

# BOLLETTINO TRIBUTARIO d'informazioni

quindicinale di dottrina legislazione giurisprudenza consulenza

## in questo numero

dal 1933 al servizio dei contribuenti

**Dialogo sugli ultimi tempi, ovvero: quant'è bella una lettura quando è bella la scrittura**  
(Avv. Valdo Azzoni) pag. 1607

**Brevi riflessioni sulla fiscalità delle *start up* e delle piccole e medie imprese innovative**  
(Prof. Valerio Ficari) pag. 1610

**Le agevolazioni per gli investimenti delle imprese nella legge di bilancio 2019**  
(Avv. Lorenzo Pennesi) pag. 1615

**Gli "interessi" negativi sui depositi di denaro**  
(Dott. Giancarlo Pavanello) pag. 1624

**Imposte e tasse - Autotutela - Esercizio legittimo del potere di autotutela da parte dell'Amministrazione finanziaria - Limiti e condizioni - Costatazione di un profilo di illegittimità originaria dell'atto da annullare - Insufficienza - Sussistenza di un nuovo interesse pubblico all'annullamento di un atto illegittimo - Necessità - Diritti sorti in capo al contribuente dal primo atto illegittimo - Possono costituire un limite all'esercizio del potere di autotutela**  
(Commissione prov. di Pesaro 8 aprile 2019, n. 135) pag. 1661

**Accertamento imposte sui redditi e IVA - Accertamento - Prove illegittimamente acquisite - Inutilizzabilità ai fini dell'accertamento tributario - Non sussiste - Potere degli Uffici finanziari e del giudice tributario di avvalersene a fini meramente fiscali - Sussiste - Limiti e condizioni**  
(Corte di Cassazione 15 gennaio 2019, ord. n. 673  
con nota di Carlo Salvatore) pag. 1666

**IRPEF e IRAP - Redditi di impresa e diversi - Proventi da dismissione di opere d'arte collezionate ed acquistate nel corso di un lungo arco di tempo - Attività commerciale - Esclusione - Imponibilità - Non sussiste**  
(Commissione reg. del Piemonte 18 settembre 2018, n. 1412  
con nota di Annalisa Pace) pag. 1672

**ICI - Esenzioni - Immobili intestati ad una società semplice e utilizzati quali abitazioni principali dai soci - Esenzione dall'imposta di cui all'art. 1 del D.L. n. 93/2008 - Non spetta**  
(Corte di Cassazione 24 settembre 2019, n. 23679  
con nota di Luigi Lovecchio) pag. 1677



30 - 11 - 2019

anno ottantaseiesimo

Spedizione in a.p. - 45% - art. 2 comma 20/b  
legge 662/96 - Filiale di Piacenza

ISSN 0006-6893

# sommario

	Pag.
<b>indice analitico</b>	
<b>Dottrina</b> — Detraibilità dell’IVA assolta sulle spese sostenute per servizi infragruppo resi da soggetti esteri - Norma di comportamento n. 205 dell’Associazione Dottori Commercialisti di Milano (ADC Milano).....	1626
— Dialogo sugli ultimi tempi ovvero: quant’è bella una lettura quando è bella la scrittura (Azzoni Valdo e Salvatores Carlo).....	1607
— Brevi riflessioni sulla fiscalità delle start-up e delle pmi innovative (Ficari Valerio)..	1610
— La Corte di Cassazione nega l’esenzione dall’ICI sugli immobili intestati ad una società semplice utilizzati come abitazione principale dai soci - Nota a sentenza Corte Cass. 24.9.2019, n. 23679 (Lovecchio Luigi).....	1679
— Ancora sulle cessioni di opere d’arte: mera dismissione o attività d’impresa? - Nota a sentenza Comm. reg. Piemonte 18.9.2018, n. 1412 (Pace Annalisa).....	1674
— Gli “interessi” negativi sui depositi di denaro (Pavanello Giancarlo).....	1624
— Le agevolazioni per gli investimenti delle imprese nella legge di bilancio 2019 (Pennesi Lorenzo).....	1615
— Appunti in tema di utilizzabilità nel processo tributario di prove illegittimamente acquisite nell’ambito di una verifica fiscale con accesso domiciliare non autorizzato - Nota a ordinanza Corte Cass. 15.1.2019, n. 673 (Salvatores Carlo).....	1668
<b>Procedimento</b> — Autotutela - Intervento del Garante del contribuente - Richiesta di annullamento dell’atto illegittimo da parte del Garante - Mancato accoglimento da parte dell’Agenzia delle entrate - Responsabilità aggravata dell’Agenzia delle entrate ex art. 96 c.p.c. - Può conseguire (Comm. prov. Pesaro 8.4.2019, n. 135).....	1661
— Autotutela - Sindacato giurisdizionale sul potere di autotutela dell’Amministrazione finanziaria - Sussiste (Comm. prov. Pesaro 8.4.2019, n. 135).....	1661
<b>Imposte e tasse</b> — Agevolazioni tributarie - Credito di imposta - Credito d’imposta per le spese di formazione del personale dipendente nel settore delle tecnologie previste dal Piano nazionale industria 4.0, di cui all’art. 1, commi da 46 a 55, della legge n. 205/2017 ved. articolo di Pennesi Lorenzo, “Le agevolazioni per gli investimenti delle imprese nella legge di bilancio 2019”.....	1615
— Autotutela - Annullamento d’ufficio di un atto illegittimo - Termini - Deve essere effettuato entro 18 mesi dall’adozione del provvedimento viziato - Violazione di tale termine - Illegittimità dell’azione dell’Amministrazione finanziaria - Conseguenze (Comm. prov. Pesaro 8.4.2019, n. 135).....	1661
— Autotutela - Esercizio legittimo del potere di autotutela da parte dell’Amministrazione finanziaria - Limiti e condizioni - Constatazione di un profilo di illegittimità originaria dell’atto da annullare - Insufficienza - Sussistenza di un nuovo interesse pubblico all’annullamento di un atto illegittimo - Necessita - Diritti sorti in capo al contribuente dal primo atto illegittimo - Possono costituire un limite all’esercizio del potere di autotutela (Comm. prov. Pesaro 8.4.2019, n. 135).....	1661
— Autotutela - Garante del contribuente - Ha natura di organo pubblico connotato da terzietà rispetto all’Amministrazione finanziaria e al contribuente - Istituzione del Garante del contribuente con funzioni di “arbitraggio” per garantire l’imparzialità della pubblica Amministrazione (Comm. prov. Pesaro 8.4.2019, n. 135).....	1661
— Autotutela - Revoca di un atto di annullamento da parte dell’Amministrazione finanziaria - Limiti e condizioni - Individuazione - Efficacia retroattiva della revoca - Non sussiste (Comm. prov. Pesaro 8.4.2019, n. 135).....	1661

- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Contribuente che ha ricevuto la notifica di un avviso di rettifica e liquidazione dell'Agenzia delle entrate di maggiori imposte di registro, ipotecaria e catastale - Fattispecie (Risp. interpello 24.5.2019, n. 156)..... 1633
- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Definizione agevolata delle controversie pendenti davanti alla Corte di Cassazione e relative agli avvisi di accertamento per determinati periodi di imposta, le cui somme iscritte a ruolo in pendenza di giudizio sono state oggetto di definizione agevolata dei carichi, con procedimento avviato ma non ancora concluso - Fattispecie (Risp. interpello 22.5.2019, n. 154)..... 1634
- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Promozione di quattro giudizi pendenti avanti la competente Commissione tributaria provinciale, aventi ad oggetto il recupero a tassazione ai fini IRES e IRAP delle quote di ammortamento del know how, in ciascun periodo d'imposta oggetto di verifica - Fattispecie (Risp. interpello 27.5.2019, n. 158)..... 1635
- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Ricevimento in qualità di consolidante della notifica di tre avvisi di accertamento, emessi ai sensi di quanto prevede l'art. 40-bis del D.P.R. n. 600/1973, per i maggiori imponibili ai fini IRES e IRAP accertati in capo ad una delle società consolidate per i periodi d'imposta 2008 e 2009 - Fattispecie (Risp. interpello 28.5.2019, n. 165)..... 1637
- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Società destinataria, in qualità di coobbligata solidale, di un avviso di liquidazione con il quale l'Agenzia delle entrate ha liquidato una maggiore imposta di registro con riferimento ad una scrittura privata recante la costituzione di pegno su quote societarie - Fattispecie (Risp. interpello 31.5.2019, n. 175)..... 1639
- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Società destinataria di un atto di recupero del credito IVA che era stato utilizzato, nel dicembre 2007, per definire in adesione gli avvisi di accertamento riferiti ai periodi d'imposta 2002, 2003 e 2004 - Fattispecie (Risp. interpello 9.5.2019, n. 136)..... 1640
- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Avviso di accertamento con il quale veniva accertata una maggiore IVA - Fattispecie (Risp. interpello 24.5.2019, n. 157)..... 1630
- Definizione agevolata delle controversie attribuite alla giurisdizione tributaria in cui è parte l'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto atti impositivi, pendenti in ogni stato e grado del giudizio, compreso quello in Cassazione e anche a seguito di rinvio - Art. 6 del D.L. n. 119/2018 - Contemporanea pendenza di una pluralità di controversie instaurate da due soggetti (società partecipanti alla tassazione di gruppo), tanto avverso il medesimo atto impositivo quanto avverso atti connessi - Fattispecie (Risp. interpello 28.5.2019, n. 166)..... 1632
- Riscossione - Istituzione dei codici tributo per consentire ai fornitori di recuperare in compensazione, tramite mod. F24, gli sconti praticati in relazione alle detrazioni spettanti per gli interventi di riqualificazione energetica (c.d. ECOBONUS) e riduzione del

	rischio sismico (c.d. sisma bonus, di cui rispettivamente agli artt. 14, comma 3.1 e 16, comma 1-octies, del D.L. n. 63/2013 (Ris. 20.11.2019, n. 96/E) (ON-LINE).....	0
	— Riscossione - Istituzione del codice tributo per l'utilizzo in compensazione, tramite mod. F24, del credito d'imposta per l'ammodernamento degli impianti calcistici - Art. 1, comma 352, lett. a), della legge n. 205/2017, e D.P.C.M. 28 marzo 2018 (Ris. 20.11.2019, n. 95/E) (ON-LINE).....	0
	— Riscossione - Utilizzo in compensazione, tramite mod. F24, dei crediti d'imposta corrispondenti alle detrazioni di cui all'art. 16, comma 1-septies, del D.L. n. 63/2013 (c.d. sisma bonus acquisti), nonché per gli interventi di cui all'art. 16-bis, comma 1, lett. h), del TUIR - Ridenominazione dei codici tributo "6890" e "6891" (Ris. 20.11.2019, n. 94/E) (ON-LINE).....	0
	— Riscossione - Versamenti in acconto dell'IRPEF, dell'IRE e dell'IRAP - Modalità - Art. 58 del D.L. n. 124/2019 - Chiarimenti (Ris. 12.11.2019, n. 93/E).....	1629
<b>Accertamento imposte sui redditi</b>	— Accertamento - Prove acquisite dalla Guardia di finanza nel corso delle indagini di polizia giudiziaria - Utilizzabilità ai fini dell'accertamento tributario - Rispetto delle disposizioni di cui agli artt. 33 del D.P.R. n. 600/1973 e 52 e 63 del D.P.R. n. 633/1972 - Necessità - Preventiva autorizzazione del Procuratore della Repubblica per effettuare l'accesso presso locali diversi da quelli di esercizio dell'attività del contribuente - Necessità (Corte Cass. 15.1.2019, n. 673, con nota di C. Salvatore).....	1666
	— Accertamento - Prove acquisite nel corso delle indagini penali - Utilizzabilità ai fini dell'accertamento tributario - Distinzione fra la mancanza dell'autorizzazione dell'Autorità giudiziaria e l'illegittimità dell'autorizzazione o dell'accesso domiciliare - Analisi e principi applicabili (Corte Cass. 15.1.2019, n. 673, con nota di C. Salvatore).....	1666
	— Accertamento - Prove illegittimamente acquisite - Inutilizzabilità ai fini dell'accertamento tributario - Non sussiste - Potere degli Uffici finanziari e del giudice tributario di avvalersene a fini meramente fiscali - Sussiste - Limiti e condizioni (Corte Cass. 15.1.2019, n. 673, con nota di C. Salvatore).....	1666
<b>IRPEF</b>	— Redditi di capitale - Interessi negativi sui depositi di denaro ved. articolo di Pavanello Giancarlo.....	1624
	— Redditi di impresa - Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni - Attività lavorativa prestata a favore di un'Agenzia interinale - Nuovo regime forfetario - Art. 1, c. 57, lett. d), della legge n. 190/2014 - Cause ostative all'applicazione del regime c.d. forfetario - Fattispecie (Risp. interpello 4.6.2019, n. 179).....	1641
	— Redditi di impresa - Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni - Socio al 50% di società che produce e vende capi di abbigliamento - Avviamento di una ditta individuale per il commercio di capi di abbigliamento - Nuovo regime forfetario - Art. 1, c. 57, lett. d), della legge n. 190/2014 - Cause ostative all'applicazione del regime c.d. forfetario - Fattispecie (Risp. interpello 27.5.2019, n. 162).....	1643
	— Redditi di impresa - Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni - Nuovo regime forfetario - Art. 1, c. 57, lett. d-bis), della legge n. 190/2014 - Cause ostative all'applicazione del regime c.d. forfetario - Fattispecie (Risp. interpello 30.4.2019, n. 133).....	1644
	— Redditi di impresa - Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni - Nuovo regime forfetario - Art. 1, c. 57, lett. d-bis), della legge n. 190/2014 - Cause ostative all'applicazione del regime c.d. forfetario - Fattispecie (Risp. interpello 13.5.2019, n. 137).....	1645
	— Redditi di impresa - Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni - Nuovo regime forfetario - Art. 1, c. 57, lett. d-bis), della legge n. 190/2014 - Fattispecie (Risp. interpello 23.4.2019, n. 127).....	1646
	— Redditi di impresa - Contribuenti persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni - Società tra professionisti di servizi offerti da dottori commercialisti, nella forma di società a responsabilità limitata - Nuovo regime forfetario - Art. 1, comma 57, lett. d-bis), della legge n. 190/2014 - Cause ostative all'applicazione del regime c.d. forfetario	

	Pag.
- Fattispecie (Risp. interpello 23.4.2019, n. 118).....	1642
— Redditi di impresa - Industria 4.0 - Investimenti in beni materiali strumentali nuovi ved. articolo di Pennesi Lorenzo, “Le agevolazioni per gli investimenti delle imprese nella legge di bilancio 2019”.....	1615
— Redditi di impresa - Proventi da dismissione di opere d’arte collezionate ed acquistate nel corso di un lungo arco di tempo - Attività commerciale - Esclusione - Imponibilità - Non sussiste (Comm. reg. Piemonte 18.9.2018, n. 1412, con nota di A. Pace).....	1672
— Redditi diversi - Proventi da dismissione di opere d’arte collezionate ed acquistate nel corso di un lungo arco di tempo - Attività commerciale occasionale - Esclusione - Imponibilità - Non sussiste (Comm. reg. Piemonte 18.9.2018, n. 1412, con nota di A. Pace)....	1672
<b>IRES</b> — Aliquote - Revisione mini-IRES ved. articolo di Pennesi Lorenzo, “Le agevolazioni per gli investimenti delle imprese nella legge di bilancio 2019”.....	1615
— Redditi di impresa - Imprese start-up innovative e PMI innovative ved. articolo di Ficari Valerio, “Brevi riflessioni sulla fiscalità delle start up e delle pmi innovative”.....	1610
— Redditi di impresa - Industria 4.0 - Investimenti in beni materiali strumentali nuovi ved. articolo di Pennesi Lorenzo, “Le agevolazioni per gli investimenti delle imprese nella legge di bilancio 2019”.....	1615
<b>IVA</b> — Detrazione dell’imposta - Detraibilità dell’IVA assolta sulle spese sostenute per servizi infragruppo resi da soggetti esteri ved. norma di comportamento n. 205 (ADC Milano)..	1626
— Fatturazione - Prestazioni fatturate ai sensi dell’art. 6, c. 5, del D.P.R. n. 633/1972, prima della procedura concorsuale, ma pagate successivamente all’apertura della stessa - IVA a esigibilità differita - Criteri applicativi (Risp. interpello 28.5.2019, n. 164).....	1647
— Fatturazione - Trasmissione telematica dei dati dei corrispettivi - Società esercente attività di ristorazione con somministrazione in sette ristoranti/punti vendita con volume d’affari superiore a 400.000 euro - Art. 2, c. 1, del D.Lgs. n. 127/2015 - Fattispecie (Risp. interpello 14.5.2019, n. 139).....	1649
— Operazioni esenti - Gestione globale delle case di riposo - Esenzione ex art. 10, n. 21), del D.P.R. n. 633/1972 - Spetta (Risp. interpello 1.7.2019, n. 221).....	1651
— Operazioni imponibili - Cessioni di opere d’arte da parte di un collezionista privato acquistate nel corso di un lungo arco di tempo - Attività commerciale - Esclusione - Assoggettabilità ad imposta - Non sussiste (Comm. reg. Piemonte 18.9.2018, n. 1412, con nota di A. Pace).....	1672
— Rivalsa - IVA pagata a seguito di accertamento - Rivalsa e detrazione - Art. 60, c. 7, del D.P.R. n. 633/1972 - Società attiva nel settore della progettazione e realizzazione di impianti energetici - Fattispecie (Risp. interpello 31.5.2019, n. 176).....	1652
— Soggetti passivi - Gruppo IVA - Disciplina - Art. 70-quinquies, comma 4, del D.P.R. n. 633/1972 - Fattispecie (Risp. interpello 1.7.2019, n. 222).....	1653
— Variazioni dell’imponibile o dell’imposta - Variazioni in diminuzione - Società attiva nella produzione e vendita di energia elettrica e gas naturale - Emissione di una nota di variazione in diminuzione ai fini IVA al verificarsi di determinati eventi - Legittimità - Condizioni - Fattispecie (Risp. interpello 19.3.2019, n. 77).....	1656
<b>Imposta di registro</b> — Atti e contratti - Vendita con riserva di proprietà - Prevalenza della disciplina speciale tributaria su quella civilistica - Sussiste - Art. 27 del D.P.R. n. 131/1986 - Irrilevanza della condizione sospensiva ai fini della tassazione dei contratti di vendita con riserva di proprietà e degli atti sottoposti a condizione meramente potestativa (Comm. prov. Pesaro 8.4.2019, n. 135).....	1661
— Azienda - Conferimento d’azienda seguito da cessione delle partecipazioni nella conferitaria - Esame della sussistenza della fattispecie di abuso (Risp. interpello 18.6.2019, n. 196).....	1657

<b>ICI</b> — Esenzioni - Immobili intestati ad una società semplice e utilizzati quali abitazioni principali dai soci - Esenzione dall'imposta di cui all'art. 1 del D.L. n. 93/2008 - Non spetta (Corte Cass. 24.9.2019, n. 23679, con nota di L. Lovecchio).....	1677
<b>IRAP</b> — Redditi di impresa - Proventi da dismissione di opere d'arte collezionate ed acquistate nel corso di un lungo arco di tempo - Attività commerciale - Esclusione - Imponibilità - Non sussiste (Comm. reg. Piemonte 18.9.2018, n. 1412, con nota di A. Pace).....	1672
— Redditi diversi - Proventi da dismissione di opere d'arte collezionate ed acquistate nel corso di un lungo arco di tempo - Attività commerciale occasionale - Esclusione - Imponibilità - Non sussiste (Comm. reg. Piemonte 18.9.2018, n. 1412, con nota di A. Pace).....	1672

### indice numerico

<b>Disposizioni</b> — 19 marzo 2019 n. 77 (risp. interpello).....	1656
<b>Ufficiali</b> 23 aprile 2019 n. 118 (risp. interpello).....	1642
23 aprile 2019 n. 127 (risp. interpello).....	1646
30 aprile 2019 n. 133 (risp. interpello).....	1644
9 maggio 2019 n. 136 (risp. interpello).....	1640
13 maggio 2019 n. 137 (risp. interpello).....	1645
14 maggio 2019 n. 139 (risp. interpello).....	1649
22 maggio 2019 n. 154 (risp. interpello).....	1634
24 maggio 2019 n. 156 (risp. interpello).....	1633
24 maggio 2019 n. 157 (risp. interpello).....	1630
27 maggio 2019 n. 158 (risp. interpello).....	1635
27 maggio 2019 n. 162 (risp. interpello).....	1643
28 maggio 2019 n. 164 (risp. interpello).....	1647
28 maggio 2019 n. 165 (risp. interpello).....	1637
28 maggio 2019 n. 166 (risp. interpello).....	1632
31 maggio 2019 n. 175 (risp. interpello).....	1639
31 maggio 2019 n. 176 (risp. interpello).....	1652
4 giugno 2019 n. 179 (risp. interpello).....	1641
18 giugno 2019 n. 196 (risp. interpello).....	1657
1 luglio 2019 n. 221 (risp. interpello).....	1651
1 luglio 2019 n. 222 (risp. interpello).....	1653
12 novembre 2019 n. 93/E (ris.).....	1629
20 novembre 2019 n. 94/E (ris.) ON-LINE.....	0
20 novembre 2019 n. 95/E (ris.) ON-LINE.....	0
20 novembre 2019 n. 96/E (ris.) ON-LINE.....	0
<b>Giurisprudenza</b> — Comm. reg. Piemonte 18 settembre 2018 n. 1412 (n. <i>Pace</i> ).....	1673
Corte Cass. 15 gennaio 2019 n. 673 (n. <i>Salvatores</i> ).....	1666
Comm. prov. Pesaro 8 aprile 2019 n. 135.....	1662
Corte Cass. 24 settembre 2019 n. 23679 (n. <i>Lovecchio</i> ).....	1677

## LE AGEVOLAZIONI PER GLI INVESTIMENTI DELLE IMPRESE NELLA LEGGE DI BILANCIO 2019

SOMMARIO: 1. Premessa – 2. Agevolazioni fiscali ed Industria 4.0 – 3. Il regime dell'iper-ammortamento: versione 2019 – 4. Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo: premesse – 5. Le novità 2019 (segue) – 6. Le novità di carattere sostanziale (segue) – 7. Le novità di carattere formale (segue) – 8. La mini-IRES – 9. La nuova disciplina del riporto delle perdite – 10. Conclusioni.

### 1. Premessa

La legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), ha profondamente mutato il panorama degli strumenti fiscali finalizzati a promuovere gli investimenti delle imprese, perseguendo una strategia di crescita economica che pone al centro l'innovazione dei processi produttivi.

Invero, il legislatore, attraverso la leva offerta dalle agevolazioni, è intervenuto per ridurre il carico fiscale complessivo sostenuto dal tessuto imprenditoriale italiano e così sbloccare delle risorse altrimenti destinate al pagamento dei tributi (1).

(1) Le agevolazioni fiscali costituiscono, storicamente, lo strumento tributario tipico attraverso il quale perseguire fini extra-fiscali. In particolare, la dottrina che più ha studiato il tema delle agevolazioni non ha mancato di evidenziare come esse rappresentino, di sovente, un esempio di diretto intervento dello Stato nell'economia, surrogando forme di finanziamenti pubblici rivolti alla platea dei contribuenti. Attraverso lo strumento della agevolazione, che comporta una deroga alle ordinarie regole di determinazione della prestazione tributaria, lo Stato riesce a perseguire specifici obiettivi di carattere economico giacché la rimodulazione del c.d. *fiscal burden*, ossia del peso complessivo dell'imposizione, consente di influenzare in maniera incisiva le scelte dei soggetti passivi. A questo proposito, vale la pena evidenziare che è proprio la "funzione" delle norme agevolative a fungere da linea di demarcazione rispetto ad altre fattispecie che, dotate di un medesimo *nomen iuris*, perseguono tuttavia finalità diametralmente opposte. Il credito d'imposta in ricerca e sviluppo ovvero il credito per il mezzogiorno, che posseggono una chiara funzione di stimolo all'economia, costituiscono ipotesi paradigmatiche di agevolazione fiscale, da tenere distinti, ad esempio, dai crediti di cui all'art. 165 del TUIR che riguardano i redditi prodotti all'estero ovvero che discendono dalla dichiarazione dei redditi e dalla dichiarazione IVA in conseguenza delle normali regole di determinazione di questi tributi. Sui profili sistematici delle agevolazioni fiscali si legga A. FANTOZZI, *Operazioni imponibili, non imponibili ed esenti nel procedimento di applicazione dell'IVA*, 1972, I, 728 ss.; ID., *Il diritto tributario*, Torino, 2003, 138; F. MOSCHETTI, *Problemi di legittimità costituzionale e principi interpretativi*, in *Dig. disc. priv. sez. comm.*, Torino, 1987, I, 73 ss.; ID., *Le esenzioni fiscali come "norme limite" suscettibili di interpretazione analogica*, in *Giur. it.*, 1976, I, 1, 153 ss.; S. LA ROSA, *Esenzioni ed agevolazioni tributarie*, in *Enc. giur. trecc.*, Roma, 1989; ID., *Le agevolazioni fiscali*, in A. AMATUCCI (a cura di), *Trattato di diritto tributario*, Padova, 1994, I, 401 ss.; F. FICHERA, *Le agevolazioni fiscali*, Padova, 1992; F. BATISTONI FERRARA, *Agevolazioni ed esenzioni fisca-*

La politica perseguita con la citata legge di bilancio si pone in una linea di continuità con gli interventi legislativi registrati nelle annualità precedenti ove, a partire dal 2014, lo strumento agevolativo è divenuto il principale motore per stimolare gli operatori economici in una congiuntura di mercato notoriamente negativa.

È infatti noto alle scienze aziendalistiche, di derivazione keynesiana, che le politiche volte a sostenere gli investimenti delle imprese sono in grado di produrre un marcato incremento della produttività e quindi dei consumi, innescando un ciclo virtuoso di crescita (2).

A questo proposito è bene ricordare che l'economia italiana, nel periodo successivo alla crisi economica del 2009, è stata segnata da una drastica riduzione nella disponibilità delle finanze private destinate ad alimentare i processi produttivi e di innovazione, con una contrazione complessiva di circa 57 miliardi di euro sino al 2015 (3).

L'intervento legislativo si è quindi reso indispensabile per incentivare gli investimenti e, in questo contesto, la materia fiscale è stata chiamata ad assumere un ruolo da protagonista nel fornire nuovi stimoli all'economia.

### 2. Agevolazioni fiscali ed Industria 4.0

Le agevolazioni fiscali per le imprese, introdotte o modificate dalla legge di bilancio 2019, pur nelle diversità sostanziali e strutturali che appartengono a ciascuna misura, sono legate ad un medesimo filo conduttore: favorire l'innovazione delle conoscenze, l'adozione di nuove tecniche produttive e l'utilizzo

*li*, in *Diz. dir. pubbl.*, I, 2006, 175 ss.; e P. BORIA, *Diritto tributario*, Torino, 2016, 146 ss.

(2) Il noto economista John Maynard Keynes fu il primo ad elaborare la c.d. teoria della domanda aggregata, in base alla quale il reddito nazionale sarebbe dato dalla somma di consumi ed investimenti, con la conseguenza che, in uno stato di sotto occupazione e di decremento della capacità produttiva, sarebbe possibile incrementare la produzione e il reddito solo intervenendo sulla spesa per i consumi e, quindi, sugli investimenti. Sul tema, nelle scienze economiche, si veda J.M. KEYNES, *The general theory of employment, interest and money*, Londra, 1936; e di recente G.N. MANKIW, *Macroeconomia*, Bologna, 2004.

(3) Stima di IFEL, Dipartimento Studi Economia Territoriale su dati ISTAT, *Variazioni del PIL in Italia*, 2016.

di dispositivi altamente tecnologici.

Tale approccio è definito come “Piano Industria 4.0” e si pone l’obiettivo di attuare la c.d. quarta rivoluzione industriale, facendo acquisire agli operatori economici metodologie di lavoro automatizzate e nuove piattaforme tecnologiche, coniugando la vocazione artigianale delle imprese italiane con le nuove tecnologie abilitanti (4).

Il Piano Industria 4.0, sotto l’egida del Ministero dello sviluppo economico, ha quindi introdotto concrete azioni di sostegno alle imprese che investono nella crescita tecnologica, offrendo un pacchetto di incentivi ed agevolazioni, anche cumulabili tra loro, in grado di sostenere corposi investimenti in innovazione e digitalizzazione dei sistemi produttivi (5).

(4) Il tema della quarta rivoluzione industriale è stato oggetto di ampi approfondimenti da parte delle scienze aziendali, le quali hanno evidenziato come il progresso tecnologico raggiunto nella seconda decade del XXI secolo segna un fondamentale punto di demarcazione nella storia economica mondiale, paragonabile all’invenzione delle macchine a vapore nei secoli precedenti, segnando il passaggio alla economia digitale. In particolare, sono state individuate tre macro-tecnologie che sono alla base della quarta rivoluzione industriale: • *big data analytics*, *software* e/o dispositivi volti alla gestione ed analisi di numerosi dati integrati; • *cloud*, tecnologie di memorizzazione e gestione di dati in rete; • *IoT (Internet of Things)*, dispositivi collegati in rete in grado di veicolare dati ed informazioni sui prodotti e/o servizi dell’impresa. L’effetto di queste nuove tecnologie è di potenziare l’interazione tra esseri umani e macchine, ottimizzando ogni processo produttivo. Trattano analiticamente della quarta rivoluzione industriale E. DE SIMONE, *Storia economica: dalla rivoluzione industriale alla rivoluzione informatica*, Milano, 2014; D. AHARON - J. MANYIKA - M. CHUI - P. BISSON - J. WOETZEL - R. DOBBS - J. BUGHIN, *Unlocking the potential of internet of things*, New York, 2015; e G. MIRAGLIOTTA - A. PEREGO - M. TAI-SCH, *Industria 4.0, che cosa succede in Europa e negli Usa*, in *EconomyUp*, 2016.

(5) Le tecnologie abilitanti dell’Industria 4.0, come descritte in Italia dal Ministero dello sviluppo economico (ved. [www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/industria40](http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/industria40)), sono così identificate: - *Advanced manufact solutions*, robot collaborativi interconnessi e rapidamente programmabili; - *Additive manufacturing*, Stampanti in 3D connesse a *software* di sviluppo digitali; - *Augmented reality*, realtà aumentata a supporto dei processi produttivi; - *Simulation*, simulazione tra macchine interconnesse per ottimizzare i processi; - *Horizontal/vertical integration*, integrazione di informazioni lungo la catena del valore dal fornitore al consumatore, o comunque nel ciclo industriale; - *Industrial internet*, comunicazione multidirezionale tra processi produttivi e prodotti; - *Cloud*, gestione di elevate quantità di dati su sistemi aperti; - *Cyber-security*, sicurezza durante le operazioni in rete e su sistemi aperti; - *Big data analytics*, analisi di un’ampia base dati per ottimizzare prodotti e processi produttivi. Le tecnologie riconosciute come abilitanti da parte del MISE rendono evidenti i vantaggi cui l’Industria 4.0 vuole tendere: *i*) digitalizzazione ed integrazione della catena di valore verticale ed orizzontale, l’Industria 4.0 applica tecnologie innovative all’intera organizzazione d’impresa, dallo sviluppo del prodotto/servizio alla fase di acquisto, coinvolgendo anche la logistica e i servizi di *customer care*; tutte le informazioni aziendali relative ai processi di produzione, gestione della qualità ed efficienza degli impianti sono ottimizzati in una rete digitale costantemente aggiornata; *ii*) digitalizzazione del prodotto e dell’offerta di servizi, l’Industria 4.0 mira ad introdurre nuove funzionalità in prodotti esistenti - ad esempio mediante l’introduzione di sensori intelligenti o dispositivi di comunicazione - ovvero con la

Nel dettaglio, la legge di bilancio 2019 ha introdotto ovvero modificato, in particolare, la disciplina delle seguenti agevolazioni per le imprese:

- iper-ammortamento;
- credito d’imposta in ricerca e sviluppo (c.d. *Bonus R&S*);
- mini-IRES;
- nuovo regime per il riporto delle perdite.

L’efficacia del Piano Industria 4.0 è confermata dal trend degli investimenti nell’anno 2018 atteso che il 56,9% delle imprese con vocazione tecnologica ha dichiarato di aver fatto ricorso ad almeno una agevolazione fiscale rispetto al 22,7% delle imprese tradizionali (6).

Va tuttavia evidenziato che, nonostante i buoni risultati conseguiti in termini percentuali, una fetta significativa di operatori economici non ha avuto cognizione degli strumenti agevolativi offerti dall’ordinamento, con la conseguenza che spetta ai consulenti d’impresa (professionisti del settore legale e dottori commercialisti *in primis*) adoperarsi per diffondere una adeguata conoscenza degli stessi.

Il prosieguo della presente trattazione si pone quindi l’obiettivo di illustrare le principali agevolazioni che sono state oggetto della legge di bilancio 2019, evidenziandone le potenzialità nonché, contestualmente, le inevitabili criticità.

### 3. Il regime dell’iper-ammortamento: versione 2019

L’iper-ammortamento è un’agevolazione fiscale introdotta con la legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), e destinata ad incrementare nelle percentuali stabilite dalla legge il costo deducibile di tutti i beni strumentali acquistati (anche in *leasing*) per trasformare l’impresa in chiave tecnologica e digitale 4.0 (7).

Ne consegue che, ai soli fini fiscali, l’ammortamento verrà calcolato non sul costo reale del bene, effettivamente sostenuto dall’impresa, ma su di un costo maggiorato, così favorendo un evidente risparmio di imposta (8).

creazione di nuovi beni, dotati di soluzioni tecnologiche integrate; *iii*) digitalizzazione del modello di *business*, le possibilità offerte dalla innovazione alla base della quarta rivoluzione industriale modificano il tradizionale modello di *business*, consentendo alle imprese di collocare sul mercato prodotti e servizi nuovi connotati da una spiccata vocazione digitale, ottimizzando l’interazione con la clientela e la qualità dei medesimi.

(6) Dati forniti dal Ministero dello sviluppo economico relativi al periodo 2017/2018 e reperibili al sito [web https://www.mise.gov.it/index.php/it/198-notizie-stampa/2038333-imprese-e-tecnologie-4-0-online-risultati-indagine](https://www.mise.gov.it/index.php/it/198-notizie-stampa/2038333-imprese-e-tecnologie-4-0-online-risultati-indagine).

(7) Tale agevolazione era in origine affiancata dal super-ammortamento che, dotato della medesima logica, era applicabile, sebbene con una percentuale di maggiorazione più contenuta rispetto all’iper-ammortamento, su tutti i beni materiali acquistati dall’impresa, non rientranti nel Piano Industria 4.0. La legge di bilancio 2019 non ha confermato quest’ultima misura, con la conseguenza che, a partire dal 1 gennaio 2019, gli investimenti in beni materiali ordinari non risultano essere più agevolabili ai fini dell’ammortamento.

(8) Ad esempio, supponendo che un’impresa effettui un investimento in cespiti tecnologici pari ad euro 1.000.000, l’ammortamento ordinario è pari al valore dell’investimento (1.000.000) mentre, in ragione dell’agevolazione fiscale in esame, l’importo sarà incrementato del 170% e quindi sarà



La legge di bilancio 2019 è intervenuta sulla disciplina di questa agevolazione modificando sia i presupposti per poter accedere al regime di favore che rimodulando l'intensità fiscale del beneficio.

Per ciò che concerne il primo profilo, si rappresenta che, in base alla normativa vigente, possono godere dell'iper-ammortamento esclusivamente le imprese che effettuino l'ordine di beni altamente tecnologici entro la data del 31 dicembre 2019 ed entro tale data versino un acconto almeno pari al 20% del prezzo totale (9). L'investimento dovrà poi essere completato improrogabilmente entro la data del 31 dicembre 2020 (10).

Con riferimento al secondo profilo, il legislatore ha eliminato la maggiorazione nell'ammortamento in misura fissa, che era pari al 150% del costo reale di acquisto del bene ed ha introdotto un sistema a scaglioni, che prevede la decrescita dell'aliquota agevolativa al crescere dell'investimento.

In particolare:

- per gli investimenti sino a 2,5 milioni di euro la maggiorazione del costo di acquisto è pari al 170%;
- per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni è pari al 100%;
- per gli investimenti tra 10 e 20 milioni è pari al 50%;
- nessuna maggiorazione per gli investimenti eccedenti il limite di 20 milioni di euro.

La scelta di rimodulare l'intensità del beneficio è giustificata dalla volontà di aumentare l'effetto premiale dell'iper-ammortamento; il legislatore ha infatti ritenuto opportuno incrementare il beneficio per gli investimenti che si collocano al di sotto della soglia di 2,5 milioni di euro i quali, su base statistica, costituiscono la parte più consistente degli investimenti effettuati dalle PMI italiane (11).

pari a 2.700.000. Il risparmio di imposta (24% dell'importo deducibile ai fini IRES) sarà pari ad euro 648.000.

(9) Con riferimento al requisito in base al quale l'impresa è chiamata al pagamento dell'acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione, si pone il problema di individuare quale sia l'importo da considerare al fine di determinare il rispetto della suddetta percentuale. In assenza di espresse previsioni di legge, è possibile ritenere che il calcolo dell'acconto debba essere costituito dal corrispettivo totale indicato nell'ordine confermato o più in generale, nel contratto concluso tra fornitore e investitore. Si è espressa così la circ. 30 marzo 2017, n. 4/E, in *Boll. Trib.*, 2017, 549, con riferimento agli acconti corrisposti su contratti di appalto, ma è di tutta evidenza che tale soluzione trovi applicazione per ogni altra modalità di investimento.

(10) A fini di completezza si evidenzia che il Decreto Dignità (D.L. 12 luglio 2018, n. 87, convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2018, n. 96) ha introdotto, quale ulteriore requisito, che il bene strumentale acquistato deve rispettare il requisito della territorialità, ovvero è necessario che il bene sia destinato a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

(11) Nella Relazione alle legge di bilancio 2019 si legge che sulla base delle indicazioni fornite dal Ministero dello sviluppo economico, il valore stimato degli importi agevolabili è stato stimato a circa 10 mld di euro; inoltre, non avendo a disposizione elementi per valutare puntualmente l'impatto della ripartizione per scaglioni delle maggiorazioni, sull'intero ammontare degli investimenti è stata prudenzialmente applicata una maggiorazione in misura costante del 170%, per un totale complessivo di 17 miliardi di euro.

La legge di bilancio 2019 ha poi stabilito che gli investimenti effettuati in beni immateriali strumentali rientranti nella categoria di particolari *software* (allegato B della legge n. 232/2016) possano godere di una proroga del super-ammortamento nella misura del 40% per il 2019 (12).

Anche per questi beni, la misura trova applicazione per gli investimenti consegnati entro il 31 dicembre 2020, a condizione che i suddetti investimenti si riferiscano a ordini accettati dal fornitore entro la data del 31 dicembre 2019 e che entro la medesima data sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20 per cento.

Il legislatore del 2019 non ha invece apportato alcuna novità in ordine all'ambito oggettivo di applicazione del beneficio, il quale continua ad essere circoscritto all'acquisto di beni altamente tecnologici, descritti negli allegati A e B alla legge n. 232/2016, né alle modalità per fruire dell'agevolazione.

Quanto al primo profilo si rappresenta che tali allegati costituiscono una fonte tassativa, non estensibile in via interpretativa, atteso che in assenza di diverse previsioni di legge, la norma agevolativa deve essere interpretata restrittivamente, ai sensi dell'art. 12, primo comma, delle preleggi al c.c. (13). Al contribuente che versi in condizione di dubbio in ordine alla applicabilità dell'iper-ammortamento ad un dato bene tecnologico viene concessa la facoltà di rivolgere una richiesta di parere tecnico al Ministero dello sviluppo economico, con istanza rivolta all'indirizzo [dgpicpmi.dg@pec.mise.gov](mailto:dgpicpmi.dg@pec.mise.gov) della Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le PMI.

Quanto alle formalità documentali per accedere alla legittima fruizione dell'agevolazione, l'impresa è chiamata, come nelle annualità passate, a conservare presso la propria sede un apposito *dossier* contenente il contratto di acquisto (o di *leasing*) del bene ammortizzabile, le relative fatture di pagamento nonché una apposita attestazione in ordine alla natura tecnologica del cespite.

Quest'ultima deve essere resa ai sensi del D.P.R. 28 dicembre 2000, n. 445, dal legale rappresentante dell'impresa ovvero, per i beni con valore superiore ad euro 500.000, da una perizia tecnica giurata rilasciata da ingegnere o perito industriale o, in alternativa, da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

L'attestazione deve indicare che:

1) Il bene possiede le caratteristiche tali da includerlo nell'allegato A o B;

(12) I *software* che possono godere di tale agevolazione sono i sistemi di gestione per l'e-commerce e servizi digitali, elencati nell'Allegato B della legge di bilancio 2017 ed aggiornati dalla legge di bilancio 2019: • sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'e-commerce; *software* e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata; • *software*, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

(13) Così A. BONGI - F.G. POGGIANI, *L'iper-ammortamento, in Agevolazioni 4.0*, Milano, 2018.

2) Il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o della rete di fornitura (14).

Tali documenti devono essere predisposti entro il periodo d'imposta in cui il bene entra in funzione ovvero, se successivo, entro il periodo d'imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Alla luce di quanto rappresentato, appare evidente che il legislatore, con la legge di bilancio 2019, sia intervenuto sull'iper-ammortamento con l'obiettivo principale di potenziare la misura agevolativa, senza stravolgerne impostazione e contenuto.

Ciò risulta confermato dal successo riscosso dall'iper-ammortamento tra le imprese italiane atteso che, secondo i dati diffusi dal Ministero dello sviluppo economico relativi all'anno 2018, circa il 52% delle imprese intervistate hanno dichiarato di aver usufruito dell'iper-ammortamento, con un picco del 58,9% nel settore degli apparecchi elettrici e del 57,7% nel settore della plastica (15).

#### 4. Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo: premesse

Il credito d'imposta in ricerca e sviluppo (di seguito, anche, *Bonus R&S*), consiste in una agevolazione fiscale riservata alle imprese che investono in attività di ricerca e innovazione (16).

Tale disciplina, introdotta nella versione originaria nell'anno 2006, è stata dapprima modificata attraverso il D.L. 23 dicembre 2013, n. 145 (17) (convertito,

(14) La citata circ. n. 4/E del 2017 dell'Agenzia delle entrate ha chiarito che cosa si intenda con la locuzione di "inter-conmissione". A questo proposito l'Amministrazione finanziaria specifica che un cespite è interconnesso con la struttura aziendale quando vi è una comunicazione tra beni materiali e immateriali tale da assicurare il controllo remoto del processo produttivo con dispositivi fissi e mobili, la teleassistenza, il telecontrollo, la diagnosi remota nonché il monitoraggio in continuo dei parametri di processo tramite sensori intelligenti. In definitiva, il bene è interconnesso quando esso scambia informazioni con sistemi interni (ad esempio un gestionale) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate come TCP-IP, http, MQTT, etc. Si veda anche E. ROMAGNOLI, *L'interconnessione e la perizia tecnica giurata*, in *Agevolazioni 4.0*, Milano, 2018.

(15) Vedasi il *Rapporto competitività dei settori produttivi* elaborato dall'ISTAT per l'anno 2018.

(16) L'ordinamento italiano ha introdotto numerose norme volte a favorire le attività di ricerca e sviluppo, si pensi anche al regime della c.d. *Patent Box*, nella convinzione che esse costituiscono un fattore chiave dello sviluppo economico, secondo un tipico approccio che prevede l'utilizzo della leva fiscale per raggiungere fini extra-fiscali. Autorevole dottrina ha evidenziato che il fondamento di queste agevolazioni è individuabile addirittura nella Carta Costituzionale atteso che l'art. 9 prevede che «la Repubblica promuove lo sviluppo della cultura e la ricerca scientifica e tecnica» mentre l'art. 41, ultimo comma, stabilisce che «la legge determina i programmi e i controlli opportuni perché l'attività economica pubblica e privata possa essere indirizzata e coordinata a fini sociali». Dal combinato disposto delle due citate disposizioni, il legislatore è chiamato ad utilizzare lo strumento agevolativo per favorire la ricerca, inquadrata dalla Costituzione italiana quale interesse collettivo generale. Si veda sul tema P. BORIA, *La ricerca e l'innovazione industriale come fattori di una fiscalità agevolata*, in *Dir. prat. trib.*, 2017, 1869 ss.

(17) Le modalità applicative del *Bonus R&S* sono state regolamentate a mezzo del decreto attuativo del 27 maggio 2015, ove si rinviengono le disposizioni necessarie al

con modificazioni, dalla legge 21 febbraio 2014, n. 9, noto come "*Decreto Destinazione Italia*"), e poi sostituita integralmente dalla legge 23 dicembre 2014, n. 190 (legge di stabilità 2015).

In particolare, l'art. 1, comma 35, della legge n. 190/2014, ha sostituito l'art. 3 del D.L. n. 145/2013.

Il legislatore ha in seguito integrato e potenziato la disciplina con la legge n. 232/2016 (legge di bilancio 2017), e, da ultimo, è intervenuto sul tema con la legge di bilancio 2019, apportando rilevanti modifiche sia sul versante sostanziale che formale dello strumento agevolativo.

Tuttavia, prima di analizzare nel dettaglio le più recenti novità di legge, appare opportuno fornire un breve sunto della presente disciplina.

L'agevolazione in esame consiste in un credito d'imposta per i soggetti che sostengono spese di ricerca e sviluppo nel periodo 2015-2020 relative alle seguenti voci di costo:

a) personale dipendente o in rapporto di collaborazione con l'impresa, compresi gli esercenti arti e professioni;

b) strumenti e attrezzature di laboratorio;

c) ricerca commissionata a terzi;

d) competenze tecniche e private industriali.

Il credito d'imposta viene calcolato sul valore incrementale delle spese di ricerca e sviluppo, registrate in ciascuno dei periodi d'imposta 2015-2020 per i quali si intende beneficiare dell'agevolazione, rispetto alla media annuale delle medesime spese calcolate nel triennio 2012-2014.

In relazione a ciascuna voce, il legislatore ha stabilito una specifica percentuale volta a determinare il *quantum* di credito che il soggetto beneficiario può conseguire.

Invero, la percentuale di spesa incrementale agevolabile era sino al 2017 fissata al 25% per le spese di cui alle lett. b) e d) e saliva al 50% in relazione alla quota dell'eccedenza agevolabile riferibile alle spese di cui alle lett. c) e d).

A seguito della legge di bilancio 2017, la percentuale agevolabile non è stata più differenziata in funzione della tipologia di spese ammissibili, ma è stata fissata nella misura del 50% per tutti i costi ammissibili.

L'importo massimo annuale del credito di imposta riconosciuto a ciascun beneficiario è stato stabilito nella misura di 20 milioni di euro, fermo restando il fatto che le spese sostenute complessivamente per attività di ricerca e sviluppo devono essere almeno pari a 30.000 euro nel periodo di imposta per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione.

Il vantaggio del *Bonus R&S* è reso evidente dalle modalità di fruizione dello stesso atteso che esso configura un tipico esempio di "agevolazione fiscale automatica", costituendo un incentivo il cui ricono-

funzionamento dell'incentivo, alla verifica e al controllo dell'effettività delle spese sostenute, nonché relative alle cause di decadenza e alla revoca del beneficio e modalità di restituzione in caso di fruizione indebita. In seguito, la disciplina legislativa è stata oggetto di rilevanti chiarimenti ad opera della circ. 16 marzo 2016, n. 5/E, in *Boll. Trib.*, 2016, 432; e della successiva circ. 27 aprile 2017, n. 13/E, *ivi*, 2017, 679.

scimento non è subordinato alla previa valutazione del progetto di investimento da parte dell'ente pubblico erogante e la cui determinazione è direttamente operata dall'impresa beneficiaria (18).

All'Amministrazione finanziaria viene riservato esclusivamente un potere di controllo successivo, finalizzato a verificare *ex post* che il soggetto beneficiario abbia svolto attività di ricerca agevolabili, effettivamente sostenute le spese oggetto di agevolazione nel *quantum* indicato nonché rispettato gli obblighi formali e documentali previsti dalla normativa.

##### 5. Le novità 2019 (segue)

La disciplina del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo è stata oggetto di profonde modifiche ad opera della legge n. 145/2018 (legge di bilancio 2019), a mezzo delle quali il legislatore ha ridimensionato l'impianto dell'agevolazione ed ha introdotto più stringenti obblighi documentali.

Nel dettaglio il legislatore ha ritenuto opportuno intervenire sul credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo con un duplice obiettivo.

Da un lato, si sono voluti ridurre i minori flussi di cassa registrati dall'erario (19) in ragione del successo riscosso dalla agevolazione in esame e, dall'altro lato, si sono volute stringere le maglie della disciplina vigente sino al 2018 che, eccessivamente ampie, avevano lasciato spazio a condotte abusive da parte di talune imprese beneficiarie (20).

(18) In tema di agevolazioni fiscali, la dottrina ha tentato, seppur con numerose difficoltà, di individuare omogenei criteri classificatori per distinguere le differenti forme che le misure di promozione tributaria introdotte dal legislatore possono assumere. Le principali *species* tassonomiche discendono dagli effetti dell'agevolazione, potendosi compiere una prima distinzione tra esenzioni, crediti d'imposta, regimi fiscali sostitutivi, dilazioni di pagamento. Ulteriori classificazioni possono avere ad oggetto le modalità di fruizione distinguendo, come nel caso di specie, tra agevolazioni fiscali automatiche, ove il controllo dell'Amministrazione finanziaria è solo successivo ed eventuale, dalle agevolazioni fiscali non automatiche, per le quali è necessario un preventivo accordo o autorizzazione (spesso nella forma di *ruling*) con i competenti Uffici. Si vedano R. ZENNARO, *Tipi agevolativi e problemi procedurali*, in *Dig. disc. comm.*, I, 1987, 64 ss.; e N. D'AMATI, *Agevolazioni ed esenzioni tributarie*, in *N.D.I.*, I, 1980, 153 ss.

(19) Nella Relazione Tecnica alla legge di bilancio 2019 si legge che dall'analisi dei dati del quadro RU delle dichiarazioni Redditi 2017, per l'anno di imposta 2016, sono emersi minori introiti per le casse dello Stato per un importo totale di circa 1,3 miliardi di euro. In un'ottica prudenziale, tenendo conto dell'attuale andamento nell'utilizzo del credito e dei dati macroeconomici, il legislatore ha apportato le modifiche illustrate con l'obiettivo di realizzare un recupero di circa 300/400 milioni di euro.

(20) Si ricorda, invero, che l'utilizzo indebito di un credito d'imposta non spettante ovvero inesistente configura una fattispecie penalmente rilevante ai sensi dell'art. 10-*quater* del D.Lgs. 10 marzo 2000, n. 74. La norma citata recita che «È punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti non spettanti, per un importo annuo superiore a cinquantamila euro. È punito con la reclusione da un anno e sei mesi a sei anni chiunque non versa le somme dovute, utilizzando in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, crediti inesistenti per un importo annuo superiore ai cinquantamila euro».

Pertanto la legge di bilancio 2019, pur confermando l'impianto generale dell'agevolazione, ha introdotto importanti cambiamenti di carattere:

- *sostanziale* in ordine a:
  - determinazione del credito d'imposta (modifiche al primo e terzo comma del D.L. n. 145/2013);
  - identificazione delle spese agevolabili (modifica al sesto comma del D.L. n. 145/2013);
  - limiti all'agevolazione (introduzione del nuovo comma 6-*bis* al D.L. n. 145/2013);
- *formale* in ordine a:
  - utilizzabilità del credito d'imposta (modifica all'ottavo comma del D.L. n. 145/2013);
  - adempimenti certificativi (introduzione del nuovo comma 6-*bis* al D.L. n. 145/2013);
  - documentazione e relativi controlli (introduzione del nuovo comma 11-*bis* al D.L. n. 145/2013).

La legge di bilancio 2019 ha quindi previsto che le modifiche introdotte avranno effetto a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018.

Tuttavia, in deroga al principio di irretroattività delle norme tributarie previsto dallo *Statuto dei diritti del contribuente* (art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212), le modifiche in materia di utilizzabilità del credito d'imposta, adempimenti certificativi e controlli devono ritenersi applicabili già a partire dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018 e, quindi, tali adempimenti devono essere rispettati anche nel periodo di imposta in corso al fine di potere legittimamente fruire dell'agevolazione.

##### 6. Le novità di carattere sostanziale (segue)

Come osservato, la legge di bilancio 2019 è intervenuta, in primo luogo, sui profili sostanziali di determinazione dell'agevolazione.

Il legislatore, infatti, si è posto l'obiettivo di rimodulare il sistema di determinazione del credito di imposta per contenere il beneficio finale spettante al contribuente agendo su taluni profili (spese rilevanti, percentuali di agevolazione, etc.) in grado di incidere sul valore dell'importo da portare in compensazione.

La prima rilevante modifica introdotta dalla legge di bilancio 2019 consiste nella revisione delle categorie di spesa agevolabili. L'obiettivo del legislatore è quello di distinguere in maniera più chiara quali costi possono ritenersi agevolabili, anche introducendo categorie che prima erano assenti nella vecchia disciplina.

In particolare, sono ritenute ammissibili, sebbene per aliquote differenti, le seguenti spese:

- personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo [lett. *a*]);
- personale titolare di un rapporto di lavoro autonomo o comunque diverso dal lavoro subordinato direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo [lett. *a-bis*]);
- contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta e a contratti stipulati con imprese residenti rientranti nella definizione di *start up* innovative e

con imprese rientranti nella definizione di PMI innovative, per il diretto svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta, a condizione che non si tratti di imprese appartenenti allo stesso gruppo della committente ai sensi dell'art. 2359 c.c. [lett. c)];

– contratti stipulati con imprese diverse da quelle indicate sopra, per il diretto svolgimento delle attività di R&S ammissibili al *tax credit*, a condizione che non si tratti di imprese appartenenti allo stesso gruppo della committente ai sensi dell'art. 2359 c.c. [lett. c-bis)];

– materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di R&S anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale [lett. d-bis)].

Da tale elencazione discendono le seguenti, brevi, considerazioni.

Il legislatore ribadisce una distinzione nell'ambito del personale adibito alla ricerca, abbandonando la logica del personale qualificato e non qualificato adottata nella originaria disciplina, per abbracciare un'impostazione che distingue il personale in ragione del rapporto di lavoro intrattenuto con il soggetto beneficiario.

Invero, i costi sostenuti dall'impresa per conseguire le prestazioni di liberi professionisti coinvolti nella ricerca vengono elevati ad autonoma voce agevolabile.

Parimenti, i costi sostenuti per l'acquisto di materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota relativi alle fasi della ricerca industriale e dello sviluppo sperimentale possono ad oggi essere computati per la determinazione del credito d'imposta, rientrando nella lett. d-bis).

Si sono così recepite le esigenze rappresentate dalle imprese per le quali lo svolgimento delle attività di ricerca e sviluppo ammissibili non può prescindere dall'acquisizione dei materiali e altri beni destinati alla realizzazione di prototipi di prodotti o di impianti pilota o, ad esempio, agli esperimenti di laboratorio (21).

Il secondo profilo su cui il legislatore è intervenuto concerne le aliquote dell'agevolazione, a mezzo delle quali calcolare il credito effettivamente spettante all'impresa che ha investito in ricerca.

Nel dettaglio, la misura del credito d'imposta passa dal 50% al 25% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 (22).

(21) La Relazione alla legge di bilancio 2019, sul punto, precisa che, stante il principio di omogeneità dei dati da porre a raffronto, a partire dal periodo d'imposta 2019, tenuto conto dell'inclusione tra le voci rilevanti anche alle spese per i materiali, il parametro storico andrà conseguentemente ricalcolato aggiungendo i costi della specie sostenuti nel triennio 2012-2014.

(22) Come chiarito nella Relazione illustrativa, il nuovo criterio non interferisce con la formazione del parametro storico (costituito, come detto, dalla media del triennio 2012-2014), nel senso che non si dovrà procedere alla sua distinzione in ragione delle diverse aliquote applicabili sulle

Tuttavia il credito d'imposta continuerà ad essere determinato nella misura del 50% con riferimento a talune specifiche voci di costo [nuove lett. a) e c) del sesto comma]:

- spese relative al personale dipendente titolare di un rapporto di lavoro subordinato, anche a tempo determinato, direttamente impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo;
- contratti stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, PMI innovative, etc.

Da ultimo, sul versante sostanziale, la legge di bilancio 2019, con la modifica prevista dalla lett. b) del primo comma, ha disposto la riduzione da 20 a 10 milioni di euro dell'importo massimo del credito d'imposta spettante per ciascun periodo d'imposta; tale limite, si ricorda, fissato a 5 milioni di euro per gli anni d'imposta 2015 e 2016, era stato poi elevato a 20 milioni a partire dal periodo 2017.

Gli interventi sin qui illustrati sono guidati dalla volontà di ridurre l'incidenza del beneficio e quindi recuperare parte del gettito perduto in ragione del massiccio utilizzo dell'agevolazione.

Va però evidenziato che, a parere di chi scrive, sussistono fondate perplessità in ordine all'efficacia delle nuove modalità di calcolo.

In particolare, la scelta di mantenere l'aliquota agevolativa al 50% per le voci di costo di cui alle lett. a) e c) che, nella prassi applicativa dell'agevolazione, costituiscono le categorie di spesa più ingenti, ben potrebbe vanificare la politica di risparmio perseguita dal legislatore.

#### 7. Le novità di carattere formale (segue)

La legge di bilancio 2019 ha introdotto rilevanti modifiche anche sul piano degli adempimenti formali, perseguendo l'obiettivo di ridurre eventuali fenomeni di abuso della disciplina relativa al credito d'imposta.

Invero, come si è in precedenza illustrato, l'agevolazione in esame consiste in un beneficio automatico nel quale il controllo da parte dell'Amministrazione competente è solo successivo ed eventuale.

Tale controllo non può che avere ad oggetto sia l'effettività dei costi sostenuti dall'impresa e posti alla base del credito portato in compensazione, che la sussistenza di un progetto articolato, cui i predetti costi sono connessi, che rappresenti una forma di ricerca agevolabile (23).

categorie di spese ammissibili.

(23) In ordine a questo profilo si rappresenta che la ricerca agevolabile coincide con la nozione di ricerca descritta nel paragrafo 1.3, punto 15, della vigente «*Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione*» di cui alla Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014 (pubblicata nella GUUE C/198 del 27 giugno 2014) relative, rispettivamente, alla «ricerca fondamentale» [lett. m)], alla «ricerca industriale» [lett. q)] e allo «sviluppo sperimentale» [lett. j)]. Alle generali nozioni sviluppate in ambito europeo si affiancano alcune fonti internazionali di *soft law*, nella specie il Manuale di Oslo e il Manuale di Frascati, che dettano criteri specifici per identificare i caratteri distintivi delle «attività di ricerca e sviluppo» e che sono espressamente richiamati dall'Agenzia delle entrate nelle proprie circolari e risoluzioni. Il Manuale di Frascati è uno strumento sviluppato dall'OCSE nel 1963, poi periodicamente aggiornato, che propone linee

Pertanto il legislatore ha ritenuto opportuno introdurre delle norme che consentano di agevolare l'Agenzia delle entrate nello svolgimento delle proprie funzioni di verifica e controllo, intensificando gli adempimenti formali e documentali che il contribuente è chiamato a rispettare per poter legittimamente godere dell'agevolazione.

In quest'ottica la legge di bilancio 2019, con l'art. 1, comma 70, ha modificato l'ottavo comma del D.L. n. 145/2013 specificando che il credito d'imposta è oggi utilizzabile (mediante compensazione con F24) solo "subordinatamente" all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti dal nuovo comma 11 del D.L. n. 145/2013.

Ne deriva che viene attribuita una funzione di preminente importanza all'attività di certificazione, giacché essa, da un punto di vista temporale, deve necessariamente precedere la fruizione del credito e costituisce quindi un presupposto essenziale per la legittima compensazione di quest'ultimo (24).

Il legislatore, contestualmente, è intervenuto anche sul soggetto chiamato a rilasciare la certificazione del credito d'imposta, prevedendo che esso debba essere necessariamente un revisore legale dei conti ovvero una società di revisione (iscritti nella sezione A del registro dei revisori legali, di cui all'art. 8 del D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39), anche ove l'impresa beneficiaria non sia per legge obbligata alla revisione legale (25).

Da ultimo la legge di bilancio 2019, in coerenza con l'obiettivo di agevolare l'Amministrazione finanziaria nell'eventualità di un controllo, ha introdotto il nuovo art. 11-bis, in base al quale le imprese beneficiarie del *Bonus R&S* devono redigere e conservare una relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività di ricerca e sviluppo svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o

guida di settore che sono globalmente riconosciute a livello internazionale come uno standard di riferimento per quanto riguarda definizione, implementazione e organizzazione della ricerca nelle varie discipline in esso normate. L'impatto di questo testo è stato enorme, dal Manuale di Frascati derivano infatti le politiche condivise di sviluppo della ricerca adottate dai vari Stati membri. È dal Manuale di Frascati che l'Amministrazione finanziaria ricava gli indicatori per valutare e riconoscere l'agevolabilità di un progetto di ricerca. Invero, secondo il Manuale, la ricerca deve necessariamente presentare i seguenti cinque caratteri: *i)* novità; *ii)* creatività; *iii)* aleatorietà; *iv)* sistematicità; *v)* trasmissibilità. Ne deriva che, in fase di controllo, i verificatori sono chiamati ad accertare l'effettiva esistenza di una attività di ricerca agevolabile in termini di rispondenza ai criteri dettati dal Manuale di Frascati.

(24) Si specifica che la circ. 15 febbraio 2019, n. 38584, del Ministero dello sviluppo economico, ha chiarito che in sede di rilascio della certificazione della documentazione contabile, il soggetto incaricato della revisione legale dei conti non è chiamato a compiere alcuna valutazione di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità al credito d'imposta delle attività di ricerca e sviluppo svolte dall'impresa nel periodo di riferimento né a sindacarne il contenuto sostanziale. La prestazione che costui è chiamato a compiere è di carattere prettamente contabile, essendo orientata a verificare la reale sussistenza dei costi dichiarati dall'impresa.

(25) Dalla novella legislativa deriva che non possono più svolgere la funzione di attestatore i soggetti legittimati ad apporre visto di conformità rispetto alle dichiarazioni fiscali.

ai sotto-progetti in corso di realizzazione.

Tale relazione, in caso di attività svolte direttamente dall'impresa, deve essere redatta a cura del responsabile aziendale delle attività di ricerca e sviluppo o del responsabile del singolo progetto o sub-progetto e deve essere controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative regolamentari in materia di documentazione amministrativa di cui al D.P.R. n. 445/2000.

In definitiva le esigenze che hanno guidato il legislatore del 2019 nel riformare lo strumento agevolativo in esame appaiono solo in parte condivisibili.

Invero, perseguendo una politica di contrasto a fenomeni evasivi ed elusivi, si reputa corretta la scelta di introdurre più stringenti obblighi di carattere formale e documentale in capo ai soggetti fruitori del beneficio atteso che, solo imponendo una puntuale tracciabilità dei costi agevolati nonché una chiara descrizione della ricerca svolta, è possibile evitare che il *Bonus R&S* si tramuti in una fonte illecita di finanziamento per le imprese.

Tuttavia non può disconoscersi che la rimodulazione a ribasso dell'intensità del beneficio, attraverso le nuove aliquote e l'abbassamento del tetto massimo agevolabile, contrastino con le richieste manifestate dagli operatori economici e, più in generale, dal mercato, ove la possibilità di accedere ad un corposo risparmio in ragione dei costi sostenuti per la ricerca costituisce un imprescindibile stimolo alla crescita.

## 8. La mini-IRES

La legge di bilancio 2019, sempre nel pacchetto agevolativo riconducibile al Piano Industria 4.0, ha introdotto, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018, un regime opzionale di tassazione agevolata degli utili reinvestiti per l'acquisizione di beni materiali strumentali o per l'incremento dell'occupazione.

Tale agevolazione ha intercettato i finanziamenti che nelle precedenti leggi di bilancio erano destinati all'ACE (Aiuto per la Crescita Economica) e al super-ammortamento che, come anticipato, non sono stati prorogati nel 2019, con l'obiettivo di convogliare in un'unica norma agevolativa il beneficio spettante in forza dei due strumenti abrogati; la *ratio* sottesa alla mini-IRES è infatti identica: incentivare gli investimenti in nuovi cespiti strumentali e le assunzioni di personale dipendente (26).

Nello specifico tale agevolazione, nota come "mini-IRES" prevede, al ricorrere di specifiche condizioni, un abbattimento di nove punti percentuali dell'aliquota IRES per società ed enti ovvero dell'aliquota IRPEF per le imprese ad essa assoggettate (27).

(26) Sul punto lo Studio di Confindustria, *Le principali misure fiscali di interesse per le imprese*, 2019, 39 ss., illustra che la mini-IRES sostituirebbe nell'intento del legislatore «meccanismi agevolativi, temporanei o a regime, il cui funzionamento, relativamente più lineare, si era ormai consolidato; si pensi a misure quali il super-ammortamento e l'ACE che, nel complesso, generavano impatti finanziari a beneficio delle imprese, senz'altro maggiori, a fronte di dinamiche incentivate sostanzialmente similari».

(27) L'aliquota IRES, attraverso il beneficio fiscale in commento, scende dal 24%, ai sensi dell'art. 77 del TUIR, al 15%. Il medesimo abbattimento si ha anche ai fini IRPEF

Per poter godere di tale importante beneficio, l'impresa è chiamata ad individuare il minor importo tra i seguenti parametri:

- utili destinati a riserve, diverse da quelle non disponibili, nell'esercizio precedente (28);
- sommatoria tra maggiori investimenti effettuati in beni materiali nuovi diversi da immobili e autoveicoli assegnati in *benefit* ai dipendenti e/o agli amministratori e spese sostenute per le nuove assunzioni, in termini di costo del personale, ma solo se la media dei dipendenti cresce effettivamente (quindi non solo in termini di costo ma anche di numero di persone assunte) rispetto a quella in essere al 30 settembre 2018.

Eseguito il calcolo, la mini-IRES viene applicata direttamente al minore importo tra i valori indicati ed è possibile riportare l'eventuale eccedenza del parametro più elevato sull'importo del corrispondente parametro che verrà calcolato per l'anno successivo.

Alla apparente semplicità dell'operazione, fanno da contraltare una serie di norme che rendono estremamente complesso l'individuazione degli importi che dovranno costituire le varie voci di calcolo.

Invero le lett. *b)* e *c)* del comma 29 della legge di bilancio 2019, si soffermano sulle nozioni di investimento in cespiti strumentali e costo del personale, che rilevano ai fini del computo dell'agevolazione.

Per investimenti in beni materiali si intendono gli investimenti in nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, riattivazione, ammodernamento di impianti esistenti in Italia e le acquisizioni, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, destinati a strutture situate nel territorio dello Stato.

Il calcolo di questi investimenti è direttamente connesso agli ammortamenti fiscali calcolati ai sensi dell'art. 102 del TUIR nei limiti di un valore incrementale ancorato a precisi parametri fissati dalla legge (29).

Per ciò che concerne il costo del personale, l'agevolazione in esame impone di tenere in considerazione il maggior costo sostenuto per i lavoratori dipendenti impiegati prevalentemente (per la maggior parte del periodo di imposta) in strutture produttive situate in Italia, rispetto al medesimo costo sostenuto nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2018 [rileva, a tal fine, il costo del personale classificabile nelle voci di cui all'art. 2425, primo comma, lett. *b)*, in ragione dello scaglione ove l'impresa contribuente si posiziona.

(28) Poiché la legge di bilancio 2019 esclude dal calcolo delle agevolazioni gli utili accantonati in riserva "non disponibili", ne consegue che sono escluse anche quelle che derivano da valutazione; pertanto, non possono essere computate nemmeno le riserve per utili su cambi o gli utili di derivati non di copertura valutati a *fair value*.

(29) La lett. *b)* del comma 29 prevede che l'incremento si ricava dal confronto tra «il costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali, ad eccezione di quelli di cui al periodo precedente, assunto al lordo delle quote di ammortamento dei beni strumentali materiali nuovi dedotte nell'esercizio, rispetto al costo complessivo fiscalmente riconosciuto di tutti i beni strumentali materiali, ad eccezione di quelli di cui al periodo precedente, assunto al netto delle relative quote di ammortamento dedotte, del periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2018».

nn. 9 e 14, c.c. (30)].

Senza dover approfondire ulteriormente le modalità di calcolo dell'agevolazione, appare evidente che la legge di bilancio 2019 abbia introdotto una misura agevolativa ancorata a calcoli macchinosi, i quali producono l'effetto di esporre l'impresa beneficiaria al compimento di errori nella determinazione della base imponibile sulla quale applicare la mini-IRES.

Invero, pur non essendo ancora possibile prevedere il futuro apprezzamento dello strumento agevolativo da parte degli operatori economici, appare evidente che la misura premiale sia stata ingiustificatamente fondata su di una base normativa articolata, atteso che il beneficio fiscale poteva essere concesso anche ricorrendo a modalità di calcolo più lineari.

Inoltre, anche da un punto di vista di politica economica, la mini-IRES non può che destare all'interprete talune perplessità atteso che la struttura con la quale è congegnata l'agevolazione impone all'impresa di patrimonializzare, attraverso l'incremento delle riserve disponibili, e, contestualmente, di investire in beni materiali e lavoro.

Si tratta di profili difficilmente conciliabili.

#### 9. La nuova disciplina del riporto delle perdite

La legge di bilancio 2019 ha introdotto una importante novità in tema di riporto delle perdite per le imprese soggette ad IRPEF.

Prima di analizzare nel dettaglio il contenuto della novella legislativa, si rappresenta che l'agevolazione in esame si differenzia dai benefici fiscali sin qui elencati poiché essa non rientra nel Piano Industria 4.0, essendo disancorata da investimenti diretti a favorire la rivoluzione in chiave tecnologica delle imprese né assume le caratteristiche di una agevolazione fiscale.

Invero il legislatore, introducendo una disciplina più favorevole in tema di riporto delle perdite, ha comunque perseguito una politica di sostegno alle imprese, finalizzata a consolidarne la stabilità finanziaria e ad incentivarne la crescita economica, senza tuttavia concedere un diretto risparmio d'imposta nella forma promozionale tipica dell'agevolazione (31).

(30) La lett. *c)* del comma 29 chiarisce che «I lavoratori dipendenti con contratto di lavoro a tempo parziale sono computati nella base occupazionale in misura proporzionale alle ore di lavoro prestate rispetto a quelle previste dal contratto collettivo nazionale. I soci lavoratori di società cooperative sono equiparati ai lavoratori dipendenti».

(31) A questo proposito, senza necessità di dilungarsi su di un tema che esula dalla presente trattazione, si rappresenta che il sistema del riporto delle perdite costituisce una disciplina che incide ordinariamente nella determinazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi e che, nello specifico ambito dell'IRPEF, accentua i connotati personalistici del tributo. Pertanto, pur trattandosi di una disciplina che pone un evidente vantaggio in termini economici per l'impresa, essa non va confusa con la materia delle agevolazioni fiscali ove «l'elemento discrezionale delle agevolazioni tributarie è identificabile nella funzione promozionale cui si collega strumentalmente le fattispecie sottrattive. È dunque il connotato funzionale combinato con il dato strutturale a caratterizzare in modo necessario la norma di agevolazione tributaria». La funzione promozionale, nella disciplina del riporto delle perdite, è chiaramente assente; così P. BORIA, *La ricerca e l'innovazione industriale come*

La disciplina previgente alla legge di bilancio 2019 riservava un trattamento differenziato tra le imprese in contabilità ordinaria e le imprese in contabilità semplificata (32).

In particolare le prime potevano avvalersi delle perdite portandole in compensazione esclusivamente con i redditi d'impresa, conseguiti nel periodo di imposta e l'eventuale eccedenza era riportabile negli esercizi successivi, ma non oltre il quinto (c.d. compensazione verticale).

Le seconde, al contrario, potevano compensare le perdite di esercizio nel limite dell'ammontare del reddito complessivo, di cui all'art. 6 del TUIR, senza possibilità di riporto dell'eccedenza nei periodi di imposta successivi (c.d. compensazione orizzontale).

La legge di bilancio 2019 ha allineato la disciplina del riporto delle perdite del reddito d'impresa soggetto a IRPEF con quella prevista ai fini IRES eliminando ogni differenza. In particolare, è stato stabilito che tutte le imprese (contabilità ordinaria o semplificata) possono riportare le perdite negli esercizi successivi.

Inoltre la novella di legge ha eliminato il limite quinquennale alla riportabilità delle perdite ed ha introdotto un limite quantitativo: le perdite ottenute nell'esercizio d'impresa sono computate in diminuzione dei relativi redditi conseguiti nei successivi periodi d'imposta (senza limiti temporali) ma nella misura dell'80% dei redditi conseguiti in detti periodi d'imposta (limite quantitativo) (33).

L'introduzione del nuovo regime delle perdite è stata accolta con favore dalle imprese atteso che essa fa venir meno, soprattutto per le imprese in contabilità semplificata, il trattamento peggiore che era riservato ai soggetti IRPEF nella vigenza della precedente disciplina (34).

## 10. Conclusioni

Le agevolazioni fiscali introdotte dalla legge di bilancio *fattori di una fiscalità agevolata*, cit., 1879, ma si veda anche per una analisi più approfondita del tema ID., *Sistema tributario*, Torino, 2008, 1048 ss.

(32) Si veda in dottrina L. PERRONE, *Le perdite nell'imposta sul reddito delle persone fisiche*, in *Rass. trib.*, 2012, 1163; e A. FANTOZZI - F. PAPARELLA, *Lezioni di diritto tributario dell'impresa*, Padova, 2014, 48.

(33) In deroga allo Statuto dei diritti del contribuente (legge 27 luglio 2000, n. 212), il comma 24 della legge di bilancio dispone che le predette modifiche si applicheranno retroattivamente, dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017.

(34) L'impossibilità di portare in avanti le perdite per le imprese in contabilità semplificata aveva infatti prodotto l'effetto di spingere gli operatori economici ad adottare il regime di contabilità ordinaria, così vanificando l'obiettivo di semplificazione proprio di tale regime.

lancio 2019 possono essere considerate come strumenti normativi che introducono regimi di evidente favore nei confronti delle imprese.

La politica perseguita dal legislatore appare guidata da interessi apprezzabili, coincidenti con la volontà di incrementare gli investimenti dei privati diminuendo l'oneroso carico fiscale imposto da un sistema tributario articolato ed a tratti farraginoso.

In particolare, appaiono sicuramente rispettate le linee guida enunciate nel Piano Industria 4.0 atteso che lo stimolo alla ricerca e l'adozione di nuove tecnologie fungono da principi cardine dei vari strumenti agevolativi, siano essi di nuova introduzione ovvero semplicemente modificati con interventi di correzione.

Inoltre la pacifica cumulabilità in capo al medesimo soggetto beneficiario delle agevolazioni fiscali dinanzi illustrate, in assenza di una norma nazionale che enunci un espresso divieto di cumulo, costituisce un valore aggiunto, in grado di moltiplicare il risparmio finale perseguito dall'impresa (35).

Tuttavia taluni degli interventi legislativi in precedenza esaminati non possono che destare perplessità.

Gli stringenti obblighi documentali introdotti per la fruizione credito d'imposta in ricerca e sviluppo, la rimodulazione dell'intensità di questo beneficio nonché nonché l'articolata disciplina in tema di mini-IRES, la quale ha sostituito sia l'ACE che il super-ammortamento, potrebbero costituire un importante freno nell'utilizzo di tali strumenti.

Da ultimo, gli interventi esaminati (iper-ammortamento e *bonus* ricerca in specie) sono sostanzialmente concepiti per attrarre imprese di medie e grandi dimensioni, che operano in comparti avanzati dell'economia, si pensi all'industria dell'elettronica ovvero all'industria metalmeccanica, escludendo indirettamente gli operatori economici più piccoli e le imprese che operano nel settore primario.

L'approccio adottato dal legislatore è espressione, in definitiva, di un percorso evolutivo della norma tributaria, che diviene leva per favorire la crescita economica innestando un circolo virtuoso di risparmio fiscale ed investimenti dei privati, ma che necessita di ulteriori correzioni per poter coinvolgere e stimolare l'intero tessuto imprenditoriale.

**Avv. Lorenzo Pennesi**

(35) Nell'ordinamento europeo, addirittura, è rinvenibile la Comunicazione della Commissione del 27 giugno 2014, n. 2014/C 198/01, ove si precisa espressamente che gli aiuti di Stato riconducibili a investimenti in ricerca e sviluppo possono essere cumulati con altre agevolazioni o contribuzioni di varia natura (par. 4.5.1.4., cap. n. 83).