

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

Bergamo, 12 febbraio 2019

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

**CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 5/2019**

**LEGGE DI STABILITA' 2019: NOVITA' IN MATERIA DI AGEVOLAZIONI FISCALI**

Con la presente Circolare si inizia l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 (c.d. "Legge di Stabilità 2019"), pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 62 alla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31.12.2018, che è entrata in vigore dal 1° gennaio 2019. In particolare si richiama l'attenzione dei Signori Clienti su alcune novità in materia di agevolazioni fiscali, riservandosi peraltro di riprendere tali argomenti alla luce degli emanandi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

**1. REGIME FORFETARIO (art. 1, commi 9-11)**

La Legge di Stabilità 2019 modifica i requisiti di accesso e le cause ostative del regime forfetario di cui alla Legge 190/2014, mentre rimane immutata 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).

***Requisiti per l'accesso***

Sono stati semplificati i requisiti per l'accesso al regime, prevedendo la sola condizione relativa al possesso di ricavi e compensi non superiori, nell'anno precedente, a 65.000,00 euro. Per coloro che iniziano la loro attività durante l'anno e non quindi dal 1° gennaio, i ricavi conseguiti e/o i compensi percepiti vanno ragguagliati ad anno.

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

Sono state, invece, rimosse le soglie connesse 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.

Ai fini del computo della soglia di 65.000,00 euro, non rilevano i maggiori ricavi o compensi da adeguamento agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA), di cui all'art. 9-bis del D.L. 50/2017.

Inoltre, 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.

### ***Cause di esclusione***

Sono state riformulate le cause di esclusione dal regime connesse:

- al possesso di partecipazioni;
- allo svolgimento di attività di lavoro dipendente.

### **Possesso di partecipazioni**

Al fine “di evitare artificiosi frazionamenti delle attività d'impresa o di lavoro autonomo svolte”, 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 società a responsabilità limitata non in regime di trasparenza e alle associazioni in partecipazione.

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

### **Contestuale o precedente attività di lavoro dipendente**

Al fine di evitare “artificiose trasformazioni di attività di lavoro dipendente in attività di lavoro autonomo”, non possono utilizzare il regime forfetario le persone fisiche la cui attività d'impresa o di

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

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

### **2. IMPOSTA SOSTITUTIVA PER RICAVI / COMPENSI FINO A €100.000 (art. 1, commi 17-22)**

A decorrere dal 1° gennaio 2020 è stata istituita un'imposta sostitutiva pari al 20% sui redditi d'impresa e di lavoro autonomo delle persone fisiche. Il nuovo regime è applicabile al superamento della soglia di ricavi/compensi prevista per il regime forfetario ed è analogo a questo limitatamente ad alcuni profili.

La nuova imposta sostitutiva è fruibile dalle persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni, con esclusione delle società di persone e degli altri soggetti equiparati *ex art. 5 del TUIR*.

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 ostative.

### ***Soglia di ricavi e compensi***

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

Non sono computati nella predetta soglia i ricavi e i compensi derivanti dall'adeguamento agli indici sintetici di affidabilità fiscale (ISA).

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

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 ostative***

Le condizioni che precludono l'utilizzo del nuovo regime sono analoghe a quelle previste per il regime forfetario:

- 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.

### ***Funzionamento del regime***

Il reddito d'impresa (o di lavoro autonomo) è determinato con i criteri ordinari. Occorre, quindi, far riferimento alla disciplina dettata dal TUIR, ivi inclusa quella delle perdite fiscali prevista dall'art. 8 del medesimo Testo unico.

Trattandosi di soggetti con ricavi o compensi fino a 100.000,00 euro, il regime naturalmente applicabile è quello di contabilità semplificata (art. 66 del TUIR), salva opzione per la contabilità ordinaria.

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%.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

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

A differenza del regime forfetario *ex* L. 190/2014, 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.

Oltre a non subire ritenute sui corrispettivi percepiti, 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 percettore dei redditi per i quali all'atto del pagamento degli stessi non è stata operata la ritenuta e l'ammontare dei redditi stessi.

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 (art. 1 commi 58 - 63 della Legge 190/2014).

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

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

**3. TASSAZIONE AGEVOLATA DEGLI UTILI (art. 1, commi 28-34)**

A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (dal 2019, per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con quello solare), viene introdotto un regime di tassazione ridotta degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione, usufruibile dai soggetti IRES e dai soggetti IRPEF. 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 è assoggettato all'aliquota IRES ridotta di 9 punti percentuali (quindi del 15%), per la parte corrispondente agli utili

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

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 di cui all'art. 164, comma 1, lett. b-bis) del TUIR, vale a dire i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;
- 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.

## *Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

#### **4. PROROGA “IPER-AMMORTAMENTI” (art. 1, commi 60-65 e 229)**

Le disposizioni di cui all’art. 1, comma 9 della L. 232/2016 (c.d. “iperammortamenti”) trovano applicazione anche agli investimenti in beni strumentali materiali nuovi di cui all’Allegato A alla citata legge, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati:

- entro il 31.12.2019;
- ovvero entro il 31.12.2020, a condizione che entro il 31.12.2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Per effetto della legge di bilancio 2019, 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.

La maggiorazione per i beni immateriali di cui all’art. 1, comma 10 della L. 232/2016 viene confermata in misura pari al 40% per i soggetti che beneficiano della proroga dell’iper-ammortamento.

#### **5. MODIFICHE AL CREDITO D’IMPOSTA PER RICERCA E SVILUPPO (art. 1, comma 70-72)**

La Legge di Stabilità 2019 introduce alcune modifiche alla disciplina del credito d’imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all’art. 3 del D.L. 145/2013.

##### ***Misura differenziata in base alla tipologia di costi***

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

- le spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati nonché con imprese residenti *start up* e PMI innovative, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d’imposta.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

***Tetto massimo***

Il credito d'imposta spetta fino ad un importo massimo annuale di 10 milioni di euro per ciascun beneficiario.

***Spese per materiali e forniture***

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

Tali spese non sono tuttavia ammissibili nel caso in cui l'inclusione del costo di tali beni comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile.

***Obblighi di certificazione***

L'utilizzo del credito d'imposta è subordinato al rispetto di appositi obblighi di certificazione.

Le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione.

***Decorrenza***

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

Le modifiche concernenti gli aspetti formali e documentali riguardano già il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 (quindi anno 2018 per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con l'esercizio solare).

**6. MODIFICHE AL CREDITO D'IMPOSTA PER FORMAZIONE 4.0 (art. 1, commi 78-81)**

La disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 di cui all'art. 1, commi 46 - 56 della L. 205/2017, si applica anche alle spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019 per i soggetti aventi periodo d'imposta coincidente con l'esercizio solare). Il credito d'imposta è però rimodulato secondo la dimensione delle imprese.

Alle piccole imprese l'agevolazione spetta:

*Studio Associato di Dottori Commercialisti  
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi  
Dott. Mauro Bottega  
Dott. Alessandro Michetti  
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana  
Dott. Linda Gazzillo  
Dott. Piero Albani  
Dott. Giovanni Cottini

- nella misura del 50% delle spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.

Per le medie imprese, l'agevolazione spetta:

- in misura pari al 40% delle spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.

Per le grandi imprese, l'agevolazione spetta:

- in misura pari al 30% delle spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 200.000,00 euro.

\*\*\*\*\*

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

