

A man and a woman in business attire are walking on a rooftop terrace. The man is on the left, wearing a dark suit and a light-colored shirt. The woman is on the right, wearing a dark blazer and dark pants. They are walking towards the right. In the foreground, there is a large planter box filled with various green plants, including ferns and leafy greens. The background shows a building with windows and a tiled roof. The overall scene is brightly lit, suggesting daytime.

# MORRI ROSSETTI

## ALERT

Circolare omnibus dell'Agencia delle Entrate  
sulla legge di bilancio per il 2019

## **CIRCOLARE OMNIBUS DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE SULLA LEGGE DI BILANCIO PER IL 2019**

Con le Circolari n. 8/E e n. 9/E (in tema di regime forfetario) del 10 aprile 2019, l'Agenzia delle entrate ha reso chiarimenti in merito alle novità fiscali introdotte dalla Legge di bilancio per il 2019 (Legge n. 145/2018).

A seguire i chiarimenti resi in tema di credito d'imposta ricerca e sviluppo, iper-ammortamenti e regime forfetario.

### **Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**

Le modifiche apportate dalla Legge di bilancio per il 2019 toccano vari profili della disciplina relativa al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo. In particolare, a decorrere dal periodo d'imposta 2019:

- a) il credito si applica nella misura ridotta del 25% e si applica nella misura del **50%** soltanto:
  - ✓ 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. Il credito si applica invece nella misura del 25% nel caso di personale titolare di altri rapporti di lavoro diversi dal lavoro subordinato (i.e. lavoratori autonomi; collaboratori etc.);
  - ✓ ai 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. Diversamente i contratti di ricerca stipulati con altri soggetti sono agevolabili solo per il 25% delle spese sostenute.
- b) il credito spetta nell'importo massimo annuale di **euro 10 milioni**, in luogo del precedente massimale di euro 20 milioni);
- c) il credito viene **esteso** anche alle spese sostenute 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 di ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale. A tal riguardo, l'Agenzia delle entrate ha precisato che tale estensione decorre dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, restando quindi ferma l'esclusione delle stesse nei periodi d'imposta precedenti. Ai fini del calcolo del benefico fiscale, in ossequio al principio di **omogeneità**, il parametro storico deve essere **ricalcolato** aggiungendo i medesimi costi sostenuti nel triennio 2012-2014. Tuttavia, per espressa previsione normativa, nell'ipotesi in cui l'inclusione della nuova tipologia di spese nel calcolo della media storia e dei nuovi investimenti determini uno **svantaggio** (vale a dire una riduzione dell'eccedenza agevolabile) è data la facoltà all'impresa di rinunciare a tale inclusione;
- d) la fruizione del credito è subordinata all'avvenuta certificazione della **documentazione contabile delle spese**, nel senso che, come chiarito dall'Agenzia, già a partire dal credito d'imposta maturato per il 2018 l'utilizzo in compensazione del credito maturato non potrà iniziare se non a partire dalla data in cui è adempiuto l'obbligo di certificazione. Inoltre, viene precisato che l'attività di certificazione della documentazione contabile delle spese, volta ad assicurare la verifica della regolarità formale dei documenti e dei contratti rilevanti ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa e la loro corrispondenza alle scritture contabili e alle risultanze di bilancio, **non può essere svolta con criteri di selezione a campione** dei documenti o dei contratti da verificare;
- e) le imprese beneficiarie del credito – già con riferimento al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 – 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. Al riguardo, la circolare n. 8/E/2019 ha sottolineato che l'attività di controllo **non consiste solo** nella verifica dell'effettività, ammissibilità, pertinenza e congruità delle spese indicate dall'impresa, ma presuppone anche l'analisi dei contenuti di ricerca e sviluppo delle attività svolte.
- f) ai fini del calcolo del credito attribuibile nel caso di soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati UE o SEE, assumono rilevanza **esclusivamente** le spese relative ad attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente in laboratori o

strutture situati in Italia. In proposito l'Agencia ha precisato che, se nel frattempo sono stati adottati comportamenti difforni da quello indicato, determinando un beneficio maggiore di quello spettante, qualora il maggior credito sia stato già fruito in compensazione, è possibile procedere alla regolarizzazione, senza applicazione di sanzioni, versando l'importo del credito indebitamente utilizzato e i relativi interessi e presentando apposita dichiarazione integrativa.

### Iper ammortamento

L'Agencia ha chiarito nella circolare n. 8/E/2019 che i nuovi limiti della maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale dell'impresa in chiave Industria 4.0 introdotti dalla legge di bilancio per il 2019:

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

riguardano **solo** gli investimenti effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2019, ovvero fino al 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 31 dicembre 2019 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%. Pertanto, possono beneficiare della maggiorazione figurativa del costo di acquisizione del **150% indipendentemente** dall'ammontare della spesa gli investimenti effettuati **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2019**, a condizione che alla data del **31 dicembre 2018** l'ordine di acquisto sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%. Detti investimenti, inoltre **non rientrano** nel computo degli investimenti complessivi rilevanti ai fini della determinazione delle percentuali di maggiorazione applicabili ai sensi della legge di bilancio per il 2019 (dal 170 allo 0 per cento).

Inoltre, se la dichiarazione del legale rappresentante o dell'eventuale della perizia non vengono acquisite entro il periodo d'imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, l'agevolazione è fruibile solo a decorrere dal periodo d'imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

Con riferimento al **recupero** dell'iper ammortamento, oltre che al caso di destinazione del bene a strutture produttive situate all'estero, l'Agencia ha precisato che lo stesso si applica anche a tutte le cessioni dei beni agevolati, indipendentemente dal fatto che siano effettuate verso l'Italia o verso l'estero.

Diversamente, il trasferimento di un bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'**operazione straordinaria** tra soggetti residenti non vanifica la finalità sottesa alle norme agevolative, in quanto l'azienda mantiene lo stesso livello qualitativo. Il mutamento della titolarità di un'azienda (o di un suo ramo) che contiene uno o più beni agevolati non fa venir meno l'iper ammortamento, la cui fruizione continuerà, in capo all'avente causa, secondo regole, costi e dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, prescindendo dal sopravvenuto cambio di proprietà del complesso aziendale.

### Regime forfetario

La legge di bilancio 2019 ha significativamente modificato la disciplina relativa al regime di tassazione forfetario di cui alla legge n. 190/2014, disponendo che dal 2019 le persone fisiche esercenti impresa, arte o professione possono applicare il regime forfetario con un'imposta sostitutiva dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e delle relative addizionali, nella misura del **15%**, a condizione che nell'anno precedente abbiano conseguito ricavi o compensi **non superiori ad euro 65.000**.

Tale regime, secondo quanto chiarito dall'Agencia delle entrate con circolare n. 9/E/2019, si applica sia a chi è già in attività sia a chi ne intraprende una nuova; non è prevista una durata massima o particolari requisiti anagrafici per l'accesso o il mantenimento di tale regime.

Il nuovo limite di ricavi/compensi, che va ragguagliato in caso di attività iniziata in corso di anno, deve essere verificato rispetto all'anno precedente all'applicazione del regime forfetario. Concorre all'ammontare del tetto il valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, nonché i **diritti**

**d'autore** ma soltanto se correlati con l'attività di lavoro autonomo svolta; la circostanza si considera sussistente se gli stessi non sarebbero stati conseguiti in assenza dello svolgimento dell'attività di lavoro autonomo.

Con riferimento alle cause ostative al regime, l'Agenzia ha chiarito quanto segue:

- a) nel caso di partecipazione a società di persone, associazioni o imprese familiari, tale previsione, in ossequio allo Statuto dei diritti del contribuente, **non** va applicata già a partire dal 2019. Inoltre se detta causa ostativa sopraggiunge in corso d'anno (acquisizione per eredità delle partecipazioni), la stessa va rimossa dal contribuente in forfetario entro fine anno. In caso contrario il contribuente fuoriesce dal regime dall'anno successivo;
- b) nel caso di controllo, direttamente o indirettamente, S.r.l. o associazioni in partecipazione che esercitano attività economiche direttamente o indirettamente riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti o professioni, l'Agenzia ha chiarito che per definizione di controllo, diretto e indiretto, occorre far riferimento all'art. 2359 c.c., tenendo presente che nell'ambito delle persone interposte sono ricompresi il coniuge, i parenti entro il terzo grado e gli affini entro il secondo grado. Per verificare se le attività della S.r.l. o dell'associazione in partecipazione sono riconducibili a quelle svolte dagli esercenti attività d'impresa, arti e professioni, occorre verificare le attività svolte in concreto, indipendentemente dai codici Ateco dichiarati. Se le attività esercitate dal contribuente e dalla S.r.l. controllata appartengono di fatto alla medesima sezione Ateco, la riconducibilità si ritiene sussistente se la persona fisica che usufruisce del regime forfetario effettua cessioni di beni o prestazioni di servizi tassabili con imposta sostitutiva alla S.r.l. controllata, la quale, a sua volta, deduce dalla propria base imponibile i correlativi componenti negativi di reddito.
- c) esercizio dell'attività prevalentemente nei confronti di datori di lavoro con i quali erano intercorsi rapporti di lavoro [*ndr.* dipendente] nei due precedenti periodi d'imposta, ovvero nei confronti di soggetti direttamente o indirettamente riconducibili ai suddetti datori di lavoro. La verifica del requisito della prevalenza va effettuata **al termine del periodo d'imposta**. Perché la causa ostativa si realizzi, i ricavi/compensi ottenuti nei confronti dei datori di lavoro o dei soggetti a essi riconducibili devono superare al 50%.

**Per maggiori informazioni, potete contattare Davide Rossetti (Davide.Rossetti@MorriRossetti.it)  
Name Partner, o Roberta De Pirro (Roberta.DePirro@MorriRossetti.it) Responsabile del Centro Studi.**





Per maggiori informazioni, potete contattare:  
Davide Rossetti ([Davide.Rossetti@MorriRossetti.it](mailto: Davide.Rossetti@MorriRossetti.it)) *Name Partner*, o  
Roberta De Pirro ([Roberta.DePirro@MorriRossetti.it](mailto: Roberta.DePirro@MorriRossetti.it))  
*Responsabile del Centro Studi*