

A TUTTE LE AZIENDE ASSOCIATE

Verona, 16 gennaio 2019

Prot. n. 7/19 – LB/mm

Circ. n. 7/FT/2 - 19

Oggetto: **1) LA DETASSAZIONE DEGLI UTILI REINVESTITI**
2) CEDOLARE ESTESA ALLE LOCAZIONI DI NEGOZI
3) PROROGATO L'IPER AMMORTAMENTO
4) RIPROPOSTA L'ESTROMISSIONE AGEVOLATA DEGLI IMMOBILI DELL'IMPREDITORE INDIVIDUALE

LA DETASSAZIONE DEGLI UTILI REINVESTITI

Il Legislatore introduce un'agevolazione rivolta ai soggetti Ires e ai soggetti Irpef *che prevede una detassazione degli utili accantonati*.

Nei commi che vanno da 28 a 34, articolo 1 della Legge di Bilancio 2019 il Legislatore introduce un'agevolazione rivolta:

- ai soggetti Ires (società di capitali, enti commerciali e non commerciali, quest'ultimi con riferimento alle attività commerciali esercitate) e
- ai soggetti Irpef (ditte individuali, società in nome collettivo e accomandita semplice, tanto in regime di contabilità ordinaria che semplificata)

che prevede una detassazione degli utili accantonati commisurata alla effettuazione di investimenti in beni strumentali e all'assunzione di nuovo personale dipendente.

Questa nuova agevolazione si pone idealmente come "sostitutiva" dell'ACE, l'aiuto alla crescita economica, abrogata dalla stessa Legge di Bilancio 2019 e alla disciplina del superammortamento cessata al 31 dicembre 2018.

La disposizione, alquanto articolata nelle modalità applicative, prevede che a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (e quindi dal 2019 nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare) l'Ires e l'Irpef vengano ridotte di nove punti percentuali in relazione agli utili accantonati a riserve diverse da quelle "non disponibili" (prevalentemente trattasi di riserve derivanti da processi valutativi) nel limite dell'importo derivante dalla sommatoria di:

- investimenti in beni strumentali materiali nuovi;
- costo del personale dipendente assunto a tempo determinato e indeterminato.

Il comma 29 del citato articolo fornisce poi una serie di definizioni relative ai concetti di "riserve di utili non disponibili" e "investimento" utili al non semplice calcolo dell'agevolazione, oltre a definire la rilevanza della variabile relativa al costo del personale.

In altre parole, l'agevolazione scatta al verificarsi di più di un requisito: non basta infatti effettuare degli accantonamenti di utili a riserva, ma è necessario che contemporaneamente siano operati degli investimenti in beni strumentali ovvero si proceda ad un incremento della forza lavoro.

FT 1/6

Nozione di "riserve di utili non disponibili"

Si considerano riserve di utili non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo 2433, cod. civ. in quanto derivanti da processi di valutazione. 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

Nozione di "investimento"

Si intende la realizzazione di nuovi impianti nel territorio dello Stato, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammmodernamento di impianti esistenti e 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 veicoli di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b-bis), Tuir. Per ciascun periodo d'imposta, l'ammontare degli investimenti è determinato in base all'importo degli ammortamenti dei beni strumentali materiali, acquisiti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, deducibili a norma dell'articolo 102, Tuir, nei limiti dell'incremento del costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali, ad eccezione di quelli di cui al periodo precedente, assunto al lordo delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali nuovi dedotte nell'esercizio, rispetto al costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali, ad eccezione di quelli di cui al periodo precedente, assunto al netto delle relative quote di ammortamento dedotte, del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Per quanto riguarda il costo del personale dipendente, lo stesso rileva in ciascun periodo d'imposta, a condizione che tale personale sia destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate nel territorio dello Stato e che 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 di cui all'articolo 2425, comma 1, lettera b), n. 9) e 14), cod. civ. rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018. Tenendo inoltre presente delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359, cod. civ. o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto.

Viene poi prevista al comma 30 una non semplice gestione delle "eccedenze", al fine di riportare al successivo periodo d'imposta i parametri non utilizzati (utili, investimenti, personale), nelle 3 situazioni di seguito indicate:

- la parte di utili accantonati a riserva e degli importi corrispondenti alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale eccedente il reddito complessivo netto dichiarato;
- la parte di utili accantonati a riserva eccedente l'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale;
- la parte dell'importo corrispondente alla somma degli investimenti in beni strumentali e del costo del personale eccedente gli utili accantonati a riserva.

Specifiche previsioni sono poi riservate alle particolari modalità di calcolo dell'agevolazione nei casi in cui i soggetti Ires dovessero:

- partecipare al consolidato nazionale disciplinato dagli articoli che vanno da 117 a 129, Tuir;
- optare per la cosiddetta "trasparenza grande" di cui all'articolo 115, Tuir.

Per espressa previsione, infine, la presente agevolazione risulta cumulabile con altri benefici eventualmente concessi al soggetto interessato, a eccezione di quelli che prevedono regimi forfettari di determinazione del reddito.

CEDOLARE ESTESA ALLE LOCAZIONI DI NEGOZI

La tassazione cedolare per le locazioni viene estesa alle locazioni che interessano i negozi.

La tassazione cedolare per le locazioni, introdotta dal 2011 per i soli fabbricati a destinazione abitativa, viene estesa alle locazioni che interessano una tipologia di immobili strumentali, i negozi: anche per i canoni provenienti da tali immobili è quindi possibile evitare la tassazione Irpef progressiva in favore della tassazione proporzionale nella misura fissa del 21%.

Si tratta comunque di una possibilità limitata ai nuovi contratti sottoscritti a decorrere dal 1° gennaio 2019, senza che sia possibile applicare il medesimo beneficio ai contratti già in corso, la cui tassazione dovrà continuare con le regole ordinarie.

La cedolare sui negozi

La Legge di Bilancio per il 2019 stabilisce che "il canone di locazione relativo ai contratti stipulati nell'anno 2019, aventi ad oggetto unità immobiliari classificate nella categoria catastale C/1, di superficie fino a 600 metri quadrati, escluse le pertinenze, e le relative pertinenze locate congiuntamente, può, in alternativa rispetto al regime ordinario vigente per la tassazione del reddito fondiario ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, essere assoggettato al regime della cedolare secca".

Pertanto, la possibilità di tassare i canoni al 21% è piuttosto ristretta:

- prima di tutto essa riguarda esclusivamente gli immobili categoria catastale C/1, ossia quelli che normalmente sono adibiti a negozi;
- detto vantaggio riguarda anche le pertinenze dei negozi se locate congiuntamente (se quindi assieme al negozio viene locato, ad esempio, un adiacente magazzino, anche il canone relativo a questo può essere assoggettato a tassazione del 21%);
- il negozio non deve essere di grandi dimensioni, in quanto esso deve avere una metratura non superiore a 600 metri quadrati (in tale verifica non si deve tener conto delle pertinenze; se viene locato, ad esempio, un negozio di 500 metri quadrati congiuntamente ad un magazzino di 300 metri quadrati, i canoni potranno essere assoggettati a cedolare).

Si evidenzia che la cedolare secca, oltre a rappresentare una modalità alternativa di tassazione rispetto al regime ordinario dell'Irpef, più gravosa soprattutto per chi dichiara redditi elevati, consente di evitare il pagamento delle imposte indirette a cui sono soggetti i contratti di locazione, ossia l'imposta di registro e l'imposta di bollo. D'altro canto, optando per l'imposta sostitutiva il contribuente rinuncia all'aggiornamento Istat del canone annuo di locazione.

Evidentemente, trattandosi di una tassazione alternativa del reddito fondiario, essa riguarda unicamente immobili che siano detenuti da persone fisiche "private", ossia al di fuori dell'esercizio dell'attività d'impresa.

Solo nuovi contratti

La medesima Legge di Bilancio precisa anche come tale nuovo regime può riguardare solo i nuovi contratti, facendo riferimento ai contratti stipulati "nell'anno 2019" (allo stato attuale si tratta di una disposizione transitoria, in quanto parrebbe riguardare solo i contratti stipulati quest'anno).

Ma la norma contiene anche una previsione antielusiva: "Tale regime non è applicabile ai contratti stipulati nell'anno 2019, qualora alla data del 15 ottobre 2018 risulti in corso un contratto non scaduto, tra i medesimi soggetti e per lo stesso immobile, interrotto anticipatamente rispetto alla scadenza naturale."

In particolare, quest'ultimo passaggio serve ad evitare comportamenti elusivi di coloro che, avendo un contratto in corso, intendessero risolverlo per stipularne un altro da assoggettare a cedolare (a meno che la risoluzione non fosse intervenuta prima del 15 ottobre 2018).

Ovviamente, se il contratto fosse risolto e ne fosse stipulato uno diverso con diverse parti contrattuali, detto contratto potrebbe essere assoggettato a cedolare.

PROROGATO L'IPER AMMORTAMENTO

La Legge di Bilancio 2019 proroga per il periodo d'imposta 2019 l'agevolazione nota come iperammortamento (nessuna proroga invece ha riguardato il c.d. superammortamento).

La Legge di Bilancio 2019 proroga per il periodo d'imposta 2019 l'agevolazione nota come iperammortamento (nessuna proroga invece ha riguardato il c.d. superammortamento).

Si tratta di una misura fiscale con la quale l'impresa può dedurre, in fase dichiarativa, il costo di acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive situate in Italia, maggiorato rispetto alle classiche aliquote di ammortamento (articolo 102, Tuir).

L'agevolazione è destinata agli investimenti aventi la finalità di favorire i processi di trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese nell'ambito del piano nazionale "Industria 4.0".

Si tratta di investimenti in beni aventi le caratteristiche di cui alla Tabella A allegata alla Legge di Bilancio 2017 effettuati entro il 31 dicembre 2019 ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro il 31 dicembre 2019 si sia provveduto a emettere ordine di acquisto e che questo risulti accettato dal venditore con pagamento di un acconto nella misura minima del 20% del costo di acquisto.

L'agevolazione non trova applicazione per:

- i beni materiali strumentali aventi, secondo il D.M. 31 dicembre 1988, un'aliquota di ammortamento inferiore al 6,5%;
- specifici beni ricompresi nei gruppi V (industrie manifatturiere alimentari), XVII (industrie dell'energia, gas e acqua) e XVIII (industrie dei trasporti e telecomunicazioni) del citato DM;
- i fabbricati e le costruzioni.

In merito all'ammontare della maggiorazione, prima stabilita nella misura del 150%, il Legislatore ha introdotto una ripartizione dell'agevolazione legata all'ammontare complessivamente investito.

Il beneficio può essere riassunto come segue:

Ammontare dell'investimento eseguito	Ammontare della maggiorazione spettante
Fino a 2,5 milioni di euro	170%
Da 2,5 milioni a 10 milioni di euro	100%
Da 10 milioni a 20 milioni di euro	50%
Nessuna agevolazione è prevista per investimenti superiori ai 20 milioni di euro	

Tale novellata agevolazione non trova applicazione per gli investimenti per i quali si applica la maggiorazione nella misura del 150% di cui alla Legge di Bilancio 2018 (secondo detta legge l'agevolazione dell'iper ammortamento era vigente fino al 31 dicembre 2018, ovvero 31 dicembre 2019 a condizione che entro il precedente anno fosse accettato l'ordine e pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisto del bene).

Cessione del bene con investimento sostitutivo

Se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio originario, a condizione che - nello stesso periodo d'imposta del realizzo - l'impresa:

- sostituisca il bene originario con uno materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Nel caso in cui:

- il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore a quello di acquisizione del bene sostituito e
- ricorrano le altre condizioni previste dalle precedenti lettere a) e b),

la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Investimento in beni immateriali

È altresì prorogata l'agevolazione che premia, con maggiorazione del costo al 40%, gli investimenti effettuati (nel medesimo lasso temporale) in beni immateriali strumentali di cui alla Tabella B della Legge di Bilancio 2017.

Dichiarazione/Perizia

Resta confermata la condizione secondo cui per poter usufruire dell'agevolazione in commento l'azienda deve disporre alternativamente di una dichiarazione del legale rappresentante ovvero della perizia giurata di un tecnico, per i beni con costo di acquisto superiore a 500.000 euro, che attesti che il bene:

- ricade nell'elenco di cui alle Tabelle A o B;
- è interconnesso al sistema aziendale.

Tabelle di riferimento – beni ammessi al beneficio

Nessuna modifica riguarda i beni ammessi al beneficio fatta eccezione alla possibilità di agevolazione prevista anche per i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di cloud computing (servizi in cloud), a beni immateriali di cui alla Tabella B allegata alla Legge di Bilancio 2017 limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Formazione 4.0

È inoltre prevista la proroga della agevolazione rappresentata dal credito d'imposta per le spese relative alla formazione del personale dipendente impegnato nel settore delle tecnologie di cui al Piano Industria 4.0, limitatamente al costo aziendale riferito alle ore o alle giornate di formazione, sostenute nel periodo d'imposta agevolabile prorogato dalla Legge di Bilancio al 31 dicembre 2019 nella misura e nei limiti che seguono:

- per le piccole imprese in misura pari al 50% e nel limite di 300.000 euro annui;
- per le medie imprese in misura pari al 40% e sempre nel limite di 300.000 euro annui e
- per le grandi imprese, ex allegato I, Regolamento (UE) 651/2014, in misura pari al 30% e nel limite ridotto di 200.000 euro annui.

Sono ammissibili al credito d'imposta anche le eventuali spese relative al personale dipendente ordinariamente occupato in uno degli ambiti aziendali individuati nell'allegato A e che partecipi in veste di docente o tutor alle attività di formazione ammissibili.

RIPROPOSTA L'ESTROMISSIONE AGEVOLATA DEGLI IMMOBILI DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE

La legge di Bilancio 2019 proroga il provvedimento di estromissione agevolata dei beni da parte dell'imprenditore individuale.

Si tratta della possibilità di "privatizzare" l'immobile attraverso la fuoriuscita dello stesso dalla sfera dell'impresa. L'operazione è assimilata tanto ai fini reddituali quanto ai fini Iva a una cessione, con la conseguenza che a seguito di tale operazione sono dovute sia le imposte dirette (Irpef) sulla eventuale plusvalenza generata sia l'Iva o l'imposta di registro, a seconda del regime applicabile alla cessione.

Si tratta di un'opportunità di particolare interesse, soprattutto (ma non esclusivamente), per le imprese individuali prossime alla chiusura.

Gli immobili interessati

Gli immobili interessati al beneficio sono quelli strumentali per natura o destinazione ex articolo 43, comma 2, Tuir. Sono esclusi dalla agevolazione gli immobili merce e quelli "patrimonio".

Il Legislatore ha di fatto prorogato il dettato del comma 121, articolo 1, L. 208/2015 (Legge di Bilancio 2016), che aveva introdotto la possibilità di estromissione con determinazione agevolata della plusvalenza, per la quale era possibile fare riferimento al valore catastale dell'immobile, con applicazione di un prelievo nella misura fissa dell'8% anziché delle ordinarie aliquote Irpef progressive.

Caratteristiche dell'agevolazione

L'attuale formulazione normativa prevede, quindi, la possibilità di applicare un'imposta sostitutiva nella misura dell'8% alla plusvalenza derivante dalla estromissione dei beni di impresa posseduti alla data del 31 ottobre 2018, purché tali esclusioni siano poste in essere dal 1° gennaio 2019 al 31 maggio 2019. Per i soggetti che si avvalgono della presente disposizione, gli effetti della estromissione decorrono comunque dal 1° gennaio 2019.

Le scadenze di versamento della imposta sostitutiva sono le seguenti:

- il 60% di quanto dovuto, entro il 30 novembre 2019;
- il rimanente 40%, entro il 16 giugno 2020.

L'imposta sostitutiva va calcolata sulla differenza tra il valore normale dell'immobile e il relativo costo fiscalmente riconosciuto con la possibilità di sostituire al valore normale quello ottenuto applicando i moltiplicatori catastali ex articolo 52, D.P.R. 131/1986.

Casi particolari

Immobili riscattati

- il riscatto deve essere avvenuto entro il 31 ottobre 2018.

Impresa in liquidazione

- l'esercizio dell'impresa deve sussistere sia al 31 ottobre 2018 che al 1° gennaio 2019.

Affitto o usufrutto d'azienda

- l'estromissione non è ammessa (circ. 26/E/2016).

Mancanza di plusvalenza su cui applicare l'imposta sostitutiva

- l'estromissione può avere comunque luogo (circ. 26/E/2016).

L'Ufficio Fiscale Tributario rimane a disposizione per qualsiasi chiarimento e con l'occasione porge distinti saluti.

Il Direttore
Lorenzo Bossi

