferma la possibilità per il contribuente di effettuare il versamento in un'unica soluzione ovvero rateizzare gli importi dovuti fino ad un massimo di tre rate annuali di pari importo, a decorrere dalla medesima data.

⁵⁰ Di cui all'art. 1, co. 55, L. 145/2018 che modifica il co. 6-quinquies, art. 2 del D.Lgs. 127/2015.

⁵¹ Ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

⁵² Circolare 8/E del 10/04/2019.

9. Proroga delle detrazioni fiscali per interventi di sistemazione a verde

La legge di bilancio 2019⁵³ ha disposto la proroga per il 2019 della detrazione spettante, ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, per gli interventi di sistemazione a verde.

Misura della detrazione

Anche per il 2019, quindi, è possibile detrarre dall'imposta lorda un importo pari al 36 per cento delle spese documentate, fino a un ammontare complessivo non superiore a 5.000 euro per unità immobiliare a uso abitativo, sostenute per la "sistemazione a verde" di aree scoperte private e condominiali di edifici esistenti, comprese le pertinenze, recinzioni, impianti di irrigazione, realizzazione di pozzi, coperture a verde e giardini pensili. Le spese di progettazione e manutenzione sono agevolabili se connesse all'esecuzione degli interventi citati.

Sono, pertanto, detraibili le opere che si inseriscono in un intervento di sistemazione a verde dell'intero giardino o area interessata, consistente nella riqualificazione ex novo dell'area a verde o nel radicale rinnovamento dell'esistente. E' stato precisato che non sono agevolabili i lavori eseguiti in economia.

⁵³ Di cui all'art. 1, comma 68 della Legge 145/2018 che ha modificato l'art. 1, comma 12, della legge n. 205 del 2017.