

Decreto Crescita: le misure in ambito di reddito d'impresa

di Mauro Sebastianelli (*) e Nicola Cardinali (**)

Il Decreto Crescita (D.L. n. 34/2019), pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 30 aprile 2019, contiene una serie di misure finalizzate al rilancio economico del Paese. Dalla riproposizione del super ammortamento alla riduzione fino al 20,5% dell'IRES per le imprese che non distribuiscono gli utili, fino allo snellimento significativo della procedura per accedere alla detassazione dei redditi rivenienti dagli intangibles - Patent Box, oltre ad incentivi per le imprese che effettuano operazioni straordinarie e per quelle che partecipano a fiere internazionali di settore all'estero.

Premessa

Lo scorso 30 aprile è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale il D.L. n. 34/2019 (Decreto Crescita), riguardante "Misure urgenti di crescita economica e per la risoluzione di specifiche situazioni di crisi". Le misure introdotte sono molteplici e con il presente elaborato si intende fornire una panoramica, senza pretesa di esaustività delle principali novità fiscali in vigore dal 1° maggio 2019 relative al reddito d'impresa. Queste possono essere così sintetizzate: super ammortamento, revisione mini-IRES, deducibilità IMU, Patent Box, bonus aggregazioni e credito d'imposta per la partecipazione delle PMI a fiere internazionali. Ognuna di queste verrà, nel corso dell'elaborato, analizzata singolarmente con l'intento di fornire una panoramica sintetica.

Super ammortamento

Il super ammortamento, introdotto con la Legge n. 208/2015 (1) e prorogato successivamente con la Legge n. 232/2016 (2) e Legge n. 145/2018 (3), era stato soppresso con la Legge di bilancio 2019. Il Decreto Crescita, limitatamente al periodo d'imposta 2019, ne prevede la reintroduzione.

In particolare l'art. 1 dispone, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, che eseguono investimenti in beni strumentali nuovi, quanto segue:

- una maggiorazione del 30% delle quote di ammortamento o dei canoni di *leasing* sul costo del bene strumentale nuovo (acquisito in proprietà o in locazione finanziaria);
- un tetto massimo di euro 2,5 milioni, per ogni contribuente, sopra il quale l'agevolazione non spetta;
- il bene per essere considerato agevolabile deve essere stato acquistato nel periodo che va dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, estendibile fino al 30 giugno 2020 qualora, entro la fine dell'esercizio 2019, il bene sia stato ordinato e si sia provveduto al

Note:

(*) Dottore Commercialista - Partner Studio Trapanese STP

(**) Studio Trapanese STP

(1) L'agevolazione era prevista per i beni strumentali nuovi acquisiti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 e prevedeva una maggiorazione del 40% del costo sostenuto.

(2) L'agevolazione era prevista per i beni strumentali nuovi acquisiti dal 1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 e quelli acquisiti dal 1 gennaio 2018 al 30 giugno 2018 purché entro il 31 dicembre 2017 si era provveduto all'ordine del bene ed al contestuale pagamento di un anticipo almeno pari al 20% del costo. La maggiorazione era pari al 40% del costo sostenuto.

(3) L'agevolazione era prevista per i beni strumentali nuovi acquisiti dal 1 gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 e quelli acquisiti dal 1 gennaio 2019 al 30 giugno 2019 purché entro il 31 dicembre 2018 si era provveduto all'ordine del bene ed al contestuale pagamento di un anticipo almeno pari al 20% del costo. La maggiorazione era stata ridotta al 30% del costo sostenuto. Per approfondimenti sull'evoluzione della disciplina del super ammortamento si veda: G. Ferranti, "Agevolazioni per gli investimenti tra proroga della Legge di bilancio 2018 e chiarimenti dell'agenzia", in *Corr. Trib.*, n. 3/2018, pag. 159.

pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo totale. I beni acquisiti nel periodo che va dal 1° gennaio 2019 al 31 marzo 2019 non possono fruire del super ammortamento a meno che non facciano riferimento a beni ordinati entro il 31 dicembre 2018 e per i quali è stato versato l'acconto del 20%. Per quanto concerne la competenza si fa riferimento a quanto espressamente previsto nell'art. 109 del T.U.I.R., anche per quei soggetti che applicano la derivazione rafforzata.

Il massimale di euro 2,5 milioni non opera per quei beni acquistati entro il 30 giugno 2019 i quali sono stati ordinati e per i quali è stato versato l'acconto almeno pari al 20% entro il 31 dicembre 2018. Questi beni sono disciplinati dall'art. 1, commi 29 e 34, Legge n. 145/2018, il quale non prevede tetti massimi per il super ammortamento.

Restano esclusi dall'agevolazione i beni disciplinati dall'art. 164, lett. a), b) e b-bis), T.U.I.R., cioè i veicoli esclusivamente strumentali all'attività d'impresa, quelli adibiti ad uso pubblico e quelli a deducibilità limitata. Inoltre sono esclusi i beni materiali per i quali è prevista un'aliquota di ammortamento inferiore al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni ed i beni previsti all'allegato n. 3 della Legge n. 208/2015 (4). Sono, invece, agevolabili i beni previsti dall'art. 54, comma 1 del D.Lgs. n. 285/1992 (ad. esempio *autobus* ed autocarri).

Mini-IRES

L'art. 2 del D.L. n. 34/2019 sopprime con effetto immediato quanto previsto dall'art. 1, commi 28-34, Legge di bilancio 2019. Quest'ultima aveva introdotto la c.d. mini-IRES, cioè una riduzione di 9 punti percentuali dell'aliquota IRES/IRPEF (5), per le società e gli enti di cui all'art. 73 del T.U.I.R., al verificarsi di reinvestimenti degli utili per l'acquisto di immobilizzazioni materiali o per incrementare il personale (6). Con il D.L. n. 34/2019 la mini-IRES viene completamente revisionata; le condizioni essenziali per la fruizione dell'agevolazione sono:

- utili accantonati a riserve diverse da quelle non disponibili (7), senza alcun vincolo di destinazione come previsto invece dalla Legge di bilancio 2019;
- incremento del Patrimonio Netto rispetto a quello in essere al 31 dicembre 2018;

questo per evitare che vengano accantonati gli utili dell'anno e distribuiti quelli degli anni precedenti.

L'incremento di Patrimonio Netto deve essere verificato attraverso la differenza tra quello alla data del 31 dicembre del periodo di imposta agevolabile, senza considerare il risultato d'esercizio e senza tenere conto degli utili accantonati a riserva e agevolati negli anni precedenti e quello alla data del 31 dicembre 2018 senza considerare il risultato di esercizio di quel periodo.

Una volta verificate le due condizioni essenziali di cui sopra, si procede al calcolo dell'agevolazione che prevede una riduzione percentuale progressiva dell'aliquota ordinaria IRES/IRPEF: nel 2019 dell'1,5%, nel 2020 del 2,5%, nel 2021 del 3% e dal 2022 del 3,5%.

Viene inoltre chiarito che in ogni periodo d'imposta la parte degli utili accantonati che eccede l'ammontare del reddito complessivo netto dichiarato è portata in aumento degli utili agevolabili dell'anno successivo.

Si riporta in Tavola 1 un'esemplificazione per chiarire le modalità di calcolo dell'agevolazione in oggetto.

Le disposizioni fin qui illustrate sono valide anche per le società che aderiscono al consolidato fiscale nazionale e mondiale. Inoltre, in caso di opzione per la trasparenza fiscale l'importo su cui spetta l'aliquota ridotta determinato dalla società partecipata è attribuito ad ogni socio in proporzione alla quota di partecipazione posseduta.

Note:

(4) Nell'allegato 3 della Legge n. 208/2015 è presente la Tavola dettagliata.

(5) Si fa riferimento alle ditte individuale, alle S.n.c. e alle S.a.s. in regime di contabilità ordinaria. In questo testo normativo nulla è dettato per quanto riguarda le imprese in regime di contabilità semplificata, si presume quindi che sopravvivano le disposizioni previste per loro dalla Legge di bilancio 2019.

(6) Per un focus più preciso e puntuale su quanto era previsto dalla Legge di bilancio 2019 sull'agevolazione mini-IRES si veda M. Sebastianelli, "Caratteristiche e determinazione della mini-IRES", in questa *Rivista*, n. 4/2019, pag. 20.

(7) Per riserve di utili non disponibili si intende quelle formate con utili diversi da quelli realmente conseguiti ai sensi dell'art. 2433 c.c. poiché derivanti da processi di valutazione (riserva da utili su cambi, riserva da valutazione delle partecipazioni con criterio del patrimonio netto, riserva da rivalutazione straordinaria dei beni, riserva di valutazione al *fair value* delle immobilizzazioni). Dovrebbe inoltre rilevare l'accantonamento a riserva legale, l'utilizzo a copertura perdite e l'aumento di capitale sociale.

Tavola 1 - Modalità di calcolo mini-IRES

ESERCIZIO 2018		
1	PN 31/12/2018	100.000
2	Utile accantonato a riserva diversa da quelle non disponibili	50.000

ESERCIZIO 2019		
3	PN 31/12/2019 (1 + 2)	150.000
4	Incremento PN (3 - 1)	50.000
5	Utile agevolabile (2)	50.000
6	Reddito Imponibile 2019	75.000
7	Reddito soggetto ad aliquota ridotta del 22,5%	50.000
8	Reddito soggetto ad aliquota ordinaria del 24%	25.000
9	Ires 2019 (7 x 22,5%) + (8 x 24%)	17.250
10	Utile accantonato a riserva diversa da quelle non disponibili	55.000

ESERCIZIO 2020		
11	PN 31/12/2020 (3 + 10)	205.000
12	Incremento PN (11 - 2 - 1)	55.000
13	Utile agevolabile (10)	55.000
14	Reddito Imponibile 2020	25.000
15	Reddito soggetto ad aliquota ridotta del 21,5%	25.000
16	Reddito soggetto ad aliquota ordinaria del 24%	-
17	Utile accantonato a riserva diversa da quelle non disp. riportabile es. successivo (13 - 15)	30.000
18	Ires 2020 (15 x 21,5%)	5.375
19	Utile accantonato a riserva diversa da quelle non disponibili	15.000

ESERCIZIO 2021		
20	PN 31/12/2021 (11 + 19)	220.000
21	Incremento PN (20 - 15 - 2 - 1)	45.000
22	Utile agevolabile (19 + 17)	45.000
23	Reddito Imponibile 2021	150.000
24	Reddito soggetto ad aliquota ridotta del 21%	45.000
25	Reddito soggetto ad aliquota ordinaria del 24%	105.000
26	Utile accantonato a riserva diversa da quelle non disp. riportabile es. successivo (22 - 24)	-
27	Ires 2021 (24 x 21%) + (25 x 24%)	34.650
28	Utile accantonato a riserva diversa da quelle non disponibili	90.000

Deducibilità IMU da reddito di impresa

Il D.L. n. 34/2019 modifica l'art. 14, comma 1, D.Lgs. n. 23/2011 (8) prevedendo, a favore di imprese e professionisti, un incremento progressivo della deducibilità dell'IMU relativa agli immobili strumentali dal reddito d'impresa (e di lavoro autonomo), a partire dall'esercizio 2019 come segue:

- 2019: deducibilità pari al 50%;
- 2020: deducibilità pari al 60%;
- 2021: deducibilità pari al 60%;
- dal 2022: deducibilità pari al 70%.

Quindi, quanto previsto dalla Legge di bilancio 2019, cioè la deducibilità del 40% dell'IMU per l'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, non troverà mai applicazione. Resta, invece, invariata la piena indeducibilità dell'IMU ai fini IRAP (9).

Patent Box

L'art. 4 del Decreto Crescita introduce novità anche per quanto riguarda il *Patent Box*, regime introdotto dall'art. 1, commi 37-45, Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Legge di stabilità 2015) e successivamente modificato dal D.L. 24 gennaio 2015, n. 3. Questo regime opzionale agevolativo è rivolto ai titolari di reddito di impresa che sfruttano, direttamente o indirettamente, i seguenti beni immateriali:

- brevetti industriali (concessi o in corso di concessione) che comprendono i seguenti: brevetti per invenzione, brevetti per modello di utilità, brevetti per nuove varietà vegetali, topografie di prodotti a semiconduttori, certificato complementare per prodotti medicinali, certificato complementare per prodotti fitosanitari;
- *software* protetti da *copyright*: da intendersi come programmi per elaboratore in qualunque forma espressi purché originali quale risultato di creazione intellettuale dell'autore (10);
- disegni e modelli giuridicamente tutelabili da intendersi come: domande di registrazione di disegni e modelli, disegni e modelli registrati, disegni e modelli comunitari non registrati che possiedono i requisiti di registrabilità, il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico;
- informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come

informazioni segrete, giuridicamente tutelabili (c.d. *know-how*) che siano segrete, abbiano un valore economico e siano adeguatamente protette.

L'agevolazione prevede la detassazione, ad aliquote crescenti (dal 30% nel periodo d'imposta 2015 al 50% dal periodo d'imposta 2017), della parte di reddito imponibile generato dallo sfruttamento (diretto o indiretto) dell'*asset* intangibile (11).

Il Decreto in oggetto non modifica quanto previsto dalla Legge n. 190/2014, bensì, ha l'obiettivo di semplificare l'*iter* della procedura di fruizione dell'agevolazione con conseguente riduzione di tempi e costi per i contribuenti. Quello che il suddetto articolo prevede è l'introduzione di una procedura alternativa a quella di *ruling*, prevista dall'art. 31-ter del D.P.R. n. 600/1973, con la quale si accede all'agevolazione.

L'alternativa permette ai contribuenti la determinazione diretta del beneficio, facendo sì che la fase di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria venga posticipata, e non sia preventiva (12). In questo modo, dal periodo d'imposta 2019 (per i soggetti solari), i titolari di reddito d'impresa che intendono fruire del *Patent Box* potranno optare per una determinazione autonoma dell'agevolazione da indicare direttamente in dichiarazione dei redditi. È inoltre previsto, per chi decida

Note:

(8) Con il D.Lgs. n. 23/2011 si era previsto che l'IMU relativa agli immobili strumentali fosse deducibile dalle imposte sui redditi nella misura del 30% per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2013 e del 20% a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014.

(9) Sul punto, si segnala che la Commissione tributaria provinciale di Parma che, con l'ordinanza n. 271/01/2018, depositata il 5 luglio 2018, ha sollevato questione di legittimità costituzionale in relazione al regime di deducibilità dell'IMU relativa a beni immobili strumentali dalle basi imponibili IRES ed IRAP. Per maggiori approfondimenti si veda P. Russo - E. Mencarelli, "Immobili strumentali e deducibilità dell'IMU dall'IRES - il commento", in *Corr. Trib.*, n. 36/2018, pag. 2757.

(10) In tema di *software* protetti da *copyright* si veda la risoluzione 9 marzo 2017, n. 28/E.

(11) Per maggiori approfondimenti si veda: G.M. Committeri - M. Sebastianelli, "Patent Box con meno appeal dopo la manovra correttiva", in *Corr. Trib.*, n. 31/2017, pag. 2444.

(12) La documentazione prodotta, per la quale si attende un provvedimento entro 90 giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto con le informazioni dettagliate, dovrà essere fornita all'Ufficio in caso di controlli evitando così di incorrere in sanzioni in ipotesi di contestazione di quanto "auto-detassato".

di optare per l'*iter* alternativo, l'obbligo di ripartire la variazione in diminuzione del reddito agevolabile in 3 quote annuali di pari importo da indicare nella dichiarazione IRES ed IRAP nel periodo d'imposta in cui si esercita l'opzione e nei due successivi (13).

Infine, l'art. 4 del D.L. n. 34/2019 prevede che qualora sia in corso una procedura di *ruling* vi è la possibilità di optare per la disciplina alternativa a condizione che:

- non sia stato concluso l'accordo;
- il contribuente comunichi all'Agenzia delle entrate la volontà di rinunciare alla procedura.

Bonus aggregazioni

Nel Decreto Crescita viene riproposto il c.d. *bonus* aggregazioni (14), che agevola le operazioni straordinarie di fusione e scissione per quei soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) del T.U.I.R. (15) e le operazioni di conferimento d'azienda effettuate a norma dell'art. 176 del T.U.I.R. Per poter accedere a tale agevolazione è necessario che ricorrano determinate condizioni, quali:

- le società interessate devono essere operative da almeno due anni al momento dell'operazione straordinaria e vi è la possibilità che la società beneficiaria sia una società di nuova costituzione;
- è necessario che nei due anni precedenti alla data dell'operazione le società che si aggregano non facciano parte dello stesso gruppo, non siano presenti rapporti di controllo anche indiretti (16) e non vi siano rapporti partecipativi superiori al 20%;
- sono agevolabili le operazioni effettuate (17) dall'entrata in vigore del D.L. n. 34/2019 fino al 31 dicembre 2022.

Il *bonus* consiste nel riconoscimento fiscale ai fini IRES e IRAP dell'avviamento o degli altri maggiori valori dei beni strumentali materiali e immateriali iscritti a fronte del disavanzo da concambio o nella contabilità della conferitaria per un massimo di euro 5 milioni. Qualora siano soddisfatte le precedenti condizioni, il beneficio fiscale corrisponde al risparmio dell'imposta sostitutiva del 12% prevista dall'art. 176 del T.U.I.R. nel limite di euro 600.000.

L'agevolazione decade qualora nei 4 esercizi successivi si proceda ad effettuare ulteriori operazioni straordinarie o qualora si cedano

i beni rivalutati; è possibile comunque evitare il decadimento mediante interpello disapplicativo.

Fiere internazionali

Ai fini di incentivare l'internazionalizzazione delle PMI italiane, il Decreto Crescita prevede un'agevolazione all'esordio assoluto nel panorama degli incentivi fiscali italiani. Infatti, è concesso un credito d'imposta, per quelle imprese già esistenti alla data del 1° gennaio 2019, che sostengono spese per la partecipazione a manifestazioni fieristiche internazionali di settore che si svolgono all'estero relativamente ai costi per:

- l'affitto di spazi espositivi;
 - l'allestimento degli spazi espositivi;
 - le attività pubblicitarie, di promozione e comunicazione connesse alla partecipazione.
- Entro sessanta giorni dalla data di entrata in vigore del Decreto, un Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate fornirà specifiche disposizioni applicative per quanto attiene:
- le tipologie di spese ammesse al beneficio, nell'ambito di quelle sopra elencate;
 - le procedure per l'ammissione al beneficio;
 - l'elenco delle manifestazioni fieristiche internazionali per le quali è ammesso il credito d'imposta;

Note:

(13) Coloro che nell'esercizio fiscale 2019 fruiranno del *Patent Box* tramite l'*iter* alternativo dovranno riportare in diminuzione 1/3 dell'importo agevolabile rispettivamente nelle dichiarazioni relative ai periodi fiscali 2019-2020-2021.

(14) Il *bonus* aggregazioni era stato previsto, in via sperimentale, già nei periodi d'imposta 2007 e 2009, rispettivamente con l'art. 1, commi 242-249, Legge n. 296/2006 (Legge finanziaria 2007) e con l'art. 4, D.L. n. 5/2009.

(15) Si fa riferimento a "le società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione, nonché le società europee di cui al Regolamento CE n. 2157/2001 e le società cooperative europee di cui al Regolamento CE n. 1435/2003 residenti nel territorio dello stato".

(16) I controlli indiretti sono disciplinati dall'art. 2359, comma 1, n. 1) del c.c.: "le società in cui un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria".

(17) L'operazione si considera effettuata alla data di efficacia giuridica; per le fusioni e le scissioni corrisponde con la data di iscrizione nel registro delle imprese, mentre per i conferimenti si fa riferimento alla data di iscrizione della delibera di aumento di capitale della conferitaria. È possibile quindi che rientrino nelle operazioni agevolabili anche scissioni, fusioni e conferimenti già avviate prima dell'entrata in vigore del Decreto.

• le eventuali procedure di recupero del credito di cui si è indebitamente fruito. Il credito d'imposta in questione, che è ripartito in 3 quote annuali di pari importo e può essere esclusivamente utilizzato in compensazione, è pari al 30% delle spese sopra indicate fino ad un massimo di euro 60.000. L'importo massimale

messo a disposizione per il 2020 è pari a euro 5 milioni (18).

Nota:

(18) La modica cifra stanziata fa presumere che non tutte le PMI riusciranno a beneficiare del credito d'imposta, si attendono perciò ulteriori chiarimenti, in particolar modo per quanto concerne le modalità di fruizione del credito.

LIBRI

BILANCIO E REDDITO D'IMPRESA

A cura di Luca Miele, Alessandro Sura, Francesco Bontempo, Tommaso Fabi

IV Edizione, Ipsoa Editore, 2019, pagg. 2100, € 155,00



L'opera analizza dagli aspetti civilistici relativi alla **redazione dei bilanci**, a quelli relativi alla **determinazione del reddito d'impresa** fino alla **liquidazione delle imposte** sui redditi.

Nella parte sul bilancio, oltre all'analisi delle norme che ne regolano la redazione, sono trattati i **postulati del bilancio**, i **criteri di valutazione** delle poste, il **bilancio consolidato**, le **operazioni straordinarie**, i **patrimoni destinati**, il **bilancio di liquidazione**, il **bilancio in forma abbreviata**, i **profili giuridici** relativi alla tenuta della contabilità, il bilancio e il **falso in bilancio**.

Nella parte fiscale sono analizzate la struttura generale delle **imposte sul reddito di impresa**, i **componenti negativi e positivi di reddito** e le regole attinenti all'imputazione temporale degli stessi.

Sono particolarmente approfonditi i temi riguardanti: il credito per imposte estere, i costi cd. "black list, trasferimenti di residenza da e per l'estero, stabili organizzazioni, reddito in Italia e redditi all'estero, transfer pricing, associazione in partecipazione, esteroinvestizione, affitto di azienda

Per ogni tema trattato, gli Autori hanno inserito numerosi **cas**i controversi.

Gli autori hanno scritto il testo alla luce delle più recenti novità legislative e di prassi.

Per quanto riguarda il bilancio, il 2018 è stato un anno di "assestamento" e consolidamento dei principi contabili emanati dall'OIC a dicembre 2017.

Dal punto di vista tributario, l'ordinamento è stato significativamente modificato in alcuni aspetti, a seguito dell'attuazione della cosiddetta Direttiva ATAD; in particolare, hanno subito profondi mutamenti le discipline degli interessi passivi, delle controlled foreign companies (CFC rules), delle plusvalenze e dividendi su partecipazioni in società localizzate in paradisi fiscali e dei trasferimenti da e per l'estero. Ulteriori novità fiscali sono contenute nella legge di Bilancio 2019

Per informazioni e acquisti

- **Servizio Informazioni Commerciali Ipsoa**
tel. 02.8247794 - fax 02.82476403
- **Agenzie Ipsoa di zona**
www.shop.wki.it/agenzie
- **www.shopwki.it**