

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

Bergamo, 11 marzo 2019

AI SIGNORI CLIENTI

LORO SEDI

CIRCOLARE DI AGGIORNAMENTO N. 8/2019

LEGGE DI STABILITA' 2019: NOVITA' IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE

Con la presente Circolare si prosegue l'analisi delle principali novità introdotte dalla Legge n. 145 del 30 dicembre 2018 (c.d. "Legge di Stabilità 2019"), pubblicata sul Supplemento Ordinario n. 62 alla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31.12.2018, che è entrata in vigore dal 1° gennaio 2019.

In particolare si richiama l'attenzione dei Signori Clienti su alcune novità in materia di imposte dirette di maggiore interesse, riservandosi peraltro di riprendere tali argomenti alla luce degli emanandi chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate.

1. RIPORTO DELLE PERDITE FISCALI PER I SOGGETTI IRPEF (art. 1, commi 23 – 26)

Viene modificato il regime fiscale delle perdite dei soggetti IRPEF di cui all'art. 8 del TUIR:

- equiparando il trattamento fiscale delle perdite d'impresa in contabilità semplificata e ordinaria, con la conseguente previsione di possibilità di scomputo di entrambe le categorie di perdite dal solo reddito d'impresa;
- introducendo il principio per cui le eccedenze di perdite non utilizzate sono portate a riduzione dei redditi dei periodi d'imposta successivi limitatamente all'80% di questi ultimi, per l'intero importo che trova capienza in essi, senza limitazioni temporali.

Resta fermo che le "perdite di periodo" possono andare a compensazione con eventuali ulteriori redditi d'impresa conseguiti dal soggetto IRPEF nel medesimo periodo senza che si applichi il limite dell'80%.

Perdite prodotte da Snc e Sas e imputate a società di capitali

Viene modificato, altresì, l'art. 101 comma 6 del TUIR, norma in virtù della quale le perdite attribuite

Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

per trasparenza ai soggetti IRES dalle Snc e dalle Sas sono utilizzabili solo in abbattimento degli utili attribuiti per trasparenza dalla stessa società che ha generato le perdite.

Nell'ambito di tale disposizione, è eliminato il limite quinquennale al riporto delle perdite; pur nell'incertezza normativa, la società di capitali partecipante dovrebbe utilizzare le perdite nel limite dell'80% del reddito successivamente imputato.

Perdite prodotte da Srl in regime di trasparenza fiscale

Le perdite imputate dalle Srl che hanno esercitato l'opzione per la trasparenza fiscale delle società a ristretta base societaria (art. 116 del TUIR), sono computate in diminuzione del reddito d'impresa del medesimo periodo e, per l'eccedenza, dal reddito d'impresa dei periodi successivi, nel limite dell'80% di quest'ultimo, senza limitazioni temporali.

Con una modifica di coordinamento all'art. 116 comma 2-bis del TUIR, viene altresì precisato che le perdite prodotte dalle Srl che optano per la trasparenza fiscale:

- non sono riportabili in caso di trasferimento della maggioranza delle partecipazioni e modifica dell'attività principale esercitata (art. 84 comma 3 del TUIR);
- se riferite a un soggetto che fruisce di un regime di esenzione dell'utile (es. cooperativa), sono riportabili per l'ammontare che eccede l'utile che non ha concorso alla formazione del reddito negli esercizi precedenti (art. 84 comma 1 secondo periodo del TUIR).

Decorrenza

Le modifiche operano con effetto dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017 (vale a dire, dal periodo di imposta 2018).

Disposizioni transitorie

Per i soggetti in contabilità ordinaria non sono previste apposite disposizioni transitorie. Mutuando quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare 6.12.2011 n. 53, § 1.7, la nuova disciplina di utilizzo delle perdite risulta applicabile anche alle perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori a quello di entrata in vigore delle modifiche.

Il nuovo regime riguarderebbe quindi anche le perdite maturate nei periodi d'imposta anteriori al 2018 (ovvero le perdite realizzate nei periodi 2013-2014-2015-2016-2017), e risulterebbe già applicabile in sede di calcolo delle imposte dovute per il 2018.

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

Per le imprese in contabilità semplificata sono state, invece, elaborate apposite disposizioni transitorie. La prima disposizione transitoria opera sull'art. 8 comma 1 del TUIR, nella formulazione ante modifica, e consente di recuperare la parte non compensata della perdita fiscale relativa al periodo d'imposta 2017 (e risultante dal modello REDDITI 2018). Nello specifico, la quota di perdita 2017 non compensata con il reddito complessivo di tale anno è computata in diminuzione dei redditi d'impresa conseguiti:

- nei periodi d'imposta 2018 e 2019, in misura non superiore al 40% degli stessi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- nel periodo d'imposta 2020, in misura non superiore al 60% degli stessi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

La seconda disposizione transitoria opera rispetto alla nuova versione dell'art. 8 del TUIR, limitando (rispetto alla soglia dell'80%) la deducibilità delle perdite che si producono nel 2018 e 2019. Nello specifico, in deroga al nuovo art. 8 comma 3, per le imprese in contabilità semplificata:

- le perdite del periodo 2018 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa relativi ai periodi d'imposta 2019 e 2020 in misura non superiore, rispettivamente, al 40% e al 60% dei medesimi e per l'intero importo che trova capienza in essi;
- le perdite del periodo 2019 sono computate in diminuzione dei redditi d'impresa relativi al periodo d'imposta 2020 in misura non superiore al 60% dei medesimi e per l'intero importo che trova capienza in essi.

2. ESTROMISSIONE DELL'IMMOBILE DELL'IMPRENDITORE INDIVIDUALE (art. 1, comma 66)

La Legge di Bilancio 2019 riapre la disciplina dell'estromissione dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale, seguendo un'impostazione analoga a quella contenuta nell'art. 1 comma 121 della L. 208/2015.

Imprenditori ammessi all'agevolazione

Possono beneficiare delle agevolazioni gli imprenditori individuali che risultano in attività:

- sia alla data del 31.10.2018 (data alla quale gli immobili strumentali devono risultare posseduti dall'imprenditore);

Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

- sia alla data dell'1.1.2019 (data alla quale sono riferiti gli effetti dell'estromissione).

L'agevolazione non compete, invece, all'imprenditore individuale che, pur rivestendo tale qualifica alla data del 31.10.2018, abbia cessato la propria attività d'impresa prima dell'1.1.2019, in quanto in quel caso il presupposto per l'attribuzione del bene alla sfera patrimoniale privata si è già verificato.

Immobili oggetto dell'agevolazione

L'estromissione agevolata può indistintamente riguardare gli immobili strumentali per natura e gli immobili strumentali per destinazione.

Non possono, invece, essere estromessi in modo agevolato né gli immobili "merce", né gli immobili che, pur se appartenenti all'impresa, non sono strumentali.

Gli immobili oggetto dell'agevolazione:

- devono essere posseduti al 31.10.2018 e a tale data presentare il requisito della strumentalità;
- devono risultare posseduti anche alla data dell'1.1.2019.

Imposta sostitutiva dell'8%

Il regime agevolativo in commento prevede:

- l'assoggettamento della plusvalenza derivante dall'estromissione ad un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP pari all'8%;
- la possibilità di determinare la plusvalenza assumendo, in luogo del valore normale dell'immobile, il suo valore catastale.

Secondo la circolare Agenzia delle Entrate 1.6.2016 n. 26 (cap. IV, Parte I, § 4), l'estromissione agevolata può essere effettuata anche nell'ipotesi in cui, non emergendo alcuna differenza tra il valore normale (o il valore catastale) dell'immobile estromesso ed il relativo valore fiscalmente riconosciuto, manchi di fatto la base imponibile cui applicare l'imposta sostitutiva.

Adempimenti

Per le estromissioni perfezionate ai sensi dell'art. 1 comma 66 della Legge di Bilancio 2019:

- l'operazione deve avvenire tra l'1.1.2019 e il 31.5.2019, anche mediante comportamento concludente (es. annotazione nelle scritture contabili);
- gli effetti dell'estromissione decorrono dall'1.1.2019;

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

- l'imposta sostitutiva deve essere corrisposta per il 60% entro il 30.11.2019 e per il rimanente 40% entro il 16.6.2020.

3. ABROGAZIONE DELL'A.C.E. (art. 1, comma 1080)

La Legge di Bilancio 2019 abroga l'ACE ("Agevolazione alla Crescita Economica" - art. 1 del DL 201/2011), agevolazione che, dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2011, consentiva di portare in deduzione dal reddito 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.

Si prevede, tuttavia, che continuino ad applicarsi le disposizioni dell'art. 3 comma 2 del DM 3.8.2017, riguardanti il riporto delle eccedenze ACE, con riferimento al rendimento nozionale eccedente il reddito complessivo netto del periodo d'imposta in corso al 31.12.2018.

Tale ultima norma indica, implicitamente, che per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2018 l'agevolazione esplica ancora efficacia, seppure con un coefficiente ulteriormente ridotto all'1,5%, rispetto a quello dell'1,6% applicato per il periodo d'imposta precedente.

4. ABROGAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA IRAP (art. 1, comma 1086)

Viene abrogato l'art. 1 comma 21 della L. 190/2014, che, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014 (2015, per i soggetti "solari"), ha concesso un credito d'imposta, pari al 10% dell'IRAP lorda determinata secondo le disposizioni ordinarie, a favore dei soggetti che determinano la base imponibile IRAP ai sensi degli artt. 5 - 9 del D.Lgs. n. 446/97, purché privi di dipendenti.

Tenuto conto che la legge di bilancio 2019 entra in vigore l'1.1.2019, la soppressione dovrebbe riguardare il credito d'imposta che sarebbe maturato dal periodo d'imposta in corso a tale data (dunque, dal periodo d'imposta 2019, per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare) e che sarebbe stato utilizzabile in compensazione dal periodo d'imposta successivo (dunque, dal periodo d'imposta 2020, per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare).

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

5. INTERESSI PASSIVI SOSTENUTI DA SOCIETA' IMMOBILIARI (art. 1, comma 7)

Sono state ripristinate le disposizioni contenute nell'art. 1 comma 36 della L. 244/2007, ai sensi delle quali non sono soggetti alle limitazioni alla deducibilità contenute nell'art. 96 del TUIR (legate 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 che svolgono in via effettiva e prevalente attività immobiliare"*.

La norma in questione era stata soppressa dal D.Lgs. n. 142/2018, con effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018. A seguito dell'intervento della Legge di Bilancio 2019, quindi, essa si applica senza soluzione di continuità.

6. RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA (art. 1, commi 940 – 948)

La Legge di Bilancio 2019 riapre la disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa, seguendo un'impostazione analoga a quella contenuta nella Legge di Bilancio 2016 e replicata, anche in questo caso senza modifiche sostanziali, dalla Legge di Bilancio 2017.

Possono beneficiare della misura in commento, di fatto, tutti i soggetti operanti in regime di impresa come società di capitali, enti commerciali, società di persone commerciali, imprenditori individuali ed enti non commerciali (per i beni appartenenti all'impresa), stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Di seguito riassumiamo brevemente le modalità di funzionamento della misura in commento:

- sono rivalutabili i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2017;
- la rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2017 (bilancio al 31.12.2018, per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare);
- possono essere rivalutati i beni materiali e immateriali, con esclusione dei beni "merce", nonché le partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni;
- i maggiori valori sono riconosciuti con il pagamento di un'imposta sostitutiva pari al 16% per i beni ammortizzabili e al 12% per i beni non ammortizzabili;
- gli effetti della rivalutazione decorrono:

Studio Associato di Dottori Commercialisti Revisori Legali

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

- dal terzo esercizio successivo (dal 2021, per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare), in termini generali;
- dall'inizio del quarto esercizio successivo (dall'1.1.2022, per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare), per le plusvalenze e le minusvalenze;
- il saldo attivo di rivalutazione può essere affrancato con un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%;
- le imposte sostitutive dovute per la rivalutazione dei beni d'impresa ed eventualmente per l'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione sono versate in un'unica soluzione, entro il termine per il versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (trattasi, per i soggetti aventi esercizio sociale coincidente con l'anno solare, del termine per il versamento a saldo delle imposte dovute per il periodo d'imposta 2018).

Riallineamento dei valori civili e fiscali

La Legge di Bilancio 2019 riapre, altresì, le disposizioni in materia di riallineamento dei valori civili e fiscali dei beni (art. 14 della L. 342/2000), con un'imposizione sostitutiva pari a quella prevista per la rivalutazione.

I maggiori valori sono riconosciuti ai fini fiscali con le stesse tempistiche previste per la rivalutazione, fatta eccezione per i maggiori valori degli immobili, riconosciuti dal periodo d'imposta in corso all'1.12.2020.

7. RIDETERMINAZIONE DEL COSTO FISCALE DEI TERRENI E DELLE PARTECIPAZIONI **(art. 1, commi 1053 – 1054)**

Sarà nuovamente consentito a persone fisiche, società semplici, enti non commerciali e soggetti non residenti privi di stabile organizzazione in Italia, rivalutare il costo o valore di acquisto delle partecipazioni non quotate e dei terreni posseduti alla data dell'1.1.2019, al di fuori del regime d'impresa.

Si tratta della facoltà di assumere, in luogo del costo o valore di acquisto, il valore delle quote e delle azioni mediante l'assolvimento di un'imposta sostitutiva sul c.d. "valore di perizia" previsto per partecipazioni non quotate o terreni (agricoli ed edificabili).

*Studio Associato di Dottori Commercialisti
Revisori Legali*

Dott. Mario Volpi
Dott. Mauro Bottega
Dott. Alessandro Michetti
Dott. Giorgio Gozzoli

Dott. Guido Fontana
Dott. Linda Gazzillo
Dott. Piero Albani
Dott. Giovanni Cottini

A tal fine, occorrerà che entro l'1.7.2019:

- un professionista abilitato 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.

L'imposta si applica sul valore di perizia del bene oggetto di rivalutazione.

Imposta sostitutiva

Viene previsto che sul valore della perizia di stima si applica l'aliquota del:

- 11% per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni che risultano qualificate ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. c) del TUIR alla data dell'1.1.2019;
- 10%, per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni che risultano non qualificate ai sensi dell'art. 67 comma 1 lett. c-bis) del TUIR alla data dell'1.1.2019;
- 10%, per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli o edificabili) ai fini delle plusvalenze disciplinate dall'art. 67 del TUIR.

Restando a disposizione per ogni eventuale chiarimento, si coglie l'occasione per porgere distinti saluti.

Dott. Alessandro Michetti

