



LA COMMARA & PARTNERS

STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

ROMA

Viale Bruno Buozzi, 64 – 00197
tel.: +39 06 3218140
www.studiolacommara.it

MILANO

Via Sant'Andrea, 3 – 20121
tel.: +39 02 76013359
in partnership with: PG Legal



Tax Newsletter n. 2 – Febbraio 2020

Le News di questo mese:

1. **Principio di diritto 28.1.2020, n. 2, dell'Agenda delle Entrate: ambito soggettivo di applicazione dell'iper ammortamento – locazione operativa posta in essere da intermediari finanziari.**
2. **ISA 2020, approvati i modelli e definite le regole per i dati ulteriori.**
3. **Telefisco 2020, nuovi incentivi per le imprese: investimenti in beni materiali strumentali, ricerca sviluppo e innovazione, ACE.**
4. **Imposta ipotecaria sulla garanzia rilasciata dal terzo per dilazionare i debiti tributari.**

1. PRINCIPIO DI DIRITTO 28.1.2020, N. 2, DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE: AMBITO SOGGETTIVO DI APPLICAZIONE DELL'IPER AMMORTAMENTO – LOCAZIONE OPERATIVA POSTA IN ESSERE DA INTERMEDIARI FINANZIARI.

L'Agenzia delle Entrate, con il principio di diritto n. 2 del 28.1.2020, ha affrontato il tema della locazione operativa di beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale secondo il “*paradigma 4.0*”.

Il tema trattato riguarda la particolare fattispecie di locazione operativa posta in essere da un intermediario finanziario, a cui l'Agenzia nega espressamente l'applicazione dell'iper ammortamento *ex* articolo 1, commi 9 e ss., della legge n. 232/2016 (c.d. Legge di Bilancio 2017). L'iper ammortamento di cui alla citata norma non si applica all'intermediario finanziario che risulti titolare – nella veste di locatore – di un contratto denominato come “locazione operativa” di beni materiali strumentali in relazione al processo produttivo dell'impresa locataria.



Come precisato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 2017, l'iper ammortamento consiste in una maggiorazione del costo di acquisizione fruibile, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, dai soggetti che acquisiscono da terzi, in proprietà o in leasing, i beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla predetta legge n. 232/2016. I beneficiari dell'agevolazione, quindi, sono i proprietari (nel caso di acquisto in proprietà) o i locatari finanziari (nel caso di acquisto tramite *leasing* finanziario). La citata circolare ha altresì chiarito che sono, invece, esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio; per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare all'impresa di noleggio o che effettua la locazione operativa, ma a condizione che il noleggio o la locazione operativa costituiscano oggetto dell'attività principale o tipica dell'impresa, vale a dire



che il processo di produzione del servizio di noleggio o di locazione operativa costituisca, sia sul piano tecnico che organizzativo, l'attività o una delle attività abitualmente svolte dall'impresa.

Tale condizione appare del tutto coerente con le caratteristiche dell'iper ammortamento (ma analoghe considerazioni valgono anche per il super ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge 28.12.2015, n. 208, e ss.); la finalità dell'agevolazione, infatti, è proprio quella di incentivare l'effettuazione di investimenti in beni strumentali materiali direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento della sua attività ordinaria: nello specifico, l'attività industriale di prestazione di servizi di noleggio o di locazione operativa.

Da quanto precede si può rilevare che tutti i soggetti potenziali destinatari dell'agevolazione (proprietario, locatario finanziario, impresa svolgente attività di noleggio o locazione operativa) sono accomunati dal fatto di essere, sia sul piano economico-patrimoniale che sul piano organizzativo, i soggetti che effettuano gli investimenti sopportandone in senso proprio i rischi e fruendo al contempo dei benefici derivanti dall'esercizio delle attività industriali o commerciali nei cui processi i nuovi beni strumentali sono inseriti.

Ne consegue che devono ritenersi esclusi dall'agevolazione *de qua* i soggetti che, come gli intermediari finanziari, pongono in essere dei contratti di "locazione operativa", atteso che in tali schemi contrattuali la proprietà formale dei beni non si ricollega allo svolgimento di attività di noleggio o locazione operativa in senso proprio, ma alla sola funzione di garanzia a tutela del rischio di credito assunto dal locatore.

2 . ISA 2020, APPROVATI I MODELLI E DEFINITE LE REGOLE PER I DATI ULTERIORI.

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento n. 27762/2020 del 31.1.2020, ha individuato i dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli indici sintetici di affidabilità fiscale (cd. ISA) per il periodo di imposta 2020 ed ha approvato n. 175 modelli da utilizzarsi per il periodo d'imposta 2019.

Più nel dettaglio, le istruzioni risultano essere suddivise in una parte generale, comune a tutti i modelli ed in una parte specifica prevista in base al modello ISA da compilare. Il punto 4 del citato provvedimento ricorda le modalità di acquisizione dei "dati ulteriori", ovvero il file XML che è necessario prelevare dall'area riservata dell'Agenzia delle Entrate, per poi importarlo nei gestionali o nel software ISA dell'Agenzia delle Entrate, che è parte essenziale dell'ISA stesso. Sul punto, non si rilevano novità rispetto all'anno precedente; i "dati ulteriori" ISA potranno quindi essere reperiti:

- (i) con modalità puntuale, entrando nel cassetto fiscale. Questa operazione può essere effettuata da parte del contribuente dotato di credenziali di accesso proprie, oppure dall'intermediario delegato all'accesso al cassetto stesso;
- (ii) con modalità massive da parte degli intermediari.

Quanto alle tempistiche, non è ancora possibile richiedere i dati ulteriori ISA. Il momento a partire dal quale la richiesta potrà essere trasmessa sarà resa nota sul sito dell’Agenzia delle Entrate.



Il provvedimento ribadisce che in caso di visto di conformità occorre verificare la corrispondenza degli elementi contabili ed extracontabili indicati nei modelli di dichiarazione, rilevanti ai fini ISA, rispetto alle risultanze contabili.

Al punto 8.2 del provvedimento, l’Agenzia delle Entrate, ricorda altresì che l’asseverazione non deve essere effettuata relativamente ai dati:

- (i) per i quali sia necessario esaminare, a tal fine, l’intera documentazione contabile o gran parte di essa;
- (ii) che implicano valutazioni di carattere imprenditoriale;
- (iii) concernenti le unità immobiliari utilizzate per l’esercizio dell’attività.

3. Telefisco 2020, nuovi incentivi per le imprese: investimenti in beni materiali strumentali, ricerca sviluppo e innovazione, ACE.

Sui nuovi incentivi per le imprese: investimenti in beni materiali strumentali.

La legge n. 160/2019 (cd. Legge Bilancio 2020) interviene in modo radicale sulla disciplina degli incentivi alle imprese, inserendo nella categoria dei crediti d’imposta anche gli investimenti in beni strumentali.

Le nuove regole per gli investimenti che vengono delineate dall’articolo 1 della Legge Bilancio 2020, commi 184-207, evidenziano la finalità del legislatore di sostenere più efficacemente il processo di sviluppo delle imprese.

Attualmente sussistono due forme di agevolazione: superammortamento e iperammortamento.

Per fare chiarezza è necessario distinguere tre periodi:

- investimenti effettuati nel 2019;
- investimenti effettuati nel 2020, ma risultanti da ordini e acconti perfezionati entro il 31.12.2019;
- investimenti effettuati dal 1.1.2020 al 31.12.2020.

Per quanto riguarda il 2019, le regole sono le seguenti:

- **superammortamento**: sono agevolati gli investimenti in beni strumentali materiali nuovi effettuati dal 1.1.2019 al 31.12.2019, grazie alla proroga contenuta nel d.l. n. 34/2019. È confermato il riconoscimento della maggiorazione figurativa del costo di acquisizione del 30% ai soli fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing*. La maggiorazione spetta per investimenti complessivi non eccedenti 2,5 milioni di euro; inoltre, analogamente al passato, l'agevolazione non è applicabile ai veicoli ed agli altri mezzi di trasporto previsti dall'articolo 164 del d.P.R. n. 917/1986, anche se strumentali all'attività propria dell'impresa;

- **iperammortamento**: il bonus spetta per gli investimenti effettuati dal 1.1.2019 al 31.12.2019, grazie alla proroga disposta dalla legge n. 145/2018. La maggiorazione del costo di acquisizione dei beni materiali si applica: nella misura del 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; nella misura del 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e nella misura del 50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro.

La maggiorazione non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro.

Per gli investimenti in beni immateriali correlabili, la maggiorazione del costo è pari al 40%, senza limiti di importo.



Per gli investimenti effettuati nell'anno 2020, innanzitutto opera una estensione delle regole 2019 al verificarsi delle usuali condizioni (ordine accettato ed acconto del 20% versato entro il 31.12.2019). Le estensioni hanno però una diversa copertura temporale: infatti, mentre per il superammortamento rilevano gli investimenti conclusi entro il 30.6.2020, per gli iperammortamenti il periodo valido arriva fino alla data del 31.12.2020. A partire dal 1.1.2020 entrano in vigore le nuove disposizioni, che di fatto modificano radicalmente le modalità di fruizione del beneficio, trasformando la maggiorazione del costo - e dei successivi ammortamenti - in un credito di imposta.

Le norme contenute nella Legge Bilancio 2020, e in particolare il comma 194 dell'art. 1, estendono il beneficio, alle stesse condizioni, anche agli investimenti effettuati dagli



esercenti arti e professioni: sono quindi interessati anche i lavoratori autonomi, in forma individuale o associata, titolari di partita IVA.

Il beneficio è espressamente escluso per le imprese che si trovano in liquidazione volontaria, ovvero in una delle seguenti procedure: fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altre procedure previste dalla normativa sul fallimento o sulla crisi di impresa.

La fruizione del credito di imposta è subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Viene, inoltre, specificato che sono escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive in base all'articolo 9, comma 2 del d.lgs. 8.6.2001, n. 231.

Le tematiche affrontate dell'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2020 sono relative in particolare:

- (i) alla decorrenza del diritto alla fruizione del credito d'imposta;
- (ii) alla durata del periodo di fruizione in compensazione (numero di quote annuali) del credito d'imposta previsto per beni materiali 4.0, in caso di fruizione del credito del 6% previsto per beni materiali strumentali nuovi dal comma 188, dell'art. 1 della Legge Bilancio 2020 ante interconnessione, che consente di beneficiare del maggiore credito del 40% o 20% previsto per beni materiali strumentali nuovi 4.0 dal comma 189;
- (iii) alla decorrenza del periodo di osservazione ai fini dell'applicazione del meccanismo di *recapture*, previsto dal comma 193.

La decorrenza del diritto alla fruizione dell'agevolazione è ancorata all'anno solare, anche per le imprese con periodo d'imposta non coincidente con esso, per cui esso scatta dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene.

L'utilizzo del credito deve avvenire esclusivamente in compensazione in base all'art. 17 del d.lgs. n. 241/1997; l'impiego deve avvenire in cinque quote annuali di pari importo, mentre per gli investimenti immateriali industria 4.0 le rate annuali sono ridotte a tre.

Sull'attività di ricerca, sviluppo e innovazione.

La legge di Bilancio 2020 ridefinisce i contorni dei crediti di imposta per attività di ricerca delle imprese.

Per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2019, i benefici riguardano tre filoni: ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, altre attività innovative. Viene pertanto anticipata la cessazione delle regole del credito d'imposta di ricerca e sviluppo secondo la normativa del d.l. n. 145/2013 al periodo d'imposta in corso al 31.12.2019.

Si osserva che le caratteristiche generali del credito d'imposta, ovvero i soggetti destinatari, le modalità di fruizione, l'esclusione da tassazione, gli obblighi di comunicazione al ministero dello Sviluppo economico sono gli stessi previsti per gli investimenti in beni materiali e immateriali.

Con riferimento alle attività di ricerca e sviluppo, si tratta di quelle di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e di sviluppo sperimentale in campo scientifico tecnologico.

Le spese ammissibili per il calcolo del beneficio sono così sintetizzabili:

- (i) spese per il personale direttamente impiegato nell'attività di ricerca, con maggiorazione al 150% per soggetti con requisiti particolari di età, titolo e tipologia di contratto;
- (ii) ammortamenti e canoni di locazione, anche finanziaria, e altre spese per i beni materiali e il software utilizzati per la ricerca nel limite massimo del 30% delle spese di cui al punto sub (i);
- (iii) spese per contratti di ricerca esterna, aumentate al 150% in caso di ricorso ad università e istituti di ricerca residenti in Italia;
- (iv) ammortamento dei costi per l'acquisto da terzi, anche in licenza d'uso, di privative industriali relative ad invenzioni industriali o biotecnologiche, a topografia di prodotto, semiconduttori o a nuove varietà digitali, nel limite di 1 milione di euro;
- (v) spese per consulenza e servizi equivalenti, nel limite massimo del 20% delle spese di personale calcolate senza maggiorazioni;
- (vi) spese per materiali, forniture e altri prodotti utilizzati, nel limite del 30% delle spese di personale o dei costi per ricerca.

Il credito di imposta che viene riconosciuto è pari al 12% della base di calcolo, da considerare al netto di qualunque sovvenzione o contributo ricevuto, nel limite di tre milioni di euro, ragguagliati ad anno in caso di esercizio di durata diversa dai 12 mesi.



Per quanto riguarda le attività di innovazione tecnologica, in tale ambito rientrano le attività di ricerca e sviluppo per la realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati.

Le tipologie di spese agevolate sono simili a quelle indicate in precedenza, in quanto riguardano:

- (i) personale;
- (ii) ammortamenti e canoni di locazione finanziaria o semplici;
- (iii) contratti aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte di terzi dell'attività di innovazione tecnologica;
- (iv) spese per consulenze;
- (v) spese per materiali e forniture.

Il credito di imposta è pari al 6% della base di calcolo, nel limite di 1,5 milioni di euro ragguagliato ad anno, da considerare al netto di qualunque sovvenzione o contributo

ricevuto. La misura del credito viene elevata al 10%, sempre rimanendo nel limite di 1,5 milioni di euro, nel caso in cui le attività innovative siano finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0.



Da ultimo, con riferimento alle attività di design e moda, l'art. 1, comma 202, della Legge Bilancio 2020 indica espressamente le attività di design e ideazione estetiche, destinate a concezione e realizzazione di nuovi prodotti e campionari, svolte da imprese operanti nei settori: tessile, moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, del mobile, dell'arredo e della ceramica.

In analogia a quanto sopra previsto per l'innovazione tecnologica, i costi agevolati sono:

- (i) personale;
- (ii) ammortamento e canoni di locazione;
- (iii) spese per contratti esterni;
- (iv) spese per consulenze;
- (v) spese per materiali, forniture e altri prodotti analoghi direttamente impiegati.

Anche per questo credito di imposta si applica la misura del 6%, da applicare su una base di calcolo nella misura di 1,5 milioni.

Sull'aiuto alla crescita economica (cd. ACE).

Con la legge di Bilancio 2020 ritorna l'ACE, con efficacia dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2018 e quindi, in sostanza, dal 2019 con il risultato che si applicherà "in regime di continuità temporale", così come evidenziato nella relazione illustrativa alla Legge Bilancio 2020.

L'ACE è una deduzione, dal reddito imponibile netto, di un importo che corrisponde al rendimento figurativo degli incrementi di capitale proprio realizzati a partire dal 2011. L'importo che commisura il beneficio, sotto forma di deduzione dal reddito dichiarato, è determinato applicando alla base ACE una percentuale corrispondente al rendimento nozionale del capitale o coefficiente di remunerazione.

Il nuovo coefficiente ACE verrà applicato con le consuete regole, fatto salvo un cambiamento significativo che incide sull'importo del beneficio, infatti il coefficiente di remunerazione viene ulteriormente ridotto all'1,3% rispetto all'1,5% del 2018.

In particolare, per le società di capitali l'importo a cui commisurare il coefficiente di remunerazione sarà dato dagli incrementi rilevanti al netto dei decrementi di patrimonio netto e delle altre voci negative previste.

In sintesi, gli step da seguire per determinare l'agevolazione sono:

- (i) considerare il periodo 2011- 2019;
- (ii) ricalcolare la somma algebrica di conferimenti (+), versamenti e rinunce ai crediti dei soci (+), accantonamenti di utili a riserva (+), riduzioni di riserve del patrimonio netto (-);
- (iii) sterilizzare il dato ottenuto dal conteggio precedente per effetto degli investimenti in titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni (-) e per tener conto delle disposizioni antielusive contenute nel D.M. 3.8.2017 (-);
- (iv) applicare alla somma algebrica sopra indicata il coefficiente dell'1,3%.

4. IMPOSTA IPOTECARIA SULLA GARANZIA RILASCIATA DAL TERZO PER DILAZIONARE I DEBITI TRIBUTARI.

La Corte di Cassazione, con l'ordinanza n. 1899 del 28.1.2020, ha statuito che non è dovuta l'imposta sull'ipoteca volontaria costituita dal terzo in favore del contribuente che a sua volta presenta al fisco la richiesta di dilazione del proprio debito tributario.

Tale esenzione risulta confermata da quanto previsto dagli artt. 1 e 19 del d.lgs. n. 347/1990, trattandosi di formalità eseguite nell'interesse dello Stato.

L'ipoteca è uno strumento volto a tutelare l'interesse del creditore: da un lato, infatti, viene assicurata l'effettività dell'azione esecutiva, dall'altra si offre al creditore ipotecario un trattamento preferenziale rispetto alle azioni concorrenti degli altri creditori (diritto di prelazione).





La circostanza che nel caso in esame la garanzia ipotecaria sia correlata alla rateazione di un debito del contribuente non ne muta la relativa funzione. Di conseguenza, una volta che la legge prevede il pagamento dilazionato a opera del contribuente, la garanzia reale resta ancorata all'interesse del Fisco a ottenere il soddisfacimento del proprio credito. L'ipoteca svolge la consueta funzione di rafforzamento della garanzia patrimoniale del creditore, soltanto che è volta al soddisfacimento dell'obbligazione tributaria.

Quindi, l'ipoteca volontaria costituita dal contribuente quale terzo datore di ipoteca al fine di garantire la rateazione dei tributi, ai sensi dell'art. 3-*bis* del d.lgs. n. 462/1997 vigente fino al 2011, costituisce formalità non soggetta a imposta in quanto eseguita nell'interesse dello Stato in base all'art. 1, comma 2, del d.lgs. n. 347/1990.



Lo **Studio Legale e Tributario La Commara & Partners** nasce dalla volontà del Fondatore di creare una dinamica struttura multidisciplinare composta da avvocati e dottori commercialisti, con sedi in Roma e Milano, che offre servizi professionali altamente qualificati di consulenza e assistenza fiscale, legale e aziendale. Lo Studio, fondato nel 2001 dall'Avv. Umberto La Commara, è costituito da un team di professionisti che hanno maturato elevate competenze in diverse aree di attività e precisamente: fiscalità delle imprese, consulenza tributaria in sede di verifiche e controlli fiscali, difesa del contribuente nelle controversie dinanzi alle Commissioni tributarie ed alla Suprema Corte di Cassazione, operazioni societarie straordinarie e M&A, nonché revisione legale, consulenza contabile e amministrativa. Ci occupiamo, inoltre, di consulenza ed assistenza processuale in materia di diritto civile, diritto penale e diritto del lavoro. Il metodo utilizzato per la consulenza e difesa in giudizio è incentrato sulla relazione “personalizzata” con ogni tipologia di cliente, dalle piccole, medie e grandi imprese alle persone fisiche e caratterizzato da alta specializzazione dei professionisti che associano competenze a tempestività e creatività, curando ogni dettaglio, con il fine di poter offrire una consulenza completa, efficace e multidisciplinare.



La presente newsletter contiene informazioni di carattere generale sugli argomenti trattati, che non sono da considerare esaustive o sufficienti al fine di adottare decisioni, né possono altresì essere sostitutive della consulenza professionale. Lo Studio La Commara & Partners non può essere ritenuto responsabile per eventuali danni derivanti da decisioni adottate o non adottate utilizzando la presente newsletter.



Edizione a cura dei professionisti:

Avv. Roberta Dorotea Roscigno

Avv. Emilio Costarella

Avv. Maria Paola Ferraro

Dott. Valentina Lupi

Dott. Carmen Esposito

Dott. Marco Caprini



LA COMMARA & PARTNERS
STUDIO LEGALE E TRIBUTARIO

CONTATTI:

Roma: Viale Bruno Buozzi, 64 – 00197 | tel: +39063218140

Milano: Via Sant'Andrea, 3 – 20121 | tel: +390276013359

r.rosigno@studiolacommara.it

e.costarella@studiolacommara.it

p.ferraro@studiolacommara.it

v.lupi@studiolacommara.it

c.esposito@studiolacommara.it

m.caprini@studiolacommara.it