



INCENTIVI FISCALI 2019

Annibale Dodero

27 marzo 2019





INTRODUZIONE - COSA SAPPIAMO DEL DECRETO CRESCITA DA APPROVARE

- Le tre macro-aree in cui è suddiviso il provvedimento sono "misure fiscali per la crescita", "misure per il rilancio degli investimenti privati" e "tutela del made in Italy".
- Nel primo comparto figurano misure riguardanti
 1. Gli incentivi per il rientro dei "cervelli" dall'estero prevedono un intervento sui non iscritti all'AIRE
 2. La proroga del credito imposta ricerca e sviluppo in scadenza 2020 al periodo 2021- 2023
 3. norme per incentivare le aggregazioni tra le imprese
 4. interventi sulla procedura per il riconoscimento del Patent box Ruling patent box
 5. il ritorno del super-ammortamento, (al 130 per cento fino al termine dell'anno 2019 più coda tradizionale)
 6. la revisione della mini-Ires. Su questa misura sono in corso valutazioni su tre possibili ipotesi i: favorire la patrimonializzazione delle imprese, ridurre la pressione fiscale o favorire gli investimenti in beni strumentali.



INTRODUZIONE - COSA SAPPIAMO DEL DECRETO CRESCITA INTERVENTI SUL PATENT BOX

- L'iniziativa sul Patent box recupera sostanzialmente un precedente emendamento non approvato che prevedeva:
 - che i contribuenti possano autoliquidare autonomamente il minor reddito da tassare, segnalando in sede di dichiarazione dei redditi, che hanno provveduto alla autoliquidazione. Tali disposizioni si dovrebbero poter applicare, per specifica previsione normativa, anche alle procedure di ruling in corso all'entrata in vigore della legge. Si risolverebbe il problema delle istruttorie, ad oggi ancora pendenti, che hanno avuto inizio nel 2015, dunque quasi tre anni fa.
 - disposizioni destinate a regolare le modalità di recupero della deduzione per gli anni pregressi", con inapplicabilità, per l'ipotesi di integrativa a favore "oltre l'anno", del limite temporale di utilizzo del credito (o maggior credito) evidenziato nella dichiarazione previsto dal comma 8-bis citato. Nel caso di tardivo riconoscimento del Patent box specie la "postergazione" della deduzione dell'agevolazione non discende, d'altra parte, da errori od omissioni commessi dal contribuente, ma è conseguenza della tempistica necessaria per la conclusione dei ruling con gli uffici

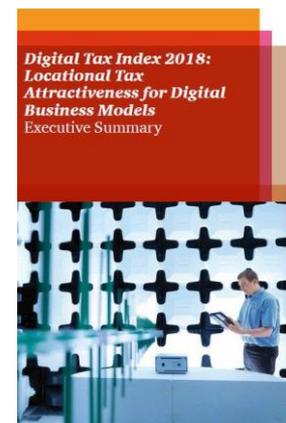


Decreto Crescita per continuare ad essere il 1° Paese più attrattivo per fisco a favore dell'innovazione...

Paese	Tax rate effettivo 2018	Posizione in classifica
Italia	-33,18%	1
Irlanda	-3,39%	2
Ungheria	-0,52%	3
...
Romania	5,42%	7
Portogallo	5,48%	8
Spagna	5,50%	9
Francia	6,73%	10
Regno Unito	7,45%	12
USA (California)	21,97%	32
Germania	22,19%	33



Ministero dello sviluppo economico





Italia nella top 10 per IDE



A.T. Kearney Foreign Direct Investment Confidence Index 2018

Paese	Ranking 2018	Var. 2017-2018	Var. 2016-2018
Stati Uniti	1	-	-
Canada	2	+3	+2
Germania	3	-1	+1
Regno Unito	4	-	+1
Cina	5	-2	-3
...			
Svizzera	9	+3	+2
Italia	10	+3	+6
India	11	-3	-2
Singapore	12	-2	-2

ATKearney

Un avanzamento di sei posizioni in 2 anni (14 in 4), più di qualunque altro Paese della top Nazionale. Il Piano è esplicitamente citato nel report come fattore di attrattività dell'Italia



**Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli Esperti Contabili di Roma**



**FONDAZIONE
TELOS**
CENTRO STUDI DELL'ORDINE
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI
E DEGLI ESPERTI CONTABILI
DI ROMA

IPER AMMORTAMENTO



Agenda

- Proroga e rimodulazione dell'iper ammortamento anche per i beni immateriali nella legge di bilancio 2019
 - Disposizioni anti elusive applicabili agli investimenti effettuati a partire dal 15 luglio 2018
 - Sostituzione di beni iper ammortizzabili
 - La prassi recente : casi, circolari, risoluzioni .
-



Proroga e rimodulazione dell'Iper ammortamento

- Nuove finestre per l'effettuazione degli investimenti
 - Introduzione di aliquote differenziate
 - Proroga anche per i beni immateriali, con ampliamento delle tipologie di beni agevolabili
-



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Super
Ammortamento
Fine della
agevolazione
130%



Riguarda gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati **da ultimo entro il 31.12.2018, o entro il 30.6.2019** a condizione che entro il 31.12.2018 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e l'acquirente abbia eseguito il **pagamento di almeno il 20%** del costo di acquisizione in quanto la legge di bilancio 2019 **non ha prorogato l'agevolazione.**

Iper
ammortamento
Nuove finestre
2019



Riguarda gli investimenti che fanno da volano alla **digitalizzazione delle imprese** previsti nella tabella «A» allegata alla legge Bilancio 2017 effettuati :

- **entro il 31.12.2018, o entro il 31.12.2019** a condizione che entro il 31.12.2018 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e l'acquirente abbia eseguito il **pagamento di acconti per almeno il 20%** del costo di acquisizione (penultima proroga);
- **entro il 31.12.2019, o entro il 31.12.2020** a condizione che entro il 31.12.2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e l'acquirente abbia eseguito il **pagamento di acconti per almeno il 20%** del costo di acquisizione.



Iper- ammortamento

Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

**Nuove Aliquote
per i nuovi
investimenti**



Investimenti:

- fino a 2,5 milioni di euro -> **170%**; (superiore alla precedente che era del 150%)
- oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10milioni di euro -> **100%**;
- oltre 10 milioni di euro e fino a 20milioni di euro -> **50%**;
- oltre 20milioni di euro -> **0%**.

**Ammortamento
Beni immateriali
collegato all'iper
ammortamento
2019**



Viene anche prorogato, per i soggetti che effettuano nel 2019 (compreso il periodo cosiddetto «allargato») **investimenti in beni immateriali strumentali di cui alla Tabella B**, anche il **maxi ammortamento** -> incremento del costo di acquisizione nella misura del **40%**.



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper- ammortamento

**Soggetti
beneficiari**



solamente i titolari di reddito d'impresa
(*conseguentemente -> no esercenti arti e professioni*)

Beni agevolabili



beni materiali strumentali nuovi di cui all'Allegato A della L. n. 232/2016.

**Individuazione
base di
riferimento
dell'agevolazione**



L'entità dell'investimento sostenuto si deve individuare sommando tutti i singoli investimenti iper ammortizzabili posti in essere dal contribuente o imprenditore interessato nel periodo d'imposta.

**Fruizione
agevolazione**



oltre all'entrata in funzione del bene è prevista anche l'interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper - ammortamento

**Requisito
territoriale**



Sono agevolabili solo gli investimenti in beni che **vengono collocati in strutture situate nel territorio dello Stato** e tale destinazione deve trovare riscontro in elementi oggettivi non essendo sufficiente l'iscrizione contabile del bene nel bilancio della società residente o della stabile organizzazione della società non residente



Questo requisito risulta particolarmente rilevante perché il decreto dignità del 2018 ha **introdotto un meccanismo di recapture** della agevolazione che opera in caso di delocalizzazione di beni che hanno fruito dell'Iper ammortamento



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper-ammortamento

Entità
maggiorazioni per il
2019 →

Investimenti:

- fino a 2,5 milioni di euro -> **170%**;
- oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10milioni di euro -> **100%**;
- oltre 10 milioni di euro e fino a 20milioni di euro -> **50%**;
- oltre 20milioni di euro -> **0%**.

Investimento di 50 milioni effettuato nel 2019 con l'applicazione delle nuove regole

Scaglione	Aliquota	Importo base	Importo agevolabile
Fino a 2,5 milioni	170%	2.500.000	4.250.000
Da 2,5 a 10 milioni	100%	7.500.000	7.500.000
Da 10 a 20 milioni	50%	10.000.000	5.000.000
Oltre 20 milioni	0	30.000.000	0
Importo agevolato			16.750



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper-ammortamento

- Se l'investimento complessivo deriva dalla **somma di più investimenti** si pongono una serie di questioni interpretative
- Nell'esempio precedente l'investimento complessivo potrebbe derivare dall'investimento in 4 beni strumentali del valore di 25 milioni, 10 milioni, 12 milioni e 3 milioni.
- Innanzitutto va stabilito se il **limite operi relativamente a ciascun investimento** (soluzione che potenzierebbe l'agevolazione) o sia un **limite complessivo** ritenendo più corretta la seconda soluzione
- Se, in presenza di un limite complessivo, si possa procedere ad una **libera ripartizione** degli investimenti nelle diverse fasce di maggiorazione o la ripartizione vada effettuata in relazione a ciascun bene sommando i risultati che si ottengono
- Si tratta di una **scelta non indifferente** in presenza di una pluralità di investimenti in beni strumentali con **coefficienti** di ammortamento **diversificati**.
- In assenza di chiarimenti ufficiali di segno contrario che consiglia prudenza, **si ritiene possibile effettuare una libera ripartizione** della agevolazione che consenta di collocare i beni che godono di coefficienti di ammortamento più elevati nello scaglione che gode della maggiorazione più significativa



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper - ammortamento

- Il limite e lo scaglionamento si applica **solo agli investimenti che ricadono** nella disciplina introdotta dal **comma 60** che stiamo esaminando, ovvero quelli effettuati nella nuova ultima finestra temporale aperta dal 1 gennaio al 31 dicembre 2019 (2020 in presenza delle specifiche condizioni prima indicate).
- L'Agenzia, in una risposta resa al Video forum 2019 organizzato da Italia Oggi, **ha confermato tale impostazione** . Ne deriva che gli investimenti effettuati in passato fruendo della agevolazione devono, essere neutralizzati. Ciò consente di calcolare la agevolazione **ripartendo da zero** e quindi con il primo scaglione (quello che ha una maggiorazione del 170%) vuoto .
- Agli **investimenti** effettuati nel 2019, avvalendosi della **penultima proroga** dopo aver versato il previsto acconto entro dicembre 2018 , **continuano ad applicarsi le regole precedenti** e quindi spetta la maggiorazione del 150 % sull'intero importo dell'investimento, senza il tetto dei 20 milioni
- Non è chiaro se per l'Agenzia in questo caso sia **obbligatorio avvalersi della vecchia disciplina** o sia invece possibile **optare per la nuova**, qualora fosse più conveniente, come ad esempio nel caso di un investimento di importo pari a 2 milioni di euro che con la nuova disciplina godrebbe della maggiorazione del 170% anziché di quella del 150%



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper-ammortamento

- **In relazione al rapporto tra le due proroghe** in occasione di Telefisco 2019, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, nei casi in cui **l'acconto corrisposto** per fruire della penultima proroga dovesse rivelarsi **ex post inferiore al limite minimo** previsto dalla norma (**20 per cento**) - in conseguenza, ad esempio, di una successiva revisione in aumento (ad esempio fino a 1.100.000) del costo originariamente pattuito al 31 dicembre 2018 (di 1 milione di euro) -, l'investitore non perde la possibilità di accedere all'estensione temporale al 31 dicembre 2019.
- Tuttavia, in tale ipotesi, **la modifica intervenuta nel costo del bene imporrà un separato calcolo dell'agevolazione:**
 - il costo originario pattuito al 31 dicembre 2018 (1 milione di euro) sarà assoggettato alla disciplina prevista dall'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017;
 - il costo eccedente sarà agevolabile secondo la disciplina prevista dall'articolo 1, comma 60, della legge n. 145 del 2018.
- In altri termini, la maggiorazione del 150 per cento verrà calcolata sul costo originario pattuito al 31 dicembre 2018 (1.000.000 di euro nell'esempio).
- Per la parte di costo eccedente quello originario (100.000 euro nell'esempio), l'investitore, al ricorrere dei presupposti previsti dal citato comma 60, potrà fruire della maggiorazione "a scaglioni".



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper-ammortamento

- In occasione di **Telefisco 2018**, l'Agenzia delle Entrate in relazione alla prima proroga ha chiarito che quella proroga dell'iper-ammortamento consentiva di fruire dell'agevolazione, anche con riguardo al caso in cui, in vigenza della precedenza normativa, l'impresa aveva ricevuto l'accettazione dell'ordine dal fornitore senza provvedere ad **effettuare il pagamento dell'acconto del 20 per cento entro il 31 dicembre 2017**.
- Si ritiene che tale orientamento possa restare fermo anche in relazione ad investimenti effettuati nel 2019 e per i quali entro il 31 dicembre 2018 si era verificata l'accettazione dell'ordine ma non c'era stato il pagamento dell'acconto del 20 per cento



Art. 1, c. 60-65, L. 30.12.2018, n. 145

Iper-ammortamento beni immateriali

- La Legge di Bilancio 2019 ha anche **prorogato**, senza alcuna modifica di carattere sostanziale, la possibilità, per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento, di avvalersi della **maggiorazione del 40 per cento** del valore ammortizzabile di alcuni **beni immateriali** (quali software, sistemi, piattaforme e applicazioni) indicati nell'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017 (così come integrato dall'art. 1, comma 32, della Legge di bilancio 2018).
- Gli investimenti devono essere effettuati **dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019** o nel termine "lungo" del 31 dicembre 2020, alle medesime condizioni previste, in tal caso, per l'iper-ammortamento.
- **Ampliato l'insieme** dei beni che possono fruire della agevolazione in quanto:
 - Il comma 32 della legge di bilancio 2018 aveva inserito nell'allegato B alcuni sistemi di gestione per l'**e-commerce, nuovi software e servizi digitali** (vedi in nota per il dettaglio)
 - Il comma 229 della legge di bilancio 2019 agevola ora i **canoni** per l'accesso, mediante soluzioni di **cloudcomputing**, ai beni immateriali indicati nell'allegato B
- Condizione essenziale per l'agevolazione è che l'impresa e non un particolare bene fruisca dell'iperammortamento



*Disposizioni antielusive applicabili
agli **investimenti agevolati**
effettuati a partire **dal 15 luglio**
2018*



Iper – ammortamento : revoca in caso di cessione a titolo oneroso o di delocalizzazione

- L'articolo 7 , comma 2, del decreto legge n. 87 del 2018, del D.L. n. 87 del 2018, ha previsto **il recupero** a tassazione **dell'iper-ammortamento utilizzato (recapture)** se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso ovvero destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa . In passato si perdevano solo le quote di ammortamento residue, per effetto di questa disposizione, invece, **il recapture fa restituire l'agevolazione fruita**
- il recapture comporta in capo all'impresa:
 - Il recupero delle quote di ammortamento maggiorate fruita fino al quel momento mediante variazione in aumento nella dichiarazione relativa al periodo di imposta nel quale avviene la cessione o la delocalizzazione dei beni
 - la non applicazione di sanzioni ed interessi
 - la decadenza dalla agevolazione per i successivi periodi di imposta



Iper – ammortamento : revoca in caso di cessione a titolo oneroso o di delocalizzazione

- L' Agenzia delle Entrate in risposte rese in occasione di Telefisco 2019 ha precisato che **le fattispecie disciplinate dalla disposizione in esame** sono quelle della “cessione a titolo oneroso” tout court e della “delocalizzazione” (termine usato nella rubrica, nella disposizione normativa e nella relazione illustrativa come sinonimo della “destinazione a strutture produttive situate all'estero”).
- il recupero dell'iper ammortamento previsto dall'articolo 7, comma 2, del decreto dignità, si applica quindi a **tutte le cessioni dei beni agevolati, indipendentemente dal fatto che** queste siano effettuate **verso l'Italia o verso l'estero** oltreché alle destinazioni a strutture produttive situate all'estero. Nella domanda si ipotizzava che il recapture operasse solo in caso di cessione all'estero
- **L'Agenzia perviene a tale conclusione in quanto con la cessione del singolo bene si distoglie il cespite** dalla originaria funzione ad esso attribuita dalla norma agevolativa nel contesto aziendale e si vanifica, di fatto, la finalità dell'incentivo. Per tale ragione, la cessione effettuata prima della completa fruizione del beneficio viene penalizzata dal comma 2 dell'articolo 7 del decreto dignità attraverso il recupero dell'agevolazione.



Iper – ammortamento : revoca in caso di cessione a titolo oneroso o di delocalizzazione

- La ipotesi della cessione del singolo bene è diversa da quella del **trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale** oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa).
- In tale ipotesi, infatti, il **trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o di un ramo d'azienda**, diversamente dall'ipotesi di trasferimento del singolo cespite, **non vanifica la finalità** sottesa alle disposizioni agevolative perché l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello “qualitativo”. In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa.
- Pertanto, il **mutamento della titolarità di un'azienda (o di un ramo d'azienda) che contiene uno o più beni agevolati non comporta il venir meno dell'iper ammortamento**, la cui fruizione continuerà, in capo all'avente causa, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento della proprietà del complesso aziendale.



Iper-ammortamento: Revoca in caso di cessione a titolo oneroso o di delocalizzazione

- Alle stesse conclusioni si può pervenire, anche in assenza di chiarimenti ufficiali, **per le ipotesi di fusione e di scissione societaria** che, pertanto non costituiscono causa di revoca dall'agevolazione con riferimento al bene non ancora completamente ammortizzato e trasferito
- la norma antielusiva dal punto di vista temporale **riguarda sicuramente tutti gli investimenti iperammortizzabili** realizzati nel nuovo regime di proroga
- **Il recupero non scatta** nell'ipotesi in cui il bene iperammortizzabile ceduto venga **sostituito** da un altro bene dalle caratteristiche uguali o superiori perché in tal caso, il livello tecnologico raggiunto dall'azienda non si riduce e l'agevolazione viene mantenuta
- **Il recupero non scatta, altresì**, nei casi di cui i **beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive** e, pertanto, possano essere oggetto di **temporaneo utilizzo** anche fuori del territorio dello Stato.
- Questa ultima disposizione interessa le imprese che in loro varie strutture estere usino i medesimi beni strumentali. Dovrebbe essere, però, chiarito con quali **criteri** debbano essere **individuati tali beni** e quale sia l'interpretazione da dare alla espressione **«uso temporaneo»**



Sostituzione dei beni iper ammortizzati



Sostituzione beni iper ammortizzati

Sostituzione
bene agevolato



La
maggiorazione
continua



No recapture

L'art. 1, comma 35, della Legge di Bilancio 2018 consente la **sostituzione** di un bene agevolato senza perdere la maggiorazione. Tale disposizione, che si applica anche all'iper-ammortamento relativo a investimenti effettuati nel 2017, prevede che, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene interessato, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate. Ciò a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- a. sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente **caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori** a quelle previste dall'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017;
- b. attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'art. 1, comma 11, della Legge di Bilancio 2017 (*i.e.* **dichiarazione del legale rappresentante o perizia tecnica giurata/attestato di conformità**, in caso di investimento superiore a euro 500.000).



Sostituzione beni iper ammortizzati

- ▶ Nell'ambito di **Telefisco 2018**, l'Agenzia delle Entrate, ha chiarito che nell'ipotesi di costo dell'investimento sostitutivo **inferiore al costo del bene originario** (cfr. art. 1, comma 36, Legge di Bilancio 2018), la riduzione complessiva dell'agevolazione si rifletterà sull'ultima quota (o sulle ultime quote) di iper ammortamento, senza la necessità di "spalmare" la riduzione su tutte le quote successive alla sostituzione.
- ▶ Se l'investimento sostitutivo ha un costo **uguale** l'impresa manterrà il beneficio, nei limiti delle quote residue che avrebbe stanziato se non ci fosse stata la sostituzione.



I chiarimenti di fine 2018 ed inizio 2019

Installazione contatori intelligenti

Le spese per l'installazione di contatori intelligenti, oggetto di iper-ammortamento se operanti a livello di macchine e componenti di un sistema produttivo, possono essere considerate nel calcolo del costo agevolabile nel limite del 5% del prezzo dei beni.

In linea generale, ai fini della quantificazione del costo rilevante agli effetti dell'iper-ammortamento rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione come previsto dall'art. 110 co. 1 lett. b) del TUIR. A tal fine, occorre fare riferimento ai criteri contenuti nel principio contabile OIC 16, il quale prevede, tra l'altro, che i costi siano capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene.

Nel caso di specie è stato inoltre affermato che, posto che "l'acquisto (in gran numero) dei nuovi contatori costituisce nella fattispecie attuazione di un ampio (e unitario) programma di trasformazione e ammodernamento degli impianti di distribuzione", non è possibile considerare gli ammortamenti dei singoli beni deducibili integralmente come per i beni inferiori a 516,46 euro.

(Fonte: Eutekne Rassegna di prassi del 1 febbraio 2019 che sintetizza il principio di diritto n. 2 del 2019 della Agenzia delle Entrate)

Beni agevolabili nel settore sanitario I

Ministero dello Sviluppo economico, con la **circ. 1.3.2019 n. 48160**, ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione della disciplina degli iper-ammortamenti al settore sanitario.

In estrema sintesi, la circolare esamina le seguenti tipologie di beni:

- le apparecchiature per la diagnostica per immagini;
- le apparecchiature per la radioterapia e la radiochirurgia;
- i robot e i sistemi robotizzati impiegati nel settore medico per scopi interventistici, terapeutici e riabilitativi;
- i sistemi automatizzati da laboratorio.

Tali beni sono classificabili nell'Allegato A alla L. **232/2016** tra le "macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime".

Viene inoltre chiarito che, **in caso di perizia giurata**, ai fini della decorrenza dell'iper-ammortamento, **è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al giuramento della perizia** medesima, non essendo necessario dimostrare la data certa di acquisizione da parte dell'impresa.

(Fonte: Eutekne Notiziario del 2 marzo 2019)



MINI IRES



INTRODUZIONE

- La legge di Bilancio 2019 ha cancellato (i) l'agevolazione **Ace** che premiava, dal 2011, gli **incrementi di patrimonio** a seguito di utili trattenuti e di conferimenti in denaro dei soci (fatte salve le eccedenze di deduzioni inutilizzate al termine del 2018 che potranno essere impiegate per abbattere il reddito dei successivi esercizi) e (ii) l'**incentivo per gli investimenti in beni strumentali nuovi** (diversi da quelli Industria 4.0), il cosiddetto **super-ammortamento**, che va ad esaurirsi con il 30 giugno 2019 per gli ordini che sono stati effettuati entro lunedì 31 dicembre con pagamento di acconto del 20 per cento.



- Nell'idea originaria del Legislatore tale coppia di agevolazioni doveva essere **sostituita** dalla c.d. «**mini-IRES**», ovvero un incentivo facoltativo introdotto dai commi 28-34 dell'art.1 della stessa Legge di Bilancio 2019, **consistente nella riduzione di 9 punti percentuali dell'aliquota Ires** (riduzione **valida** anche per il **reddito delle imprese Irpef**) applicata a **una quota parte dell'imponibile** determinata da un complesso insieme di variabili che toccavano gli **utili destinati a riserva, gli ammortamenti sui nuovi investimenti e il costo dei dipendenti neoassunti**, misura che decorreva **dal periodo d'imposta successivo** a quello in corso **al 31/12/2018** (i.e. 2019 per i soggetti cd. "solari").



Per via del Decreto ... la c.d. mini-IRES prevista dalla Legge di Bilancio 2019 è stata sostituita con un nuovo incentivo volto ad individuare una modalità di tassazione agevolata IRES molto più semplice di quella sostituita e pur sempre con la finalità di agevolare gli utili non distribuiti.



SOGGETTI INTERESSATI ALLA MINI IRES

- L'agevolazione riguarda i **soggetti IRES** ed i **soggetti IRPEF titolari di reddito d'impresa (compresi i titolari di reddito d'impresa in contabilità semplificata)**. Ne sono esclusi (i) i titolari di redditi di lavoro autonomo, (ii) coloro che usufruiscono del regime forfettario previsto dalla L. 190/2014, (iii) i soggetti in regime di Tonnage tax (artt. 155 ss. del TUIR), (iv) le imprese agricole che adottano il regime di determinazione del reddito su base catastale previsto dall'art. 32 del TUIR.



- ***Soggetti IRES***
- società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;
- società cooperative e di mutua assicurazione;
- enti pubblici e privati, diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale e soggetti equiparati;
- società ed enti di ogni tipo, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato con stabile organizzazione in Italia.
- ***Soggetti IRPEF***
- imprenditori individuali;
- società in nome collettivo;
- società in accomandita semplice.



Modifiche Ipotizzate alla Mini ires

Tre aree di possibile intervento volte a perseguire singole differenti finalità in quanto l'aver voluto perseguire contemporaneamente troppi obiettivi rendeva la norma originaria troppo complessa:

- Ipotesi 1 : premiare la patrimonializzazione
 - Ipotesi 2 : ridurre la pressione fiscale
 - Ipotesi 3 : favorire gli investimenti
- Affidato ad altre misure l'obiettivo di incrementare l'occupazione da risolvere con misure volte a ridurre in modo significativo il cuneo fiscale



Ipotesi 1 favorire la capitalizzazione

- A decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2018**, l'imposta sul reddito delle società può essere applicata 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, in misura ridotta:
 - di **1,5** punti percentuali per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2019**;
 - di **2,5** punti percentuali per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2020**;
 - di **3,5** punti percentuali per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2021**;
 - di **4** punti percentuali a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre **2022**.

N.B. Per i soggetti **IRPEF** alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al **reddito d'impresa** si applicano le predette aliquote ridotte.



Ipotesi 1 favorire la capitalizzazione - un confronto

- Con questa ipotesi si ottiene una agevolazione più forte di quella prevista dall'Ace ora abrogata
- Con 100 di accantonamenti e rendimento nozionale (2018) al 1,5% avevo un componente negativo di 1,5 che al 24% dava un risparmio di 0,36 adesso su 110 avrei una riduzione di aliquota che parte da 1,5 ed arriva a 4 a regime



Ipotesi 2 ridurre la pressione fiscale

- **Abbattimento delle aliquote Ires per tutti senza condizioni in una misura percentuale da individuare**



Ipotesi 3 incentivare gli investimenti

- Riduzione aliquote applicabili in misura da stabilire, maggiore di quella relativa alla ipotesi , e vicina alla mini ires originaria (9 per cento)
- Base agevolabile il reddito imponibile fino a concorrenza delle quote di ammortamento relative a beni nuovi e nel rispetto dell'incremento del costo fiscale dei beni posseduti
- Meccanismo simile a quello previsto dalla attuale mini Ires ma semplificato per il fatto che non si tiene conto degli accantonamenti e dell'incremento del costo del personale



MINI-IRES ORIGINARIA

Le modalità di calcolo dell'agevolazione previste originariamente erano molto **articolate e complesse** perché il legislatore voleva condizionare la attribuzione di una agevolazione così significativa ai contribuenti che ponessero in essere comportamenti virtuosi. In particolare :

- L'investimento in beni strumentali era rilevante **solo** in presenza di investimenti **incrementali** ed era commisurato non all'entità della spesa sostenuta ma alle quote di ammortamento relative ai nuovi beni. In proposito la **Relazione illustrativa alla legge di bilancio precisava che** *«L'intento è quello di rendere agevolabile gli investimenti incrementali e, quindi, la crescita aziendale determinata nei suoi parametri fondamentali quali: utili reinvestiti, incrementi della base occupazionale, incrementi degli investimenti materiali strumentali.»*
- Il risultato veniva ottenuto confrontando l'ammontare delle quote di ammortamento relative ai beni nuovi con l'incremento del costo fiscale di tutti i beni posseduti rispetto al costo degli stessi alla data del 31 dicembre 2018 (parametro fisso anche per l'applicazione della agevolazione in anni successivi al primo) e riconoscendo come valore agevolabile il minore tra i due valori così determinati.
- La spesa per il personale diventava rilevante solo se si registrava un incremento della media dei lavoratori impiegati rispetto a quelli presenti alla data del 30 settembre 2018 (parametro fisso anche per l'applicazione della agevolazione in anni successivi al primo) ed era pari all'incremento del costo del personale.



MINI IRES ORIGINARIA CONFRONTI

- Per alcuni aspetti tale misura si ispira a disposizioni contenute nella Agevolazione Visco prevista dall'art. 2 commi da 8 a 12 delle legge 133 del 1999, con possibilità di utilizzare il relativo bagaglio interpretativo.
- La nuova agevolazione è **a regime**, mentre il **super ammortamento era a termine** e per l' Ace va considerato che aveva ormai un impatto minore che in passato dopo la riduzione del coefficiente. Si producono comunque effetti redistributivi con sicura penalizzazione del settore bancario ed assicurativo.
- Il super ammortamento consentiva di fruire di un beneficio fiscale del **7,2%** pari al 24% della maggiorazione del 30 % riconosciuta per tali beni
- L'Ace riconosceva un beneficio pari allo **0,36%** pari al 24% del rendimento nozionale dell'1,5% riconosciuta a chi reinvestiva utili o apportava capitali. Se l'investimento era finanziato con somme aceabili il risparmio poteva arrivare fino ad un massimo del 9%.
- La nuova agevolazione consente di raggiungere benefici molto simili ma bisogna considerare che sono molto diversi i requisiti di accesso. In particolare:
 - il nuovo meccanismo opera solo in presenza di un **reddito imponibile** e della **realizzazione di un utile civilistico nell'anno precedente** e non premia quindi, investimenti realizzati a debito o con apporti dei soci, come era invece possibile per il super ammortamento;
 - l'agevolazione è **correlata al solo reimpiego degli utili**. Si prevede a regime l'applicazione di un'aliquota ridotta pari al 20% sugli utili reinvestiti, **a prescindere dalla destinazione specifica degli stessi all'interno dell'organizzazione**.

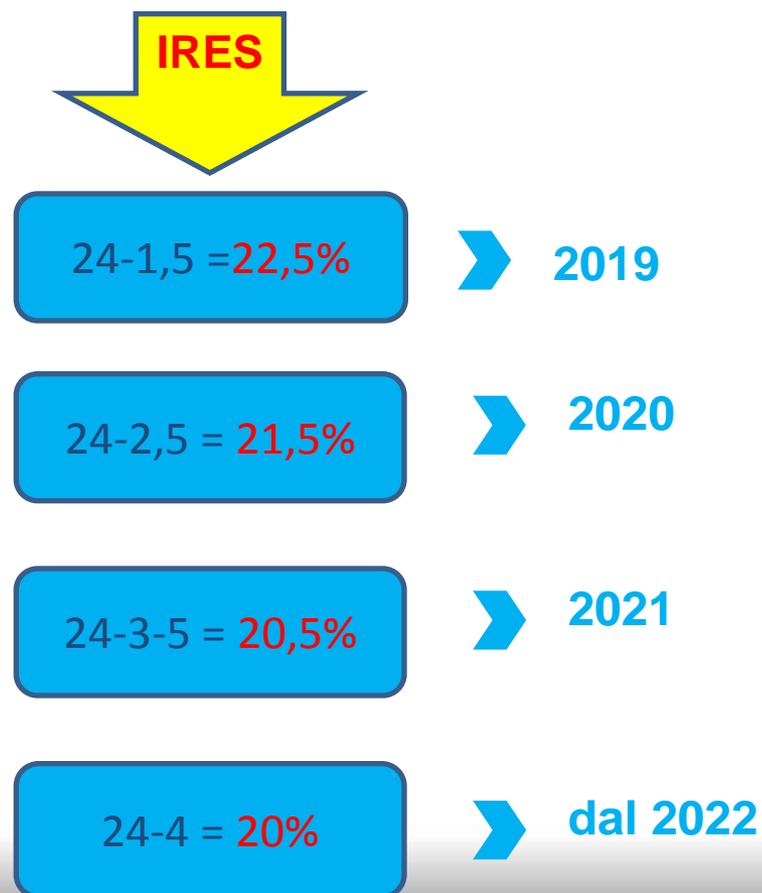


MINI IRES IPOTESI 1

E' l'ipotesi sulla quale sono stati forniti maggiori dettagli. Sono illustrati nelle slides successive . Va verificato se la norma verrà così approvata



ALIQUOTE RIDOTTE IRES NUOVA FORMULAZIONE IPOTESI 1





ALIQUOTE RIDOTTE IRPEF NUOVA FORMULAZIONE IPOTESI 1



scaglioni	ordinaria	ridotta 2019	ridotta 2020	ridotta 2021	Ridotta dal 2022
15.000	23	21,5	20,5	19,5	19
28.000	27	25,5	24,5	23,5	23
55.000	38	36,5	35,5	34,5	34
75.000	41	39,5	38,5	37,5	37
> 75.000	43	41,5	40,5	39,5	39

N.B. Per i soggetti Irpef si ritiene che in presenza di un reddito complessivo composto da redditi appartenenti a categorie diverse si possa considerare il reddito di impresa come ultimo reddito prodotto sul quale applicare le riduzioni.



REGIME AGEVOLATO - Aliquote agevolate Irpef : un esempio

Si può ipotizzare che, se una persona fisica ha un reddito complessivo, pari al reddito imponibile, nel periodo d'imposta 2022, di 100.000,00 euro, di cui 25.000,00 euro derivanti dal reddito d'impresa, di cui a loro volta 20.000,00 euro agevolati, l'imposta sia così calcolata.

Scaglioni IRPEF	Imposta (senza agevolazione)	Imposta (con agevolazione)
Fino a 15.000,00 euro: 23%	3.450,00	3.450,00
15.000,00 - 28.000,00 euro: 27%	3.510,00	3.510,00
28.000,00 - 55.000,00 euro: 38%	10.260,00	10.260,00
55.000,00 - 75.000,00 euro: 41%	8.200,00	8.200,00
Oltre 75.000,00 euro: 43%	$25.000,00 \times 43\% = 10.750,00$	$5.000,00 \times 43\% = 2.150,00$
		$20.000,00 \times 39\% = 7.800,00$
Totale	36.170,00	35.370,00

In base a questa ipotesi di funzionamento dell'agevolazione il contribuente deve:

- determinare la parte di reddito "ordinario" (redditi diversi da quello d'impresa + reddito d'impresa non agevolato) e applicare a questo importo ($75.000,00 + 5.000,00 = 80.000,00$ euro) le aliquote IRPEF ordinarie;
- assoggettare l'eccedenza (20.000,00 euro) all'aliquota dello scaglione corrispondente (43%), ridotta di quattro punti, e quindi al 39%.



REGIME AGEVOLATO Componenti a confronto

Il reddito complessivo netto dichiarato dalle società ed enti ex art. 73 TUIR («**Reddito Imponibile**») può essere assoggettato all'aliquota ridotta (dell' 1,5 al 4%) per la parte corrispondente al minore importo tra la **Componente A** e la **Componente B**,

- la **Componente A** è pari agli **utili**:
 - 1) del periodo d'imposta precedente a quello per il quale è presentata la dichiarazione;
 - 2) conseguiti nell'esercizio di attività commerciali;
 - 3) accantonati a riserve *diverse* da quelle di utili **non** disponibili (*ossia*. quelle formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ex art. 2433 perché derivanti da processi di valutazione);
 - 4) al netto delle riduzioni di patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualunque titolo (distribuzioni di riserve di utili e riduzioni di capitale).
- la **Componente B** è pari all'incremento del patrimonio netto dato dalla differenza tra:
 1. il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta di riferimento al netto degli utili accantonati a riserva agevolati nei periodi di imposta precedenti e;
 2. il patrimonio netto risultante dal bilancio d'esercizio del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.



REGIME AGEVOLATO – Componente utili

La Componente A

- I primi **utili** utilizzabili ai fini della **Componente A** sono quelli del **2018 non distribuiti nel 2019**.
- Gli utili devono essere **disponibili**. Pertanto **non** dovrebbero rilevare:
 - a. gli utili accantonati a riserva legale obbligatoria
 - b. le riserve da rivalutazione.
- Non dovrebbero rilevare inoltre i conferimenti in denaro.
- Per **riserve diverse** da quelle di utili **non** disponibili si intendono quelle formate con **utili diversi da quelli** realmente conseguiti ex art. 2433 c.c. in quanto **derivanti da processi di valutazione**. **La Relazione al DM 14 marzo 2012, riguardante l'ACE, ha ritenuto esempi di questo tipo di riserve :**
 - la riserva costituita a fronte della valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto di cui all'art. 2426 co. 1 n. 4 c.c.;
 - la riserva per utili su cambi non realizzati di cui all'art. 2426 co. 1 n. 8-bis c.c.;
 - le riserve derivanti da rivalutazioni volontarie;
 - le riserve di cui all'art. 6 del D.Lgs. 38/2005.

Non possono, quindi, essere agevolati i saldi attivi di rivalutazione monetaria eventualmente costituiti ai sensi dell'art. 1 co. 940 della L. 145/2018, in quanto derivanti dalla rivalutazione dei beni dell'attivo



REGIME AGEVOLATO – Componente utili

- Il concetto di “**indisponibilità**” delle riserve prevista ai fini della nuova agevolazione **diverge da** quella prevista per l’**ACE**. Per quest’ultima, infatti, l’art. 5 co. 6 del DM 3.8.2017 **considerava indisponibili**, oltre alle riserve formate con utili derivanti dalla mera valutazione, **quelle non distribuibili, né utilizzabili ad aumento del capitale sociale né a copertura di perdite**.
- **Questo vincolo non è prevista** nel contesto dell’agevolazione. Le riserve che perdono il vincolo di indisponibilità infatti si ritiene possano essere utilizzate nell’anno in cui viene meno il vincolo (mancano sul punto chiarimenti ufficiali) . Sembra razionale ipotizzare che questo recapture possa riguardare le sole riserve formate con utili realizzati dal periodo d’imposta in corso al 31.12.2018-
- In base all’art. 1 co. 29 lett. a) della L. 145/2018, rilevano gli utili realizzati a decorrere dal periodo d’imposta in corso al 31.12.2018 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. Dovrebbero **rientrare** in quest’ultima categoria le attribuzioni connesse **all’estromissione dell’immobile strumentale** dell’imprenditore individuale



REGIME AGEVOLATO – Componente utili

È stato osservato che l’**“accantonamento” a riserva richiesto dalla norma non va inteso in senso letterale**, essendo rilevante la sola circostanza che gli utili di esercizio risultino mantenuti nell’economia dell’impresa, a prescindere dall’effettiva imputazione contabile a una posta di riserva, come avviene, ad esempio, anche per quelli portati a nuovo (circ. Consorzio Studi e ricerche fiscali del Gruppo Intesa Sanpaolo 30.1.2019 n. 1).

Rilevano quindi, ad esempio, gli utili destinati (Gaiani L. “Al via la mini-IRES su investimenti e nuove assunzioni”, Il fisco, 4, 2019, p. 320):

- alla riserva legale;
- alle riserve statutarie;
- alla riserva straordinaria;
- alla voce generica “utili di precedenti esercizi

Per il 2019 **l’agevolazione non spetta** nel caso in cui :

- non sussista alcun utile 2018;
- l’utile 2018 esista, ma venga distribuito e non accantonato a riserva,

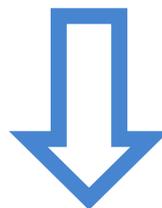
Imprese neo costituite

Le imprese neo costituite (ad esempio nell’anno n) possono avere l’agevolazione solo dall’anno successivo (nel nostro esempio n+1) perché devono prima realizzare utili ed accantonarli



REGIME AGEVOLATO - Limite del patrimonio netto

- Il beneficio spetta per un importo **pari agli utili di esercizio accantonati a riserve**, diverse da quelle di utili non disponibili, **nei limiti dell'“incremento di patrimonio netto”** registrato al termine dell'esercizio di riferimento rispetto al patrimonio netto esistente al termine dell'esercizio precedente a quello di avvio dell'incentivo (i.e., il 2018 nella generalità dei casi).



L'eventuale eccedenza di utili rispetto al limite di patrimonio netto potrà divenire **potenzialmente “agevolabile” negli esercizi successivi** se e nella misura in cui si registrerà un sufficiente incremento di patrimonio netto.



Il Consolidato

Applicazione in caso di consolidato

Per le società e per gli enti indicati nell'art. 73(1)(a)(b)(d)TUIR che partecipano al **consolidato nazionale** (e **mondiale**), l'**importo** su cui spetta l'applicazione dell'**aliquota ridotta**:

- a) è determinato come sopra (commi 28 e ss.) da ciascun soggetto partecipante al consolidato (che lo trasferirà alla *fiscal unit*, **indicando che quella parte di reddito sconta un aliquota agevolata**). La consolidante nel liquidare le imposte potrà applicare la riduzione di aliquota in deroga al principio generale che prevede la decadenza in presenza di redditi sottoposti ad aliquote diverse
- b) 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.

NB: le perdite cui si fa riferimento non dovrebbero essere solo quelle di periodo di tutti i soggetti aderenti al consolidato, *ma anche* quelle pregresse del consolidato stesso, in quanto l'aliquota ridotta è applicabile solo sul reddito imponibile di periodo al netto delle perdite pregresse utilizzate in diminuzione.

NB: qualora l'**importo** su cui spetta l'**aliquota ridotta** dovesse **eccedere** il reddito da assoggettare a tassazione, l'eccedenza resterà in capo alle società che l'hanno prodotta, in base agli accordi di gruppo, e sarà riportata in avanti ad incremento dei relativi parametri dell'esercizio successivo.



Trasparenza

Applicazione in caso di opzione per la trasparenza fiscale

- In caso di opzione per la **trasparenza fiscale** (ex art. 115 TUIR): l'importo su cui spetta l'applicazione dell'aliquota ridotta, determinato come sopra (commi 28 e ss.) 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.**



Irpef

Applicazione ai soggetti IRPEF

- La disciplina è applicabile anche ai fini dell'IRPEF, al reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle SNC e SAS in regime di **contabilità ordinaria**.
- Se i predetti soggetti operano in regime di **contabilità semplificata**, la disciplina si applica a condizione che le scritture contabili ex art. 2217(2) c.c. siano **integrate con apposito prospetto** da cui risultino:
 - la destinazione a riserva dell'utile di esercizio e
 - le vicende della riserva.
- L'IRPEF è determinata applicando alla quota parte del reddito complessivo attribuibile al reddito d'impresa le aliquote di cui all'art. 11 TUIR, **ridotte da 1,5 a 4 punti percentuali a partire** da quella più elevata.



Irpef

- Il legislatore ha un approccio diverso da quello adottato per l'ACE o l'IRI (quest'ultima, di fatto, mai entrata in vigore), precluse alle imprese in contabilità semplificata in virtù della difficoltà di seguire le vicende degli utili d'esercizio.
- In assenza di chiarimenti sul punto, si può osservare che:
 - il tenore letterale della norma indica un “mero” obbligo di documentare la distribuzione o l’“accantonamento” dell’utile;
 - secondo un’impostazione più rigorosa, si dovrebbe invece predisporre anche ai fini fiscali un sistema di rilevazioni contabili più articolato, posto che l’utile di esercizio (entità base per l’agevolazione in esame) non coincide con il reddito imponibile (entità che, invece, si quantifica ai fini fiscali in capo a tali imprese).
 - Il problema è amplificato dal fatto che l’agevolazione riferita al 2019, come si vedrà, si basa (anche) sull’utile dell’esercizio 2018.



Cumulabilità

Cumulabilità con altre agevolazioni.

- La disciplina esposta è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad **eccezione** di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito (*e.g. tonnage tax*, regime forfetario partite IVA, regime di determinazione del reddito su base catastale).
- Pertanto, ad esempio, concorreranno a formare gli investimenti rilevanti *anche* quelli che usufruiscono del super-ammortamento (fino al 30/06/2019) e del iper-ammortamento del 2019 e del 2020
- L'Agenzia delle Entrate, nelle **risposte fornite nel corso del Video forum**, Italia Oggi, 23.1.2019, ha chiarito che uno stesso investimento può ordinariamente essere oggetto della tassazione agevolata degli utili reinvestiti e dell'iper-ammortamento, fermo restando che l'importo della agevolazione risultante dal cumulo non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento



Cumulabilità

Cumulabilità con altre agevolazioni.

- risultante dal cumulo non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento
- L'agevolazione spetta quindi anche relativamente ad investimenti che usufruiscono, in sede di calcolo del reddito di impresa, della maggiorazione a titolo di:
 - super-ammortamento, con riferimento alla "coda" dell'agevolazione (termine "lungo" fissato al 30.6.2019 in presenza di determinate condizioni);
 - iper-ammortamento, compresa la proroga prevista dalla stessa legge di bilancio 2019.
- Le maggiorazioni vanno però neutralizzate nella effettuazione dei calcoli relativi alla componente impiego degli utili destinati a riserve disponibili per la effettuazione di investimenti



Decadenza

Assenza di cause di decadenza

- Diversamente da quanto previsto nella agevolazione Visco, non esistono, nella norma in esame, cause di decadenza espresse, legate ad esempio alla cessione dei beni o alla loro delocalizzazione.