

# Legge di Bilancio 2019 Novità fiscali

## Lettera informativa n. 1/2019 Tax Professional Practice

### Uffici

#### Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124  
T: +39 02 676441

#### Ancona

Via I° Maggio 150/a, 60131  
T: +39 071 2916378

#### Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131  
T: +39 051 4392711

#### Firenze

Viale Niccolò Machiavelli 29, 50125  
T: +39 055 261961

#### Genova

P.zza della Vittoria 15/12, 16121  
T: +39 010 5702225

#### Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122  
T: +39 081 662617

#### Padova

Piazza Salvemini 2, 35131  
T: +39 049 8239611

#### Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124  
T: +39 075 5734518

#### Pescara

P.zza Duca D'Aosta 31, 65121  
T: +39 085 4210479

#### Roma

Via Adelaide Ristori 38, 00197  
T: +39 06 809631

#### Torino

C.so Vittorio Emanuele II 48, 10123  
T: +39 011 883166

#### Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138  
T: +39 045 8114111

### Premessa

Nella presente Lettera informativa sono riepilogate le principali novità fiscali rilevanti per le imprese contenute nella Legge di Bilancio 2019 (cfr. Prima parte) nonché le disposizioni contenute negli articoli da 1 a 9 del D.L. 23 ottobre 2018 n. 119 (c.d. 'Pace Fiscale' - cfr. Seconda parte).

### Prima parte

La Legge n. 145 del 30 dicembre 2017, avente ad oggetto il bilancio di previsione dello Stato per l'anno finanziario 2019 e il bilancio pluriennale per il triennio 2019-2021 (c.d. 'Legge di Bilancio 2019') è stata pubblicata sulla Gazzetta Ufficiale n. 302 del 31 dicembre 2018, Supplemento Ordinario n. 62. La Legge entra in vigore l'1 gennaio 2019. Qui di seguito le principali novità fiscali contenute nella sezione I, articolo 1, della Legge di Bilancio 2019.

1. Iper-ammortamenti - Proroga con modifiche (commi 60 - 65 and 229)
2. Credito d'imposta per ricerca e sviluppo - Modifiche (commi 70 - 72)
3. Abolizione dell'agevolazione ACE (Aiuto alla Crescita Economica) (comma 1080)
4. Tassazione agevolata degli utili reinvestiti in beni strumentali e occupazione
5. Imposta di registro - Retroattività dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 (Art. 1, comma 1084)
6. Rivalutazione dei beni d'impresa
7. Rideterminazione del costo fiscale dei terreni e delle partecipazioni non quotate - Proroga (co. 1053 - 1054)
8. Differimento della deduzione delle perdite e delle svalutazioni su crediti (Art. 1, commi 1056 e 1065)
9. Deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 (Art 1, commi da 1067 a 1069)
10. Imposta sui servizi digitali cd. *Web Tax*
11. Aliquote IVA

### Seconda parte

1. Art. 1 - 9 del D.L. 23 ottobre 2018 n. 119 (c.d. 'Pace Fiscale')

## Prima parte

### 1. Iper-ammortamenti - Proroga con modifiche (commi 60 - 65 and 229)

Le disposizioni di cui all'art. 1 co. 9 della L. 232/2016 (c.d. 'iperammortamenti') trovano applicazione anche agli investimenti in beni strumentali materiali nuovi di cui all'Allegato A alla citata legge, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati:

- entro il 31 dicembre 2019;
- ovvero entro il 31 dicembre 2020, a condizione che entro il 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.

#### Misura della maggiorazione

In base a quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2019, la maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti si applica con le seguenti misure:

- 170%, per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100%, per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro;
- 50%, per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro.

#### Proroga della maggiorazione per i beni immateriali

La maggiorazione per i beni immateriali di cui all'art. 1 co. 10 della L. 232/2016 viene confermata in misura pari al 40% per i soggetti che beneficiano della proroga dell'iperammortamento.

#### Cloud computing

Con riferimento alla maggiorazione per i beni immateriali, viene previsto che sono agevolabili anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloud computing*, a beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

### 2. Credito d'imposta per ricerca e sviluppo - Modifiche (commi 70 - 72)

Vengono introdotte alcune modifiche alla disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013.

#### Misura differenziata in base alla tipologia di costi

Viene prevista la misura generale del 25% e la misura del 50% solo con riferimento ad alcune tipologie di costi.

In particolare, la misura del 50% si applica per:

- le spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- i contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati nonché con imprese residenti start up e PMI innovative, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta.

#### Tetto massimo

Il credito d'imposta spetta fino ad un importo massimo annuale di 10 milioni di euro per ciascun beneficiario.

#### Spese per materiali e forniture

L'agevolazione è estesa alle spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale.

Tali spese non sono tuttavia ammissibili nel caso in cui l'inclusione del costo di tali beni comporti una riduzione dell'eccedenza agevolabile.

#### Obblighi di certificazione

L'utilizzo del credito d'imposta è subordinato al rispetto di appositi obblighi di certificazione.

#### Relazione tecnica

Le imprese beneficiarie del credito d'imposta sono tenute a redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sotto progetti in corso di realizzazione.

#### Decorrenza

Le modifiche relative alla rimodulazione della misura e all'ambito applicativo dell'agevolazione si applicano dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (quindi dal 2019 per i soggetti 'solari').

Le modifiche concernenti gli aspetti formali e documentali riguardano già il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (quindi 2018 per i soggetti 'solari').

#### Norma interpretativa

Con riferimento all'art. 3 co. 1-*bis* del DL 145/2013, viene disposto che ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati nel territorio dello Stato italiano.

### Credito d'imposta per la formazione 4.0 - Proroga con Modifiche

La disciplina del credito d'imposta formazione 4.0 di cui all'art. 1 co. 46 - 56 della L. 205/2017 si applica anche alle spese di formazione sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (2019 per i soggetti 'solari').

Il credito d'imposta è però rimodulato secondo la dimensione delle imprese.

#### Piccole imprese

Alle piccole imprese l'agevolazione spetta:

- nella misura del 50% delle spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.

## Medie imprese

Per le medie imprese, l'agevolazione spetta:

- in misura pari al 40% delle spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 300.000,00 euro.

## Grandi imprese

Per le grandi imprese, l'agevolazione spetta:

- in misura pari al 30% delle spese ammissibili;
- nel limite massimo annuale di 200.000,00 euro.

## 3. Abolizione dell'agevolazione ACE (Aiuto alla Crescita Economica) (comma 1080)

La norma in vigore fino al 31 dicembre 2018, di cui al D.L. n. 201/2011, prevedeva la deduzione dalla base imponibile IRES di un importo corrispondente al rendimento nozionale dell'incremento del capitale proprio rispetto a quello esistente al 31 dicembre 2010. L'ACE si applicava dopo aver determinato il reddito complessivo netto - già ridotto di eventuali perdite pregresse - e, laddove l'importo del rendimento nozionale superasse tale reddito, l'eccedenza di ACE poteva essere riportata nei periodi d'imposta successivi, senza alcun limite quantitativo e temporale, per esser utilizzata a riduzione del primo reddito imponibile capiente.

La Legge di Bilancio 2019 prevede l'abrogazione della suddetta agevolazione a partire dall'1 gennaio 2019. Per i soggetti con l'esercizio coincidente con l'anno solare, il periodo di imposta 2018 rappresenterà dunque l'ultimo esercizio in cui beneficiare dell'ACE, operando le dovute sterilizzazioni antielusive (o disattivandole, autonomamente o tramite interpello), confrontando il valore dell'incremento con il patrimonio netto di fine anno ed effettuando la variazione in diminuzione applicando l'aliquota dell'1,5%. La Legge di Bilancio 2019 prevede inoltre che l'importo del rendimento nozionale ACE eccedente il reddito complessivo netto dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2018 potrà esser riportato in avanti per esser dedotto nei periodi d'imposta successivi ovvero (in tutto o in parte) trasformato in un credito di imposta, da utilizzarsi - in cinque quote annuali di pari importo - esclusivamente a riduzione dell'IRAP dovuta fino a concorrenza dell'imposta stessa.

## 4. Tassazione ridotta degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione (commi 28-34)

La Legge di Bilancio 2019 introduce un regime agevolativo che mira a stimolare maggiori investimenti in beni strumentali nuovi e l'incremento occupazionale. Infatti, l'art. 1, commi 28-34, consente, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018<sup>(1)</sup>, di applicare l'IRES nella misura ridotta di nove punti percentuali (vale a dire al 15%) ad una parte del reddito complessivo netto, determinata secondo un metodo di calcolo che tiene in considerazione gli utili destinati a riserva, gli ammortamenti sui nuovi investimenti e il costo del personale dipendente.

(1) Dal 2019 per i soggetti IRES con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

## Calcolo dell'incentivo

La parte di reddito cui applicare l'agevolazione corrisponde al minore importo tra i due seguenti parametri: (1) gli utili del periodo d'imposta precedente, per la parte destinata a riserve diverse da quelle non disponibili e (2) l'importo risultante dalla somma di (a) investimenti effettuati in beni strumentali nuovi<sup>(2)</sup> di cui all'art. 102 TUIR e (b) costo del personale dipendente assunto con contratto a tempo determinato o indeterminato.

L'eventuale differenza tra (1) e (2) potrà essere riportata all'anno successivo e sommata, per il calcolo dell'agevolazione, al reddito complessivo netto di quell'anno. Qualora entrambi i valori superino il reddito complessivo netto dell'anno in cui si applica l'agevolazione, l'imposta agevolata si applicherà interamente, mentre le eccedenze del primo e del secondo parametro saranno entrambe riportabili in avanti.

La norma definisce nel dettaglio i parametri e il metodo di calcolo degli importi agevolabili per investimenti in beni strumentali e per costi del personale dipendente. Differentemente dall'ACE, stante il meccanismo di calcolo dell'agevolazione che assume quale parametro gli utili del periodo d'imposta precedente per la parte destinata a riserve diverse da quelle non disponibili, non sono agevolabili i conferimenti in denaro.

Più in dettaglio:

- **Costo del lavoro:** con riferimento al costo del personale dipendente è previsto che rilevi in ciascun periodo d'imposta a condizione che il personale sia destinato, per la maggior parte del periodo di imposta, a strutture produttive situate nel territorio dello Stato e che si verifichi l'incremento del numero complessivo medio dei lavoratori dipendenti, rispetto al numero dei lavoratori dipendenti assunti al 30 settembre 2018 (tenendo conto anche delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate in base all'articolo 2359 del Codice Civile), nel limite dell'incremento complessivo del costo del personale classificabile nelle voci all'articolo 2425, comma 1, lettera b), numeri 9 e 14, del Codice Civile, rispetto a quello del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.
- **Investimenti agevolabili:** per tali si intende la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali materiali acquisiti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, anche mediante contratti di locazione finanziaria, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato. Sono esclusi dal computo dell'agevolazione gli investimenti in immobili e veicoli in uso promiscuo ai dipendenti (ex articolo 164, comma 1, lettera b-bis, del TUIR). Con riferimento all'ammontare degli investimenti rilevanti per ciascun periodo d'imposta, è previsto che sia determinato in base all'importo degli ammortamenti dei beni strumentali materiali nuovi, deducibili a norma dell'articolo 102 del TUIR.

(2) La Legge esclude dall'incentivo: i) gli immobili; ii) i veicoli ex art. art. 164, comma 1, lett. b-bis, del TUIR (i.e. veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta); iii) i beni immateriali.

Gli ammortamenti dovrebbero pertanto essere rilevanti a partire dall'esercizio di entrata in funzione dei beni, sulla base dei coefficienti ministeriali. La disposizione prevede, comunque, che l'ammontare degli investimenti agevolabile, come sopra determinato (i.e. ammortamenti deducibili), sia sottoposto a un ulteriore limite, rappresentato dall'incremento del costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali (ad eccezione degli immobili e dei veicoli ad uso promiscuo), assunto al lordo delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali nuovi dedotte nell'esercizio, rispetto al costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali (sempre ad eccezione dei beni indicati), assunto al netto delle relative quote di ammortamento dedotte, del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

### **Cumulabilità con altre agevolazioni**

La tassazione agevolata in commento è cumulabile con altri benefici eventualmente concessi, ad eccezione di quelli che prevedono regimi forfetari di determinazione del reddito.

### **Consolidato fiscale**

Per le società che aderiscono al consolidato fiscale nazionale, è previsto che l'importo cui si applica l'agevolazione sia utilizzato dalla società controllante nella dichiarazione di gruppo fino a concorrenza del reddito complessivo, eccedente le eventuali perdite.

## **5. Imposta di registro - Retroattività dell'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 (Art. 1, comma 1084)**

La Legge di Bilancio 2019, all'art. 1, comma 1084, qualifica espressamente come norma di interpretazione autentica - così conferendogli valenza retroattiva - l'art. 1, comma 87, lett. a), della Legge di Bilancio 2018 (Legge n. 205/2017), con il quale era stato riscritto l'art. 20 del D.P.R. n. 131/1986 ('Testo Unico sull'Imposta di Registro' o, per brevità, TUR) sulla interpretazione degli atti<sup>(3)</sup>.

Giova sul punto ricordare come, a seguito della modifica apportata all'art. 20 del TUR dalla legge di Bilancio dello scorso anno, l'attività interpretativa degli uffici fiscali, ai fini dell'imposta di registro, doveva (e deve) riguardare esclusivamente il singolo atto portato alla registrazione, senza tenere conto di atti collegati o di elementi extratestuali e tralasciando, quindi, eventuali legami con altri atti negoziali<sup>(4)</sup>.

Tuttavia, nonostante la modifica - che avrebbe dovuto porre la parola 'fine' alla *vexata quaestio* relativa alla corretta portata applicativa dell'art. 20 del TUR -, permanevano numerose incertezze sulla applicabilità retroattiva della nuova disciplina, posto che la nuova norma non era stata espressamente qualificata come interpretativa.

(3) Sul tema si rinvia alla [Lettera informativa n. 1/2018](#).

(4) Pertanto, come anche chiarito dalla relazione illustrativa al Disegno della Legge di Bilancio 2018, l'effetto della novella normativa consisteva nel meglio definire la portata della previsione di cui all'articolo 20 del TUR, stabilendo che detta disposizione debba applicarsi per individuare la tassazione, ai fini dell'imposta di registro, da riservare al singolo atto presentato per la registrazione, a prescindere da elementi interpretativi esterni all'atto stesso e/o dalle disposizioni contenute in differenti atti collegati a quello da registrare.

Su tale tematica si è espressa in più occasioni, nel corso del 2018, sia la giurisprudenza di legittimità che di merito.

Più nel dettaglio, la Corte di Cassazione ha costantemente qualificato la novella normativa come norma di carattere innovativo, stabilendo l'applicabilità della modifica all'attività di controllo degli atti presentati per la registrazione a decorrere dalla data della sua entrata in vigore (1 gennaio 2018).

L'orientamento della giurisprudenza di merito si è mostrato, invece, non univoco, registrandosi alcune pronunce che hanno ritenuto l'art. 1, comma 87, lett. a), della Legge di Bilancio 2018 come norma di interpretazione autentica e, per l'effetto, applicabile anche ai contenziosi pendenti.

In tale quadro di incertezza normativa si inserisce il comma 1084 dell'art. 1 della nuova Legge di Bilancio, che ha specificato la natura di norma di interpretazione autentica dell'art. 1, comma 87, lett. a), della Legge di Bilancio 2018, così delegittimando l'orientamento giurisprudenziale che ne aveva negato la retroattività.

In conclusione, quest'ultimo intervento legislativo dovrebbe precludere la riquilificazione, ai sensi dell'art. 20 del TUR, anche degli atti stipulati prima dell'1 gennaio 2018 sulla base di elementi extratestuali o di atti collegati.

## **6. Rivalutazione dei beni d'impresa**

La Legge di Bilancio 2019 riapre la disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa, seguendo un'impostazione analoga a quella contenuta nell'art. 1 co. 889 ss. della L. 208/2015 e replicata, anche in questo caso senza modifiche sostanziali, con l'art. 1 co. 556 ss. della L. 232/2016.

### **Ambito soggettivo**

Possano 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 ecc.

### **Bilancio di riferimento per il possesso**

Sono rivalutabili i beni risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

### **Bilancio di rivalutazione**

La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017 (bilancio al 31 dicembre 2018, per i soggetti 'solari').

### **Beni rivalutabili**

Possano essere rivalutati i beni materiali e immateriali, con esclusione dei beni 'merce', nonché le partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni.

### **Imposta sostitutiva**

I maggiori valori sono riconosciuti con il pagamento di un'imposta sostitutiva pari:

- al 16% per i beni ammortizzabili;
- al 12%, per i beni non ammortizzabili.

## **Decorrenza degli effetti fiscali**

Gli effetti della rivalutazione decorrono:

- dal terzo esercizio successivo (dal 2021, per i soggetti 'solari'), in termini generali;
- dall'inizio del quarto esercizio successivo (dall'1 gennaio 2022, per i soggetti 'solari'), per le plusvalenze e le minusvalenze.

## **Saldo attivo di rivalutazione**

Il saldo attivo di rivalutazione può essere affrancato con un'ulteriore imposta sostitutiva del 10%.

## **Versamento delle imposte sostitutive**

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 'solari', 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 non quotate - Proroga (co. 1053 - 1054)**

Per il 2019 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 (art. 67 co. 1 lett. a) - *c-bis*) del TUIR).

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).

A tal fine, occorrerà che entro l'1 luglio 2019 (il 30 giugno 2019 cade di domenica):

- 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**

La proroga in argomento incrementa l'aliquota dell'imposta sostitutiva rispetto a quella unica dell'8% che era in vigore fino alla proroga del regime prevista per il 2018.

In particolare, 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 co. 1 lett. c) del TUIR alla data dell'1 gennaio 2019;
- 10% per la rideterminazione del costo fiscale delle partecipazioni che risultano non qualificate ai sensi dell'art. 67 co. 1 lett. *c-bis*) del TUIR alla data dell'1 gennaio 2019;
- 10% per la rideterminazione del costo fiscale dei terreni (agricoli o edificabili) ai fini delle plusvalenze disciplinate dall'art. 67 del TUIR.

## **8. Differimento della deduzione delle perdite e delle svalutazioni su crediti (Art. 1, commi 1056 e 1065)**

Il D.L. n. 83 del 2015 ha stabilito per gli enti creditizi e finanziari e per le imprese di assicurazione un meccanismo di deducibilità frazionata, ai fini IRES e IRAP, dello stock di rettifiche su crediti esistenti al 31 dicembre 2015, nei periodi di imposta dal 2016-2025 sulla base di determinate quote.

L'art. 1, comma 1056, della Legge è intervenuto su tale regime di deducibilità, prevedendo lo slittamento di 8 anni (*i.e.* al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2026) della deducibilità IRES e IRAP del 10% delle svalutazioni e delle perdite su crediti, originariamente di competenza del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

Ciò, dunque, comporta che, con riferimento al 2018, la deducibilità sia limitata alle perdite e svalutazioni sui crediti di periodo, senza la quota delle perdite pregresse in corso di 'smaltimento'.

Da ultimo, il comma 1065 ha specificato che la disposizione di cui al comma 1056 non avrà effetto sulla determinazione degli acconti IRES ed IRAP dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018.

## **9. Deducibilità delle perdite attese su crediti in sede di prima applicazione dell'IFRS 9 (Art 1, commi da 1067 a 1069)**

L'art. 7, comma 3, del Decreto Ministeriale del 10 gennaio in materia di IFRS 9<sup>(5)</sup> ha previsto l'applicabilità ai componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione delle perdite attese su crediti, previsto dall'IFRS 9, iscritti in bilancio in sede di prima adozione dello stesso IFRS 9, delle regole ordinarie del TUIR in materia di rettifiche di valore dei crediti vigenti nel primo periodo di imposta di prima applicazione del predetto principio contabile internazionale, così sancendone l'integrale deducibilità.

(5) Trattasi nello specifico del decreto del Ministero dell'economia e delle finanze del 10 gennaio 2018 recante disposizioni di coordinamento tra il principio contabile internazionale adottato con il Regolamento 22 novembre 2016, n. 2016/2067 che modifica il Regolamento (CE) n. 1126/2008 che adotta taluni principi contabili internazionali conformemente al Regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per quanto riguarda l'International Financial Reporting Standard 9, e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, ai sensi dell'articolo 4, comma 7-*quater*, del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38.

L'art. 1, commi 1067-1069, della Legge interviene ad integrazione della disposizione di cui sopra, stabilendo per i soggetti a cui si applicano le disposizioni di cui all'art. 106, comma 3, del TUIR (*i.e.* enti creditizi e finanziari ed imprese assicurative) la ripartizione in dieci periodi di imposta della deducibilità, ai fini IRES ed IRAP, delle perdite attese su crediti nei soli confronti della clientela, iscritti in sede di prima adozione dell'IFRS 9.

Più nel dettaglio, la norma prevede che i componenti reddituali derivanti esclusivamente dall'adozione del modello di rilevazione delle perdite attese su crediti di cui al paragrafo 5.5 dell'IFRS 9, iscritti in bilancio in sede di prima adozione del medesimo IFRS 9, nei confronti della clientela, sono deducibili dalla base imponibile IRES ed IRAP:

- il 10% del loro ammontare nel periodo d'imposta di prima adozione dell'IFRS 9<sup>(6)</sup>;
- il restante 90% in quote costanti nei nove periodi d'imposta successivi<sup>(7)</sup>.

## 10. Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali (Art 1, comma 1079)

La Legge di Bilancio prevede una rimodulazione, in un arco temporale di 11 anni, della deduzione delle quote di ammortamento relative agli avviamenti e alle altre attività immateriali il cui riconoscimento fiscale ha dato luogo all'iscrizione in bilancio di attività per imposte anticipate, a cui si applica la disciplina sulla trasformazione in crediti di imposta dettata dai commi 55, 56-*bis*, 56-*bis*.1 e 56-*ter* dell'art. 2 del D.L. n. 225/2010 (c.d. DTA qualificate), e che risultano non dedotte ai fini IRES e IRAP nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017.

Più nel dettaglio, l'ammontare complessivo delle poste di cui sopra saranno deducibili secondo le seguenti percentuali:

- 5% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2019;
- 3% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2020;
- 10% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2021;
- 12% nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027;
- 5% nei periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2028 e al 31 dicembre 2029.

Invece, come specificato nella relazione tecnica alla Legge, non viene concessa alcuna deducibilità con riferimento al periodo di imposta 2018.

Infine, è da precisare che restano ferme le quote di ammortamento previste prima dell'entrata in vigore della Legge, laddove siano di minore ammontare rispetto a quelle rideterminate in base alla disposizione in commento; in siffatta ipotesi, la differenza tra le quote di ammortamento precedenti e quelle rideterminate sarà deducibile nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2029.

(6) Il 2018 per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

(7) Dal 2019 al 2027, per i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare.

## 11. Imposta sui servizi digitali cd. *Web Tax*

L'art. 1, commi da 35 a 50, della Legge di Bilancio 2019 istituisce l'imposta sui servizi digitali (cd. *Web tax*) con un'aliquota del 3% ed abroga l'imposta sulle transazioni digitali introdotta, con decorrenza 2019, dalla Legge di Bilancio 2018.

La disciplina, ricalcando la proposta di direttiva della Commissione Europea sulla '*digital tax*', individua i soggetti passivi, le prestazioni di servizi oggetto del tributo, i criteri per la determinazione della base imponibile, le modalità di liquidazione e di versamento dell'imposta. In particolare, l'imposta in esame si applicherà su alcune transazioni (sia B2B che B2C) espressione di specifici servizi digitali quali la collocazione sulle interfacce digitali di pubblicità, la messa a disposizione di 'piattaforme' multilaterali che permettono agli utenti di interagire, la trasmissione dei dati raccolti sugli utenti e generati dalle loro attività sulle interfacce digitali.

Si tratta di un'imposta limitata ai grandi gruppi con un fatturato mondiale di almeno 750 milioni di euro che conseguono ricavi in Italia di almeno 5,5 milioni di euro.

La norma rinvia per le ulteriori modalità applicative ad un decreto del MEF da emanare entro il 30 aprile 2019. La decorrenza della nuova imposta è fissata al sessantesimo giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del Decreto Ministeriale di attuazione, ossia entro fine giugno 2019.

## 12. Aliquote IVA

L'aumento delle aliquote IVA inizialmente prospettato dal D.L. n. 148 del 2017, che doveva avvenire a partire dall'1 gennaio 2019, non è entrato in vigore.

L'incremento graduale nelle aliquote IVA è stato posticipato all'1 gennaio 2020.

In particolare:

- l'aliquota IVA ridotta del 10% aumenterà al 13% a partire dall'1 gennaio 2020;
- l'aliquota IVA ordinaria del 22% aumenterà:
  - dal 22% al 25,2% a partire dall'1 gennaio 2020;
  - dal 25,2% al 26,5% a partire dall'1 gennaio 2021.

I suddetti incrementi non entreranno in vigore qualora vengano soddisfatti determinati parametri di finanza pubblica.

L'applicazione dell'aliquota ridotta del 10%, attualmente applicata alle cessioni di particolari medicinali ad uso umano o veterinario, è stata estesa anche ai dispositivi medici classificabili nella voce 3004 della Nomenclatura combinata.

Inoltre, l'applicazione dell'aliquota del 4% per i prodotti della panetteria ordinaria è stata estesa anche a prodotti della panetteria contenenti taluni ingredienti e sostanze ammessi dal titolo III della legge 4 luglio 1967, n. 580.

## Seconda parte

### 1. Art. 1 - 9 del D.L. 23 ottobre 2018 n. 119 (c.d. 'Pace Fiscale')

Il D.L. 23 ottobre 2018 n. 119, convertito la L. 17 dicembre 2018 n. 136, collegato alla Legge di Bilancio 2019 (di seguito il 'Decreto Fiscale'), ha apportato rilevanti novità con particolare riferimento alle vertenze, attuali o potenziali, in materia fiscale.

I primi 9 articoli del decreto contengono alcune misure volte ad agevolare la definizione di carichi tributari e di controversie pendenti con l'Amministrazione finanziaria.

Al momento le disposizioni contenute nel Decreto Fiscale sono state solo parzialmente integrate dai previsti decreti attuativi. Inoltre, allo stato i molti dubbi applicativi sono stati affrontati solo in parte in via interpretativa dall'Agenzia delle entrate, e con risultati talvolta contrastanti.

In questa Lettera informativa vengono descritti, senza pretesa di esaustività, i principali istituti deflattivi previsti dal Decreto. Non saranno trattati i seguenti argomenti: definizione agevolata dei carichi relativi a risorse proprie dell'Unione Europea, regolarizzazione con versamento volontario di periodi d'imposta precedenti, definizione agevolata delle imposte di consumo.

#### **Definizione agevolata dei processi verbali di constatazione (Art. 1 del Decreto Fiscale)**

Per effetto dell'art. 1, è consentito aderire ai contenuti dei processi verbali di constatazione (P.V.C.) consegnati al contribuente entro il 24 ottobre 2018 (data di entrata in vigore del Decreto Fiscale).

L'istituto consente di definire il contenuto integrale dei P.V.C. aderendo integralmente al suo contenuto. Il vantaggio consiste nello stralcio di sanzioni ed interessi.

E' necessario che entro il 24 ottobre 2018 non sia stato notificato al contribuente (1) un avviso di accertamento o (2) un invito al contraddittorio previsto per l'accertamento con adesione. Non è invece rilevante, salvo una diversa interpretazione ufficiale, che tali atti siano stati notificati successivamente al 24 ottobre 2018.

E' esclusa sia la possibilità di utilizzare perdite pregresse, sia la compensazione prevista dall'articolo 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997.

E' possibile aderire alla definizione dei processi verbali di constatazione mediante presentazione dell'apposita dichiarazione entro il 31 maggio 2019, data entro la quale è necessario effettuare il pagamento integrale dell'importo per la definizione o, nel caso di rateazione, della prima rata. E' concessa una rateazione fino a 20 rate trimestrali.

Uno degli aspetti di maggiore criticità dell'istituto è la necessità di aderire all'intero contenuto del P.V.C., senza quindi poter selezionare i singoli rilievi ai quali eventualmente prestare adesione.

#### **Definizione agevolata degli atti di accertamento (Art. 2 del Decreto Fiscale)**

Fino al 23 novembre 2018, la norma permetteva al contribuente di definire gli avvisi di accertamento, gli avvisi di rettifica e liquidazione, gli atti di recupero, gli atti di adesione non ancora perfezionati, notificati entro il 24 ottobre 2018, purché tali provvedimenti non fossero stati oggetto di impugnazione, mediante il pagamento integrale del tributo.

#### **Definizione agevolata dei carichi affidati all'agente della riscossione (rottamazione 'ter') (Art. 3 del Decreto Fiscale)**

L'art. 3, in linea con i precedenti istituti che prevedevano la possibilità di definire i carichi in fase di riscossione (D.L. 193/2016 e D.L. 148/2017), consente di definire i debiti risultanti dai singoli carichi affidati all'agente della riscossione dall'1 gennaio 2000 al 31 dicembre 2017.

Detti carichi possono essere estinti mediante il pagamento integrale dei tributi, con azzeramento delle sanzioni e degli interessi di mora (sono esclusi gli oneri di riscossione).

Per accedere alla rottamazione è necessario rinunciare all'eventuale giudizio pendente. E' esclusa la possibilità di definire carichi relativi a determinate materie, quali: recupero di aiuti di Stato, somme derivanti da condanna della Corte dei Conti, multe, ammende e sanzioni derivanti da pronunce penali, sanzioni non derivanti da violazioni tributarie, obblighi relativi a contributi per enti previdenziali etc.

Per beneficiare dell'istituto in oggetto è necessario presentare una specifica domanda entro il 30 aprile 2019 ed assolvere al pagamento, anche rateale (n. 18, su base trimestrale), entro il 31 luglio 2019.

Il Decreto include alcune disposizioni di raccordo con le precedenti rottamazioni, al fine di consentire la rimessione in termini dei contribuenti morosi.

#### **Stralcio dei debiti fino a mille euro affidati agli agenti della riscossione dal 2000 al 2010 (Art. 4 del Decreto Fiscale)**

La disposizione di cui all'articolo 4 dispone l'azzeramento automatico di tutti i singoli ruoli che, alla data del 24 ottobre 2018, avessero un importo residuo inferiore a mille euro. Per calcolare tale soglia, si tiene in considerazione il capitale, le sanzioni e gli interessi, rimanendo quindi esclusi gli interessi di mora e gli oneri di riscossione.

#### **Definizione agevolata delle controversie tributarie (Art. 6 del Decreto Fiscale)**

La definizione agevolata delle controversie si applica alle liti pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione, non passate in giudicato.

Per accedere all'istituto la lite deve (1) essere proposta contro l'Agenzia delle entrate, (2) avere ad oggetto atti impositivi, ivi compresi gli atti di irrogazione delle sanzioni (con esclusione quindi delle liti di riscossione) e (3) non riguardare risorse proprie dell'UE, IVA all'importazione o somme dovute a titolo di recupero di aiuti di Stato.

Soddisfatte queste condizioni, la definizione della lite potrà essere perfezionata mediante il pagamento del:

- 90% del tributo (senza sanzioni ed interessi) qualora la causa, al 24 ottobre 2018, sia instaurata dinanzi alla Commissione tributaria provinciale e non sia ancora stata decisa;
- 40% del tributo (senza sanzioni ed interessi) qualora la causa, al 24 ottobre 2018, sia stata decisa dal Commissione tributaria provinciale in senso favorevole al contribuente;
- 40% delle sanzioni, per liti aventi ad oggetto sanzioni non collegate al tributo;
- 15% del tributo (senza sanzioni ed interessi) qualora la causa, al 24 ottobre 2018, sia stata decisa - in riforma della decisione di primo grado - dalla Commissione tributaria regionale in senso favorevole al contribuente;
- 5% del tributo (senza sanzioni ed interessi) qualora la causa, al 19 dicembre 2018, penda in Cassazione e l'Agencia delle entrate sia stata soccombente in tutti i precedenti giudizi di merito;
- 100% del tributo (senza sanzioni ed interessi) in tutti gli altri casi (ad esempio, mancata costituzione in giudizio dinanzi alla Commissione tributaria provinciale; decisione sfavorevole al contribuente nei giudizi di merito etc.).

Diverse percentuali di sconto sono previste nel caso di soccombenze parziali nei giudizi di merito.

Entro il 31 maggio 2019, il contribuente che intenda beneficiare dell'istituto in commento dovrà presentare la domanda di definizione e procedere con il pagamento dell'importo agevolato (anche in forma rateale, con un massimo di 20 rate trimestrali).

La disposizione prevede norme specifiche in materia di sospensione del processo e dei termini di impugnazione e di riassunzione.

Si è in attesa dell'emanazione del Provvedimento del Direttore dell'Agencia delle entrate con cui verranno stabilite le modalità di attuazione dell'istituto.

### ***Irregolarità formali (Art. 9 del Decreto Fiscale)***

L'art. 9 prevede che con il pagamento di una somma di 200 euro per ciascun periodo di imposta il contribuente possa sanare le irregolarità, le infrazioni e le inosservanze di obblighi o adempimenti, di natura formale, che non abbiano inciso sulla determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, ai fini dell'Iva e dell'IRAP e sul pagamento dei tributi, commesse fino al 24 ottobre 2018.

---

## **Contatti**

**Studio Associato - Consulenza legale e tributaria**

**Tax Professional Practice Team**

E: [it-fm-tpp@kpmg.it](mailto:it-fm-tpp@kpmg.it)

[kpmg.com/it](http://kpmg.com/it)

[kpmg.com/it/socialmedia](http://kpmg.com/it/socialmedia)

[kpmg.com/app](http://kpmg.com/app)



### **Lettera informativa n. 1/2019**

© 2019 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ("KPMG International"), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.