

Rassegna stampa del 2/1/2019

- » Più risorse per le opere da realizzare con il Ppp
- » Imposta di registro, interpretazione retroattiva
- » E-fattura con il sistema misto
- » Per la mini Ires sulla bilancia utili, investimenti e neoassunti
- » Esclusi dal bonus i grandi investimenti
- » Imu, agevolazione estesa al coniuge

Più risorse per le opere da realizzare con il Ppp

Più soldi per la progettazione delle opere da realizzare mediante contratti di Partenariato pubblico privato (Ppp). La manovra appena approvata dal parlamento cambia la destinazione del fondo per la progettazione preliminare gestito dalla Cassa depositi e prestiti, vincolandolo esclusivamente a tale diversa finalità.

La novità è contenuta nel comma 174 del testo finale, il quale, a sua volta, modifica una disciplina più che ventennale che finora non ha prodotto risultati significativi. Si tratta dell'art. 4 della legge n. 144/1999, che ha istituito un fondo per il finanziamento della progettazione preliminare delle amministrazioni regionali e locali, individuando la Cdp come soggetto erogatore dei relativi contributi.

Uniche condizioni per accedere alle risorse erano l'acquisizione della prescritta certificazione da parte dei nuclei regionali di valutazione e verifica degli investimenti (istituiti dall'art. 1 della stessa legge n. 144) e la successiva ratifica con provvedimento del presidente della giunta regionale. Dopo un inizio promettente, questa linea di credito è risultata quasi sempre sottoutilizzata, sebbene i relativi finanziamenti siano a fondo perduto.

La legge di Bilancio 2019 è quindi intervenuta cambiando completamente pelle allo strumento. Esso, innanzitutto, viene indirizzato unicamente verso «opere da realizzare mediante contratti di partenariato pubblico privato». Si tratta delle tipologie contrattuali previste in via generale dall'art. 180 del codice dei contratti, ovvero, in particolare, delle seguenti: concessione di costruzione e gestione, concessione di servizi, sponsorizzazione, locazione finanziaria. In secondo luogo, non sarà più preso in considerazione il progetto preliminare (non più previsto), ma il documento di fattibilità delle alternative progettuali, se redatto, il progetto di fattibilità tecnico economica e il progetto definitivo.

I finanziamenti saranno sempre erogati da Via Goito, con proprie determinazioni. Scompare, quindi, la certificazione dei nuclei regionali, così come il decreto presidenziale. Con decreto di natura non regolamentare del ministro delle infrastrutture e dei trasporti, di concerto con il ministro dell'economia e delle finanze, sentita la stessa Cassa, saranno definiti termini e condizioni di utilizzo delle risorse. L'assegnazione potrà essere incrementata, con uno o più decreti ministeriali, a valere sulle risorse disponibili del fondo per la progettazione di fattibilità delle infrastrutture e degli insediamenti prioritari per lo sviluppo del Paese di cui all'articolo 202, comma 1, lettera a), del dlgs 50/2016.

Matteo Barbero

LA MANOVRA DÀ CERTEZZA ALLA RIQUALIFICAZIONE DEGLI ATTI DA PARTE DEL FISCO

Imposta di registro, interpretazione retroattiva

Imposta di registro a interpretazione retroattiva. La legge di Bilancio sancisce la natura di interpretazione autentica delle modifiche all'art.20 dpr n. 131/1986, chiarendo definitivamente l'ambito temporale di applicazione delle stesse.

L'art.20. La legge di Bilancio 2018 (L. n. 205 del 27.12.2017), ha modificato l'art.20 del testo unico dell'imposto di registro, rubricato «interpretazione degli atti», con la finalità di meglio definire la portata di questo articolo che nel tempo era stato ampiamente utilizzato dall'amministrazione finanziaria per procedere alla riqualificazione economica degli atti ai fini delle verifiche, rettifiche e liquidazione per tale imposta. Una tra le fattispecie oggetto di maggiori contestazioni consisteva nel conferimento d'azienda e successiva cessione delle quote di partecipazione (operazione peraltro fisiologicamente prevista dall'art. 176 co. 3 Tuir) che veniva riqualificata, proprio utilizzando l'art. 20 del Dpr n. 131/1986, come cessione d'azienda con la conseguente applicazione in misura proporzionale dell'imposta di registro. La dottrina aveva a più riprese stigmatizzato tale impostazione, richiamando anche la natura di «imposta d'atto» propria dell'importanza di registro (si veda anche la norma di comportamento Aidc n.186). **La legge di Bilancio 2018.** Al fine di circoscrivere l'utilizzo dell'art. 20

in connessione anche con la natura dell'imposta di registro, il Legislatore è intervenuto (come già anticipato) con l'art. 1 co. 87 lett. a) della L. n. 205/2017, stabilendo che l'interpretazione dell'atto presentato per la registrazione deve essere effettuata esclusivamente «[...] sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli [elementi] extratestuali e degli atti a esso collegati [...]». Alla luce delle menzionate modifiche si riteneva, in prima istanza, che la questione fosse definitivamente risolta, non solo per il futuro (quindi dalla data di entrata in vigore delle modifiche, ovvero 1° gennaio 2018), ma anche per il passato, essendo evidente la natura interpretativa delle modifiche apportate.

Le pronunce giurisprudenziali. Su tale ultima questione si registravano però degli orientamenti giurisprudenziali che negavano la natura retroattiva delle modifiche all'art. 20 Tur (si veda in proposito tra le altre, Cass. n. 4407 del 23.2.2018, con cui veniva negata l'applicazione retroattiva della norma in commento a una fattispecie di conferimento immobile con accollo del mutuo e cessione di quote, che era stato riqualificato in cessione immobiliare), sostenendo l'assenza di una espressa disposizione in tal senso (cfr. Cass. n. 4590 del 28.2.2018). In data 28.11.2018 è stata presentata in proposito l'interrogazione

parlamentare n. 5-0064, la cui risposta confermava l'irretroattività delle modifiche fatte dalla legge di Bilancio 2018 all'art.20 Tur, allineandosi dunque alle pronunce della Cassazione e all'operato dell'Agenzia circa l'efficacia temporale della novellata versione dell'articolo qui esaminato.

La legge di Bilancio 2019. È evidente come tale stato di cose generasse incertezza interpretativa oltre ad alimentare una notevole mole di contenzioso. Per tali motivi (e in continuità con lo spirito delle modifiche contenute nella legge di Bilancio 2018) all'art.1 co. 1084 della legge di Bilancio per il 2019 viene espressamente precisato che l'art. 1 co. 87 lett. a) della L. n. 205/2017 costituisce interpretazione autentica dell'art. 20 Dpr 131/1986.

Questa impostazione dovrebbe avere alcune rilevanti conseguenze: in primis, sull'operato degli uffici accertatori per le verifiche su atti presentati ante-2018. Inoltre dovrebbe avere un impatto sul contenzioso pendente (anche in fase di reclamo/mediazione, che per valori di lite fino a euro 50 mila, precede la costituzione in giudizio dinanzi alle commissioni tributarie) qualora lo stesso non risulti già definitivamente «cristallizzato» alla data di entrata in vigore della legge di Bilancio 2019.

*Duilio Liburdi
e Massimiliano Sironi*

LEGGE DI BILANCIO/ Da ieri è partito l'obbligo dell'invio. Chi è dentro e chi è fuori

E-fattura con il sistema misto

Con gli esoneri c'è la coesistenza di carta e digitale

DI FABRIZIO G. POGGIANI

Partita la fatturazione elettronica, ma con un pieno di incertezze. Con la conversione in legge del dl 119/2018, (legge 136/2018), sono state escluse dal formato digitale le operazioni soggette alla trasmissione al Sistema tessera sanitaria (StS) e le sponsorizzazioni effettuate dalle associazioni in regime forfetario con proventi inferiori a 65 mila euro. Gli ulteriori esoneri implementano un caotico sistema «misto» di fatturazione digitale e cartacea che prevede, talvolta, come nel caso dei soggetti non stabiliti, di poter emettere la fattura digitale in modo discrezionale. Non solo. Nella conversione in legge del dl 119/2018 è stato inserito l'art. 10-bis, destinato agli operatori sanitari, con riferimento alla fatturazione, l'esonero sembra sia diventato un vero e proprio «divieto» di emissione della fattura elettronica da parte di questi soggetti, con la conseguenza che il formato non potrà essere utilizzato in via facoltativa; si aggiunga, inoltre, che l'obbligo paventato, ma non ancora certo, di emettere la fattura in formato cartaceo dovrebbe scattare anche nel caso in cui i dati non possano essere inviati al Sistema tessera sanitaria (Sts) per effetto dell'esercizio del diritto di opposizione da parte dell'utente. Si evidenzia, ulteriormente, che i soggetti che effettuano la trasmissione al Sts sono obbligati all'invio in formato cartaceo delle fatture, limitatamente alle operazioni per le quali sussiste l'obbligo (si pensi, invece, alle farma-

cie che operano con i privati) al periodo d'imposta 2019 e solo per il ciclo attivo (fatture emesse), mentre restano destinatari delle fatture digitali in ciclo passivo, alla stessa stregua dei contribuenti in regime di vantaggio e forfetari che sono esonerati soggettivamente nell'emissione ma che, una volta comunicato il codice destinatario e/o l'indirizzo di posta elettronica, riceveranno (e dovranno conservare in formato digitale) le fatture di acquisto (ciclo passivo) in formato elettronico. Ulteriore problema riguarda la categoria delle associazioni, sportive in particolare, che hanno aderito al regime forfetario, di cui ai commi 1 e 2 della legge 398/1991, giacché il legislatore, con la legge di Bilancio 2019 ha, opportunamente, abrogato il comma 02, dell'art. 10 del dl 119/2018, escludendo la fatturazione elettronica per quelle associazioni che hanno realizzato, nel periodo d'imposta precedente, proventi di ammontare inferiore a 65 mila euro, ma ha mantenuto l'ultimo periodo, del comma 01, del medesimo articolo, con il quale dispone che i soggetti che, al contrario, realizzano più di 65 mila euro di proventi, «assicurano» che la fattura sia emessa per loro conto dal cessionario/committente soggetto passivo d'imposta. Si ritiene, quindi, che le associazioni (e non anche le società sportive dilettantistiche) con proventi inferiori alla soglia dei 65 mila euro, siano esonerate dalla

fatturazione digitale, mentre quelle con proventi eccedenti siano obbligate all'emissione della fattura elettronica, non direttamente («assicurano che la fattura sia emessa per loro conto»), ma a cura del committente restando, però, in capo all'associazione la liquidazione del tributo e gli obblighi connessi.

© Riproduzione riservata

Per la mini Ires sulla bilancia utili, investimenti e neoassunti

Il meccanismo. Il 15% si applica sul minore tra i valori: quando i parametri superano l'imponibile totale tutta l'imposta viene calcolata con la misura ridotta. Eccedenza da riportare a nuovo

Pagina a cura di

Luca Galani

Slalom tra mille variabili per il calcolo della mini-Ires del 15 per cento. La determinazione della parte di imponibile Ires cui spetta la riduzione di 9 punti, prevista dai commi 28 e seguenti della legge di Bilancio 2019 (la 145/2018), richiede un intenso scambio di informazioni tra contabilità (utili destinati a riserva), ufficio fiscale (ammortamenti dedotti e residuo da ammortizzare) e risorse umane (costo dei neoassunti).

Ace e superammortamento addio

La legge di Bilancio cancella dal 2019 l'agevolazione Ace che premiava, dal 2011, gli incrementi di patrimonio a seguito di utili trattenuti e di conferimenti in denaro dei soci. Vengono solamente fatte salve le eccedenze di deduzioni inutilizzate al termine del 2018 che potranno essere impiegate per abbattere il reddito dei successivi esercizi. Scompare, inoltre, l'incentivo per gli investimenti in beni strumentali nuovi (diversi da quelli Industria 4.0), il cosiddetto superammortamento, che va ad esaurirsi con il 30 giugno 2019 per gli ordini che sono stati effettuati entro lunedì 31 dicembre con pagamento di acconto del 20 per cento.

Questa coppia di agevolazioni, il

cui meccanismo di calcolo era abbastanza semplice, viene sostituita, dal periodo di imposta 2019, da un incentivo consistente nella riduzione di 9 punti dell'aliquota Ires (riduzione valida anche per il reddito delle imprese Irpef) applicata a una quota parte dell'imponibile determinata da un complesso insieme di variabili che toccano gli utili destinati a riserva, gli ammortamenti sui nuovi investimenti e il costo dei dipendenti neoassunti.

Incastro delle variabili

L'importo agevolabile si determina assumendo il minore importo tra due parametri: (a) l'utile dell'anno precedente (si parte con quello del bilancio al 31 dicembre 2018) destinato a riserve diverse da quelle non disponibili e (b) la sommatoria tra «investimenti» e «costo del personale» assunto dal 1° ottobre 2018. Questi due ultimi elementi, a loro volta, sono il risultato di ulteriori elaborazioni e confronti di valori (per quanto riguarda gli investimenti si veda l'articolo in basso) che rendono il calcolo, come detto, particolarmente complicato.

L'eccedenza del primo parametro sul secondo (o viceversa) consente (comma 30 della legge di Bilancio) di riportare a nuovo il relativo importo per aggiungerlo al corrispondente parametro dell'anno seguente. Ad esempio, se nel 2019 il parametro (a)

(utile 2018 destinato a riserva disponibile) supera la sommatoria (b) tra investimenti e costo dei neoassunti (a cui corrisponde, essendo questo il minor importo, l'imponibile al 15%), l'eccedenza si aggiunge all'utile del 2019 destinato a riserva nel 2020 da confrontare con la sommatoria (b) di tale anno.

Quando invece entrambi i parametri superano l'imponibile Ires to-

tale (o anche quando l'imponibile è negativo), tutta l'imposta viene applicata al 15% e si riporta a nuovo sia l'eccedenza del primo elemento (a) sia quella del secondo (b). Ad esempio, se l'imponibile 2019 è di 1.000, il parametro (a) è pari a 1.500 e la sommatoria (b) ammonta a 1.300, l'Ires si liquiderà tutta al 15% (150) e si riporteranno al 2020 i seguenti importi: (a) per 500 e (b) per 300.

L'ESEMPIO

Così la mini-Ires del 2019

(a) Utile 2018 destinato a riserva disponibile: 400
 Ammortamenti 2019 beni agevolati: 200
 Incremento residuo da ammortizzare tra 2019 e 2018: 300
 (b.1) «investimenti» [minore tra 200 e 300]: 200
 b.2. «Costo dei dipendenti neoassunti»: 50
 (b) Sommatoria (200+50): 250
 Reddito agevolabile [minore tra 400 e 250]: 250
 Imponibile Ires soggetto al 15% (250 x 15%): 37,50
 Riporto al 2020 Parametro (a) (400 - 250): 150

Consolidato e soggetti Irpef

L'imponibile ad aliquota agevolata si trasferisce, nel consolidato fiscale, da ogni singola fiscal unit alla dichiarazione di gruppo nei limiti del reddito complessivo (eccedente le eventuali perdite), come stabilisce il comma 31. L'Ires su tale importo verrà liquidata nel mod. CNM al 15% e gli accordi di consolidato regoleranno il trasferimento di adeguate somme compensative a favore di chi ha apportato l'imponibile agevolato.

Il meccanismo vale anche nella trasparenza tra società di capitali (articolo 115 Tuir), con attribuzione pro quota ai soci, e si estende infine alle imprese Irpef (e società personali) in contabilità ordinaria, nonché a quelle in semplificata qualora integrino le scritture contabili con un prospetto con la movimentazione del patrimonio netto.

15%

ABOLITA L'ACE

La mini-Ires manda in soffitta l'Ace e anche il superammortamento, che premiava gli investimenti in beni strumentali nuovi non industria 4.0

Nella trasparenza tra società di capitali il beneficio può essere attribuito pro quota anche ai soci

Esclusi dal bonus i grandi investimenti

Iperammortamento. Introdotte aliquote decrescenti fino a 20 milioni di euro: favoriti con un extra del 170% i macchinari fino a 2,5 milioni

Giorgio Gavelli

È un restyling puntuale ma importante quello che la legge di Bilancio 2019 (la legge 145) attua sull'iperammortamento, misura che viene prorogata agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati, anche in leasing, 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. Come in passato, questi termini andranno coordinati con quelli previgenti che, a particolari condizioni, permettono di acquisire ancora per tutto il 2019 beni iperammortizzabili applicando le regole in vigore nel 2018, non cumulabili con le nuove (si veda l'altro articolo). Riprendendo quanto già stabilito dall'articolo 7 del decreto Dignità 87/2018 per gli investimenti effettuati dal 14 luglio scorso, i beni agevolati devono essere destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato (superata sul punto la circolare 4/E/2017).

La modifica principale riguarda l'inserimento di un meccanismo basato su aliquote a scaglioni, che rimodula il bonus in misura decrescente all'aumentare dell'importo investito. Infatti, la maggiorazione del costo di acquisizione degli investimenti (nel 2018 pari al 150% per ogni acquisto agevolato) si applica nella misura:

- del 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni;
- del 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni e fino a 10 milioni;
- del 50% per gli investimenti oltre 10 milioni e fino a 20 milioni.

Nessuna maggiorazione del costo scatta sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni, nei confronti della quale l'impresa fruirà del solo ammortamento deducibile in base all'articolo 102 del Tuir.

La stesura del testo normativo porta a favorire una lettura "per scaglioni" del meccanismo di calcolo, in luogo di quello che sarebbe stato un sistema più semplice ma anche più penalizzante per i grandi investimenti. In presenza di un investimento complessivo di 15 milioni, si sarebbe potuto applicare, sull'intero costo, una maggiorazione ai fini dell'ammortamento del 50% (percentuale corrispondente allo scaglione tra 10 e 20 milioni). L'interpretazione più aderente al testo, tuttavia, sembra quella che attribuisce ad ogni scaglione di importo investito la sua maggiorazione, per cui, nell'ipotesi dei 15 milioni, si avrà:

- una maggiorazione del 170% sui primi 2,5 milioni;
- una maggiorazione del 100% su altri 7,5 milioni di costo;
- una maggiorazione del 50% sui 5 milioni di costo residui.

Rispetto al passato si tratta di una complicazione di non poco rilievo,

anche perché la disposizione "ragionata" a livello complessivo ma l'investimento totale annuo può ben essere determinato dalla somma di molte spese minori su beni ad aliquota di ammortamento differente, le quali andranno "spalmate" (secondo criteri ancora da definire) per comporre gli scaglioni corrispondenti alle differenti aliquote di maggiorazione. Si potrebbe pensare a un criterio temporale in relazione all'effettuazione dell'investimento, come pure alla determinazione di una aliquota media complessiva da applicare su tutto lo stock di investimento agevolato.

Per quanto non espressamente modificato, resta invariata la disciplina già in essere, con particolare riguardo ai beni ammessi (di cui all'allegato "A" della legge 232/2016), a quelli esclusi (beni usati, immateriali, con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, fabbricati, costruzioni, beni di cui all'allegato 3 della legge 208/2015) ed alle condizioni aggiuntive richieste (interconnessione, di chiarazione qualificata del legale rappresentante o, per i beni di costo superiore a 500 mila euro, perizia giurata o attestato di conformità eccetera).

Scatta anche un vincolo alla determinazione degli acconti: quelli relativi al 2019 e al periodo d'imposta successivo andranno determinati considerando una "base storica" priva dell'agevolazione in esame.

LE NORME SUL COMODATO

Imu, agevolazione estesa al coniuge

L'agevolazione Imu e Tasi per l'immobile concesso in comodato gratuito in caso di morte del comodatario si estende al coniuge di quest'ultimo, ma solo se vi è la presenza di figli minori. Lo prevede l'articolo 1, comma 1092, della legge di Bilancio 2019. Esso richiama la norma che disciplina l'Imu, la quale riconosce per gli immobili dati in comodato la riduzione al 50% della base imponibile. Tuttavia, il beneficio fiscale si applica anche alla Tasi, considerato che per i due tributi ex lege l'imponibile si calcola nello stesso modo. Il legislatore ha integrato la disposizione contenuta nell'articolo 13 del dl 201/20011, estendendo l'agevolazione al coniuge del comodatario qualora vi sia la presenza di figli minori. L'articolo 13, infatti, per gli immobili concessi in comodato dal titolare ai parenti in linea retta entro il primo grado, utilizzati come abitazione principale, prevede una riduzione della base imponibile al 50 per cento. Sono escluse le unità immobiliari classificate nelle categorie catastali A/1, A/8 e A/9. È richiesto che il contratto sia registrato e che il comodante, oltre all'immobile adibito a

propria abitazione principale, possieda un solo immobile in Italia, risieda anagraficamente e dimori abitualmente nello stesso comune in cui è situato l'immobile concesso in comodato. Occorre, inoltre, che il titolare attesti il possesso dei requisiti nel modello di dichiarazione da inviare al comune. I giudici tributari vanno in ordine sparso sull'agevolazione Ici e Imu in caso di mancata comunicazione all'amministrazione comunale delle informazioni necessarie sulla concessione dell'immobile in comodato d'uso gratuito. La Ctr Palermo, sezione XIV, con la sentenza 2804 del 9 luglio 2018, in controtendenza rispetto ad altri giudici di merito, ha stabilito che il contribuente non ha diritto a fruire dei benefici fiscali se non comunica al comune che l'immobile è stato concesso in comodato al figlio. Sempre in tema di agevolazioni, in senso contrario la Ctp Reggio Emilia (sentenza 93/2018) ha ritenuto irrilevante l'omessa comunicazione per l'immobile affittato a canone concordato, per il quale è previsto sconto Imu del 25%.

Sergio Trovato