Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

34

11 settembre 2017

Incentivi fiscali e procedure di ***tax compliance*** per chi vive e investe in Italia

Semplificazione dei modelli per gli **studi di settore**

Aggiornamento delle regole attuative per l'**ACE**

Rimborso delle **spese telefoniche** per i lavoratori dipendenti: è sempre tassabile?

Credito IVA maturato dai fondi di investimento immobiliari

Nuovo regime fiscale dell'**impresa sociale**

Definizione delle **liti pendenti**: strumenti per avvalersi della procedura

Antiriciclaggio: sanzioni proporzionate alla gravità delle violazioni

Determinazione del reddito delle **società non residenti** senza stabile organizzazione

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco
in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale il fisco a soli 13,00 euro in più.

SCARICA GRATIS LA APP
edicola professionale

Contiene I.P.

Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

ISSN 1124-9307

Cod. 218108
Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Smetti di guardarti intorno.

Y14ETBN NoRisk

www.fare.it

No Risk
Visure

L'unico portale italiano di business information per sapere tutto e subito.

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.
- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.
- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.
- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

POWERED BY
Cerved | IC InfoCamere | RIBES

Scopri di più su
www.noriskvisure.it

Wolters Kluwer

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti
Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani
Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli
Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo
Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli
Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro
Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle
Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto
Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani
Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni
Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani
Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri
Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio
Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo
Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio
Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes
Dottore commercialista

Massimo Miani
Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza
Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce
Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio
Avvocato in Roma

Alessandro Sura
Dottore commercialista

Stefano Trettel
Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente
Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

Wolters Kluwer

Via Dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.
Rivista settimanale - Anno XLI

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

il fisco

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164
(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista *"il fisco"* PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "*il fisco*", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "*non trasferibile*" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati.
Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita.
Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Approfondimento

Collaborazione Fisco-contribuente

Incentivi fiscali e procedure di *tax compliance* per chi vive e investe in Italia
di Gaetano Scala e Alessia Di Bella 3207

Accertamento

Semplificazione dei modelli per gli studi di settore in vista del prossimo abbandono
di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarenghi 3219

Redditi di impresa

Le nuove regole attuative per l'agevolazione Ace
di Luca Gaiani 3224

Redditi di lavoro dipendente

Sempre tassabile il rimborso delle spese telefoniche per i lavoratori dipendenti?
di Giuseppe Marianetti 3231

IVA

Rimborso del credito IVA maturato dai fondi di investimento immobiliari e verifica dei carichi pendenti
di Giorgio Infranca 3236

Terzo settore

Il nuovo regime fiscale dell'impresa sociale
di Gabriele Sepio e Fabio Massimo Silvetti 3240

Processo tributario

Definizione delle liti pendenti: strumenti attuativi minimi per avvalersi della procedura
di Luigi Lovecchio 3245

Antiriciclaggio

Antiriciclaggio: sanzioni proporzionate alla gravità delle violazioni
di Valerio Vallefuoco 3252

Fiscalità internazionale

Determinazione del reddito delle società non residenti senza stabile organizzazione
di Tamara Gasparri 3259

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposte indirette - Agevolazioni - Agevolazioni tributarie a favore della piccola proprietà contadina - Concessione in affitto del fondo rustico - Perdita delle agevolazioni tributarie
(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Mocci - Ord. n. 13426 del 27 aprile 2017, dep. il 26 maggio 2017) con commento di Fabio Gallio 3266

Reati tributari - Dichiarazione infedele - Amministratore di fatto - Imputabilità
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Cavallo, Est. Cerroni - Sent. n. 31906 del 20 gennaio 2017, dep. il 3 luglio 2017) con commento di Camillo Beccalli 3269

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Riscossione - Compensazioni - IVA indebitamente corrisposta su acquisto immobiliare assoggettabile a imposta di registro - Compensazione del credito IVA con il debito per l'imposta di registro - Esclusione
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Scarcella - Sent. n. 16532 del 13 giugno 2017, dep. il 5 luglio 2017) con commento di Pierluigi Antonini **3272**

Reati tributari - Omesso versamento di ritenute dovute o certificate - Riforma del 2015 - Innalzamento delle soglie di punibilità - Abrogazione parziale della precedente fattispecie criminosa - Revoca in sede esecutiva delle condanne emesse in vigenza della precedente disciplina - Necessità
(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Savani, Est. Aceto - Sent. n. 34362 dell'11 maggio 2017, dep. il 13 luglio 2017) (stralcio) con commento di Ciro Santoriello **3278**

Imposta di registro - Scioglimento della comunione - Assegnazione del bene in natura a un condividente e versamento agli altri di somme pari al valore delle quote - Aliquota di divisione - Applicabilità
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Di Iasi, Est. Carbone - Sent. n. 17512 del 13 giugno 2017, dep. il 14 luglio 2017) con commento di Stefano Baruzzi **3281**

Accertamento - Accertamenti bancari - Lavoratori autonomi - Prelevamenti - Presunzione di imponibilità - Insussistenza - Versamenti - Rilevanza
(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Bielli, Est. Luciotti - Sent. n. 19806 del 30 gennaio 2017, dep. il 9 agosto 2017) con commento di Alessandro Borgoglio. **3284**

Commissioni tributarie

Tributi locali - IMU - Agevolazioni per i terreni agricoli - Società cooperative di lavoro agricolo - Applicabilità - Possesso dei requisiti di legge - Necessità
(COMMISSIONE TRIBUTARIA REGIONALE di Bologna, Sez. I, Pres. Ioffredi, Est. Truffelli - Sent. n. 1835 del 5 giugno 2017, dep. il 6 giugno 2017) con commento di Antonio Piccolo **3288**

IVA - Prestazioni di servizi - Montaggio di arredi - Territorialità - Luogo di ubicazione dell'immobile al quale gli arredi sono destinati - Rilevanza - Controparti italiane - Fattura ricevuta dal committente senza IVA - Obbligo di regolarizzazione in capo al committente - Insussistenza
(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. XVIII, Pres. Citro, Est. D'Arcangelo - Sent. n. 4099 del 19 maggio 2017, dep. il 13 giugno 2017) con commento di Marco Peirolo **3292**

Rassegna della settimana

a cura di Alessandro Borgoglio **3296**

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 13426 del 27.04.2017, dep. il 26.05.2017 (Sez. VI civ.-T.) (Ord.) **3266**
n. 31906 del 20.01.2017, dep. il 3.07.2017 (Sez. III pen.) **3269**
n. 16532 del 13.06.2017, dep. il 5.07.2017 (Sez. trib.) **3272**
n. 34362 dell'11.05.2017, dep. il 13.07.2017 (Sez. III pen.) **3278**
n. 17512 del 13 giugno 2017, dep. il 14 luglio 2017 (Sez. trib.) **3281**
n. 19806 del 30.01.2017, dep. il 9.08.2017 (Sez. trib.) **3284**

Commissioni tributarie

Bologna, n. 1835 del 5.06.2017, dep. il 6.06.2017 (Sez. I) **3288**
Milano, n. 4099 del 19.05.2017, dep. il 13.06.2017 (Sez. XVIII) **3292**

Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla banca dati fisconline

il fisco

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Incentivi fiscali e procedure di *tax compliance* per chi vive e investe in Italia

di Gaetano Scala e Alessia Di Bella (*)

È troppo facile dire che in Italia la pressione fiscale è elevata e che l'Amministrazione finanziaria ostacola gli investimenti. O, meglio, è un po' sbrigativo. Se si estrapolano dal complesso ordinamento italiano le norme relative alle agevolazioni fiscali finalizzate a promuovere gli investimenti e quelle relative alle forme di dialogo preventivo con l'Agenzia delle entrate ci si rende conto che esiste (anche) un'altra realtà. Ci si rende conto, infatti, che la combinazione degli strumenti di *tax compliance* e delle agevolazioni fiscali consente agli investitori, soprattutto non residenti, che intendano promuovere nuove iniziative economiche nel territorio italiano di accedere a più elevati livelli di certezza del diritto tributario a fronte di un più basso livello di tassazione.

1. Premessa

L'obiettivo di rilanciare l'economia del Paese e di incentivare gli investimenti nel territorio dello Stato è stato perseguito dal legislatore attraverso una serie di misure volte a valorizzare il peso della variabile tributaria quale elemento determinante per orientare gli operatori nell'effettuazione delle proprie scelte (1).

Il percorso diretto al raggiungimento di tali finalità si è articolato seguendo due matrici, l'una di carattere sostanziale, improntata al riconoscimento di agevolazioni fiscali dirette alle imprese ed alle persone fisiche (nel tentativo di attrarre in Italia, oltre al capitale industriale e finanziario, anche il capitale umano), e l'altra di carattere procedurale, nella quale hanno trovato la propria genesi ed implementazione istituti e strumenti di *tax compliance*.

Appartengono alle **misure di tipo sostanziale** che guardano al mondo dell'impresa il regime *Patent Box*, l'aiuto alla crescita economica, il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, il super e l'iper-ammortamento (2). Fra le misure di attrazione del "capitale umano",

(*) Agenzia delle entrate - Ufficio Interpelli nuovi investimenti.

(1) Con il presente lavoro si intende illustrare le politiche fiscali finalizzate all'attrazione degli investimenti. Si ritiene opportuno anche ricordare che, in generale, la politica di attrazione degli investimenti dall'estero costituisce il *focus* del "Comitato Interministeriale per l'attrazione degli investimenti" istituto con il D.L. n. 133 del 12 settembre 2014 (recante "Misure urgenti per l'apertura dei cantieri, la realizzazione delle opere pubbliche, la digitalizzazione del Paese, la semplificazione burocratica, l'emergenza del dissesto idrogeologico e per la ripresa delle attività produttive": c.d. sblocca Italia), convertito dalla Legge 11 novembre 2014, n. 164.

Così come è importante ricordare che in data 13 giugno 2017 si è tenuto a Roma, presso il Ministero degli Affari esteri e della Cooperazione internazionale l'evento "Investire in Italia: quadro normativo ed istituzionale per gli investimenti esteri", organizzato dallo stesso Ministero, con il Ministero dello Sviluppo economico, il Ministero dell'Economia e delle Finanze e la Conferenza delle Regioni e delle Province Autonome.

(2) Si segnala anche l'introduzione ad opera della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Bilancio 2017; art. 1, comma 24) della disciplina concernente il nuovo Gruppo IVA.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

vanno inserite quelle volte ad incentivare l'acquisizione della residenza italiana da parte di persone fisiche esercenti attività professionali e qualificate (docenti e ricercatori; *manager* e professionisti) e di persone fisiche con alta capacità di spesa (regime dei nuovi residenti). Costituisce un collegamento trasversale fra il mondo delle imprese e la fiscalità delle persone fisiche la nuova disciplina di favore prevista per i piani individuali di risparmio, che canalizza il risparmio privato di medio/lungo termine al sostegno della crescita economica delle imprese.
Nel solco delle **misure di tipo procedurale** si inseriscono le recenti iniziative adottate con l'obiettivo di promuovere l'anticipazione del contraddittorio fra contribuenti ed Agenzia delle entrate, consistenti nella riforma degli accordi preventivi per le imprese con attività internazionale e nell'introduzione del regime di adempimento collaborativo e dell'interpello sui nuovi investimenti.

2. Incentivi fiscali destinati alle imprese

2.1. Attrazione degli *asset* immateriali verso l'Italia: il regime *Patent Box*

Il regime opzionale di tassazione agevolata denominato *Patent Box* (3) risponde all'esigenza di stimolare lo sfruttamento e lo sviluppo della proprietà intellettuale in Italia, incentivando gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo ed incrementando la competitività e la crescita delle imprese.
Come noto, sul modello di altri Stati europei ed in coerenza con *standard* internazionali condivisi, il beneficio si traduce nella **parziale detassazione** (nella misura del 50%) dei **redditi derivanti dallo sfruttamento diretto o indiretto della proprietà intellettuale** (4). Sono dunque coperti dal *bonus* i profitti derivanti dalla cessione o dall'utilizzo dei beni immateriali (*software* protetti da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni giuridicamente tutelabili, relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico), al netto dei relativi costi, e quelli derivanti dalla concessione in uso degli stessi (quali i canoni percepiti dal contribuente, al netto dei costi fiscalmente rilevanti - diretti e indiretti - ad essi connessi). In ordine alla tipologia di beni immateriali potenzialmente agevolabili, con il D.L. 24 aprile 2017, n. 50, convertito dalla Legge 21 giugno 2017, n. 96, sono stati espunti dal novero degli *asset* i marchi d'impresa, per allineare la normativa nazionale ai dettami OCSE (5).
Al fine di determinare il beneficio, assume rilievo il c.d. ***nexus approach*** (6) che individua un collegamento diretto fra le attività di ricerca e sviluppo svolte ed i beni immateriali conseguiti, e fra questi ultimi ed il reddito agevolabile da essi ritraibile.
L'applicazione del regime *Patent Box* richiede, da parte dei contribuenti, la presentazione all'Agenzia delle entrate di un'istanza diretta alla conclusione di un **accordo preventivo vincolante** fra le parti, ai sensi dell'art. 31-*ter* del D.P.R. n. 600/1973 (7).
Tale accordo preventivo:
i) in caso di **utilizzo diretto** dei beni immateriali, è obbligatorio e diretto "alla preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa o della perdita";
ii) in caso di **sfruttamento indiretto** del bene nell'ambito di operazioni infragruppo, è facoltativo e volto alla "preventiva definizione, in contraddittorio, dei metodi e dei criteri di calcolo dei redditi derivanti dall'utilizzo dei beni" intangibili;
iii) è facoltativo se diretto alla "preventiva definizione dei metodi e dei criteri di calcolo delle plusvalenze (...)" (8) (escluse dal reddito di impresa) realizzate nell'ambito di **operazioni fra parti correlate**.

(3) La disciplina in commento è recata dall'art. 1, commi da 37 a 45, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Stabilità 2015), come modificato dall'art. 5 del D.L. 24 gennaio 2015, n. 3, convertito dalla Legge 24 marzo 2015, n. 33. I primi chiarimenti sulla disciplina sono stati forniti con circolare n. 36/E del 1° dicembre 2015; a seguire, con circolare n. 11/E del 7 aprile 2016, sono state date ulteriori indicazioni in ordine al regime agevolativo di cui trattasi, sulle quali cfr. "Speciale *Patent Box* sui chiarimenti dell'Agenzia", in *il fisco,* n. 18/2016.

(4) Così il comma 39 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014.

(5) La disposizione si applica solo *pro futuro*: cfr. comma 2 dell'art. 56 del citato D.L.

(6) Cfr. comma 41 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014.

(7) Cfr. comma 39, art. 1, secondo periodo, della Legge n. 190/2014.

(8) Cfr. Provvedimento Direttoriale Prot. n. 2015/154278 del 1° dicembre 2015.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

Il beneficio è garantito ai **titolari di reddito di impresa** che svolgono attività di ricerca e sviluppo collegate ai beni immateriali (società commerciali; imprenditori individuali; altri enti, diversi dalle società, svolgenti attività d'impresa). Anche i **soggetti non residenti** che abbiano in Italia una stabile organizzazione sono inclusi fra i beneficiari del regime di cui trattasi, laddove risiedano in un Paese con il quale l'Italia abbia concluso un accordo per evitare la doppia imposizione e che garantisca l'effettivo scambio di informazioni (9).
Oltre a produrre effetti in termini di detassazione del reddito prodotto in conseguenza dell'utilizzo (diretto o indiretto) degli *intangibles*, l'esercizio dell'opzione rileva anche ai fini della determinazione del valore della produzione netta di cui al D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (10).

2.2. Valorizzazione della ricerca come motore dell'economia: il credito d'imposta R&S

Perseguendo la finalità di incentivare gli investimenti realizzati dai contribuenti nelle attività di ricerca e sviluppo, il legislatore ha introdotto un **credito d'imposta pari al 50% della spesa incrementale** annua sostenuta per le anzidette attività rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi di imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (2012, 2013 e 2014).
L'attuale disciplina del credito d'imposta risulta dalle modifiche normative apportate dall'art. 1, comma 35, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (11), che ha sostituito integralmente l'art. 3 del D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (12), nonché dalle novità introdotte dalla Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (13).
I contribuenti ammessi sono legittimati ad utilizzare il credito d'imposta in argomento in **compensazione** nel pagamento delle imposte dovute (anche locali) e dell'IVA, nonché dei contributi di previdenza sociale ed assistenziale.
Inoltre, la disciplina in commento prevede che il credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e non assume rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile IRAP.
Il credito d'imposta spetta a **qualsiasi impresa** (indipendentemente dalla relativa forma giuridica, dal settore economico in cui opera, nonché dal regime contabile adottato) che effettui investimenti in attività di R&S, nonché alle **stabili organizzazioni** in Italia di soggetti non residenti, a condizione che tali ultimi svolgano attività qualificate sulla base di accordi conclusi con società residenti in Paesi appartenenti all'UE, aderenti allo Spazio Economico Europeo (SEE) oppure in Paesi terzi con cui sia in vigore uno strumento convenzionale per lo scambio di informazioni.
Il diritto al beneficio è riconosciuto ai soggetti che dimostrino di aver investito nelle attività di R&S eleggibili (14) (quali la ricerca fondamentale, la ricerca industriale e lo sviluppo sperimentale). Tali soggetti devono sostenere una spesa annua pari ad almeno 30.000 euro, mentre l'importo massimo del credito d'imposta spettante su base annuale è pari a 20 milioni di euro. Ai fini dell'agevolazione, le spese devono essere sostenute dai soggetti ammessi al beneficio fra il 2015 ed il 2020.
Le **tipologie di investimento agevolabili** sono: costi per personale impiegato nell'attività di ricerca; quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio; spese relative a contratti di ricerca c.d. *extra-muros*, stipulati con Università, enti di ricerca ed altre imprese, comprese le *start-up* innovative di cui all'art. 25 del D.L. 18 ottobre 2012, n. 179; spese di acquisizione delle competenze tecniche e privative industriali.
Il credito d'imposta è una misura di carattere generale; i contribuenti possono beneficiarne congiuntamente ad altri incentivi, a meno che la disciplina di questi ultimi non ponga espressamente un divieto di cumulo. In ogni caso, la somma del credito d'imposta e degli altri incentivi, connessi alle medesime spese ammissibili, non può eccedere i predetti costi eleggibili (15).

(9) In tal senso depone il comma 38 dell'art. 1 della Legge n. 190/2014.
(10) Art. 1, comma 43, della Legge n. 190/2014.
(11) Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministero dello Sviluppo economico, del 27 maggio 2015, sono state adottate disposizioni applicative. Cfr. circolari n. 5/E del 16 marzo 2016 e n. 13/E del 27 aprile 2017 (elaborate d'intesa con il MISE); K. Caruso e S. Di Donato, "Credito di imposta R&S: spese ammissibili e corretti adempimenti documentali", in *il fisco*, n. 23/2017, pag. 2217.
(12) Convertito dalla Legge 21 febbraio 2014, n. 9.
(13) Legge di bilancio 2017.
(14) Le attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito sono individuate dall'art. 3, comma 4, del D.L. n. 145/2013.
(15) Risoluzione n. 12/E del 25 gennaio 2017.

Anteprima - Copyright Wolters Kluwer Italia s.r.l.

2.3. Rafforzamento patrimoniale delle imprese: l'Aiuto alla Crescita Economica (ACE)

L'agevolazione è stata introdotta (16) per promuovere la **capitalizzazione delle imprese** e perequare il trattamento fiscale tra le imprese che si finanziano con capitale di debito e quelle che si finanziano con capitale proprio.

L'ACE comporta una **deduzione dal reddito complessivo netto** dichiarato dell'importo corrispondente al rendimento nozionale del nuovo capitale proprio. Ai fini della deduzione assume rilevanza l'incremento rispetto al patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Il **rendimento del nuovo capitale** proprio, secondo quanto stabilito dall'art. 7 del D.L. n. 50/2017, come modificato in sede di conversione, è così determinato: dall'ottavo periodo d'imposta (vale a dire dal 2018) l'aliquota percentuale è pari all'1,5%; in via transitoria, per il primo triennio di applicazione, l'aliquota è fissata al 3%; per i periodi d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, al 31 dicembre 2015, al 31 dicembre 2016 e al 31 dicembre 2017 l'aliquota è fissata, rispettivamente, al 4%, al 4,5%, al 4,75% e all'1,6%.

L'incentivo compete a: società di capitali residenti; imprenditori individuali residenti; società di persone residenti; altri enti commerciali residenti; stabili organizzazioni in Italia di società ed enti non residenti.

L'**incremento di capitale proprio** cui applicare il rendimento figurativo è determinato dalla somma algebrica dei seguenti incrementi e decrementi patrimoniali (17):

- **incrementi**: conferimenti in denaro; utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili;
- **decrementi**: riduzioni di patrimonio netto derivanti da attribuzione ai soci, a qualsiasi titolo effettuate.

2.4. Super ed iper-ammortamento per il rinnovamento dell'impresa

Le previsioni in commento agevolano gli **investimenti delle imprese in beni strumentali materiali ed immateriali nuovi**, consentendo una maggiorazione del costo di acquisizione degli stessi, con l'intento di stimolare l'ammodernamento dei beni capitali dell'impresa, nonché di favorire la trasformazione tecnologica e digitale delle aziende manifatturiere italiane in chiave "Industria 4.0" (18).

I benefici si traducono in una maggiorazione del costo di acquisizione di determinati beni ai fini della deduzione fiscale delle quote di ammortamento.

In particolare, il **super-ammortamento**, introdotto con Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (19), mira ad agevolare gli acquisti di beni materiali strumentali nuovi effettuati da imprese e da soggetti esercenti arti e professioni. Tali soggetti possono, quindi, maggiorare il costo di acquisizione di detti beni del 40% ai soli fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing*. Con la citata Legge n. 232/2016 è stata disposta la "proroga" (20) dell'incentivo *de quo*, fino a ricomprendere gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 (o, al ricorrere di determinate condizioni, fino al 30 giugno 2018) (21).

Alla citata Legge di stabilità 2017 (22) si deve l'introduzione di una maggiorazione del costo di acquisizione in misura "rafforzata": l'**iper-ammortamento**. A differenza del super-ammortamento, tale incentivo compete in via esclusiva ai titolari di reddito d'impresa (sono esclusi i titolari di reddito da lavoro autonomo) e concerne gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o, ricorrendo talune condizioni, al 30 settembre 2018) che siano funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale secondo il modello promosso dal Governo per la crescita industriale ("Industria 4.0"). Gli acquisti devono, quindi, avere ad oggetto beni ad elevatissima tecnologia (elencati nell'allegato A alla Legge di bilancio 2017) ed interconnessi (23). La maggiorazione è riconosciuta nella misura del 150% del costo di acquisizione.

(16) Art. 1 del D.L. 6 dicembre 2011, n. 201, convertito dalla Legge 22 dicembre 2011, n. 214. Cfr. Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze 3 agosto 2017 e circolari n. 12/E del 23 maggio 2014 e n. 21/E del 3 giugno 2015.

(17) Art. 5 del D.M. 3 agosto 2017.

(18) Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017.

(19) Stabilità 2016, art. 1, comma 91.

(20) Art. 1, comma 8, della Legge n. 232/2016.

(21) L'agevolazione è riconosciuta anche agli acquisti effettuati "entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione" (art. 1, comma 8, Legge di stabilità 2017).

(22) Art. 1, commi da 9 a 13, della Legge n. 232/2016; il comma 9 è stato modificato dall'art. 14, comma 1, lett. a) e b), del D.L. n. 91/2017 convertito dalla Legge n. 123/2017.

(23) La maggiorazione compete se i beni materiali e immateriali di cui trattasi rispettano il requisito della "interconnessione" al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.