

Newsletter n. 1/2019

Legge di Bilancio 2019: Agevolazioni fiscali/1

In data 31 dicembre 2018 è stata pubblicata in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 la Legge 30 dicembre 2018, n. 145 recante “Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato” (di seguito “*Legge di Bilancio*” o anche “*Legge*”).

In questa sede saranno analizzate le principali novità in tema di agevolazioni fiscali, ed in particolare:

1. proroga della rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni;
2. incentivi per l’acquisto di veicoli meno inquinanti e per le infrastrutture di ricarica
3. imposta sostitutiva per i titolari di pensione di fonte estera che trasferiscono la residenza nel mezzogiorno d’Italia
4. detrazioni per il recupero e la riqualificazione energetica, “bonus mobili” e “bonus verde”

1. Proroga della rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni¹

I commi 997 e 998 dell’articolo 1 della Legge di Bilancio hanno riaperto i termini per la rivalutazione del costo o del valore d’acquisto: (i) delle partecipazioni detenute in società i cui titoli non sono negoziati in mercati regolamentati e (ii) dei terreni, di cui agli art. 5 e 7 della Legge n. 448/2001.

Questa Legge è stata, nel corso degli anni, oggetto di proroghe fino all’approvazione della Legge di Bilancio, che ne ha disposto l’applicazione anche per l’anno 2019.

¹ Per maggiori approfondimenti si rimanda alla Newsletter n. 4/2018 “*Legge di Bilancio 2018: Agevolazioni fiscali/1*”, alla Circolare n. 5/2013 “*La rivalutazione di terreni e partecipazioni – riallineamento dei valori dei beni d’impresa*” ed alla Circolare n. 3/2010 “*Rivalutazione terreni e partecipazioni*” pubblicate dall’Ufficio Studi e Ricerche Fiorentino Associati.

1.1 Rivalutazione delle partecipazioni

Sono interessati dalla disciplina agevolativa, i soggetti che, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettere c) e c – bis) del TUIR, effettuano operazioni suscettibili di generare redditi diversi, ovvero:

1. le persone fisiche, per le operazioni non rientranti nell'esercizio di attività di impresa;
2. le società semplici ed i soggetti ad esse equiparate;
3. gli enti non commerciali, se l'operazione da cui deriva il reddito non è effettuata nell'esercizio di impresa;
4. i soggetti non residenti, per le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società residenti in Italia, non riferibili a stabili organizzazioni, fatto salvo da quanto previsto dalle Convenzioni contro le doppie imposizioni internazionali.

L'Agenzia delle Entrate con la Circolare n. 28/2008 ha precisato che possono usufruire delle disposizioni in oggetto anche le partecipazioni intestate a società fiduciarie, purchè il fiduciante rientri tra i soggetti sopra elencati.

Inoltre, costituiscono partecipazioni rivalutabili:

1. le partecipazioni rappresentate da titoli azionari in società non quotate;
2. le quote di partecipazioni al capitale o al patrimonio di società non rappresentate da titoli, ovvero quote di partecipazione in Srl o in società di persone;
3. i diritti o i titoli attraverso cui possono essere acquisite le predette partecipazioni, ad esempio diritti di opzione, obbligazioni convertibili, ecc.

Secondo la prassi più consolidata, anche le partecipazioni in società semplici possono essere oggetto di rivalutazione.

Per beneficiare della disciplina in esame i soggetti devono detenere le partecipazioni a far data dal 1° gennaio 2019.

Modalità di rivalutazione

La rivalutazione delle partecipazioni non quotate avviene, innanzitutto, mediante la redazione ed il giuramento di una perizia di stima entro il 30 giugno 2019, che ne attesti il valore.

I soggetti abilitati a redigere e giurare tale perizia sono:

1. i professionisti iscritti all'Albo dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili;
2. i professionisti iscritti nel Registro dei revisori legali tenuto dal MEF;

3. i periti regolarmente iscritti alle Camere di Commercio, ai sensi dell'art. 32 del RD n. 2011/1934.

È opportuno precisare che il costo per la redazione della perizia può essere sostenuto indifferente dalla società nella quale si detiene la partecipazione o da tutti, o alcuni, dei possessori delle azioni o quote che si intende rivalutare.

Tale distinzione, seppur non generi differenze ai fini del pagamento dell'imposta, comporta differenti trattamenti di deducibilità dei costi.

Nel primo caso la spesa è integralmente deducibile dal reddito d'impresa per quote costanti nell'esercizio in cui è stata sostenuta e nei quattro successivi.

Se, invece la spesa è stata sostenuta dai possessori, questa è portata in aumento del valore di acquisto della partecipazione, in proporzione al costo effettivamente sostenuto da ciascuno di essi.

Una volta determinato il valore della partecipazione, mediante la redazione della perizia, i possessori dovranno precedere al pagamento di una imposta sostitutiva dell'10 per cento sull'intero valore individuato dell'esperto peritale entro il 30 giugno 2019, per le partecipazioni non qualificate e per i terreni e dell'11 per cento per le partecipazioni qualificate.

Ovviamente, in caso di compartecipazione, l'imposta sostitutiva deve essere versata dai singoli comproprietari con riferimento alla propria quota effettiva.

La norma prevede che in luogo di un unico versamento è possibile rateizzare l'imposta sostitutiva in tre quote annue costanti, con le seguenti scadenze:

Data versamento rata	Imposta	Interessi
30.06.2019	X	0%
1.07.2020	X	3% di X
30.06.2021	X	3% di X

Tale versamento deve avvenire mediante la presentazione del Modello di pagamento F24, anche in compensazione di eventuali crediti erariali o contributivi disponibili.

La Circolare AGE n. 35 del 4 agosto 2004 ha chiarito che l'opzione per la rideterminazione del costo o valore d'acquisto delle partecipazioni, oltre ad essere irrevocabile, si perfeziona solo esclusivamente mediante il pagamento dell'intero importo dell'imposta sostitutiva dovuta entro il 30 giugno 2019, o della prima rata in caso di pagamento rateizzato.

Pertanto il versamento dell'imposta sostitutiva, ovvero della prima rata, oltre il termine previsto dalla norma, comporta l'impossibilità di utilizzare il valore rideterminato ai fini del calcolo delle plusvalenze realizzate in caso di cessione.

Qualora il contribuente effettui un versamento del totale dell'imposta sostitutiva dovuta, ovvero della prima rata, insufficiente e/o inferiore a quello dovuto sulla base del valore di perizia, l'operazione di rivalutazione non può ritenersi integralmente perfezionata, ma deve ritenersi perfezionata la c.d. rivalutazione parziale, di cui si dirà meglio in seguito.

In caso di omesso o insufficiente versamento delle rate successive alla prima, l'opzione rimane valida, ma il contribuente può avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso, sempreché la violazione non sia già stata constatata e comunque non siano iniziate attività di accertamento.

Ovviamente gli importi dovuti e non versati, né ravveduti, vengono iscritti a ruolo, ferma restando, sempre, la validità dell'opzione.

Casi particolari

La Circolare AGE n. 12 del 31 gennaio 2002 ha chiarito che è possibile procedere alla rideterminazione del costo o del valore di acquisto anche solo per una parte della partecipazione posseduta, tale fattispecie prende il nome di "Rivalutazione parziale".

Qualora, invece, il contribuente avesse già proceduto a rideterminare il costo o valore d'acquisto della partecipazione posseduta, godendo delle proroghe all'opzione che si sono succedute nel corso degli anni, può, ove lo ritengo opportuno, usufruire della riapertura della disposizione agevolativa con riferimento alla medesima partecipazione.

In tal caso il contribuente non è tenuto al versamento delle rate ancora pendenti della precedente rivalutazione, e può scomputare l'imposta sostitutiva fino ad ora versata dall'imposta dovuta per effetto della nuova rivalutazione.

Si precisa che ai sensi del comma 6, dell'articolo 5 della Legge n. 448/2001, l'assunzione del valore di perizia in luogo del costo o valore di acquisto non consente il realizzo di minusvalenze utilizzabili in compensazioni o riportabili negli esercizi successivi.

Infine, si ricorda che con decorrenza 1° gennaio 2019, la Legge di Bilancio 2018 ha previsto l'applicazione di una imposta sostitutiva, nella misura del 26 per cento, sulle plusvalenze realizzate da persone fisiche non esercenti attività di impresa sia in caso di cessioni di partecipazioni qualificate e non.

Pertanto prima di procedere alla citata opzione rivalutativa è opportuno fare attenti calcoli di convenienza.

1.2 Rivalutazione dei terreni

Anche per la disciplina agevolativa sulla rivalutazione dei terreni, i soggetti interessati sono coloro che, ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, effettuano operazioni suscettibili di generare redditi diversi, prima riportati al paragrafo 1.1.

Pertanto, persone fisiche ed enti non commerciali possono avvalersi dell'agevolazione soltanto con riferimento ai terreni posseduti al di fuori dell'ambito dell'attività imprenditoriale eventualmente esercitata.

Costituiscono terreni rivalutabili:

- i terreni per i quali gli strumenti urbanistici generali adottati dal Comune indicano una destinazione edificatori, suscettibili di generare plusvalenze ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) ultimo periodo del TUIR;
- i terreni a destinazione agricola o comunque non edificatoria, suscettibili di generare plusvalenze ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) ultimo periodo del TUIR;
- i terreni lottizzati o comunque interessati da opere intese a renderli edificabili, suscettibili di generare plusvalenze ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) ultimo periodo del TUIR;
- i terreni che se espropriati, sono suscettibili di generare plusvalenze ai sensi dell'art. 67, comma 1, lettera b) ultimo periodo del TUIR.

Ai fini della agevolazione possono essere rivalutati tutti i terreni di cui sopra posseduti a titolo di proprietà o altro diritto reale, alla data del 1° gennaio 2019.

In particolare, oltre alla proprietà, costituiscono altri diritti reali di godimento:

- l'usufrutto, ex artt. 978 ss del Codice Civile;
- la superficie, ex artt. 952 ss del Codice Civile;
- l'enfiteusi, ex artt. 957 ss del Codice Civile.

Come chiarito dalla Circolare AGE n. 81 del 6 novembre 2002, qualora il terreno sia posseduto in regime di comproprietà, la rivalutazione può essere effettuata anche da uno solo dei comproprietari, limitatamente alla propria quota.

Inoltre, in caso di coesistenza sullo stesso terreno di più diritti reali, riferibili a soggetti diversi, ciascuno di essi ha diritto di avvalersi della rivalutazione.

Modalità di rivalutazione

La rivalutazione dei terreni avviene, innanzitutto, mediante la redazione ed il giuramento di una perizia di stima entro il 30 giugno 2019, che ne attesti il valore.

I soggetti abilitati a redigere e giurare tale perizia sono:

1. i professionisti iscritti all'Albo di una delle seguenti categorie:

- a. ingegneri;
- b. architetti;
- c. geometri;
- d. dottori agronomi;
- e. agrotecnici;
- f. periti agrari;
- g. periti industriali con specializzazione edile;

2. i periti regolarmente iscritti alle Camere di Commercio, ai sensi dell'art. 32 del RD n. 2011/1934.

Una volta determinato il valore del terreno, mediante la redazione della perizia, i possessori dovranno precedere al pagamento di una imposta sostitutiva dell'10 per cento sull'intero valore individuato dell'esperto peritale entro il 30 giugno 2019.

Ovviamente, in caso di comproprietà, l'imposta sostitutiva deve essere versata dai singoli comproprietari con riferimento alla propria quota effettiva.

In merito alle:

- modalità di pagamento dell'imposta sostitutiva, imposta versata in unica soluzione o rateizzata;
- rivalutazione parziale;
- iscrizione a ruolo delle rate non versate;
- ravvedimento operoso per il mancato e/o insufficiente versamento delle rate successive alla prima.

Valgono le medesime considerazioni effettuate la rivalutazione delle partecipazioni.

Infine, il contribuente, in sede di determinazione della plusvalenza realizzata per effetto della cessione del terreno, può decidere di non tenere conto del valore rideterminato.

In tal caso, non ha diritto al rimborso dell'imposta pagata ed anzi, qualora abbia optato per il pagamento rateizzato, deve procedere al versamento delle rate restanti.

2. Incentivi per l'acquisto di veicoli meno inquinanti e per le infrastrutture di ricarica

La legge di bilancio 2019 prevede l'introduzione di incentivi per l'acquisto di autovetture nuove a basse emissioni di CO2 e moto elettriche. Inoltre, introduce una nuova imposta per le auto inquinanti.

Nello specifico la legge prevede dall'1.3.2019 al 31.12.2021:

- incentivi per l'acquisto di auto nuove M1 (con o senza rottamazione) fino a 70 CO2 g/km e per l'acquisto e posa di colonnine di ricarica dei veicoli elettrici (detrazione IRPEF del 50%);
- un contributo per l'acquisto di moto elettriche o ibride con rottamazione
- una nuova imposta per acquisti di auto nuove M1 con emissioni > 160 CO2 g/km.

Gli incentivi sono concessi tramite compensazione con il prezzo di acquisto (qualora il prezzo del veicolo sia < 50.000€ IVA esclusa).

La misura del contributo varia a seconda che si provveda o meno alla rottamazione di un veicolo della stessa categoria. In caso di rottamazione:

- la misura del contributo è di 6.000€ se le emissioni di CO2 g/km dei veicoli M1 sono comprese tra 0-20;
- la misura del contributo è di 2.500€ se le emissioni di CO2 g/km dei veicoli M1 sono comprese tra 21-70

In caso di acquisto senza rottamazione:

- la misura del contributo è di 4.000€ se le emissioni di CO2 g/km dei veicoli M1 sono comprese tra 0-20;
- la misura del contributo è di 1.500€ se le emissioni di CO2 g/km dei veicoli M1 sono comprese tra 21-70;

Per poter beneficiare del contributo, il veicolo consegnato per la rottamazione deve essere intestato da almeno 12 mesi allo stesso soggetto intestatario del nuovo veicolo e nell'atto di acquisto deve essere dichiarato che il veicolo consegnato è destinato alla rottamazione.

I venditori dei veicoli saranno rimborsati dell'importo dei contributi dalle imprese costruttrici o importatrici degli stessi; queste ultime potranno recuperare detti importi come credito d'imposta, che potrà essere utilizzato in compensazione mediante il modello F24.

2.1 Nuova imposta per i veicoli più inquinanti

Per i veicoli destinati al trasporto di persone di categoria M1 con un numero di grammi di biossido di carbonio emessi per chilometro eccedenti la soglia di 160 CO₂ g/km sono previste le seguenti misure d'imposta:

- 1.100€ per emissioni di CO₂ g/km dei veicoli M1 comprese tra 161-175;
- 1.600€ per emissioni di CO₂ g/km dei veicoli M1 comprese tra 176-200;
- 2.000€ per emissioni di CO₂ g/km dei veicoli M1 comprese tra 201-250;
- 2.500€ per emissioni di CO₂ g/km dei veicoli M1 superiori a 250.

2.2 Contributo per l'acquisto e la rottamazione di moto

Il contributo è previsto per coloro che acquistano una moto elettrica e contestualmente ne rottamano una di categoria Euro 0, 1 o 2.

Tale contributo è pari al 30% del prezzo di acquisto fino ad un massimo di 3.000€ nel caso in cui il veicolo consegnato per la rottamazione sia della categoria Euro 0, 1 o 2, corrisposto dal venditore tramite compensazione con il prezzo di acquisto.

I veicoli usati rottamati non possono essere rimessi in circolazione e devono essere avviati o alle case costruttrici o ai centri autorizzati per la messa in sicurezza della demolizione.

3. Imposta sostitutiva per i titolari di pensione di fonte estera che trasferiscono la residenza nel mezzogiorno d'Italia

La legge di bilancio 2019 introduce il regime opzionale di imposizione sostitutiva dell'IRPEF per le persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno.

In mancanza di una norma di decorrenza specifica, il nuovo regime dovrebbe trovare applicazione a partire dall'1.1.2019.

Possono accedere al regime le persone fisiche che:

- sono titolari di redditi di pensione di fonte estera, nello specifico redditi fondiari derivanti da terreni e fabbricati situati all'estero, redditi di capitale corrisposti da Stati esteri, redditi di lavoro dipendente prestato all'estero, redditi d'impresa derivanti da attività svolte da stabili organizzazioni all'estero, le plusvalenze conseguite per effetto della cessione a titolo oneroso di partecipazioni in società non residenti;
- trasferiscono la propria residenza in Italia in uno dei Comuni appartenenti al territorio delle Regioni Sicilia, Calabria, Sardegna, Campania, Basilicata, Abruzzo, Molise e Puglia, con popolazione non superiore ai 20.000 abitanti;
- non siano state fiscalmente residenti in Italia per almeno cinque periodi d'imposta precedenti a quello in cui l'opzione diviene efficace.

Nel caso in cui venga esercitata l'opzione da persone fisiche titolari di redditi da pensione di fonte estera, che trasferiscono la propria residenza fiscale nel Mezzogiorno si applica un'imposta sostitutiva dell'IRPEF con aliquota del 7% per ciascuno dei periodi di imposta di validità dell'opzione.

L'imposta è versata in un'unica soluzione entro il termine previsto per il versamento del saldo delle imposte sui redditi.

L'opzione è esercitata nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta in cui viene trasferita la residenza in Italia ed è efficace a decorrere da tale periodo d'imposta.

L'opzione è valida per i primi cinque periodi di imposta successivi a quello in cui diviene efficace.

4. Le detrazioni per il recupero e la riqualificazione energetica, “bonus mobili” e “bonus verde”

Le detrazioni previste per gli interventi di riqualificazione energetica, per quelli di recupero edilizio, per il c.d. “bonus mobili”, per gli interventi di sistemazione del verde di giardini e terrazzi (bonus verde) sono prorogate anche per l’anno 2019, nelle misure stabilite per l’anno 2018.

La detrazione IRPEF/IRES per gli interventi di riqualificazione energetica corrisponde a quella prevista dal DL 63/2013, il quale aveva aumentato l’aliquota dal 55% al 65%.

Nello specifico a partire dall’1.1.2019 sono previste le seguenti aliquote:

Argomento	Descrizione	Aliquota della detrazione prevista per spese sostenute fino al 31.12.2019
Detrazione IRPEF per la riqualificazione energetica degli edifici	Tipologie di <u>intervento</u> :	
	Finestre comprensive di infissi	
	Schermature solari	50%
	Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione	
	Interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con: <ul style="list-style-type: none"> - impianti dotati di caldaie a condensazione di efficienza almeno pari alla classe A di prodotto - impianti dotati di apparecchi ibridi 	65%
Spese sostenute per l'acquisto e la posa in opera di generatori d'aria calda e condensazione	65%	
Acquisto e posa di micro-cogeneratori	65%	

<p><u>Modalità di pagamento</u> delle spese</p>	<p>Bonifico bancario o postale</p> <p>Obbligo di bonifico bancario escluso per i contribuenti esercenti attività d'impresa</p> <p>Bonifico "agevolato" per la fruizione della detrazione fiscale</p> <p>Spese che possono essere pagate senza bonifico</p>	<p>Tipologie di soggetti:</p> <p>Soggetti non titolari di reddito d'impresa</p> <p>Soggetti titolari di reddito d'impresa</p> <p>Imprese minori in regime di contabilità semplificata</p> <p>Oneri di urbanizzazione, costo di costruzione, imposta di bollo, diritti pagati per le concessioni</p>
<p>Detrazione IRPEF per le spese di recupero del patrimonio edilizio e per l'adozione di misure antisismiche con particolare riguardo all'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica</p>	<p>Sostenimento delle spese fino al 31.12.2019 (con un limite massimo di spesa di 96.000€)</p>	<p>Aliquota 50%</p>
<p>Il contribuente deve trasmettere telematicamente all'ENEA i dati contenuti nella certificazione energetica (entro 90 giorni dalla fine dei lavori).</p>	<p>Interventi che devono essere comunicati:</p> <p>-Interventi volti al recupero del patrimonio edilizio per i quali è possibile beneficiare della detrazione IRPEF del 50%, fino ad</p>	<p>Momento di sostenimento delle spese:</p> <p>dall'1.1.2019 al 31.12.2021</p>

	<p>un ammontare massimo delle spese di 96.000€</p> <p>-Interventi antisismici relativi a costruzioni adibite ad abitazione e ad attività produttive ubicati in zone sismiche ad alta pericolosità, che consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 70% o 80%</p> <p>-Acquisto dell'unità immobiliare compresa in edifici interamente demoliti e ricostruiti dalle imprese di costruzione nelle zone a rischio sismico 1, che consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 75% o 85%</p> <p>-Acquisto di grandi elettrodomestici di classe energetica non inferiore ad A+, consentono di beneficiare della detrazione IRPEF del 50%</p>	
--	---	--

<p>Bonus mobili, riformulato dalla legge di bilancio 2019</p>	<p>Prevede che ai soggetti beneficiari della detrazione IRPEF per gli interventi di recupero edilizio, spetta un'ulteriore detrazione IRPEF del 50%, per l'acquisto di mobili e di grandi elettrodomestici di classe non inferiore ad A+, finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di ristrutturazione. A condizione che gli interventi di recupero del patrimonio edilizio siano iniziati dall'1.1.2018.</p>	<p>Interventi edilizi a cui è collegato:</p> <ul style="list-style-type: none"> -manutenzione ordinaria effettuati sulle parti comuni di edificio residenziale -manutenzione straordinaria effettuati su singole unità immobiliari residenziali -restauro e risanamento conservativo -ristrutturazione edilizia
<p>Bonus verde (sistemazione di giardini e terrazzi)</p>	<p>Per l'anno 2019 spetta:</p> <ul style="list-style-type: none"> -una detrazione IRPEF del 36% delle spese sostenute (fino ad un ammontare non superiore a 5.000€), ripartita in 10 rate annuali <p>Interventi agevolati:</p> <ul style="list-style-type: none"> -“sistemazione a verde” di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze, impianti di irrigazione e realizzazione pozzi -realizzazione di coperture a verde e giardini pensili 	<p>Soggetti che possono fruire del bonus:</p> <ul style="list-style-type: none"> -persone fisiche proprietari - detentori con idoneo titolo di un'abitazione

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Napoli, 13 febbraio 2019

Dott. Alessandro Grieco

alessandrogrieco@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.