

Newsletter | 8 maggio 2019

Le novità fiscali del “Decreto Crescita” (Decreto Legge n. 34 del 30.04.2019)

Prima parte



INDICE

Articolo 1 - Reintroduzione del super-ammortamento per investimenti in beni strumentali

Articolo 2 - Revisione della “mini IRES”

Articolo 3 - Maggiorazione della deducibilità IMU relativa agli immobili strumentali

Articolo 4 - Modifiche alla disciplina del Patent box

Il Decreto Legge n. 34 del 30 aprile 2019 (pubblicato sulla G.U. n. 100 del 30 aprile 2019), noto anche come "Decreto Crescita" e d'ora in avanti indicato semplicemente come il "Decreto", si compone di quattro capi rubricati come segue:

CAPO I - MISURE FISCALI PER LA CRESCITA ECONOMICA
CAPO II - MISURE PER IL RILANCIO DEGLI INVESTIMENTI PRIVATI
CAPO III - TUTELA DEL MADE IN ITALY
CAPO IV - ULTERIORI MISURE PER LA CRESCITA.

Il Decreto, salvo quanto diversamente previsto per specifiche disposizioni, è entrato in vigore il 1° maggio 2019.

Stante la varietà e numerosità degli interventi normativi, la trattazione che segue riguarda principalmente le novità fiscali di maggiore interesse per la generalità delle imprese ed è suddivisa in due parti, oggetto di due distinte Newsletter.

Il Decreto, essendo in corso di conversione in legge, è suscettibile di modifiche.

Nella titolazione dei diversi paragrafi - e ove non specificato diversamente - si farà riferimento all'articolato normativo di cui si compone il Decreto.

Articolo 1 - Reintroduzione del super-ammortamento per investimenti in beni strumentali

Nuovi termini per l'effettuazione degli investimenti

Il Decreto ripropone la disciplina del super-ammortamento per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dal 1° aprile 2019. Più precisamente, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, ai fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, del TUIR, è maggiorato del 30% per gli investimenti effettuati dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019; l'agevolazione è applicabile anche agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 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.

Limiti all'agevolazione

A differenza di quanto previsto in passato, viene introdotto un tetto all'agevolazione: la maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti il limite di 2,5 milioni di euro.

Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 93 e 97, della legge n. 208/2015; ne consegue che l'agevolazione non si

applica (i) agli investimenti in beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, (ii) agli investimenti in fabbricati e costruzioni, nonché (iii) agli investimenti in beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla menzionata legge n. 208/2015¹. Inoltre, le disposizioni sui super-ammortamenti non producono effetti sui valori stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore².

Articolo 2 – Revisione della "mini IRES"

Premessa

La norma in esame sostituisce le disposizioni della legge n. 145/2018 (Legge di bilancio per il 2019) che avevano introdotto la c.d. "mini – IRES" e che vengono di fatto abrogate prima di aver prodotto qualunque effetto. Contrariamente alle previsioni originarie, che vincolavano l'agevolazione al reinvestimento degli utili accantonati in beni strumentali e/o in nuovi occupati, le nuove modalità di tassazione agevolata risultano meno restrittive, in quanto correlate all'accantonamento degli utili a riserva - nei limiti dell'incremento di patrimonio

1. L'allegato 3 citato riguarda, a titolo di esempio, le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; le condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; il materiale rotabile, ferroviario e tramviario; gli aerei completi di equipaggiamento.

2. La disciplina degli studi di settore è in corso di progressiva abrogazione per effetto dell'introduzione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (c.d. "ISA") di cui all'art. 9-bis del DL n. 50/2017.

netto - senza vincoli di destinazione degli stessi.

Condizioni e misura dell'agevolazione

Nello specifico, l'articolo 2 del Decreto dispone che l'IRES potrà essere applicata - a regime, ossia dal 2022 - in misura ridotta al 20,5% sul reddito d'impresa dichiarato fino a concorrenza dell'importo corrispondente agli utili di esercizio:

- accantonati a riserve diverse da quelle di utili non disponibili;
- nei limiti dell'incremento di patrimonio netto.

Come accennato, la riduzione dell'aliquota IRES sulla quota di reddito agevolabile sarà, a regime, di 3,5 punti percentuali ma avverrà in misura graduale come segue:

- 1,5 punti percentuali per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018;
- 2,5 punti percentuali per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019;
- 3 punti percentuali per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2020;
- 3,5 punti percentuali a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Per gli enti creditizi e finanziari l'agevolazione è di fatto sterilizzata in quanto la norma prevede che l'addizionale IRES del 3,5%, di cui all'articolo 1, comma 65 della Legge n. 208/2015, sia applicata alla quota di reddito assoggettata all'aliquota ridotta in misura corrispondentemente aumentata.

Definizioni e modalità applicative

Ai fini dell'agevolazione, 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).

Inoltre:

a) si considerano riserve di utili non disponibili le riserve formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'articolo 2433 del codice civile in quanto derivanti da processi di valutazione;

b) l'incremento di patrimonio netto è dato dalla differenza tra il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta di riferimento, senza considerare il risultato del medesimo esercizio, al netto degli utili accantonati

a riserva, agevolati nei periodi di imposta precedenti, e il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, senza considerare il risultato del medesimo esercizio.

Per ciascun periodo d'imposta, la parte degli utili accantonati a riserva agevolabili che eccede l'ammontare del reddito complessivo netto dichiarato è computata in aumento degli utili accantonati a riserva agevolabili dell'esercizio successivo.

Per le società e per gli enti che partecipano al "consolidato nazionale" l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta, determinato da ciascun soggetto partecipante al consolidato, è utilizzato dalla società o ente controllante, ai fini della liquidazione dell'imposta dovuta, fino a concorrenza del reddito eccedente le perdite computate in diminuzione. Le medesime disposizioni si applicano anche all'importo determinato dalle società e dagli enti che esercitano l'opzione per il "consolidato mondiale".

In caso di opzione per la "trasparenza fiscale", l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta determinato dalla società partecipata è attribuito a ciascun socio in misura proporzionale alla sua quota di partecipazione agli utili. La quota attribuita non utilizzata dal socio è computata in aumento dell'importo su cui spetta l'aliquota ridotta dell'esercizio successivo.

Applicabilità ai fini IRPEF e cumulabilità con altri benefici

La disposizione è applicabile anche ai fini IRPEF con riferimento al reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

L'agevolazione è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito e di quelli di cui all'articolo 6 del DPR n. 601/1973³.

Con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze sono adottate le disposizioni di attuazione della disposizione agevolativa.

3. L'art. 6 del DPR n. 601/1973 riguarda la riduzione alla metà dell'IRES prevista per alcuni enti del terzo settore.

Articolo 3 – Maggiorazione della deducibilità IMU relativa agli immobili strumentali

La norma prevede un graduale incremento della deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali dal reddito d'impresa e di arti e professioni.

In particolare, l'articolo 3 del Decreto, modificando la disposizione contenuta nella legge di bilancio per il 2019 che aveva già aumentato dal 20% al 40 % la quota di IMU relativa agli immobili strumentali deducibile dal reddito d'impresa (e di arti e professioni), prevede l'incremento di tale percentuale come segue:

al **50%** per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018;
al **60%** per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 e per quello successivo al 31 dicembre 2020;
al **70%** con effetto a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2021.

Art. 4 - Modifiche alla disciplina del Patent box

Premessa

La disposizione in esame ha l'obiettivo di semplificare l'accesso al regime del Patent box tramite una procedura alternativa a quella di *ruling* preventivo, considerando che quest'ultima – stante la delicatezza e la complessità dei criteri di determinazione del reddito agevolabile – si è dimostrata particolarmente onerosa in termini di risorse e di tempo richiesti sia all'Amministrazione Finanziaria che ai contribuenti, rallentando notevolmente la fruizione del beneficio. In considerazione di quanto precede, le nuove disposizioni consentono ai contribuenti di accedere all'agevolazione mediante la determinazione diretta della stessa, rimandando il confronto con l'Amministrazione Finanziaria alla successiva fase di controllo. A tal fine, analogamente a quanto previsto in materia di transfer pricing, il contribuente dovrà predisporre la documentazione necessaria a ricostruire le metodologie di calcolo dell'agevolazione in conformità a uno standard definito dall'Agenzia delle Entrate che garantirà anche la *penalty protection* in caso di rettifica del reddito agevolato da cui derivi una maggiore imposta o un minor credito.

Procedura alternativa al ruling preventivo e frazionamento dell'agevolazione

In particolare, l'art. 2 del Decreto prevede che, a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore del Decreto, i soggetti titolari di reddito di impresa che optano per il regime agevolativo Patent box possono scegliere, in alternativa alla procedura di *ruling* preventivo di cui all'articolo 31-ter del DPR n. 600/1973, di determinare e dichiarare direttamente il reddito agevolabile, indicando le informazioni necessarie alla predetta determinazione in idonea documentazione predisposta secondo quanto previsto da un provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate da emanarsi entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto. I soggetti che esercitano tale opzione, ripartiscono la variazione in diminuzione in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata l'opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi.

Penalty protection

In caso di rettifica del reddito determinato direttamente ed escluso dal concorso alla formazione del reddito d'impresa ai sensi del regime agevolativo, qualora ne derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, non sarà applicabile la sanzione per infedele dichiarazione qualora nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o di altra attività istruttoria, il contribuente consegna all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata nel predetto provvedimento da emanarsi a cura del Direttore dell'Agenzia, idonea a consentire il riscontro della determinazione della quota di reddito escluso, sia con riferimento all'ammontare dei componenti positivi di reddito, ivi inclusi quelli impliciti derivanti dall'utilizzo diretto dei beni indicati, sia con riferimento ai criteri e alla individuazione dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi.

Il contribuente che detiene la documentazione prevista dal provvedimento deve darne comunicazione all'Amministrazione finanziaria nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione.

Applicazione delle nuove disposizioni alle procedure di ruling già in corso

Le disposizioni in commento si applicano anche in presenza di una procedura di *ruling* già in corso, a condizione che non sia stato concluso il relativo accordo e previa comunicazione all'Agenzia delle Entrate dell'espressa volontà di rinuncia alla medesima procedura. I soggetti che esercitano tale opzione ripartiscono la somma delle variazioni in diminuzione, relative ai periodi di imposta di

applicazione dell'agevolazione, in tre quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione dei redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive relativa al periodo di imposta in cui viene esercitata l'opzione e in quelle relative ai due periodi d'imposta successivi.

Penalty protection nelle ipotesi di ruling non obbligatorio

Tutti i soggetti che intendono usufruire dell'agevolazione Patent box – ivi inclusi quelli per i quali non ricorre l'obbligo dell'accordo preventivo (ossia nel caso di utilizzo indiretto dei beni immateriali) - potranno beneficiare della non applicabilità delle sanzioni per infedele dichiarazione; a tal fine, i contribuenti dovranno presentare una dichiarazione integrativa (ai sensi dell'articolo 2, comma 8 del DPR n. 322/1998), nella quale dovrà essere data indicazione del possesso della documentazione idonea – e quindi predisposta ai sensi del menzionato provvedimento da emanarsi a cura del Direttore dell'Agenzia delle Entrate - per ciascun periodo d'imposta oggetto di integrazione, purché tale dichiarazione integrativa sia presentata prima della formale conoscenza dell'inizio di qualunque attività di controllo relativa al regime agevolativo.

Non è chiaro come sarà possibile presentare le dichiarazioni integrative contenenti l'indicazione richiesta, posto che la modulistica approvata in passato non poteva contemplare tale indicazione.

In assenza della comunicazione attestante il possesso della documentazione idonea, in caso di rettifica del reddito non ci si potrà avvalere delle esimenti sanzionatorie sopra illustrate e sarà applicabile la sanzione per infedele dichiarazione (di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/1997).



Le opinioni ed informazioni contenute nella presente Newsletter hanno carattere esclusivamente divulgativo. Esse pertanto non possono considerarsi sufficienti ad adottare decisioni operative o l'assunzione di impegni di qualsiasi natura, né rappresentano l'espressione di un parere professionale.

La Newsletter è proprietà di CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni.



Per ulteriori approfondimenti sugli argomenti trattati contattare:

Guido Zavadini

guido.zavadini@cms-aacs.com

ROMA

Via Agostino Depretis, 86
00184

T - +39 06 478151

F - +39 06 483755

MILANO

Galleria Passarella, 1
20122

T - +39 02 89283800

F - +39 02 48012914



Law . Tax

Your free online legal information service.

A subscription service for legal articles
on a variety of topics delivered by email.

cms-lawnow.com

CMS Adonnino Ascoli & Cavasola Scamoni è membro di CMS, organizzazione internazionale di studi legali e tributari indipendenti.

Uffici CMS:

Aberdeen, Algeri, Amburgo, Amsterdam, Anversa, Barcellona, Belgrado, Berlino, Bogotá, Bratislava, Bristol, Bruxelles, Bucarest, Budapest, Casablanca, Città del Messico, Colonia, Dubai, Düsseldorf, Edimburgo, Francoforte, Funchal, Ginevra, Glasgow, Hong Kong, Istanbul, Kiev, Lima, Lione, Lipsia, Lisbona, Londra, Luanda, Lubiana, Lussemburgo, Madrid, Manchester, Milano, Monaco, Monaco di Baviera, Mosca, Muscat, Parigi, Pechino, Podgorica, Poznań, Praga, Reading, Riad, Rio de Janeiro, Roma, Santiago del Cile, Sarajevo, Shanghai, Sheffield, Singapore, Siviglia, Skopje, Sofia, Stoccarda, Strasburgo, Tirana, Utrecht, Varsavia, Vienna, Zagabria e Zurigo.

cms.law