

## Newsletter n. 3/2019

# Legge di Bilancio 2019: Novità in materia di imposte dirette e Irap

In data 31 dicembre 2018 è stata pubblicata 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 alcune novità in tema di imposte dirette e Irap, ed in particolare:

1. Interessi passivi sostenuti dalle società immobiliari
2. Estromissione dell’immobile dell’imprenditore individuale
3. Rivalutazione dei beni d’impresa
4. Deducibilità delle quote di ammortamento dell’avviamento e delle altre attività immateriali

## 1. Interessi passivi sostenuti dalle società immobiliari

Il DLgs. 14/9/2015 n. 147 ha definito società immobiliari, quelle società “*il cui valore dell’attivo patrimoniale è costituito per la maggior parte dal valore nominale degli immobili destinati alla locazione e i cui ricavi sono rappresentati per almeno i due terzi da canoni di locazione o affitto di aziende il cui valore complessivo sia prevalentemente costituito dal valore normale di fabbricati*”.

In riferimento alla deducibilità degli interessi passivi per le società di capitali, l’art. 96 del Tuir detta la regola generale secondo cui la deducibilità di quest’ultimi in ciascun periodo d’imposta è fino a concorrenza degli interessi attivi e proventi assimilati. L’eccedenza è deducibile nel limite del 30% del risultato operativo lordo della gestione caratteristica, dato dalla differenza tra il valore e i costi della produzione di cui alle lettere A) e B) dell’art. 2425 del codice civile, con esclusione degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria di beni strumentali, così come risultanti dal conto economico dell’esercizio.

La deducibilità degli interessi passivi invece, nel caso di attività immobiliare è differente in base alla tipologia di immobile in patrimonio.

La Legge di Bilancio 2019 ha ripristinato le regole preesistenti sulle società immobiliari, stabilendo che non sono soggetti alle limitazioni alla deducibilità contenute nell'art. 96 del TUIR, 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.

Quindi, per gli immobili *strumentali*, gli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisto o la costruzione degli stessi sono integralmente deducibili.

In riferimento agli immobili *merce*, ossia gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività d'impresa, gli interessi passivi relativi a finanziamenti finalizzati alla loro costituzione o ristrutturazione sono integralmente deducibili, se risultino iscritti in bilancio ad aumento del costo degli stessi immobili.

Nel caso di immobili *patrimoniali* è prevista l'indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi, ma non degli interessi passivi relativi a finanziamenti contratti per l'acquisizione di detti immobili (deducibili in base alle regole risposte dall'art.96 del Tuir).

## 2. Estromissione dell'immobile dell'imprenditore individuale

L'art. 1 della *Legge* reintroduce l'estromissione agevolata dell'immobile strumentale dell'imprenditore individuale.

I presupposti fondamentali, in base ai quali l'imprenditore individuale ha la possibilità di estromettere dal patrimonio dell'impresa l'immobile, sono la strumentalità e il possesso alla data del 31/10/2018.

Dal 1° Gennaio 2019 l'operazione si può perfezionare con il pagamento di un'imposta sostitutiva dell'Irpef/Irap nella misura dell'8% sulla differenza tra il valore normale ed il valore fiscalmente riconosciuto di ciascun bene che si intende estromettere. Per l'esercizio dell'opzione è necessario che il bene immobile sia annotato nel libro giornale e nel registro dei beni ammortizzabili.

In riferimento agli immobili strumentali, l'estromissione agevolata può riguardare sia gli immobili strumentali *per natura*, sia quelli *per destinazione*.

Gli immobili strumentali *per destinazione* sono i terreni e i fabbricati utilizzati in modo esclusivo per l'esercizio dell'impresa. Nello specifico, la Corte di Cassazione ha stabilito che rientrano in tale categoria gli immobili che *“abbiano come unica destinazione quella di essere*

*direttamente impiegati nell'espletamento di attività tipicamente imprenditoriali si da non essere idonei a produrre un reddito autonomo rispetto a quello del complesso aziendale in cui sono inseriti" (Cass. 5.6.91 n. 6378).*

Gli immobili strumentali *per natura*, invece, sono quelli che per le loro caratteristiche possono essere utilizzati in un unico modo, a meno che non ci siano radicali trasformazioni; si fa riferimento ai fabbricati censiti in catasto nelle categorie dei gruppi B,C,D,E, che non risultino utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'attività d'impresa, ma siano concessi a terzi in locazione o in comodato.

Estromissione agevolata immobili strumentali:

Termine esercizio opzione	31.05.2019. Rileva l'annotazione nel libro contabile o nel registro dei beni ammortizzabili
Data effetto esercizio opzione	01.01.2019
Aliquota imposta sostitutiva IRPEF/IRAP	8% della differenza tra il valore normale ed il valore fiscalmente riconosciuto di ciascun bene che si intende estromettere
Termini versamento imposta sostitutiva	- 60% entro il 30/11/2019 - 40% non oltre il 16/06/2020
Requisiti immobile	Essere strumentale per destinazione o per natura ed essere posseduto alla data del 31.10.2018
Determinazione plusvalenza	Risultato della differenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto del bene
Altre imposte	Non sono dovute le imposte di registro, ipotecarie e catastale

### 3. Rivalutazione dei beni d'impresa

La Legge di Bilancio 2019 consente alle società che, non adottano i principi contabili internazionali, di rivalutare i beni d'impresa tramite il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi Irpef e Ires, dell'Irap e di eventuali addizionali.

Le società possono rivalutare i beni d'impresa e le quote societarie, ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2017.

La Legge prevede che, la rivalutazione venga effettuata per tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea, e annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

In caso di rivalutazione, il maggior valore attribuito ai beni viene riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'Irap, a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'imposta regionale sulle attività produttive e di eventuali addizionali nella misura del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili.

In riferimento ai beni immobili eventuali rivalutazioni, dal punto di vista fiscale, si considerano riconosciute con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 1° Dicembre 2020.

Il versamento delle imposte sostitutive per la rivalutazione dei beni d'impresa deve essere eseguito in un'unica soluzione, entro il termine per il pagamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la valutazione è eseguita.

Di seguito le principali novità in relazione al tema:

Ambito soggettivo	Società di capitali, enti commerciali, società di persone commerciali, imprenditori individuali ed enti non commerciali (per i beni appartenenti all'impresa)
Beni rivalutabili	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Beni materiali ed immateriali, con esclusione dei beni "merce";</li> <li>- Partecipazioni in imprese controllate e collegate costituenti immobilizzazioni</li> </ul>

Imposta sostitutiva	<ul style="list-style-type: none"> <li>- 16% per i beni ammortizzabili</li> <li>- 12% per i beni non ammortizzabili</li> </ul>
Decorrenza degli effetti fiscali	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Dal terzo esercizio successivo, in termini generali</li> <li>- Dall'inizio del quarto esercizio successivo, per le plusvalenze e le minusvalenze, derivanti dalla differenza tra valore normale e costo fiscalmente riconosciuto del bene</li> </ul>

## 4. Deducibilità delle quote di ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali

La *Legge* interviene sulla deducibilità delle quote di ammortamento pregresse relative al valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali che hanno dato luogo all'iscrizione di attività per imposte anticipate, cui si applica la disciplina sulla trasformazione in crediti d'imposta e che risultano non ancora dedotte (ai fini IRES e IRAP) fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, stabilendo che tali quote sono deducibili:

- per il 5% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso 31.12.2019;
- per il 3% nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2020;
- per il 10% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2021;
- per il 12% del loro ammontare complessivo nel periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 e fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2027;
- per il 5% del loro ammontare complessivo nei periodi d'imposta in corso al 31.12.2028 e al 31.12.2029

In pratica, l'ammontare complessivo di tali componenti negativi non dedotti, indipendentemente dall'anno di iscrizione in bilancio, sarà deducibile in modo scagionato lungo l'orizzonte temporale e le percentuali sopra elencate.

\*\*\*\*\*

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Napoli, 12 aprile 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.*

6

