

NOTA INFORMATIVA N. 7/2019

TASSAZIONE RIDOTTA DEGLI UTILI REINVESTITI PER L'ACQUISIZIONE DI BENI MATERIALI STRUMENTALI E PER L'INCREMENTO DELL'OCCUPAZIONE. PROROGA DELL'IPERAMMORTAMENTO.

La legge di bilancio introduce un complicato regime di tassazione ridotta degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali e/o per l'incremento dell'occupazione rivolto a società, enti ed imprenditori individuali e sostituisce il superammortamento e l'ACE. Prorogato con limitazioni l'iperammortamento.

1. Tassazione ridotta degli utili reinvestiti in beni strumentali e personale

La L. 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), art. 1, co. 28-34, prevede, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, la riduzione di nove punti percentuali:

- dell'aliquota Ires (dal 24% al 15%) per le società di capitali e gli enti;
- delle aliquote progressive Irpef, a partire da quella più elevata, per snc, sas e imprese individuali;
- per l'importo corrispondente agli utili del periodo d'imposta precedente accantonati a riserve disponibili (e quindi esclusi, ad esempio, gli utili accantonati a riserve per utili su cambi non realizzati o per valutazione delle partecipazioni con il metodo del patrimonio netto¹) al netto delle riduzioni del patrimonio netto con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci;

fino ad un massimo pari alla sommatoria di:

- a) ammortamenti o quote capitale dei canoni di leasing, deducibili, dei beni strumentali materiali nuovi (esclusi immobili e mezzi di trasporto concessi in uso promiscuo ai dipendenti) acquisiti, nonché realizzati, completati o ampliati/ammodernizzati² in ciascun periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, destinati a strutture situate in Italia;
- b) costo del personale dipendente assunto a tempo determinato o indeterminato dal 30.9.2018.

Entrambi i parametri non devono però superare alcuni limiti.

L'importo degli ammortamenti non può essere superiore alla differenza tra il costo fiscale di tutti i beni strumentali (anche detenuti in leasing) al termine del periodo d'imposta, al lordo delle quote di ammortamento dei nuovi investimenti dedotte nell'esercizio, e il costo fiscale di tutti i beni strumentali al termine del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018, assunto al netto delle quote di ammortamento (o delle quote capitale di canoni di leasing) dedotte. Ai fini dell'agevolazione, l'ammortamento (di norma dimezzato) si calcola solo sugli acquisti effettuati nell'ultimo esercizio.

Esempio: costo fiscale netto beni 31.12.18: 300.000; costo per investimenti 2019: 100.000; ammortamenti 2019: 30.000 di cui 12.500 relativi ai nuovi beni.

L'importo di investimenti da considerare per il 2019 è pari agli ammortamenti di 12.500 in quanto non superiori alla differenza di 82.500 ((300.000+100.000-17.500) -300.000)).

¹ Si ritiene che una riserva originariamente non disponibile debba essere computata ai fini dell'agevolazione nell'esercizio in cui viene meno l'indisponibilità.

² In questo caso l'ammortamento imputabile quale investimento dovrebbe essere pari alla quota riferibile all'incremento realizzato nel periodo di riferimento.

Il **costo del personale dipendente** non può essere superiore, per ciascun periodo d'imposta, alla differenza tra il costo del personale classificabile nelle voci B9) e B14) del conto economico rispetto a quello rilevato nel bilancio chiuso nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 (al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate o collegate o facenti capo, anche per interposta persona, allo stesso soggetto). Per i soggetti che assumono la qualifica di datore di lavoro a decorrere dal 1° ottobre 2018, ogni lavoratore dipendente assunto costituisce incremento della base occupazionale.

E' inoltre richiesto il rispetto di tre condizioni: il personale deve essere destinato per la maggior parte del periodo d'imposta a strutture produttive localizzate in Italia; il numero medio dei lavoratori impiegati nell'esercizio di attività commerciali (e quindi non per le attività istituzionali degli enti del terzo settore) al termine di ciascun periodo d'imposta deve essere superiore al numero dei lavoratori dipendenti alla data del 30 settembre 2018; il datore di lavoro deve rispettare le norme in materia di salute e sicurezza dei lavoratori.

È previsto un meccanismo di riporto:

- dell'eccedenza inutilizzata dell'agevolazione, qualora fosse superiore al reddito complessivo;
- dell'eccedenza degli utili accantonati a riserva rispetto alla somma degli ammortamenti in beni strumentali e del costo del personale;
- dell'eccedenza della somma degli ammortamenti in beni strumentali e del costo del personale rispetto agli utili accantonati a riserva.

Esempio di calcolo dell'agevolazione: utile 2018 accantonato a riserve disponibili (utili a nuovo e riserva legale): 100.000; somma (di seguito la "Somma") di investimenti (12.500) e costo del personale (20.000) = 32.500; imponibile 2019: 180.000.

L'agevolazione si calcola sulla Somma in quanto inferiore all'utile accantonato. Il risparmio Ires è quindi pari a $32.500 \times 9\% = 2.925$.

L'eccedenza dell'utile accantonato rispetto alla Somma, pari a 67.500 (100.000-32.500), potrà essere computata ad aumento dell'utile accantonato a riserva dell'esercizio successivo, qualora lo stesso sia inferiore alla Somma.

L'agevolazione sugli utili reinvestiti:

- è temporalmente cumulabile con il superammortamento, valido ancora per i beni consegnati entro il 30 giugno 2019, e di cui, entro il 31 dicembre 2018, era stato pagato un acconto pari almeno al 20%; per il periodo successivo l'agevolazione non è stata rinnovata;
- sostituisce l'ACE, che si applica fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2018, salva la possibilità, per i periodi d'imposta successivi, di utilizzare sino ad esaurimento le eccedenze non sfruttate;
- è cumulabile con l'iperammortamento, che è prorogato con limitazioni (si veda successivo § 2).

A tutta evidenza, si tratta di un'agevolazione di cui è difficile predeterminare i benefici sulla riduzione della tassazione (a fronte di un risparmio certo del 7,2% garantito dal superammortamento), che dipende da numerose variabili e dall'intreccio di dati contabili, fiscali e giurislavoristici, con la conseguenza di comprometterne l'effetto incentivante agli investimenti.

Nell'esempio soprariportato, il superammortamento avrebbe garantito un risparmio di € 7.200 ($100.000 \times 30\% \times 24\%$), a fronte di un risparmio ora pari ad euro 2.925 (anche considerando l'agevolazione per incremento del costo del personale).

2. Proroga dell'iperammortamento

L'art. 1, co. 60 - 61 della legge di bilancio 2019, prevede l'estensione dell'agevolazione dell'iperammortamento anche agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2019, nonché a quelli eseguiti fino al 31.12.2020 a condizione che entro il 31 dicembre 2019 sia stato pagato un acconto del 20% e che vi sia stata l'accettazione dell'ordine da parte del venditore.

La misura della maggiorazione (finora pari al 150%) ai fini del calcolo degli ammortamenti e dei canoni di leasing deducibili del costo di acquisizione dei beni strumentali materiali nuovi destinati a strutture produttive situate in Italia diventa variabile in base ai seguenti scaglioni:

- ✓ 170% sugli investimenti fino ad un importo di 2,5 milioni di euro;
- ✓ 100% sugli investimenti oltre all'importo di 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- ✓ 50% sugli investimenti oltre all'importo di 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro;
- ✓ nessuna agevolazione sugli investimenti per la parte eccedente euro 20 milioni.

Per i soggetti che fruiscono dell'iper ammortamento, è stata confermata anche la maggiorazione del 40% per gli investimenti in beni immateriali (quali software, sistemi, piattaforme e applicazioni ed inclusi i canoni per l'accesso a tali beni mediante soluzioni di *cloudcomputing*).

Sono applicabili le disposizioni della precedente versione dell'agevolazione in relazione alle esclusioni, alla determinazione del costo agevolabile, alla decorrenza, alla documentazione e alla revoca (cfr. *nota informativa 4/2018*).

25 gennaio 2019