CIRCOLARE 5 DEL 09 GENNAIO 2019

SPECIALE LEGGE DI BILANCIO 2019

PARTE II

Rif. normativi e di prassi: *Legge 145/2018 (legge di Bilancio 2019)*

In sintesi

Si riporta di seguito una sintesi alle principali novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2019.

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

Argomento	Descrizione
Tassazione agevolata degli utili reinvestiti in beni strumentali e in occupazione	Viene introdotto un regime di tassazione ridotta degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione. Soggetti beneficiari Possono fruire dell'agevolazione i soggetti IRES e i soggetti IRPEF (anche in contabilità semplificata, a determinate condizioni). Sono esclusi i soggetti che determinano il reddito secondo criteri forfetari. Calcolo dell'agevolazione Il reddito complessivo netto dichiarato da società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR può essere assoggettato all'aliquota IRES ridotta di 9 punti percentuali (quindi 15%), per la parte corrispondente agli utili del periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione, conseguiti nell'esercizio di attività commerciali, accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili, nei limiti dell'importo corrispondente alla somma: • degli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi *ex* art. 102 del TUIR; • del costo del personale dipendente assunto con contratto a tempo determinato o indeterminato. L'agevolazione consente quindi di assoggettare ad aliquota IRES ridotta la parte di reddito complessivo corrispondente al minore tra: • l'ammontare degli utili accantonati a riserve disponibili; • la somma tra l'ammontare degli investimenti in beni strumentali nuovi e dell'incremento occupazionale. Con riferimento ai soggetti IRPEF, l'agevolazione consiste nell'applicare alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al reddito d'impresa le aliquote IRPEF di cui all'art. 11 del TUIR ridotte di 9 punti percentuali a partire da quella più elevata. Viene previsto un meccanismo di riporto delle eccedenze di utili e dei parametri per il calcolo dell'agevolazione. Investimenti in beni strumentali – Esclusioni Sono esclusi dall'agevolazione: • gli immobili; • i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, di cui all'art. 164 co. 1 lett. b-*bis*) del TUIR; • i beni immateriali. Cumulabilità con altre agevolazioni La tassazione agevolata in commento è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito. Decorrenza **La nuova disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018** (dal 2019, per i soggetti "solari").

Argomento	Descrizione
Iper-ammortamenti – Proroga con modifiche	La maggiorazione di cui all'art. 1 co. 9 della L. 232/2016 (c.d. "iper-ammortamenti") viene prorogata in relazione agli investimenti effettuati entro il 31.12.2019, ovvero entro il 31.12.2020 a condizione che entro il 31.12.2019: l'ordine risulti accettato dal venditore; sia effettuato il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione. Nuova misura della maggiorazione La nuova versione dell'iper-ammortamento prevede l'introduzione di diverse misure in ragione dell'ammontare degli investimenti effettuati. In particolare, la maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica con le seguenti misure: • 170%, per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; • 100%, per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro; • 50%, per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro. Maggiorazione relativa ai beni immateriali È prorogata per lo stesso periodo anche la correlata maggiorazione del 40% per gli investimenti in beni immateriali. Inoltre, viene ampliato l'ambito di applicazione di tale maggiorazione, includendo anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloudcomputing*, a beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.
Abrogazione dell'ACE	È stata abrogata l'ACE (art. 1 del DL 201/2011), agevolazione che consentiva di portare in deduzione dal reddito d'impresa una quota dello stesso proporzionale agli incrementi netti di patrimonio registrati rispetto alla dotazione esistente al termine dell'esercizio in corso al 31.12.2010. L'agevolazione esplica ancora efficacia per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, seppure con un coefficiente ulteriormente ridotto all'1,5%, rispetto a quello dell'1,6% applicato per il periodo d'imposta precedente. Dal 2019 l'agevolazione è, invece, soppressa: sarà, però, ancora possibile utilizzare le eccedenze ACE formatesi sino al 2018 (esse derivano da incrementi di patrimonio netto non sfruttati in quanto il reddito d'impresa era inferiore a quello agevolabile, o l'impresa era in perdita).
Abrogazione dell'IRI	In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente, la legge di bilancio 2019 dispone la definitiva abrogazione dell'IRI e, quindi, dell'art. 55-*bis* del TUIR. In origine, l'IRI avrebbe dovuto applicarsi dal 2017, ma l'art. 1 co. 1063 della L. 205/2017 ne aveva già differito la decorrenza al 2018. In sostanza, con la nuova norma l'IRI non risulta mai entrata in vigore.

Argomento	Descrizione
Introduzione dell'imposta sui servizi digitali (c.d. "*web tax*")	Viene istituita la nuova imposta sui servizi digitali (c.d. "*web tax*"), in sostituzione dell'imposta sulle transazioni digitali disciplinata dai co. 1011 – 1019 dell'art. 1 della L. 27.12.2017 n. 205 (legge di bilancio 2018) e mai entrata in vigore. Ambito di applicazione oggettivo La nuova imposta si applica esclusivamente sui ricavi derivanti dalla fornitura dei seguenti servizi: • veicolazione su una interfaccia digitale di pubblicità mirata agli utenti della medesima interfaccia; • messa a disposizione di una interfaccia digitale multilaterale che consente agli utenti di essere in contatto e di interagire tra loro, anche al fine di facilitare la fornitura diretta di beni e servizi; • trasmissione di dati raccolti da utenti e generati dall'utilizzo dell'interfaccia digitale. Sono comunque esclusi dall'ambito oggettivo di applicazione dell'imposta i servizi "infragruppo", ossia i servizi resi a soggetti che, ai sensi dell'art. 2359 c.c., si considerano controllati, controllanti o controllati dallo stesso soggetto controllante. Ambito di applicazione soggettivo L'imposta sui servizi digitali si applica quando contemporaneamente: • il prestatore del servizio è un soggetto esercente attività d'impresa che, singolarmente o a livello di gruppo, realizza congiuntamente nel corso di un anno solare: • un ammontare non inferiore a 750 milioni di euro di ricavi complessivi, ovunque realizzati e da qualunque attività derivanti; • un ammontare non inferiore a 5,5 milioni di euro di ricavi derivanti da servizi digitali rilevanti ai fini dell'imposta e realizzati in Italia; • l'utente del servizio è un soggetto che si considera localizzato in Italia nell'anno solare in cui il servizio è tassabile. Il prestatore dei servizi che abbia i requisiti soggettivi di ricavi che lo rendono soggetto passivo di imposta, ma sia al contempo un soggetto non residente, privo di una stabile organizzazione in Italia e di un numero identificativo ai fini IVA, deve fare richiesta all'Agenzia delle Entrate di un numero identificativo ai fini dell'imposta sui servizi digitali secondo le modalità che saranno stabilite da un apposito provvedimento dell'Agenzia delle Entrate. Misura e applicazione dell'imposta L'imposta è dovuta nella misura del 3% e si applica sull'ammontare dei ricavi tassabili realizzati dal soggetto passivo in ciascun trimestre e assunti al lordo dei costi e al netto dell'IVA e di altre imposte indirette. L'onere di procedere all'applicazione, al calcolo e al versamento dell'imposta grava sul prestatore del servizio, il quale è tenuto: • al versamento dell'imposta entro il mese successivo al trimestre cui si riferisce; • alla presentazione, entro 4 mesi dalla chiusura dell'anno solare, della dichiarazione annuale dell'ammontare dei servizi tassabili prestati. Disposizioni attuative Si demanda ad un apposito decreto interministeriale l'approvazione delle disposizioni di attuazione della nuova imposta, da emanare entro l'1.5.2019. Per quanto riguarda invece gli aspetti più prettamente applicativi, si rinvia ad uno o più provvedimenti dell'Agenzia delle Entrate. Decorrenza La nuova imposta sui servizi digitali si applicherà a decorrere dal 60° giorno successivo alla pubblicazione sulla *G.U.* del suddetto decreto attuativo.

Argomento	Descrizione
Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali	Viene stabilito che le quote di ammortamento relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate (*deferred tax assets*, DTA) cui si applica la disciplina sulla trasformazione in crediti d'imposta e che risultano non ancora dedotte (ai fini IRES e IRAP) fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, sono deducibili: • per il 5% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2019; • per il 3% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020; • per il 10% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2021; • per il 12% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027; • per il 5% del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2028 e al 31.12.2029. In sostanza, l'ammontare complessivo di tali componenti negativi non dedotti, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, sarà deducibile in modo scaglionato lungo l'orizzonte temporale e in base alle percentuali previste dalla norma in esame, in deroga alla disciplina generale. In particolare, viene disposta la deducibilità delle suddette poste in un arco temporale di 11 anni dal periodo d'imposta 2019 al periodo d'imposta 2029 (per i soggetti "solari"), con differenti percentuali. Per il periodo d'imposta 2018 (per i soggetti "solari") non viene concessa alcuna deducibilità. Restano ferme le quote di ammortamento previste precedentemente all'1.1.2019, se di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base alla disposizione in esame; in tal caso, la differenza (tra le quote di ammortamento precedenti e quelle rideterminate) è deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2029. Ambito applicativo La disciplina sulla trasformazione delle attività per imposte anticipate in crediti d'imposta è stata originariamente introdotta dal DL 29.12.2010 n. 225 (conv. L. 26.2.2011 n. 10) per favorire la patrimonializzazione delle banche e degli intermediari finanziari. La ris. Agenzia delle Entrate 22.9.2011 n. 94 ha chiarito che la disposizione può essere applicata anche da soggetti IRES diversi dagli enti creditizi e finanziari, purché costituiti in una forma giuridica che prevede l'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea dei soci o di un altro organo competente per legge. Il DL 27.6.2015 n. 83 (conv. L. 6.8.2015 n. 132) ha, poi, escluso la possibilità di trasformare in crediti d'imposta le attività per imposte anticipate relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali, in riferimento alle DTA iscritte per la prima volta a partire dai bilanci 2015 (per i soggetti "solari"). La disciplina della trasformazione in crediti d'imposta ha continuato, quindi, a trovare applicazione soltanto in riferimento allo *stock* di DTA accumulatosi fino al 2014. Tale *stock* è andato esaurendosi gradualmente per effetto dell'ordinario processo di assorbimento previsto dalle specifiche disposizioni fiscali che l'hanno originato e delle eventuali trasformazioni in credito d'imposta.

Argomento	Descrizione
Aumento della percentuale di deducibilità IRPEF/IRES dell'IMU	Viene aumentata dal 20% al 40% la percentuale di deducibilità dal reddito di impresa e di lavoro autonomo, ai fini IRPEF e IRES, dell'IMU relativa agli immobili strumentali. Analogamente, diviene deducibile, nella misura del 40%, l'IMI della Provincia autonoma di Bolzano e l'IMIS della Provincia autonoma di Trento. Decorrenza In assenza di un'espressa disposizione transitoria, la modifica opera dall'1.1.2019, vale a dire dal periodo d'imposta 2019 per i soggetti "solari".
Interessi passivi sostenuti da società immobiliari	Vengono ripristinate le disposizioni agevolative che consentono di non assoggettare ai limiti di deducibilità contenuti nell'art. 96 del TUIR (legati all'ammontare degli interessi attivi e del ROL) gli interessi passivi relativi a finanziamenti garantiti da ipoteca su immobili destinati alla locazione per le società immobiliari di gestione. Tali disposizioni agevolative erano state soppresse dal 2019 a seguito del recepimento della direttiva 2016/1164/UE e, pertanto, a seguito dell'intervento della legge di bilancio 2019 continuano ad applicarsi senza soluzione di continuità.
Abrogazione della riduzione al 50% dell'aliquota IRES per gli enti non commerciali	Viene abrogata la riduzione del 50% dell'aliquota IRES (che passa quindi dal 12% al 24%), prevista dall'art. 6 del DPR 601/73, per: • enti e istituti di assistenza sociale, società di mutuo soccorso, enti ospedalieri, enti di assistenza e beneficenza; • istituti di istruzione e istituti di studio e sperimentazione di interesse generale che non hanno fine di lucro, corpi scientifici, accademie, fondazioni e associazioni storiche, letterarie, scientifiche, di esperienze e ricerche aventi scopi esclusivamente culturali; • enti il cui fine è equiparato per legge ai fini di beneficenza o di istruzione; • istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati, e loro consorzi nonché enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione dell'Unione europea in materia di "*in house providing*" e che siano costituiti e operanti alla data del 31.12.2013. La riduzione si applicava a condizione che i soggetti sopra indicati avessero personalità giuridica. Decorrenza In mancanza di una norma di decorrenza specifica, l'abrogazione dovrebbe decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019, per i soggetti "solari"). Effetti ai fini del calcolo degli acconti IRES relativi al 2019 Ai fini della determinazione degli acconti per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 (2019, per i soggetti "solari"), occorre considerare, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata applicando l'aliquota ordinaria del 24%.
Enti del Terzo settore – Fondazioni ex IPAB	Viene introdotta la nuova lett. b-*bis*) al co. 3 dell'art. 79 del DLgs. 117/2017 (Codice del Terzo settore), in base alla quale si considerano non commerciali le attività aventi ad oggetto interventi e servizi sociali, interventi sanitari e prestazioni socio-sanitarie se svolte da fondazioni delle ex IPAB, a condizione che: • gli utili siano interamente reinvestiti nelle attività di natura sanitaria o socio-sanitaria; • non sia deliberato alcun compenso a favore degli organi amministrativi. **Le suddette agevolazioni si applicano nei limiti del regime "*de minimis*".**

Argomento	Descrizione
Attività decommercializzate – Ampliamento	Viene esteso l'ambito applicativo dell'art. 148 co. 3 del TUIR alle attività svolte da "*strutture periferiche di natura privatistica necessarie agli enti pubblici non economici per attuare la funzione di preposto a servizi di pubblico interesse*".
Rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni non quotate e dei terreni – Riapertura	Viene riaperta la rivalutazione delle partecipazioni non quotate e dei terreni, detenuti al di fuori del regime di impresa. Sarà quindi consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia di rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni (agricoli ed edificabili) posseduti alla data dell'1.1.2019, al di fuori del regime d'impresa, affrancando in tutto o in parte le plusvalenze conseguite, ai sensi dell'art. 67 co. 1 lettere da a) a c-*bis*) del TUIR, allorché le partecipazioni o i terreni vengano ceduti a titolo oneroso. Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore di perizia delle partecipazioni non quotate o dei terreni, mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva su tale valore. A tal fine, occorrerà che entro l'1.7.2019 (il 30.6.2019 cade di domenica): • un professionista abilitato (es. dottore commercialista, geometra, ingegnere, ecc.) rediga e asseveri la perizia di stima della partecipazione o del terreno; • il contribuente interessato versi l'imposta sostitutiva per l'intero suo ammontare, ovvero, in caso di rateizzazione, limitatamente alla prima delle tre rate annuali di pari importo (le rate successive scadono il 30.6.2020 e il 30.6.2021, con applicazione degli interessi del 3% annuo). Incremento dell'aliquota dell'imposta sostitutiva La proroga in argomento incrementa l'aliquota dell'imposta sostitutiva rispetto a quella unica dell'8% che era in vigore fino alla proroga del regime prevista per il 2018. In particolare, viene previsto che sul valore della perizia di stima si applica: • l'aliquota dell'11%, per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni che risultano qualificate ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. c) del TUIR alla data dell'1.1.2019; • l'aliquota del 10%, per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni che risultano non qualificate ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. c-*bis*) del TUIR alla data dell'1.1.2019; • l'aliquota del 10%, per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli o edificabili) ai fini delle plusvalenze disciplinate dall'art. 67 del TUIR.

Argomento	Descrizione
Novità in materia di cedolare secca sulle locazioni	Con riferimento alla cedolare secca sulle locazioni: • viene estesa l'applicabilità dell'imposta sostitutiva ad alcune locazioni di immobili commerciali; • viene modificata la misura dell'acconto dell'imposta sostitutiva dovuta dal 2021. Cedolare secca e immobili commerciali La cedolare secca potrà trovare applicazione anche ai contratti di locazione, stipulati nel 2019, aventi ad oggetto immobili: • classificati catastalmente nella categoria catastale C/1 ("Negozi o botteghe"); • di superficie non superiore a 600 metri quadrati. Nel computo dei 600 metri quadrati che costituiscono il limite per l'applicabilità della cedolare secca non vanno computate le pertinenze che, però, accedono anche esse all'imposta sostitutiva se locate congiuntamente all'immobile principale. Anche la "nuova" cedolare secca sulle locazioni commerciali in esame trova applicazione ai soli contratti: • stipulati da persone fisiche al di fuori dell'esercizio di imprese, arti o professioni; • produttivi di redditi fondiari. Contratti stipulati nell'anno 2019 La "nuova" cedolare secca sulle locazioni commerciali trova applicazione solo ai contratti stipulati nel 2019 (cioè stipulati dall'1.1.2019 al 31.12.2019). Non si tratta, quindi, di una misura "a regime", ma **operante solo per contratti stipulati nel 2019**. Tuttavia, si ritiene che, anche se limitata ai contratti stipulati nel 2019, la cedolare si estenda a tutta la durata contrattuale di tali locazioni. Invece, la cedolare secca **non** potrà applicarsi ad alcun contratto di locazione di immobili commerciali già in corso nel 2018. Anzi, a **scopo antielusivo** viene precisato che non possono accedere all'imposta sostitutiva i contratti stipulati nel 2019 ove, alla data del 15.10.2018, risultasse in corso un contratto non scaduto tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza contrattuale. Aliquota La cedolare secca si applica agli immobili commerciali C/1 sopra individuati, secondo la disciplina recata dall'art. 3 del DLgs. 23/2011, con aliquota del 21%. La base imponibile è costituita dall'intero canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019. Modifica della misura dell'acconto Viene modificata la misura dell'acconto della cedolare secca applicabile a partire dal 2021, che viene elevata al 100%, mentre rimane invariata la percentuale del 95% per il 2019 e per il 2020. La misura in questione **non** riguarda le sole locazioni di immobili commerciali, ma più in generale l'imposta dovuta su tutti i corrispettivi assoggettati alla cedolare secca.