



LAVORO Entro marzo i conguagli Cig

Antonino Cannioto e Giuseppe Maccarone ▶ pagina 53



LA SETTIMANA DI NORME & TRIBUTI

- LUNEDÌ: Edilizia e ambiente, Il merito, Autonomie locali e Pa
- MARTEDÌ: Condominio
- MERCOLEDÌ: Diritto dell'economia
- GIOVEDÌ: Giurisprudenza / Il merito
- VENERDÌ: Incentivi e agevolazioni

Reddito d'impresa. La circolare 5/E/2016 apre al cumulo con ace e superammortamenti - Aliquota al 25% o al 50% a seconda del tipo di spesa sostenuta

Credito «R&S» ad alta compatibilità

I costi ammessi all'agevolazione su ricerca e sviluppo possono essere considerati per il patent box

Alberto Sandalo
Antonio Tomassini

Credito d'imposta per ricerca e sviluppo a cumulabilità ampia. Spazio quindi alla possibilità di conciliare l'agevolazione sul patent box ma anche, tra gli altri, con i superammortamenti, l'Acc e il bonus Guidi-Padoan per l'acquisto di beni strumentali nuovi (articolo 18 del Dl 91/2014). È quanto emerge dalla circolare 5/E/2016 pubblicata ieri, che interviene appunto sul credito per R&S previsto dall'articolo 3 del Dl 145/2013 e "rinnovato" dall'articolo 1, comma 35, della Stabilità 2015 (legge 190/2014).

Le sinergie

Il documento di prassi chiarisce che il credito d'imposta può essere cumulato con altre forme di agevolazione. Quindi il "vicino" patent box ma anche i super am-

mortamenti e l'Acc. L'articolo 9 del decreto ministeriale del 27 maggio 2015 espressamente afferma poi la cumulabilità del credito per R&S con il «credito d'imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati» (articolo 24 del Dl 83/2012). Il principio guida è quindi quello della libera cumulabilità del credito d'imposta con altre misure di favore, fatte salve le eventuali limitazioni contenute in provvedimenti istitutivi di

particolare rilievo è la compatibilità con l'agevolativo del patent box. La stessa circolare evidenzia come le due misure rappresentino «sinergie» per l'incentivazione dell'attività di ricerca e sviluppo. Inoltre il credito d'imposta agisce «a monte» delle spese (e in modo incrementale, questo è stato sem-

pre il suo "limite"), il patent box interviene "avalle" con l'esenzione (parziale: 40% per il 2016, 50% dal 2017 in avanti) dei redditi derivanti dalla proprietà intellettuale qualificata che le spese in R&S hanno contribuito a mantenere, sviluppare o accrescere. La circolare precisa che i costi rilevanti ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta rilevano per l'intero importo ai fini della determinazione del reddito detassato nel regime del patent box. Tali costi rientrerebbero così integralmente tra le spese "buone" al numeratore, con le spese complessive al denominatore e il parziale *up-lift* per migliorare il rapporto e avvicinarlo a «1».

Il chiarimento fugge ogni possibilità di distonia tra i due istituti. Non solo, il fatto che la descrizione delle spese rilevanti ai fini del credito d'imposta sia mutuata dal-

la comunicazione della Commissione europea 198/01 del 27 giugno 2014 rappresenta un indice di fondamentale importanza al fine della stessa identificazione delle spese rilevanti per il patent box.

I potenziali beneficiari

Il credito per ricerca e sviluppo riguarda le imprese, le reti di imprese, gli enti non commerciali e i consorzi che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo nel quinquennio 2015-2019. I costi agevolabili sono i costi relativi al personale altamente qualificato, le quote di ammortamento relative all'acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature da laboratorio e le spese di ricerca commissionate a università o enti di ricerca.

Il nuovo credito di imposta è più "libero". Non è più soggetto al limite di capienza rappresentato

dall'utilizzo dei fondi strutturali Ue ed è concesso in via automatica, senza la necessaria presentazione telematica di un'istanza.

Non si prevedono poi limiti di fatturato per le imprese (prima doveva essere inferiore ai 500 milioni di euro annui). Il credito concesso è pari al 25% delle **spese incrementali** in ricerca e sviluppo (cioè in eccedenza rispetto alla media delle spese sostenute nei periodi 2012, 2013 e 2014). Il credito sale al 50% per le **spese relative al personale altamente qualificato** e relative ai contratti di ricerca *extra muros* (con università, ma anche con start up innovative). L'importo massimo del credito può arrivare fino a 5 milioni (prima era 2,5 milioni) mentre l'importo minimo delle spese da effettuare scende a 30 mila euro (prima era di 50 mila euro).

Gli adempimenti. Conservazione in caso di controlli

La documentazione deve essere certificata

Chi fruisce del credito d'imposta deve conservare un set documentale ai fini di eventuali controlli. Inoltre la circolare 5/E/2016 consente anche la possibilità di presentare un interpello nel caso di dubbi sull'esistenza di un'attività di ricerca e sviluppo meritevole. Facciamo un passo indietro. L'articolo 7 del Dm attuativo prevede la predisposizione di «apposita documentazione contabile» che deve essere certificata dal **revisore** o dal **collegio sindacale** o comunque (nei casi di assenza di revisore e collegio sindacale) da un **professionista iscritto all'albo dei revisori legali**. La certificazione deve avvenire entro la data di approvazione del bilancio (o nei 120 giorni successivi alla chiusura dell'esercizio, per chi non presenta il bilancio) e va allegata al bilancio stesso.

Sebbene non sia prevista un'elencazione della documentazione da conservare la circolare 5/E di ieri precisa che si deve trattare di documentazione riferita ai investimenti effettuati nel periodo oggetto dell'agevolazione sia agli investimenti effettuati nei periodi precedenti

sulla base dei quali è determinato l'incremento da agevolare.

Il decreto attuativo contiene alcune indicazioni sulla documentazione. In particolare per ciò che riguarda le spese relative al personale altamente qualificato vengono richiesti fogli di presenza nominativi firmati dal legale rappresentante o dal responsabile della ricerca e sviluppo. Ciò vale, secondo la circolare 5/E, anche per il personale impiegato con un rapporto di collaborazione, compresi i professionisti, posto che debbono svolgere la propria attività presso l'impresa. Servirà una dichiarazione del legale rappresentante o del responsabile della ricerca e sviluppo per attestare la misura e il periodo in cui sono stati utilizzati gli strumenti e le attrezzature, mentre andranno conservati i relativi contratti per la ricerca *extra muros* e per le spese di private industriali. Vanno inoltre conservati i prospetti di calcolo dell'agevolazione e, nelle ipotesi di produzione interna, va predisposto un adeguato sistema di rilevazione dei costi sostenuti.

Al. San.
A. Tom.

I punti chiave

LA PLATEA

Il credito d'imposta è destinato alle imprese che, indipendentemente da natura giuridica, settore in cui operano, regime contabile adottato e dimensioni aziendali, investono in attività di ricerca e sviluppo. Possono essere ammesse anche le imprese neo-costituite, la cui attività è stata intrapresa a partire dal 2015

GLI ALTRI BONUS

I costi ammissibili al credito di imposta rilevano per l'intero ammontare per la determinazione del reddito agevolabile da patent box. Il credito d'imposta è cumulabile con altri bonus, compreso quello relativo agli investimenti in beni strumentali nuovi previsto dall'articolo 18 del Dl 91/2014 (Guidi-Padoan)

LE CONDIZIONI

Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo è concesso fino all'importo massimo di 5 milioni di euro a favore di ciascun beneficiario, a condizione che l'impresa effettui una spesa complessiva per attività di R&S almeno pari a 30 mila euro. L'aliquota da applicare per il calcolo del bonus varia a seconda della spesa sostenuta

IL CALCOLO

Le spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli stessi investimenti realizzati nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello di prima applicazione della agevolazione e complessive dei costi relativi al personale altamente qualificato e ricerca *extra-muros* beneficiano dell'aliquota del 50 per cento

I DOCUMENTI

I beneficiari del bonus devono predisporre e conservare la documentazione contabile con l'indicazione dell'effettività dei costi e con l'attestazione di regolarità formale. La documentazione va certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale, o da un professionista iscritto al registro dei revisori legali

Cassazione/1. Il giudice di merito deve considerare complessivamente le indicazioni fornite dal Fisco

Nell'abuso del diritto spazio a tutte le prove

Antonio Iorio

Il giudice di merito deve considerare le prove fornite dall'amministrazione finanziaria nel loro complesso nelle contestazioni di **abuso del diritto** per verificare se possano confermare la violazione. Ad affermarlo è la sentenza 5155/2016 della Cassazione depositata ieri.

Patto di non concorrenza

La vicenda, in estrema sintesi, attiene a un **patto di non concorrenza** sottoscritto con un contratto preliminare di cessione di quote societarie. Il trasferimento è stato poi effettuato attraverso più atti e interponendo altre società, diverse da quelle che avevano in origine sottoscritto l'accordo. Secondo la Guardia di Finanza, si era verificata un'interposizione di terzi soggetti volta a manipolare gli schemi contrattuali classici della loro irragionevolezza dimostrava che lo scopo era un illecito risparmio di imposta. Il patto di non concorrenza riguardava, infatti, esclusivamente i primi due soggetti intervenuti ed era da assoggettare a Iva. Ne è così conseguita la notifica di un avviso di accertamento impugnato dalla contribuente.

Il giudice di primo grado ha rigettato il ricorso mentre la decisione è stata riformata in appello. In particolare la Ctr ha rilevato la mancanza di presunzioni gravi, precise e concordanti, sia con riguardo all'asserita interposizione di terzi soggetti e sia per il possibile abuso commesso.

Così l'Agenzia ha presentato ricorso per Cassazione lamentando

che il collegio di appello non aveva indicato gli elementi posti a base del proprio convincimento.

La Cassazione ha accolto il ricorso. Innanzitutto è stato precisato che anche ai fini Iva sono rilevanti le situazioni di interposizione soggettiva. La disciplina antielusiva dell'interposizione, prevista dall'articolo 37 del Dpr 600/1973, non presuppone necessariamente un comportamento fraudolento da parte del contribuente, essendo sufficiente un uso improprio, ingiustificato o deviante di uno strumento giuridico, volto a eludere il corretto regime fiscale.

Qualora invochi la simulazione di un contratto, l'amministrazione è tenuta all'onere della prova che può fornire con ogni mezzo, anche mediante presunzioni. Gli elementi a supporto devono dimostrare gli scopi perseguiti in concreto dai contraenti.

Il comportamento abusivo, invece, è legato all'operazione economica avente quale unico scopo il vantaggio fiscale. Anche in questa circostanza l'onere probatorio incombe sull'amministrazione (sia il disegno elusivo, sia l'alterazione degli schemi negoziali classici).

In altri termini, il carattere abusivo di un'operazione si fonda sul difetto di valide ragioni economiche e sul conseguimento di un indebito vantaggio fiscale. L'ufficio, quindi, deve non solo dimostrare il risparmio di imposte perseguito, ma anche indicare le diverse soluzioni alternative per raggiungere lo stesso risultato.

In sintesi



01 | L'INTERPOSIZIONE

L'interposizione soggettiva è disciplinata dall'articolo 37 del Dpr 600/1973, secondo cui in sede di rettifica o di accertamento d'ufficio sono imputati al contribuente i redditi di cui appaiono titolari altri soggetti quando sia dimostrato, anche sulla base di presunzioni gravi, precise e concordanti, che ne è l'effettivo possessore per interposta persona

02 | L'ABUSO DEL DIRITTO

È disciplinato dall'articolo 10-bis dello Statuto del contribuente (legge 212/200) che, secondo la Suprema Corte, ha carattere interpretativo

La norma interna

Il legislatore nazionale, dovendo adeguare la norma interna ai principi ormai da tempo sanciti dalla Commissione europea con riguardo alla pianificazione fiscale aggressiva, ha introdotto l'articolo 10-bis nello Statuto del contribuente - introdotto dal Dlg 128/2015 - ha disciplinato l'abuso del diritto/elusione fiscale.

Pur affermando che la nuova disposizione non si poteva applicare *ratione temporis*, la Suprema Corte ha ritenuto che potesse costituire una valida chiave interpretativa. Il giudice di merito avrebbe dovuto valutare separatamente ognuna delle prove e poi considerarle nel quadro complessivo. Nel caso in esame, invece, si era limitato a negare il valore accertatore del complesso delle rilevazioni probatorie. Da qui l'accoglimento del ricorso con il rinvio a un altro collegio di appello per la valutazione delle prove.

Occorre rilevare che i giudici di legittimità nel considerare rilevante l'interposizione anche ai fini dell'Iva, in realtà fanno esplicito riferimento alla norma del Dpr 600/1973 sulle **imposte dirette**. Pur volendo ammettere che un'interposizione possa configurare comunque una condotta abusiva anche ai fini Iva, lascia perplessi che il fondamento giuridico sia rinvenuto in una disposizione estranea a tale imposta. Non a caso, come precisato dalla sentenza, il legislatore nazionale ha previsto una norma rilevante per tutti i settori impositivi.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Cassazione/2. Il trasferimento all'ex non provoca la decadenza

Casa, bonus salvo per i separati

Angelo Busani

Se, in esecuzione di un **accordo di separazione coniugale**, un coniuge trasferisce all'altro coniuge la proprietà di una **abitazione**, comprata da meno di cinque anni con l'**agevolazione prima casa**, questa alienazione non provoca la decadenza dall'agevolazione di cui il coniuge alienante abbia beneficiato in sede di acquisto, anche se questi poi non compri, entro un anno dalla cessione, una nuova prima casa.

È quanto deciso dalla **Cassazione** nella sentenza 5156 depositata ieri, la quale prende dunque netta posizione per uno dei contrastanti espressioni in passato dalla Suprema Corte in identiche fattispecie.

Secondo un primo orientamento (espresso nella sentenza 2263/2014), il trasferimento di un immobile in favore del coniuge per effetto degli accordi intervenuti in sede di separazione consensuale sarebbe comunque da ricondurre alla volontà del coniuge cedente e non al provvedimento giudiziale; cosicché, qualora l'alienazione intervenga nei cinque anni successivi all'acquisto beneficiario dall'agevolazione prima casa, senza che il coniuge alienante abbia ricomprato, entro l'anno ulteriore, un altro appartamento da adibere a propria abitazione principale, l'agevolazione fiscale di cui egli abbia beneficiato per comprare l'immobile poi ceduto dovrebbe essere revocata.

Secondo altro orientamen-

to, invece, l'attribuzione a un coniuge (da parte dell'altro coniuge) della proprietà della casa coniugale, in adempimento di una condizione inserita nell'atto di separazione consensuale, non costituisce una forma di alienazione dell'immobile rilevante ai fini della decadenza dall'agevolazione prima casa, bensì una modalità di utilizzazione dell'immobile per la migliore sistemazione dei rapporti fra i coniugi in vista della cessazione della loro convivenza (in questo senso, la sentenza 3753/2014).

La previsione della sanzione della decadenza per le vendite effettuate prima del decorso del quinquennio dalla data del contratto di acquisto, non seguite dal riacquisto di altro immobile entro un anno, risponde infatti all'esigenza di prevenire operazioni speculative di cessione con agevolazioni fiscali.

Tali benefici sono diretti, infatti, a favorire sul piano sociale l'acquisizione in proprietà della prima casa da destinare ad abitazione del nucleo familiare. Un intento speculativo è invece sicuramente da escludere nel caso di cessione immobiliare senza corrispettivo, perché rispondente all'esigenza di definizione dei rapporti tra coniugi in occasione della crisi definitiva del loro rapporto.

Pertanto, laddove la legge stabilisce la decadenza dall'agevolazione per l'acquisto della prima casa in caso di cessione effettuata prima del decorso del predetto quinquennio, tale decadenza non può trovare applicazione con riferimento agli accordi traslativi raggiunti in sede di separazione, la cui utilità sociale deriva dalla natura stessa dei conflitti, personali prima ancora che patrimoniali, che detti atti sono funzionalmente destinati a dirimere.

Secondo la sentenza 3753/2014 le circolari dell'agenzia delle Entrate 27/2012 e 2/2014). Secondo la sentenza 5156/2016, dato dunque che il trasferimento dell'immobile in attuazione dei patti di separazione è svincolato da qualsiasi corrispettivo e non rappresenta un atto di donazione, sarebbe irragionevole la comminatoria della decadenza dall'agevolazione goduta in sede di acquisto dell'immobile in questione: infatti, non essendo configurabile alcun intento speculativo e non avendo, il coniuge cedente, conseguito alcuna somma da reimpiangere

© RIPRODUZIONE RISERVATA

LE INIZIATIVE

L'e-book

ONLINE

Una doppia guida sulle scadenze del bilancio



La guida al bilancio in due puntate che ha accompagnato il Sole 24 Ore del 2 marzo e del 9 marzo (in versione cartacea e in versione digitale per gli abbonati) vive una seconda stagione, questa volta in versione e-book. Infatti in vendita a 2,69 euro sul sito del Sole 24 Ore un e-book che raggruppa gli approfondimenti che consentono di affrontare senza problemi le scadenze del bilancio di quest'anno. Con i vantaggi di leggibilità e l'impostazione grafica differente che consente l'e-book. Sotto esame, quindi, tutte le novità che sono legate alla redazione dei bilanci che vengono prese in considerazione in questi giorni. Spazio anche alle novità fiscali che riverberano i loro effetti, positivi in termini di tax rate per le aziende. Oltre al maxiammortamento e alla deduzione Irap sul costo del lavoro, significativi i vantaggi che derivano anche dal potenziamento dell'Acc e buone notizie anche per le imprese che operano con l'estero: scompare la norma sull'ineducibilità presunta per i costi sostenuti in Paesi black list mentre per la disapplicazione delle norme su Cfc e dividendi dai paradisi fiscali gli interpelli diventano facoltativi.

www.ilssole24ore.com

SU INTERNET

Quotidiano del Fisco

GLI APPROFONDIMENTI

Imposta di bollo, doppie sanzioni e simulazioni

Sul Quotidiano del Fisco di oggi:

- L'analisi di **Raffaele Rizzardi** sul «ne bis in idem» in ambito tributario;
- L'approfondimento di **Benedetto Santacroce** sull'imposta di bollo virtuale sugli acquisti delle pubbliche amministrazioni;
- L'articolo di **Ferruccio Boggetti** e **Gianni Rota** sulla sentenza di Cassazione relativa alle operazioni simulate.



www.quotidianofisco.ilssole24ore.com