

Le novità in tema di reddito d'impresa

dr. prof. Franco Vernassa

Torino, 29 gennaio 2020

Indice

1. Caratteristiche della Manovra per le imprese
2. Agevolazioni fiscali: nuovi crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali e crediti d'imposta ricerca e sviluppo, Innovazione tecnologica, design ed ideazione estetica, formazione
3. Reintroduzione dell'ACE
4. Novità varie per le imprese
5. Modifiche alla fiscalità internazionale (D.Lgs. 142/2018)

1. CARATTERISTICHE DELLA MANOVRA PER LE IMPRESE

1. L. 160/2019 – Caratteristiche fiscali

La manovra di Bilancio 2020 (l. 160/2020):

- è di complessivi € 32 miliardi circa,
- è entrata in vigore l'1 gennaio 2020, anche se alcune disposizioni avranno efficacia differita nei mesi successivi,
- È composta di 19 articoli e richiederà 134 decreti attuativi; l'articolo 1 è ulteriormente suddiviso in 884 commi.
- Contiene 59 agevolazioni fiscali nuove o modificate (crediti d'imposta, detrazioni/deduzioni, imposte sostitutive, tagli di aliquote e regimi agevolati) per un importo complessivo netto di € 5,2 miliardi nel 2020 ed € 7,5 miliardi nel 2021.

1. L. 160/2019 – Caratteristiche fiscali

La Legge di Bilancio 2020:

- Continua a privilegiare le PMI rispetto alle imprese di medie e grandi dimensioni;
- Conferma l'ACE
- Rivoluziona il sistema delle agevolazioni di Industria 4.0, privilegiando il credito d'imposta rispetto alla deducibilità in dichiarazione dei redditi
- Rinnova la rivalutazione dei beni d'impresa
- Richiederà strategia e competenza e alle imprese per pianificare le attività economiche

2. AGEVOLAZIONI FISCALI

Nuova Industria 4.0 o Transizione 4.0

E' ridefinita la disciplina degli incentivi fiscali del Piano nazionale Impresa 4.0 per razionalizzare e stabilizzare il quadro agevolativo di riferimento in un orizzonte temporale pluriennale, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica. Il fine è quello di sostenere più efficacemente:

- il processo di transizione digitale delle imprese,
- la spesa privata in ricerca e sviluppo e in innovazione tecnologica, anche nell'ambito dell'economia circolare e della sostenibilità ambientale,
- l'accrescimento delle competenze nelle materie connesse alle tecnologie abilitanti il processo di transizione tecnologica e digitale.

Gli investimenti in beni strumentali

I commi 185-197 dell'art. 1 della L. 160/2019 riguardano:

- la trasformazione del super ammortamento in credito d'imposta: 6% sugli investimenti fino a € 2 milioni da ripartire su 5 anni
- la trasformazione dell'iper ammortamento in credito d'imposta per i beni materiali dell'allegato A della L. 232/2016: 40% sugli investimenti fino a € 2,5 milioni da ripartire su 5 anni ed il 20% da € 2,5 a € 10 milioni da ripartire in 5 anni
- la trasformazione dell'iper ammortamento in credito d'imposta per i beni immateriali dell'allegato B della L. 232/2016 (software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, anche mediante soluzioni di *cloud computing*): 15% sugli investimenti fino a € 0,7 milioni da ripartire su 3 anni.

Gli investimenti in beni strumentali

Il credito di imposta si applica alle imprese (e ai professionisti per il vecchio super ammortamento) che, nel periodo intercorrente tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate in Italia.

Inoltre, si prevede un'estensione dell'ambito temporale di applicazione agli:

- investimenti effettuati entro il 30 giugno 2021,
- a condizione che entro il 31 dicembre 2020 vi sia un ordine accettato dal venditore, con versamento di un acconto in misura pari ad almeno il 20% costo di acquisizione dei beni

Gli investimenti in beni strumentali

Il credito così calcolato è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del DLgs. 9 luglio 1997 n. 241 in quote annuali di pari importo.

L'utilizzo in compensazione è consentito a decorrere:

- dall'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene per il vecchio super ammortamento e
- dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione negli altri casi (investimenti in beni degli allegati A o B).

Gli investimenti in beni strumentali

I soggetti che fruiscono del credito per gli investimenti in beni degli allegati A e B dovranno, inoltre, inviare al Ministero dello Sviluppo Economico una comunicazione con contenuto, modalità e termini di invio da definire in un apposito decreto direttoriale (entro 60 gg. dall'entrata in vigore delle disposizioni e cioè entro l'1 marzo 2020).

I crediti di imposta non concorrono alla formazione del reddito di impresa e della base IRAP e non rilevano ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del TUIR.

Viene, inoltre, prevista la incedibilità e intrasferibilità del credito anche nell'ambito di un consolidato fiscale

Gli investimenti in beni strumentali

Per quanto riguarda gli adempimenti e documentazione, il comma 195 prevede che i soggetti che fruiscono dei crediti di imposta conservino, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

A tal fine si richiede che le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati contengano l'espresso riferimento alle disposizioni.

Gli investimenti in beni strumentali

In relazione agli investimenti in beni materiali e immateriali degli allegati A e B citati, le imprese sono altresì tenute a produrre una “perizia tecnica semplice” rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

La documentazione deve attestare che i beni:

- siano in possesso delle caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B e
- siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura

Gli investimenti in beni strumentali

Tale onere documentale, per beni di costo unitario inferiore o uguale a 300.000 euro, può essere adempiuto con una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al DPR 28 dicembre 2000, n. 445.

CREDITI D'IMPOSTA
Ricerca e sviluppo
Innovazione tecnologica
Design ed ideazione estetica
Formazione

Crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

Con la L. 27 dicembre 2019 n. 160 (commi 198-209), il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo, finora previsto dall'art. 3, D.L. 145/2013, cessa la sua vigenza già dal 2020 e viene sostituito per il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019 (esercizio 2020 per i soggetti solari) da tre diversi crediti d'imposta:

- ricerca e sviluppo,
- innovazione tecnologica e
- altre attività innovative.

Essi non hanno più natura incrementale e sono riconosciuti con percentuali e tetti massimi diversi come segue:

Crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

- a) in misura pari al 12% e nel limite di € 3 milioni, per gli **investimenti in ricerca e sviluppo**, ossia per le attività di ricerca fondamentale, di ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del paragrafo 1.3 del punto 15 della Comunicazione della Commissione (2014/C 198/01) del 27 giugno 2014, concernente “Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione”, identificabili tenendo conto del Manuale di Frascati dell'OCSE (commi 200 e 203);

Crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

- b) in misura pari al 6% e nel limite di € 1,5 milioni, per le **attività di innovazione tecnologica**, ossia per le attività finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati. Tali attività sono identificabili sulla base del Manuale di Oslo dell'OCSE. Se le attività sono destinate 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**, il credito è riconosciuto in misura pari al 10%, sempre nel limite massimo di € 1,5 milioni (commi 201 e 203);

Crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

- c) in misura pari al 6% e nel limite massimo di € 1,5 milioni, per le attività di **design e ideazione estetica** svolte dalle imprese operanti nei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafo, mobile e arredo e della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari (commi 202 e 203).

Crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

Ai fini della determinazione della base di calcolo dei crediti d'imposta, sono considerate ammissibili, in varia misura:

- le spese di personale,
- le quote di ammortamento e simili,
- le spese per contratti di ricerca extra-muros,
- le quote di ammortamento relative all'acquisto da terzi, di privative industriali e simili,
- le spese per servizi di consulenza e
- le spese per materiali e forniture.

Crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

Il credito è utilizzabile in compensazione in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione, subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione, come disposto dal comma 204.

Sarà inoltre necessaria una specifica comunicazione al MISE.

In precedenza, non era prevista la rateizzazione del credito, né alcuna forma di comunicazione.

Crediti d'imposta Ricerca e Sviluppo

In base ai commi 205 e 206, continua ad essere richiesto che:

- l'effettivo sostenimento dei costi sia oggetto di certificazione e
- le imprese beneficiarie predispongano o acquisiscano una Relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione.

Credito d'imposta Formazione

Viene prorogato al 2020, con modifiche, il credito di imposta per la formazione 4.0, originariamente introdotto dall'articolo 1, commi da 46 a 56, della L. 145/2018.

Il credito serve per agevolare gli investimenti nella formazione del personale dipendente, finalizzata all'acquisizione o al consolidamento delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la trasformazione tecnologica e digitale previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0

Il comma 215 elimina l'obbligo di prevedere espressamente lo svolgimento delle attività di formazione in contratti collettivi aziendali o territoriali.

Credito d'imposta Formazione

Il comma 211 effettua alcune rimodulazioni del limite massimo annuale del credito come segue:

- per le piccole imprese il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 50% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di € 300.000;
- per le medie imprese, il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 40% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di € 250.000;
- per le grandi imprese il credito d'imposta è riconosciuto in misura pari al 30% delle spese ammissibili e nel limite massimo annuale di € 250.000.

3. ACE

ACE

Viene ripristinata, senza soluzione di continuità rispetto al 2018, la norma che incentiva la capitalizzazione delle imprese italiane (soggetti IRPEF ed IRES), vale a dire che è possibile tenere conto dei precedenti incrementi netti del capitale proprio effettuati a partire dal 2011 (post capitale proprio esistente alla chiusura dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2010) e fino all'esercizio 2019.

Il rendimento nozionale sull'incremento del capitale proprio è pari all'1,3% (1,5% nel 2018).

ACE

Dal punto di vista oggettivo, il rendimento nozionale si applica all'incremento netto del capitale proprio, corrispondente alla differenza tra:

- elementi positivi, quali gli utili accantonati a riserva, ad esclusione di quelli destinati a riserve non disponibili, i conferimenti in denaro, compresa la rinuncia incondizionata dei soci alla restituzione dei crediti e la compensazione dei crediti in sede di sottoscrizione di aumenti di capitale sociale;
- elementi negativi, quale la riduzione del patrimonio netto con attribuzione ai soci a qualsiasi titolo, compresa la riduzione conseguente l'acquisto di azioni proprie.

ACE

Gli incrementi derivanti da conferimento in denaro rilevano a partire dalla data del versamento, mentre quelli derivanti da accantonamento di utili rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui è assunta la delibera di destinazione dell'utile.

I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati (art. 5 del DM 3 agosto 2017).

In ciascun esercizio la variazione in aumento non può eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto azioni proprie.

ACE

L'incremento netto di capitale può ridursi in base alla normativa anti elusione, principalmente applicabile nei gruppi societari, che è stata enucleata nell'art. 10 del DM 3 agosto 2017.

Merita sottolineare che la continuità dell'ACE comporta che il 31 dicembre 2010 continua ad essere il termine di raffronto per il calcolo dell'eventuale variazione in aumento dei crediti finanziari infragruppo e delle consistenze dei titoli e valori mobiliari, diversi dalle partecipazioni.

Tale norma si applica ai soggetti diversi da quelli che svolgono attività assicurative e finanziarie di cui alla sezione K dell'Ateco 2007, ad eccezione delle holding non finanziarie.

ACE

Da ultimo, l'ACE assume interesse anche per le imprese in perdita fiscale IRES che, tramite il comma 4 dell'art. 1 del DL 201/2011, possono trasformare l'eccedenza ACE di periodo inutilizzata in credito d'imposta per pagare l'IRAP, da ripartire in cinque quote annuali di pari importo

4. Novità varie per le imprese

Novità Varie per le imprese

Si segnalano le seguenti norme dell'art. 1 della L. 160/2019:

- Proroga del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno (comma 319)
- riapertura della rivalutazione dei beni d'impresa e dell'affrancamento del saldo attivo di rivalutazione (commi 696-704);
- aumento della percentuale di deducibilità IRPEF e IRES dell'IMU (del 50% per il 2019, del 60% per il 2020 e 2021 e del 100% dal 2022) relativa agli immobili strumentali dal reddito d'impresa e di lavoro autonomo (comma 4-5);

Novità Varie per le imprese

Si segnalano le seguenti norme dell'art. 1 della L. 160/2019:

- Riproposizione di limitazioni all'ammortamento dell'avviamento e delle altre attività immateriali con iscrizione di DTA – Deferred Tax Assets (commi 714-715);
- Proroga al 2020 del credito d'imposta sulle spese sostenute dalle PMI per la partecipazione a fiere internazionali (comma 300);
- Credito d'imposta per sistemi di monitoraggio strutturale degli immobili (comma 118)

5. MODIFICHE ALLA FISCALITÀ INTERNAZIONALE

DLgs. 142/2018

Il DLgs. 142 del 29 novembre 2018 attua le Direttive UE 2016/1164 e 2017/952 (c.d. ATAD 1 e ATAD 2 – Anti Tax Avoid Directive) in materia di elusione fiscale.

Le nuove norme avranno effetto dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2018 (2019 per i soggetti solari), tranne alcuni casi specifici.

DLgs. 142/2018 – modifiche al TUIR

Il DLgs. 142 del 29 novembre 2018 modifica numerosi articoli del TUIR su:

- la deducibilità degli interessi passivi (art. 96);
- la tassazione sui trasferimenti della sede all'estero (art. 166) e dall'estero in Italia (art. 166-bis);
- la disciplina delle CFC - Controlled Foreign Companies (art. 167);
- la fiscalità dei dividendi (artt. 47, 47-bis e 89) e delle plusvalenze (art. 87).

DLgs. 142/2018 – strumenti ibridi

Gli artt. 6-11 del DLgs. 142/2018 sono dedicati alle disposizioni in materia di disallineamenti da ibridi e cioè quelle situazioni che hanno un effetto di:

- “doppia deduzione” di componenti negativi di reddito (sia nello Stato del pagatore che nello Stato dell’investitore) o
- “deduzione senza inclusione” del componente di reddito che è deducibile nello Stato del pagatore e non è tassato in quello dell’investitore.