



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



FONDAZIONE  
COMMERCIALISTI  
ODCEC di MILANO

# *Manovra* 2019

***Milano, 16 gennaio 2019***

Teatro Carcano - Corso di Porta Romana 63

*Dalle 9,00/13,00 e dalle 14,30/18,30*

*Registrazione dei partecipanti alle ore 8,45*



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



# ***Manovra 2019***

- **Nuovi forfetari e flat tax**
- **Estromissione agevolata beni strumentali**
- **Riporto delle perdite dei soggetti Irpef**

**Alessandro Pratesi**  
**ODCEC Pistoia**

**16 gennaio 2019**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O



# **Nuovi forfetari e flat tax: sintesi operativa e casi pratici**

**Art. 1, cc. 9-11 e 17-22 L. 30.12.2018, n. 145**

**L'introduzione della flat tax, prevista dalla legge di Bilancio 2019 (L. 30.12.2018, n. 145), prevede una diversificazione della stessa in due fasi:**

- a) dal 2019**, intervenendo sul regime di vantaggio di cui all'art. 1, c. 54 e seguenti della legge 23.12.2014, n. 190, mediante tassazione del **reddito determinato in misura forfetaria con aliquota del 15%** (imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap), a condizione che i **ricavi/compensi del 2018** non abbiano superato **65.000 euro** (art. 1, cc. 9–11);
- b) dal 2020**, con **calcolo analitico dell'imponibile** (differenza fra costi e ricavi) e applicazione di un'**imposta sostitutiva del 20%**, a condizione che **nel 2019** i ricavi/compensi siano compresi **fra 65.001 e 100.000 euro** (art. 1, cc. 17–22).

- **L'apparente semplicità di calcolo deve essere temperata alla luce di variabili che, caso per caso, potranno determinare discrasie fra i contribuenti**, molti dei quali, magari per poche migliaia di euro, troveranno un limite insormontabile all'accesso ai nuovi regimi agevolati. Fatto, questo, che ha indotto a sollevare possibili profili di illegittimità costituzionale della norma (violazione del principio di capacità contributiva ex art. 53 Costituzione).
- Da rilevare, peraltro, che pur con l'eliminazione di alcuni ostacoli che prima impedivano l'accesso al regime forfetario, sono state confermate le preclusioni per tutti i soggetti Iva diversi dalle persone fisiche anche se, per queste ultime, non sempre è possibile l'adesione alla tassazione agevolata, indipendentemente dal superamento dei limiti di ricavi/compensi.

- La norma presenta profili di criticità poiché **potrebbe verificarsi un chiaro vantaggio, in termini di risparmio fiscale, rinunciando a ricavi o compensi che, oltre la soglia dei 65.000 euro, determinerebbero una tassazione Irpef progressiva, con contestuale «peggioramento» del reddito disponibile.**
- Vi è di più: assume rilievo essenziale la struttura/entità dei costi, che può condizionare la scelta dei contribuenti o rappresentare una penalizzazione qualora non sia possibile accedere al regime forfetario per effetto del superamento dei limiti prima citati.

- In breve, i **soggetti con volumi fino a 65.000 euro (2018)** potranno applicare una **percentuale di redditività ai ricavi/compensi (Allegato 2 alla legge di Bilancio 2019)**, variabile in relazione alla tipologia dell'attività, senza tenere conto dei costi (fatture, ricevute, ecc.); **sul reddito così determinato sarà dovuta l'imposta sostitutiva del 15%.**
- **Chi, invece, sarà compreso nella fascia 65.001/100.000 euro (2019)**, pur applicando un'aliquota agevolata (20%), determinerà il reddito imponibile con criteri analitici (ricavi/compensi *meno* costi).
- Così sintetizzato l'argomento, alcuni esempi evidenzieranno le differenze e le peculiarità che emergeranno con la nuova normativa
- Ebbene, a parte i citati limiti, **il primo è più rilevante aspetto da considerare sia per il 2019 sia per il 2020, ai fini del calcolo di convenienza, è il diverso impatto delle componenti negative di reddito.**



Nella tabella che segue si mettono a confronti due professionisti, (A) e (B), con compensi pari, rispettivamente, a 65.000 e 70.000 euro; entrambi hanno la stessa struttura di costi, pari 15.000 euro. In esito ai volumi 2018, (A) potrà optare per il regime forfetario, mentre (B) sarà obbligato alla determinazione analitica del reddito. Ipotizzando che nel 2019 i valori restino invariati, i carichi fiscali sono determinati come segue:

- la percentuale di redditività, per il contribuente forfetario, è pari al 78%. Pertanto, la voce 3. Reddito è calcolata applicando il coefficiente del 78% alla voce 1. Compensi, ossia  $(65.000 \times 78\%) = 50.700$ ;
- i contributi previdenziali (voce 4.) sono determinati applicando la percentuale del 14% (in ipotesi, scelta nella medesima misura da entrambi i professionisti) alla voce 3. Reddito, ossia  $(50.700 \times 14\%) = 7.098$  per il professionista (A) e  $(55.000 \times 14\%) = 7.700$  per il professionista (B);
- l'addizionale all'Irpef è stimata in misura dell'1,50%;
- si assume che l'Iva gravi solo parzialmente sui costi, per complessivi 1.500 euro di imposta, mentre la parte residua dei costi sconta Iva non detraibile o non è imponibile ai fini Iva.



## Esempio n. 1

Anno 2019	Professionista (A) Forfetario	Professionista (B) Ordinario	Differenza
1. Compensi	65.000	70.000	+ 5.000
2. Costi	15.000	15.000	0
3. Reddito	50.700	55.000	+ 4.300
4. Contributi	7.098	7.700	+ 602
5. Reddito imponibile	43.602	47.300	+ 3.698
6. Imposte	6.540	15.004	+ 8.464
7. Mancato recupero Iva	1.500	0	- 1.500
8. Reddito disponibile	35.562	32.296	- 3.266

Dalla tabella emerge come (B), nonostante fatturi compensi superiori per 5.000 euro, dopo la determinazione delle imposte disponga di 3.266 euro in meno rispetto ad (A). È di chiara evidenza che (B), ove ne avesse avuto l'opportunità, avrebbe potuto differire al 2019 l'incasso di almeno 5.000 euro per restare entro il limite che gli avrebbe consentito sia un risparmio fiscale e contributivo sia la disponibilità di un maggior reddito netto.

La distorsione è accentuata nell'esempio che segue: a fronte dei maggiori ricavi di (B) rispetto ad (A) per 20.000 euro, il reddito disponibile del primo supera di soli 4.004 euro quello del secondo. In sostanza, circa l'80% dei maggiori ricavi sono "azzerati", stante l'erosione di 16.000 dei 20.000 euro a causa della diversa contribuzione previdenziale e delle imposte scaturenti dai due diversi regimi fiscali.

## Esempio n. 2

Anno 2019	Professionista (A) Forfetario	Professionista (B) Ordinario	Differenza
1. Compensi	70.000	90.000	+ 20.000
2. Costi	15.000	15.000	0
3. Reddito	54.600	75.000	+ 20.400
4. Contributi	7.644	10.500	+ 2.856
5. Reddito imponibile	46.956	64.500	+ 17.544
6. Imposte	7.043	22.083	+ 15.040
7. Mancato recupero Iva	1.500	0	- 1.500
8. Reddito disponibile	38.413	42.417	+ 4.004

- Un'ulteriore penalizzazione, seppure indiretta, per il contribuente non forfetario (B) potrebbe essere rappresentata dalla presenza di costi non gravati da Iva: nei casi esaminati, infatti, nessun importo sarebbe stato indicato nella voce 7. del contribuente (A) e, conseguentemente, il reddito disponibile di (A) salirebbe, rispettivamente, a 37.062 euro nell'esempio 1 e a 39.913 euro nell'esempio 2.
- È di tutta evidenza che, in quest'ultima ipotesi, migliora il differenziale fra i redditi di (A) e (B) a favore di (A), così come peggiora l'aggravio fiscale e contributivo, percentualmente, per (B).

- **Dal 2020 entrerà in vigore la flat tax**, che permetterà di tassare il reddito, determinato in forma analitica, con l'imposta sostitutiva del 20%. L'adesione al regime impone il rispetto di un limite: ricavi/compensi compresi fra 65.001 e 100.000 euro. La legge non chiarisce se dal reddito siano deducibili i contributi previdenziali. Negli esempi che seguono si suppone che ciò sia possibile.
- **Gli effetti distorsivi evidenziati a proposito del regime forfetario possono assumere dimensioni ancora più rilevanti:** l'accesso al regime flat tax riguarderà una più vasta platea di contribuenti che, se nel 2020 dovessero conseguire una rilevante entità di ricavi/compensi, con contestuale presenza di bassi costi, troverebbero un beneficio fiscale assolutamente non trascurabile.

- **Nella tabella si ipotizza che due professionisti, (A) e (B), conseguiranno, nel 2019, compensi pari, rispettivamente, a 90.000 e 130.000 euro; (A) potrà optare per il regime flat tax, mentre (B) sarà obbligato alla tassazione Irpef progressiva.**
- Nel 2020 realizzeranno, rispettivamente, 100.000 e 145.000 euro di compensi.
- (A) sosterrà costi per 15.000 euro; (B), invece, per 30.000 euro.
- **Si assume un massimale contributivo pari a 103.000 euro (aliquota adottata 14%) e che l'Iva sui costi di (A) sia pari a 1.500 euro.**

**Esempio n. 3**

Anno 2020	Professionista (A) Flat tax	Professionista (B) Ordinario	Differenza
1. Compensi	100.000	145.000	+ 45.000
2. Costi	15.000	30.000	+ 15.000
3. Reddito	85.000	115.000	+ 30.000
4. Contributi	11.900	14.420	+ 2.520
5. Reddito imponibile	73.100	100.580	+ 27.480
6. Imposte	14.620	37.928	+ 23.308
7. Mancato recupero Iva	1.500	0	- 1.500
8. Reddito disponibile	56.980	62.652	+ 5.672

Dalla tabella emerge come (B), nonostante fatturi compensi superiori per 45.000 euro, seppure con 15.000 euro di maggiori costi rispetto ad (A), disponga di soli 5.672 euro in più rispetto ad (A). Se (B) avesse potuto applicare la flat tax, il carico fiscale e il reddito disponibile sarebbero nettamente migliorati. Infatti, anche ipotizzando un mancato recupero dell'Iva, calcolata, ad esempio, al 22% su 20.000 euro di costi (4.400 euro), assumendo che gli altri 10.000 euro siano non imponibili o con Iva non detraibile), il risultato sarebbe stato il seguente.

## Esempio n. 4

Anno 2020	Professionista (A)	Professionista (B)	Differenza
1. Compensi	145.000	145.000	0
2. Costi	30.000	30.000	0
3. Reddito	115.000	115.000	0
4. Contributi	14.420	14.420	0
5. Reddito imponibile	100.580	100.580	0
6. Imposte	20.116	37.928	+ 17.812
7. Mancato recupero Iva	4.400	0	– 4.400
8. Reddito disponibile	76.064	62.652	– 13.412

Come risulta dalla voce 8., l'incremento del reddito disponibile ammonta a euro 13.412 (+ 26%), che corrisponde a un incremento della marginalità dei ricavi pari al 9,25%.



Un esempio, infine, che presuppone lo stesso volume di compensi nel 2020 mentre, nel 2019, la situazione da valutare sarà la seguente: (A) non supererà il limite di 100.000 euro, a differenza di (B). Pertanto, (B) non potrà accedere, nel 2020, al regime flat tax. Appare evidente il notevole risparmio fiscale, a favore di (A) rispetto a (B): a parità di compensi e costi, per la “mitigazione” dell’imposta sostitutiva, il reddito disponibile di (A) supera quello di (B) di 16.312 euro.

**Esempio n. 5**

Anno 2020	Professionista (A) Flat tax	Professionista (B) Ordinario	Differenza
1. Compensi	130.000	130.000	0
2. Costi	15.000	15.000	0
3. Reddito	115.000	115.000	0
4. Contributi	14.420	14.420	0
5. Reddito imponibile	100.580	100.580	0
6. Imposte	20.116	37.928	+ 17.812
7. Mancato recupero Iva	1.500	0	- 1.500
8. Reddito disponibile	78.964	62.652	- 16.312

- Dalle casistiche sopra ipotizzate emergono **oggettivi elementi che**, a titolo diverso, **possono confliggere con il principio di capacità contributiva.**
- Muovendo da valori simili, **il carico fiscale risulta significativamente differenziato in relazione al regime fiscale adottato.**
- È altresì evidente la **sperequazione fra chi può contare su una rilevante marginalità** in rapporto a chi deve sostenere spese elevate per realizzare ricavi e il correlato reddito.
- Inoltre, nel regime flat tax (come nel forfetario) **l'impossibilità di fruire delle detrazioni d'imposta potrebbe «favorire» le spese «in nero»** (con «sconti) e annullare la convenienza la ottenere la fattura.

- **Altro aspetto negativo: la «sottofatturazione»** – se non l'omessa fatturazione – per evitare il superamento dei limiti (65.000 o 100.000 euro).
- **Il fatto di emettere fattura senza addebito dell'Iva avvantaggia ulteriormente coloro che hanno, come utente principale o esclusivo, il soggetto privato, per il quale l'Iva si traduce in un aggravio del costo (in genere 22%).**
- **Infine, non è improbabile che chi lavora in forma associata decida di cessare tale forma di collaborazione per operare in forma individuale, al fine di beneficiare dei vantaggi normativi e, segnatamente, dell'oggettivo aumento del reddito netto disponibile.**

# Alcuni potenziali «conflitti» dei soci di maggioranza

## Casi dubbi:

- consulente del lavoro con una partecipazione in una società che opera nel settore del reclutamento specializzato; ???
- Ingegnere con una partecipazione in una società che offre docenze e corsi su materie tecniche (costruzioni, impianti, ecc.). ???

## Casi risolti:

- consulente informatico con una partecipazione in una società che opera nel settore edilizio (costruzione e compravendita immobiliare) – **ammesso al forfetaio.**
- Commercialista socio di una società che opera nel settore della consulenza amministrativa, fiscale e societaria – **non ammesso al forfetaio.**

# Estromissione agevolata beni strumentali imprese individuali

**Art. 1, c. 66 L. 30.1.2018, n. 145**

- **Art. 65 D.P.R. 22.12.86, n. 917**
- **Art. 1, cc. 115-121. L. 28.12.2015, n. 208**
- **Art. 1, cc. 565 e 566 L. 11.12.2016, n. 232**
- **Circ. Ag. Entrate 1.06.2016, n. 26/E**



- La legge di Bilancio 2019 ha esteso la possibilità per l'imprenditore individuale di optare per l'esclusione dei beni stessi dal patrimonio dell'impresa, **con effetto dal periodo di imposta in corso alla data del 1.01.2019**, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap nella misura dell'8%, calcolata sulla differenza tra il valore normale di tali beni e il relativo valore fiscalmente riconosciuto.
- Le estromissioni devono avvenire **dal 1.01.2019 al 31.05.2019** per i beni posseduti alla data del **31.10.2018**.
- Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni previste per le assegnazione agevolate dall'art. 1, cc. 115 – 120 della L. 208/2015.

Ambito soggettivo	Imprese individuali	Irrilevanza regime contabile
Natura dei beni	Immobili strumentali per natura o per <b>destinazione</b> (art. 43, c. 2 Tuir).	<b>Condizione:</b> i beni devono essere posseduti alla data del 31.10.2018.
Plusvalenza	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'estromissione rappresenta un'ipotesi di destinazione al consumo personale dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (art. 58, c. 3 Tuir).</li> <li>• L'operazione comporta il realizzo di plusvalenze.</li> </ul>	



<b>Estromissione: effetti fiscali</b>		<b>Imposta sostitutiva dell'Irpef e dell'Irap.</b>	
		<b>Aliquota d'imposta</b>	<b>8,00%</b>
<b>Calcolo</b>	<b>8% x</b>	• <b>Valore normale (o catastale rivalutato del bene)</b>	<b>(+)</b>
		• <b>Valore fiscalmente riconosciuto</b>	<b>(-)</b>
		• <b>Imponibile per imposta sostitutiva</b>	<b>(=)</b>
<b>Iva</b>	<ul style="list-style-type: none"> <li>• L'operazione di estromissione è soggetta a Iva.</li> <li>• Si applicano le ordinarie regole della cessione dell'immobile (autoconsumo).</li> </ul>		

Termini e modalità di versamento	Scadenza	Dal 1.01.2019 al 31.05.2019
	• Entro il 30.11.2019	• 60,00%
	• Entro il 16.06.2020	• 40,0%

- Su richiesta e nel rispetto delle condizioni prescritte, il valore normale può essere determinato in misura pari a quello risultante dall'applicazione all'ammontare delle rendite risultanti in Catasto dei moltiplicatori determinati con i criteri e le modalità previsti ai fini dell'imposta di registro (art. 52, c. 4 D.P.R. 131/1986).
- Tali moltiplicatori da applicare alla rendita catastale non rivalutata sono i seguenti:
  - .. 126 per i fabbricati dei gruppi A e C (esclusi A/10 e C/1);
  - .. 115,5 per i fabbricati dei gruppi A prima casa e C (escluso C/1) prima casa;
  - .. 176,40 per i fabbricati del gruppo B;
  - .. 63 per i fabbricati del gruppo A/10 e del gruppo D;
  - .. 42,84 per i fabbricati del gruppo E e della categoria C/1.
- Sono esclusi gli immobili-merce e gli immobili non strumentali. Dal 1992 si considerano relativi all'impresa individuale gli immobili iscritti nell'inventario (contabilità ordinaria) o risultanti dal registro dei beni ammortizzabili o dai registri Iva (contabilità semplificata) [art. 65, c. 1 Tuir].

Esempio n. 1

Calcoli di convenienza

Dati esempio	<ul style="list-style-type: none"> <li>Immobile di valore catastale di € 100.000,00 (valore normale di mercato € 150.000,00).</li> <li>Valore residuo di iscrizione, fiscalmente riconosciuto, di € 20.000,00 (costo storico € 30.000,00 <i>meno</i> fondo ammortamento € 10.000,00).</li> </ul>				
Estromissione agevolata	Imposta sostitutiva	Valore catastale del bene	€	100.000,00	+
		Valore fiscalmente riconosciuto	€	20.000,00	-
		Base imponibile imposta sostitutiva	€	80.000,00	x
		Aliquota		8%	=
		Imposta sostitutiva	€	6.400,00	
Ipotesi di autoconsumo	€ 150.000,00 - 20.000,00 = € 130.000,00 = (Plusvalenza su valore di mercato)				
	€ 130.000,00 x 39,24% = € 51.020,00 = (Irpef, addizionale Irpef e Irap teoriche - ipotesi)				
Risparmio fiscale	€ 51.020,00 - 6.400,00 = € 44.620,00 = (Risparmio d'imposta)				

## Effetti ai fini Iva

**Occorre verificare se l'immobile sia entrato nella sfera dell'impresa con Iva:**

- **non detratta.** L'estromissione è fuori campo Iva ex art. 2, n. 5 Dpr 633/1972;
- **detratta a monte:** l'estromissione rientra nel campo di applicazione dell'imposta, tenendo conto delle caratteristiche soggettive dell'impresa e oggettive del bene.

## Effetti ai fini Iva

**Estromissione esente oppure fuori campo Iva. Occorre verificare:**

- **se dal momento dell'acquisto o ultimazione della costruzione sia trascorso il periodo di 10 anni.** Se inferiore, deve essere rettificata la detrazione Iva nella misura di tanti decimi quanti sono gli anni mancanti al compimento del decennio;
- **se nell'ultimo decennio siano state sostenute spese incrementative con Iva detratta.** Anche in questo caso deve essere effettuata la rettifica della detrazione Iva.

## Adempimenti ed effetti *post* estromissione

- L'estromissione dell'immobile dalla sfera dell'impresa individuale **non richiede alcun atto; pertanto, non è dovuta l'imposta di registro.**
- L'estromissione dell'immobile strumentale non richiede particolari formalità, ma **solo comportamenti concludenti** (annotazione alternativa nel libro giornale, nel libro dei beni ammortizzabili o nei registri Iva).
- **Se l'estromissione è soggetta a Iva,** l'imprenditore individuale deve emettere autofattura.

## Adempimenti ed effetti post estromissione

**L'estromissione non interrompe il periodo di possesso dell'immobile; pertanto, nel caso di cessione, il periodo di possesso ultraquinquennale per la non imponibilità della plusvalenza [art. 67, c. 1, lett. b) Tuir] deve fare riferimento al momento in cui l'imprenditore ha acquistato l'immobile nell'ambito dell'attività d'impresa.**



			31.05			
	P B II 1	DIVERSI	a	IMMOBILI		30.000,00
P B II 1		FONDO AMMORTAMENTO			10.000,00	
		IMMOBILI				
P A VI		PATRIMONIO NETTO			20.000,00	
		Estromissione agevolata dell'immobile.				
			31.05			
E B 14	P D 12	IMPOSTE E TASSE NON	a	ERARIO C/IMPOSTA		6.400,00
		DEDUCIBILI FISCALMENTE		SOSTITUTIVA		
		Rilevato debito tributario per l'imposta sostitutiva.				
			30.11			
P D 12	P C IV 1	ERARIO C/IMPOSTA SOSTITUTIVA	a	BANCA C/C ORDINARIO		3.840,00
		Versamento 60% imposta sostitutiva (1ª rata).				
			16.06			
P D 12	P C IV 1	ERARIO C/IMPOSTA SOSTITUTIVA	a	BANCA C/C ORDINARIO		2.560,00
		Versamento 40% imposta sostitutiva (2ª rata).				

Tipologia immobili	Società interessate	IVA a "monte"	Regime IVA assegnazione	Imposta		
				Registro	Ipotecaria	Catastale
Fabbricati strumentali per natura	Impresa costruttrice/ristrutturatrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	Detratta	Imponibile IVA	€ 200	€ 200	€ 200
	Altre imprese (anche costruttrice/ristrutturatrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori)	Detratta	Esente <sup>(1)</sup>	€ 200	€ 200	€ 200
			Imponibile IVA su opzione (in reverse charge se il socio assegnatario è soggetto passivo d'imposta)	€ 200	€ 200	€ 200
	Qualunque	Non detratta o non presente	Fuori campo IVA <sup>(1)</sup> (solo per assegnazioni)	4,50%	€ 50	€ 50

Fabbricati abitativi		Impresa costruttrice/ristrutturatrice che assegna entro 5 anni dalla fine lavori	Detratta	Imponibile IVA	€ 200	€ 200	€ 200
		Impresa costruttrice/ristrutturatrice che assegna oltre 5 anni dalla fine lavori	Detratta	Esente <sup>(1)</sup>	4,5% o 1%	€ 50	€ 50
				Imponibile su opzione (reverse charge se il socio assegnatario è soggetto passivo d'imposta)	€ 200	€ 200	€ 200
		Altra impresa	Non rileva	Esente <sup>(1)</sup>	4,5% o 1%	€ 50	€ 50
		Qualunque	Non detratta o non presente	Fuori campo IVA <sup>(1)</sup> (solo per assegnazioni)	4,50% (1% se prima casa)	€ 50	€ 50
Fabbricati non ultimati		Qualunque	Detratta	Imponibile IVA	€ 200	€ 200	€ 200
Terreni	Agricoli	Qualunque	Non rileva	Fuori campo IVA	7,5% € 200 <sup>(2)</sup>	€ 50 € 200 <sup>(2)</sup>	€ 50 € 200 <sup>(2)</sup>
	Edificabili	Qualunque	Non detratta o non presente	Fuori campo IVA (solo per assegnazioni)	4,5%	€ 50	€ 50
			Detratta	Imponibile IVA 22%	€ 200	€ 200	€ 200

# Riporto delle perdite per i soggetti Irpef

**Art. 1, cc. 23-26 L. 30.12.2018, n. 145**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

La disciplina del riporto delle perdite da parte dei soggetti Irpef, a prescindere dal regime contabile adottato, è modificata con l'obiettivo di avvicinare il relativo regime fiscale a quello previsto per i soggetti Ires (compensazione e riporto nel limite dell'80%), prevedendo il riporto illimitato delle perdite.

Per le imprese in contabilità semplificata, diversamente dalle imprese in contabilità ordinaria, sono state previste apposite disposizioni transitorie.

**Le perdite maturate nel 2017 in capo a soggetti in contabilità semplificata,** per la parte che non ha trovato capienza secondo le attuali regole (compensazione con redditi di altra natura), **sono compensabili:**

- **nel 2018 e nel 2019** in misura non superiore al **40% del reddito;**
- **nel 2020** in misura non superiore al **60% del reddito.**

**Altre perdite:**

- **maturate nel 2018,** compensabili **nel 2019** in misura non superiore al **40% del reddito e nel 2020** in misura non superiore al **60% del reddito;**
- **maturate nel 2019,** compensabili **nel 2020** in misura non superiore al **60% del reddito.**

## Caso n. 1

- Impresa in contabilità semplificata che, nel 2017, registra una perdita di € 50.000 non compensata.
- 2018 – 2019: reddito zero.
- 2020: reddito € 25.000.
- La perdita 2017 (€ 50.000) riduce il reddito prodotto nel 2020 in misura pari a € 10.000 [ossia  $25.000 - (25.000 \times 60\%) = 25.000 - 15.000$ ].
- La perdita residua (€ 40.000) è definitivamente persa.

**La norma modificata: l'art. 8 Tuir limita, per i soggetti «semplificati», con riferimento alla perdita 2017, l'abbattimento del reddito al 40% per gli anni 2018 e 2019; per il 2020 l'abbattimento è pari al 60% del reddito.**

**Dopo il 2020 la perdita 2017 è completamente sterilizzata.**

## Caso n. 2

- Impresa in contabilità semplificata che, nel 2018, registra una perdita di € 20.000.
- 2019: reddito 15.000.
- 2020: reddito € 5.000.
- La perdita 2018 (€ 20.000) riduce il reddito imponibile del 2019 di € 6.000 (tassazione su € 9.000, ossia  $[15.000 - (15.000 \times 40\%)]$ ).
- Il reddito del 2020 è abbattuto del 60% (tassazione su € 2.000, ossia  $[5.000 - (5.000 \times 60\%)]$ ).
- La perdita residua ( $20.000 - 6.000 - 3.000 = € 11.000$ ) è riportata a nuovo.



## Caso n. 3

- Un'impresa individuale in contabilità ordinaria realizza nel 2018 una perdita di € 100.000.
- Detiene una quota in una Snc - reddito di partecipazione € 80.000.
- L'impresa individuale realizza, nel 2019, un reddito di € 60.000. Il reddito da partecipazione 2018 (€ 80.000) è interamente compensato dalla perdita d'impresa (2018).
- **Perdita 2018 riportata a nuovo € 20.000** ( $80.000 - 60.000$ ).
- **Periodo d'imposta 2019:** ai fini fiscali si assume l'80% del reddito prodotto, ossia € 48.000 ( $60.000 \times 80\%$ ), in cui si compensa la residua perdita 2018 di € 20.000.
- Le imposte del 2019 saranno calcolate su € 40.000 ( $60.000 - 20.000$ ).

## Caso n. 4

- Un'impresa individuale in contabilità ordinaria ha registrato, dal 2014, perdite per € 200.000, con riporto a nuovo.
- 2018: reddito € 100.000.
- Rilevano solo le perdite post 2013 – non prescritte – senza ulteriori limitazioni temporali.
- Il reddito 2018, nella misura di € 80.000 ( $100.000 \times 80\%$ ), è abbattuto dalle perdite pregresse.
- La quota residua di perdite (120.000, ossia  $200.000 - 80.000$ ) sarà illimitatamente riportabile.

# Rivalutazione beni d'impresa

**Art. 1, cc. 940-948 L. 30.12.2018, n. 145**



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

M I L A N O

## Riferimenti normativi e prassi

- **Art. 1, cc. 940-998 L. 30.1.2018, n. 145 - Art. 1, cc. 889-896 L. 28.12.2015, n. 208 - Artt. 10-16 L. 21.11.2000, n. 342 - Art. 1, cc. 469-476 L. 23.12.2005, n. 266 - Art. 3 L. 28.12.2001, n. 448 - Art. 2, cc. 25-27 L. 24.12.2003, n. 350 - Art. 1, cc. 887-897 L. 28.12.2015, n. 208 - Art. 1, cc. 556-564 L. 11.12.2016, n. 232**
- **C.M. 16.11.2000, n. 207 – Circ. Ag. Entrate 26.01.2001, n. 5/E - Circ. Ag. Entrate 18.06.2001, n. 57/E - Circ. Ag. Entrate 13.05.2002, n. 40/E - Circ. Ag. Entrate 25.06.2002, n. 57/E - Circ. Ag. Entrate 13.02.2006, n. 6/E - Circ. Ag. Entrate 27.04.2017, n. 14/E**
- **Circ. Assonime 27.02.01, n. 13 - D.M. 13.04.2001, n. 162 - D.M. 22.10.2001, n. 408 - D.M. 19.04.2002, n. 86**

# ***Rivalutazione beni d'impresa***

- **Rivalutazione quote societarie e beni d'impresa dei soggetti Ires.** Imposta sostitutiva del **16%** (beni ammortizzabili) o del **12%** (beni non ammortizzabili e partecipazioni). Beni di categoria omogenea.
- **Affrancamento saldo rivalutazione** imposta sostitutiva **10%.**
- **Riconoscimento fiscale:** dal **2021**, in genere; per gli **immobili**, invece, dal **2020**.
- **Norma antielusiva:** la cessione in data anteriore a quella di inizio del 4° periodo d'imposta successivo (2022) a quello nel cui bilancio (2018) la rivalutazione è stata eseguita «sterilizza» la rivalutazione.
- **Esclusi** gli immobili al cui scambio o produzione è rivolta l'attività d'impresa (**immobili «merce»**).

# Rivalutazione beni d'impresa: un caso pratico

<b>Costo storico immobile</b>	<b>500.000</b>
<b>Fondo amm.to 31.12.2018</b>	<b>150.000</b>
<b>Valore bilancio 31.12.2018</b>	<b>350.000</b>
<b>Valore di mercato</b>	<b>440.000</b>

**D.M. 162/2001:** la rivalutazione può avvenire entro il **valore massimo di € 90.000** (ossia  $440.000 - 350.000$ ).

<b>Imposta sostitutiva (<math>90.000 \times 16\%</math>)</b>	<b>14.400</b>
<b>Saldo attivo rivalutazione (<math>90.000 - 14.400</math>)</b>	<b>75.600</b>

# Metodo di rivalutazione del costo storico

- **Tale metodo determina un allungamento del periodo di ammortamento originario;** si applica, principalmente, in presenza di un prolungamento della vita utile del cespite, in base a una nuova valutazione da parte degli amministratori (e non come risultato «automatico» della metodologia contabile di rivalutazione).
- **Le quote di ammortamento più alte riducono l'utile del periodo (o aumentano la perdita) del 2018 ai fini civilistici e dal 2020 ai fini fiscali** (per il 2017 le quote sono calcolate sui valori non rivalutati).
- **Test di operatività società di comodo: nel 2020 (beni immobili) e nel 2021 (altri beni) rileverà il valore rivalutato.**

# Metodo di rivalutazione del costo storico

<b>Costo storico rivalutato</b>	<b>590.000</b>
<b>Fondo amm.to 31.12.2018</b>	<b>150.000</b>
<b>Valore bilancio (<i>mercato</i>) 31.12.2018</b>	<b>440.000</b>
<b>Riconoscimento fiscale rivalutazione</b>	<b>Dal 2020</b>

**Quote di ammortamento calcolate civilisticamente eccedenti il valore fiscale: variazione in aumento.**

<b>Quota ammortamento 2018 (<math>500.000 \times 3\%</math>)</b>	<b>15.000</b>
<b>Differenza «nuovo» costo storico e valore mercato</b>	<b>150.000</b>
<b>Riserva di rivalutazione (<math>90.000 - 14.400</math>)</b>	<b>75.600</b>
<b>Debiti tributari</b>	<b>14.400</b>



# Metodo di rivalutazione del costo storico

<b>Ammortamento civilistico 2019 (590.000 x 3%)</b>	<b>17.700</b>
<b>Ammortamento fiscale 2019 (500.000 x 3%)</b>	<b>15.000</b>
<b>Variazione in aumento modello Redditi</b>	<b>2.700</b>
<b>Rilevazione imposte anticipate Ires e Irap (27,90%)</b>	<b>753</b>

# Metodo di rivalutazione del costo e del fondo ammortamento

- Tale metodo permette di mantenere invariata la durata del processo di ammortamento.
- Il **costo lordo rivalutato**, a prescindere dalla rettifica rappresentata dagli ammortamenti, **non** potrebbe attestarsi, comunque, a un valore **superiore a quello «di sostituzione»**.
- Questo metodo aumenta, **in misura significativa**, le quote di ammortamento e il valore del reddito minimo nel «**test di operatività**» delle società di comodo.
- Il procedimento è **incompatibile** con la rivalutazione di **beni completamente ammortizzati**.

# Metodo di rivalutazione del costo e del fondo ammortamento

**Calcolo proporzione fra:**

- rivalutazione (90.000):
- costo storico 31.12.2018  
(500.000 – 150.000)

$$90.000 : 350.000 = 25,714\%$$

**Fondo amm.to 31.12.2018**

**150.000**

**Costo storico rivalutato = C.S. + 500.000 x 25,714%**

**628.570**

**F.do amm.to rivalutato = F.A. + 150.000 x 25,714%**

**188.570**

**Valore bilancio del bene al 31.12.2018**

**440.000**

**Incremento fondo ammortamento**

**38.570**

**Saldo attivo rivalutazione (90.000 – 14.400)**

**75.600**

**Debiti tributari**

**14.400**

# Metodo di rivalutazione del costo e del fondo ammortamento

Calcolo ammortamento 2019	
Civilistico = $628.570 \times 3\%$	18.857
Fiscale = $500.000 \times 3\%$	15.000
Ripresa fiscale = $18.857 - 15.000$	3.857
Rilevazione imposte anticipate Ires e Irap 27,90%	1.076

# Metodo di rivalutazione con riduzione fondo ammortamento

- Con tale metodo **il costo storico resta invariato**, mentre diminuisce il fondo ammortamento e si «allunga» il processo di ammortamento.
- Salvo che la procedura di ammortamento sia in fase di esaurimento, **l'applicazione del coefficiente tabellare determinerà ammortamenti di misura massima identica a quella degli ammortamenti precedenti alla rivalutazione, senza produrre imposte anticipate né incidere sul risultato d'esercizio.**
- Inoltre, **il test di operatività sarà eseguito assumendo il valore storico inalterato del bene**, ossia senza generare aumenti dei ricavi figurativi da società di comodo.

# Metodo di rivalutazione con riduzione fondo ammortamento

<b>Costo storico (<i>confermato</i>)</b>	<b>500.000</b>
<b>Fondo amm.to 31.12.2018</b>	<b>150.000</b>
<b>Fondo amm.to ridotto (150.000 – 90.000)</b>	<b>60.000</b>
<b>Riconoscimento fiscale rivalutazione</b>	<b>Dal 2020</b>
<b>Differenza ammortamenti civilistici/fiscali</b>	<b>0,00</b>
<b>Imposte anticipate</b>	<b>0,00</b>
<b>Saldo attivo rivalutazione (150.000 – 60.000)</b>	<b>90.000</b>
<b>Riserva di rivalutazione</b>	<b>75.600</b>
<b>Debiti tributari</b>	<b>14.400</b>