



SALERNO 13/05/2016

UNICO SC E SP

Relatore: Dott. Riccardo PATIMO

# DEDUCIBILITÀ AMMORTAMENTI MAGGIORATA DEL 40%

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## SOGGETTI INTERESSATI

- **Titolari di reddito di impresa**
  - **Esercenti arti e professioni**
  - **Anche in regime dei MINIMI – con deduzione integrale nell'anno di acquisto del bene (Circ. 12/E/2016, par. 10.7)**
  - **NO forfettari – perché non deducono costi nella determinazione del reddito imponibile (Circ. 12/E/2016, par. 10.5)**
- 
- **Non è richiesta «l'esistenza in un dato momento temporale»**
  - **I soggetti beneficiari possono aver aperto la partita IVA sia nel 2015 che nel 2016**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## AMBITO OGGETTIVO

### INVESTIMENTI IN BENI MATERIALI STRUMENTALI NUOVI

- Acquisiti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016
- Quindi, ai fini del bilancio 2015 rilevano solo quelli effettuati tra il 15/10/2015 e il 31/12/2015

### BENI ESCLUSI

- Tutti i Beni immateriali
- Fabbricati e costruzioni
- Quelli con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% ex DM 31/12/88 (es. silos e serbatoi)
- Investimenti in beni di cui all'allegato 3 della L. di Stabilità 2016 (es. condutture, condotte, materiale rotabile, ferroviario e tranviario, aerei equipaggiati)

MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%  
(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

**AMBITO OGGETTIVO (segue)**

**REQUISITO DELLA NOVITÀ**

**I BENI POSSONO ESSERE ACQUISTATI:**

- **direttamente dal produttore**
- **dal rivenditore che li abbia utilizzati solo per scopo dimostrativo nello *show room***
- **da un soggetto diverso dal produttore e rivenditore purché **NON sia stato utilizzato dal cedente o da altri****
- **come beni complessi alla cui realizzazione abbiano partecipato anche beni usati purché i beni nuovi siano prevalenti**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## AMBITO OGGETTIVO (segue)

### ALTRI REQUISITI E CARATTERISTICHE

- **STRUMENTALITÀ:** i beni devono essere impiegati in modo durevole nel processo produttivo
- **TITOLO DI POSSESSO:** proprietà o altro diritto reale
- **NO BENI MERCE**
- **NO MATERIALI DI CONSUMO**

### VANTAGGI

- **NESSUN LIMITE ALL'IMPORTO DEGLI ACQUISTI:** sono agevolati tutti gli acquisti di beni strumentali nuovi effettuati nel periodo di riferimento
- **RISPETTO ALLA TREMONTI QUATER,** si agevola l'intero investimento e non l'eccedenza rispetto alla media degli anni precedenti

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEI BENI

- **Acquisto in proprietà**
- **Costruzione in economia**
- **Contratto di appalto**
- **Contratto di leasing**

### **Non ammessi**

- **Contratti di noleggio**
- **Contratti di locazione operativa (senza riscatto del bene)**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## ACQUISTO CON CONTRATTO DI LEASING

- Il beneficio riguarda il costo di acquisto del bene
- Quindi sono agevolate:
  - a) La QUOTA CAPITALE dei canoni
  - b) Il PREZZO DI RISCATTO del bene

### PROBLEMI

#### Acquisto con subentro in un contratto preesistente

- Teoricamente dovrebbe essere agevolabile solo la quota capitale dei canoni ancora non scaduti e il prezzo di riscatto
- Ma tale operazione confligge con il requisito della NOVITÀ

#### Riscatto di un contratto preesistente

- Si ritiene non agevolabile perché il contratto originario non è stato stipulato nella «finestra temporale» 15/10/2015 → 31/12/2016

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

Vale il **PRINCIPIO DELLA COMPETENZA** ex art. 109, c. 1 e 2, T.U.I.R.

Anche per:

- **Soggetti IAS**
- **Esercenti arti e professioni (non conta la data di pagamento)**

Vedi regole dettate per le varie detassazioni Tremonti

### NESSUNA RILEVANZA DELLE DATE DI:

- **trasmissione dell'ordine di acquisto**
- **emissione della fattura di acquisto**
- **pagamento di eventuali acconti sul prezzo**
- **Entrata in funzione del bene (che però rileva quale momento per la deduzione delle quote di ammortamento o dei canoni di leasing)**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO (segue)

**L'investimento si CONSIDERA EFFETTUATO alla data:**

- **di consegna o spedizione del bene**
- **in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà del bene, se successiva, o al massimo decorso un anno dalla consegna o spedizione**
- **di consegna al locatario, in caso di leasing (vale la data del verbale di consegna (Circ. Assilea n. 25 del 29/10/2015))**

**In caso di consegna frazionata delle singole componenti del bene installate presso il cessionario, l'investimento si considera effettuato**

- **Alla data in cui avviene l'ultima consegna, se si tratta di un MACCHINARIO COMPLESSO e L'INSTALLAZIONE costituisce ELEMENTO ESSENZIALE della fornitura**
- **Data di consegna o spedizione dei singoli componenti negli altri casi**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO (segue)

**Prestazioni di servizi direttamente legate alla realizzazione dell'investimento:**

- **Se non compresi nel costo di acquisto del bene**
  - **Si considerano sostenuti alla data in cui sono ultimati**
- (Circ. AGE n. 5/E/2015)**

**In caso di realizzazione dei beni mediante appalto a terzi**

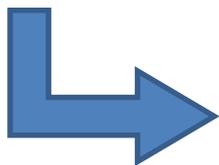
- **Nel periodo agevolato deve avvenire l'accettazione dell'opera o quella definitiva di uno o più stati di avanzamento lavori**
  - **In pratica, si agevola la quota parte dell'investimento relativa ai SAL accettati nella finestra temporale 15/10/2015 → 31/12/2016**
- (Circ. AGE n. 90/E/2001)**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

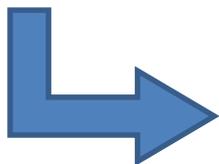
## OCCORRE DISTINGUERE

### MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO



**RILEVANTE AI FINI DELLA SPETTANZA  
DELL'AGEVOLAZIONE**

### MOMENTO DI ENTRATA IN FUNZIONE DEL BENE



**RILEVANTE AI FINI DELL'INIZIO DELLA  
DEDUZIONE DELLE QUOTE DI  
AMMORTAMENTO MAGGIORATO  
(Circ. 12/E/2016, par. 10.4)**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE

**Maggiorazione del 40% del costo di acquisizione del bene con effetto:**

- Sulle quote di ammortamento
  - Sulla quota capitale dei canoni di leasing e sul prezzo di riscatto
- L'effetto è riconosciuto anche per i beni ex art. 164, c. 1, lett. b), T.U.I.R. (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori)

- **Nessun effetto sugli acconti dovuti per il periodo di imposta in corso al 31/12/2015**
- Per l'**acconto del 2016** con il metodo storico, l'imposta riferita al periodo precedente va considerata **in assenza delle riduzioni dovute per l'agevolazione**

- **Nessuna rilevanza ai fini IRAP**
- Anche per gli esercenti arti e professioni (Circ. 12/E/2016 par. 10.1)

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE (segue)

**Beni ex art. 164, c. 1, lett. b), T.U.I.R. (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori)** diversi da quelli esclusivamente strumentali all'attività esercitata (es. autoscuola o taxi), **EFFETTI:**

### **Limiti al costo di acquisto deducibile:**

- Aumento da 18.075,99 a **25.306,39 Euro**
- Aumento da 25.822,84 a **36.151,98 Euro per agenti e rappresentanti**

### **Costo deducibile**

- 20%, 80% per agenti e rappresentanti, o 70% per veicoli in uso promiscuo ai dipendenti, della quota di ammortamento calcolata sul costo di acquisto maggiorato del 40%

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE (segue)

**I maggiori ammortamenti si deducono grazie ad una variazione in diminuzione da evidenziare in Unico 2016 o Unico 2017:**

- Tale deduzione è legittima anche se non imputata a conto economico perché riconosciuta da disposizione di legge (art. 109, c. 4, lett. b) T.U.I.R.)

**Differenza tra quota ammortamento calcolata con coefficienti DM 31/12/88 e quota imputata a conto economico**

- Non è possibile fare una variazione in diminuzione pari a tale differenza perché si viola il principio di derivazione
- **È ammessa, però, la deduzione integrale del maggior ammortamento ex L. 208/2015** calcolato sulla quota determinata con i suddetti coefficienti

**ESEMPIO (Circ. 12/E/2016, par. 10.8) :**

Costo del bene : 100

Coefficiente DM 31/12/88 : 10

Quota ammortamento calcolata con il coefficiente : 10

Maggiorazione 140% ex L. 208/2015 : 14

Quota imputata a conto economico : 8

**Maggiore quota deducibile in UNICO : 4 e non 6**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## CONTENUTO DELL'AGEVOLAZIONE (segue)

**I maggiori ammortamenti si deducono grazie ad una variazione in diminuzione da evidenziare in Unico 2016 o Unico 2017:**

- Tale deduzione è legittima anche se non imputata a conto economico perché riconosciuta da disposizione di legge (art. 109, c. 4, lett. b) T.U.I.R.)

**codice 50**, il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il cui **costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento** (art. 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208); si precisa che, per le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria relativi al costo di acquisizione dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), per gli investimenti effettuati nel medesimo periodo, i limiti di deducibilità sono maggiorati del 40 per cento (art. 1, comma 92, della legge 28 dicembre 2015, n. 208)

	1			3	4		5	6	
				,00			,00		,00
	7	8		9	10		11	12	
				,00			,00		,00
RF55	Altre	13	14	15	16		17	18	
	variazioni in			,00			,00		,00
	diminuzione	19	20	21	22		23	24	
				,00			,00		,00
		25	26	27	28		29	30	
				,00			,00		,00
		31	32	33	34		35	36	
				,00			,00		,00
									37
									,00
RF56	E) TOTALE DELLE VARIAZIONI IN DIMINUZIONE								,00

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## EFFETTI SULLE SOCIETÀ DI COMODO

La maggiorazione del 40% del costo dei beni strumentali acquistati nel periodo 15/10/2015 → 31/12/2016 NON RILEVA AI FINI DELLA DETERMINAZIONE :

- DEI RICAVI PRESUNTI
- DEL REDDITO MINIMO (Circ. 12/E/2016, par. 10.2)

Le maggiori quote di ammortamento dedotte per effetto dell'agevolazione:

- RIDUCONO IL REDDITO MINIMO (Circ. 12/E/2016, par. 10.3)

### Maggiori ammortamenti dedotti per effetto dell'agevolazione

	Ricavi presunti	Ricavi effettivi	Reddito presunto
RS123 Totale	2 <input type="text" value="0,00"/>	3 <input type="text" value="0,00"/>	5 <input type="text" value="0,00"/>
RS124		Agevolazioni 1 <input type="text" value="0,00"/>	Variazioni in aumento 2 <input type="text" value="0,00"/> 3 <input type="text" value="0,00"/>
RS125 Reddito imponibile minimo			<input type="text" value="0,00"/>

Da indicare con segno meno se non ci sono variazioni in aumento

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## CASI PARTICOLARI

### **Beni costo unitario inferiore a euro 516,46:**

- Agevolazione ammessa perché al contribuente è data la scelta tra ammortizzare il bene o dedurre integralmente il costo
- La maggiorazione del 40% non rileva ai fini della qualifica del bene tra quelli di costo unitario inferiore a euro 516,46
- Quindi si può dedurre l'intero costo maggiorato del 40% anche se supera il limite dei 516,46 Euro (**Circ. 12/E/2016, par. 10.6**)

### **NON È PREVISTA LA REVOCA DELL'AGEVOLAZIONE in caso in cui i beni oggetto dell'investimento, o i relativi contratti di leasing:**

- **Vengano ceduti a terzi**
- **O destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello di acquisto**
- **O trasferiti, entro il termine di decadenza per l'accertamento, a strutture produttive fuori dal territorio dello Stato**

# MAGGIORAZIONE AMMORTAMENTI AL 140%

(L. 208/2015 - L. di Stabilità per il 2016, art. 1, commi da 91 a 94)

## PROCEDURA DI CONTROLLO

- 1) Individuazione acquisti di beni strumentali effettuati nel periodo 15/10/2015 → 31/12/2015
- 2) Verifica del momento di acquisizione del bene
- 3) Verifica di non appartenenza a categorie escluse
- 4) Controllo requisito della novità
- 5) Calcolo maggiorazione del 40% del costo di acquisto
- 6) Calcolo quota ammortamento fiscale (n.b. per il 2015 è deducibile solo il 50%)
- 7) Inserimento della differenza tra le due quote nel rigo RF55 con codice 50
- 8) In caso di non operatività, inserire l'importo dei maggiori ammortamenti nel rigo RS124 colonna 1

**La maggiore quota di ammortamento ha solo rilevanza fiscale e dunque non va rilevata nella contabilità della società**

# RIVALUTAZIONE DEI BENI DI IMPRESA

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)  
(L. Stabilità 2016 - Art. 1, commi 889 - 896)

## SOGGETTI AMMESSI

- I. Società per azioni
- II. Società in accomandita per azioni
- III. Società a responsabilità limitata
- IV. Società cooperative
- V. Società di mutua assicurazione
- VI. Società europee ex Reg. CE n. 2157/2001 se residenti in Italia
- VII. Società cooperative europee ex Reg. CE n. 1435/2003 se residenti in Italia
- VIII. Enti commerciali, pubblici e privati, trust con attività commerciale
- IX. Imprenditori individuali**
- X. Società di persone**

## SOGGETTI ESCLUSI

- I. No imprese IAS adopter**



RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)  
(L. Stabilità 2016 - Art. 1, commi 889 - 896)

## BENI RIVALUTABILI

- I. Beni immobili strumentali, ad esclusione degli immobili merce
- II. Beni mobili materiali
- III. Beni immateriali
- IV. Partecipazioni in società controllate e collegate iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie

**Risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31/12/2014**

## MODALITÀ ESECUTIVE

- I. Raggruppamento dei beni in **categorie omogenee (Decreto economia n. 162 del 13/04/2001)**
- II. Rivalutazione obbligatoria di **tutti i beni appartenenti ad una medesima categoria omogenea**
- III. Iscrizione dei nuovi valori nel bilancio o rendiconto **dell'esercizio successivo** a quello in corso al 31/12/2014 **(per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare è dunque l'esercizio 2015)**

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)  
(L. Stabilità 2016 - Art. 1, commi 889 - 896)

**IMPOSTA SOSTITUTIVA (delle II.DD., dell'IRAP e delle relative  
addizionali)**

**I. Aliquote (commi 891 e 892):**

- I. **16%** per i beni ammortizzabili
- II. **12%** per i beni **NON** ammortizzabili
- III. **10%** per il saldo attivo di rivalutazione

**II. Versamento (comma 894):**

- I. In **un'unica soluzione – non più in 3 rate**
- II. entro il termine per il versamento del saldo delle imposte dovute per il periodo di imposta in cui avviene la rivalutazione (**16/06/2016** o 16/07/2016)
- III. È ammessa la compensazione ex D.Lgs. 241/1997

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)  
(L. Stabilità 2016 - Art. 1, commi 889 - 896)

## EFFETTI DELLA RIVALUTAZIONE

- I. Riconoscimento dei maggiori valori ai fini IIDD e IRAP**
- II. Maggiori ammortamenti deducibili**
  - A partire dal **3° esercizio successivo a quello di rivalutazione** (in pratica dall'anno 2018) (**Comma 892**)
- III. Maggior valore rilevante ai fini delle società di comodo**
  - A partire dal **3° esercizio successivo a quello di rivalutazione** (in pratica dall'anno 2018)
- IV. Sfruttamento maggiori valori del bene rivalutato in caso di cessione, assegnazione ai soci, destinazione a finalità estranee all'impresa o consumo personale o familiare dell'imprenditore**
  - A partire dall'inizio del **4° esercizio successivo a quello di rivalutazione** (in pratica dall'anno 2019) (**Comma 893**)
- V. Limitatamente agli immobili i maggiori valori iscritti in bilancio si considerano riconosciuti con effetto dal periodo di imposta in corso al 1/12/2017 (**Comma 896**)**

**NON È AMMESSA LA RIVALUTAZIONE AI SOLI FINI CIVILISTICI**

# RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)

## TECNICHE DI RIVALUTAZIONE

INCREMENTO COSTO STORICO	QUOTA ANNUA	AUMENTO
	DURATA AMMORTAMENTO	
RIDUZIONE FONDO AMMORTAMENTO	QUOTA ANNUA	INVARIATA
	DURATA AMMORTAMENTO	ALLUNGAMENTO
INCREMENTO PROPORZIONALE COSTO STORICO E FONDO AMMORTAMENTO	QUOTA ANNUA	AUMENTO
	DURATA AMMORTAMENTO	INVARIATA

# RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)

## TECNICHE DI RIVALUTAZIONE - ESEMPIO

### VALORE RIVALUTATO DEL 30%

	Aumento costo storico		Riduzione fondo		Incremento proporzionale costo e fondo	
	Contabile	Rivalutato	Contabile	Rivalutato	Contabile	Rivalutato
Costo storico	100	115	100	100	100	130
coefficiente amm.to	10%	10%	10%	10%	10%	10%
Quota annua	10	11,5	10	10	10	13
anni trascorsi	5	5	5	5	5	5
Fondo	50	50	50	35	50	65
<b>Valore netto</b>	<b>50</b>	<b>65</b>	<b>50</b>	<b>65</b>	<b>50</b>	<b>65</b>
Durata residua amm.to	5	5,65	5	6,5	5	5

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)  
(L. Stabilità 2016 - Art. 1, commi 889 - 896)

## **RIALLINEAMENTO MAGGIORI VALORI ISCRITTI IN BILANCIO (ART. 14, L. 243/2000)**

### **SOGGETTI INTERESSATI:**

- **Gli stessi della rivalutazione ordinaria**
- **E i soggetti IAS**

### **Circolare 13/E del 4/6/2014 par. 9**

- **Oggetto di riallineamento**, in particolare, sono i **maggiori valori civili rispetto a quelli fiscali** iscritti nel bilancio in corso al **31 dicembre 2014** riferibili agli stessi beni suscettibili di rivalutazione.
- In particolare, i beni devono essere presenti anche nel bilancio dell'esercizio successivo (**2015**) e l'adeguamento deve essere effettuato nel bilancio **2015** tenendo conto dei decrementi verificatisi in tale ultimo esercizio.
- **Il disallineamento** tra valori fiscali e civili, emergenti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2012, **può derivare**, ad esempio, **dall'applicazione della precedente legge di rivalutazione** (art. 15 D.L. 185/2008), qualora la stessa sia stata effettuata con rilevanza solo civilistica

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)  
(L. Stabilità 2016 - Art. 1, commi 889 - 896)

## **RIALLINEAMENTO MAGGIORI VALORI ISCRITTI IN BILANCIO (ART. 14, L. 243/2000) segue**

### **Circolare 13/E del 4/6/2014 par. 9**

- il riallineamento può essere utilizzato **anche congiuntamente alla rivalutazione del bene**
- con il **RIALLINEAMENTO**, infatti, si ottiene il **riconoscimento fiscale del maggior valore del bene risultante dal bilancio**
- mentre, con la **RIVALUTAZIONE**, si **realizza l'ulteriore incremento di detto valore** - nel rispetto del limite economico - con effetti sia civili che fiscali

RIVALUTAZIONE DEI BENI DI BILANCIO (L. 342/2000 E L. 185/2008)  
(L. Stabilità 2016 - Art. 1, commi 889 - 896)

## **RIALLINEAMENTO MAGGIORI VALORI ISCRITTI IN BILANCIO (ART. 14, L. 243/2000) segue**

### **Circolare 13/E del 4/6/2014 par. 9 , ALTRI ELEMENTI**

- obbligo di colmare per intero il divario tra costo fiscale e civile dei beni - **NON ESSENDO CONSENTITO IL RIALLINEAMENTO SOLO PARZIALE** delle differenze di valore
- **POSSIBILITÀ DI SERVIRSENE SU SINGOLI BENI** senza, quindi, la necessità di estenderne l'applicazione a tutti i beni appartenenti ad una stessa categoria omogenea

# IRAP NUOVE DEDUZIONI SUL COSTO DEL LAVORO

# IRAP NUOVE DEDUZIONI SUL COSTO DEL LAVORO

(L. 23/12/2014 n. 190 – Legge di Stabilità 2015 – art. 1, comma **20, 22, 25**)

## **SOGGETTI INTERESSATI**

- I. Imprese
- II. Lavoratori autonomi
- III. Produttori agricoli

## **Soggetti NON interessati**

Amministrazioni pubbliche e Enti non commerciali **CON SOLA  
ATTIVITÀ ISTITUZIONALE**

Perché determinano il valore della produzione con il c.d «metodo retributivo»

# IRAP NUOVE DEDUZIONI SUL COSTO DEL LAVORO

(L. 23/12/2014 n. 190 – Legge di Stabilità 2015 – art. 1, comma **20, 22, 25**)

## 1) Nuovo comma 4-octies, art. 11, D.Lgs. 446/1997

I. Decorrenza **dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2014**

## 2) Nuova deduzione sul costo del lavoro

Dal **2015** è possibile dedurre dalla base imponibile IRAP

a) Tutte le deduzioni analitiche e forfetarie spettanti ai sensi dei commi 1, lett. a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater dell'art. 11, D.Lgs. 446/1997

b) **E** la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le suddette deduzioni

Per coloro che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, spetta un credito d'imposta da utilizzare **esclusivamente** in compensazione, pari al **10% dell'IRAP lorda**

# IRAP NUOVE DEDUZIONI SUL COSTO DEL LAVORO

(L. 23/12/2014 n. 190 – Legge di Stabilità 2015 – art. 1, comma **20, 22, 25**)

## NUOVA DEDUZIONE SUL COSTO DEL LAVORO

### **Deduzioni confermate**

- a) Contributi assistenziali
- b) Deduzioni forfetarie e/o analitiche per l'impiego di lavoratori a tempo indeterminato
- c) Spese per apprendisti o disabili
- d) Contratti di formazione lavoro
- e) Addetti alla ricerca e sviluppo
- f) Deduzioni forfetarie per indennità di trasferta per autotrasportatori
- g) Deduzioni forfetarie per lavoratori dipendenti di soggetti i cui componenti positivi di reddito non superano 400.00 euro
- h) Deduzione per i nuovi assunti

# IRAP NUOVE DEDUZIONI SUL COSTO DEL LAVORO

(L. 23/12/2014 n. 190 – Legge di Stabilità 2015 – art. 1, comma **20, 22, 25**)

## Calcolo della deduzione

### **COSTO COMPLESSIVO per il personale a tempo indeterminato**

#### **MENO**

- **contributi per le assicurazioni obbligatorie** contro gli infortuni sul lavoro
- **deduzioni spettanti in misura fissa**, da rapportare alla durata del rapporto di lavoro e dell'orario di lavoro svolto (circolare Agenzia delle Entrate n. 26/E del 12 luglio 2006), di importo variabile a seconda del soggetto assunto e dell'area in cui lo stesso risulta impegnato.
- **deduzioni a favore di imprenditori agricoli**, nonché, per le società agricole di cui all'articolo 2 D.Lgs. n.99/2004, la deduzione, per i contratti di lavoro subordinato a tempo determinato che abbiano una durata almeno triennale e se i lavoratori agricoli interessati hanno lavorato almeno 150 giornate nel periodo d'imposta interessato
- **contributi assistenziali e previdenziali** relativi ai lavoratori dipendenti a tempo indeterminato, nonché ai lavoratori a tempo determinato alle dipendenze degli imprenditori agricoli nei limiti ed alle condizioni soggettive di cui sopra
- **spese relative agli apprendisti, ai disabili, nonché i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo**
- le **indennità di trasferta** previste contrattualmente, per la parte che non concorre a formare il reddito del dipendente, per le imprese autorizzate all'autotrasporto di merci
- deduzione fino a 15.000 euro annui per i datori di lavoro che incrementano il numero di lavoratori dipendenti assunti con contratto a tempo indeterminato rispetto al numero dei lavoratori assunti con il medesimo contratto mediamente occupati nel periodo d'imposta precedente

# IRAP NUOVE DEDUZIONI SUL COSTO DEL LAVORO

(L. 23/12/2014 n. 190 – Legge di Stabilità 2015 – art. 1, comma **20, 22, 25**)

## DETERMINAZIONE DELLA DEDUZIONE

Sez. I Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97	IS1 Contributi assicurativi	1	2	Deduzione
				,00
	IS2 Deduzione forfetaria	1	2	Deduzione
			di cui 2	,00
			3	,00

IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1	2	Deduzione
				,00

n. dipendenti

Deduzione spettante

## DICHIARAZIONE DELLA DEDUZIONE

Sez. VI Valore della produzione netta	IP60 Valore della produzione (Sez. I)	1	2	3
		,00	,00	,00
	IP61 Valore della produzione (Sez. II)			
		,00	,00	,00

IP70	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente			,00
------	---	--	--	-----

# SVALUTAZIONE CREDITI

## Art. 13 D.Lgs. 147/2015

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## MODIFICHE AL T.U.I.R.

### **Art. 101: nuovo comma 5-bis:**

Per i crediti di modesta entità e per quelli vantati nei confronti di debitori che siano assoggettati a procedure concorsuali o a procedure estere equivalenti ovvero abbiano concluso un accordo di ristrutturazione dei debiti o un piano attestato di risanamento, **la deduzione della perdita su crediti è ammessa, ai sensi del comma 5, nel periodo di imputazione in bilancio, anche quando detta imputazione avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, ai sensi del predetto comma, sussistono gli elementi certi e precisi ovvero il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale, sempreché l'imputazione non avvenga in un periodo di imposta successivo a quello in cui, secondo la corretta applicazione dei principi contabili, si sarebbe dovuto procedere alla cancellazione del credito dal bilancio.**

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## DISCIPLINA GENERALE IN TEMA DI SVALUTAZIONI DEI CREDITI

- I. **Art. 101, comma 5, T.U.I.R.** requisiti di natura probatoria al ricorrere dei quali sono deducibili, senza limiti, gli oneri derivanti dalla **mancata esigibilità** dei crediti, o di parte di essi, **divenuta “definitiva”**
- II. **Art. 106 T.U.I.R.:** misura forfettaria di deducibilità degli oneri derivanti dalla **inesigibilità** dei crediti che, se pur probabile, si presenta ancora come **“potenziale”**

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## Art. 101, comma 5, T.U.I.R.: PERDITE SU CREDITI DI MODESTA ENTITÀ

I. **Gli elementi certi è precisi sussistono IN OGNI CASO quando**

i. **Il credito è di modesta entità**

ii. **ED è decorso un periodo di 6 mesi dalla scadenza di pagamento dello stesso**

I. Sono crediti di **modesta entità** quelli di **importo non superiore a**

i. **5.000 Euro** per le **imprese di più rilevante dimensione**  
(volume d'affari o ricavi  $\geq$  a 100 milioni di Euro)

ii. **2.500 Euro** per le **altre imprese**

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

**Problema: imprese che svalutano i crediti di modesto importo  
«per masse»**

La mancata individuazione dei singoli crediti svalutati non permette di correlare la parte del fondo svalutazione crediti utilizzata

Ma la circolare 14/E/2014 richiedeva che nel periodo di imposta in cui si realizzano i requisiti per la deduzione automatica delle perdite su crediti di modesto importo, l'intero ammontare degli stessi crediti che trova capienza nel valore delle svalutazioni non dedotte «deve essere attribuito, sul piano fiscale, ad una perdita su crediti di cui al comma 5 dell'art. 101, T.U.I.R.»

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

**Problema: imprese che svalutano i crediti di modesto importo  
«per masse»**

Tali crediti, pertanto, in esercizi successivi:

- Non possono generare nuove perdite per effetto della loro cancellazione dal bilancio
- Né essere considerati ai fini del plafond per calcolare la svalutazione ex art. 106 T.U.I.R.
- Contemporaneamente andava «fiscalmente annullata» la parte di fondo svalutazione corrispondente a detti crediti

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## La soluzione dell'art. 13, comma 3, D.Lgs. 147/2015

L'art. 101 T.U.I.R. si interpreta nel senso che le svalutazioni contabili dei crediti di modesta entità sono deducibili a decorrere dai periodi di imposta:

- In cui sussistono elementi certi e precisi
- Il debitore si considera assoggettato a procedura concorsuale

**Se non vengono dedotte in tali periodi:**

**La deduzione avviene in quello in cui si provvede alla cancellazione dal bilancio in applicazione dei principi contabili.**

Quindi la mancata deduzione, quali perdite fiscali, nel periodo in cui maturano i requisiti per la deduzione  
**non costituisce violazione del principio della competenza**

**In ogni caso non è ammessa la deduzione in periodi successivi a quello di cancellazione dal bilancio**

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## **Sono escluse le svalutazioni crediti**

- Non dedotte in quanto eccedenti il limite dello 0,5% dell'ammontare complessivo dei crediti
- Operate in forma analitica per crediti diversi da quelli:
  - a) Di modesto importo
  - b) E verso debitori assoggettati a procedure concorsuali ed equiparate

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## OIC 15 del 26/6/2014

### **Un credito può essere cancellato quando:**

- I diritti contrattuali sui flussi finanziari derivanti dal credito stesso si estinguono
- Oppure la loro titolarità è trasferita insieme a tutti i rischi inerenti il credito, tenendo altresì conto:
  - a) Delle garanzie fornite
  - b) Degli obblighi contrattuali e delle commissioni
  - c) Nonché delle penali dovute per il mancato pagamento
  - d) E delle eventuali franchigie da corrispondere ai soggetti che hanno garantito l'incasso del credito

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## OIC 15 del 26/6/2014

### Un credito **NON** può essere cancellato :

- In caso di mandato all'incasso
- Di factoring con solo mandato all'incasso
- Ricevute bancarie
- Cambiali girate all'incasso
- Pegno di crediti
- Cessione a scopo di garanzia
- Operazioni di sconto
- Cessioni pro-solvendo
- Cessioni pro-soluto **che NON trasferiscono** sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito
- Cartolarizzazioni **che NON trasferiscono** sostanzialmente tutti i rischi inerenti il credito

# SVALUTAZIONE CREDITI: Art. 13 D.Lgs. 147/2015

## Novità in tema di crediti compresi in procedure concorsuali

### Sono stati incluse tra le procedure concorsuali:

- I **piani attestati** ex art. 67, comma, 3, lettera d), R.D. 267/1942 (legge fallimentare)
  - Con decorrenza dalla data di iscrizione del piano nel Registro Imprese
- Le **procedure concorsuali estere** equivalenti a quelle italiane previste in Stati o territori con i quali esiste un adeguato scambio di informazioni
  - Con decorrenza dalla data di ammissione a dette procedure

# SOCIETÀ DI COMODO

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

## ELEMENTI DA VALUTARE

**Novità 2014 per le società in perdita sistematica → riferimento al quinquennio e non più al triennio**

- Cause di esclusione
- Cause di disapplicazione

**Presentazione interpello → Novità D.Lgs. 156/2015 → Nuovo art. 11, L. 212/2000**

**Assegnazione agevolata beni ai soci**

# SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA

(D.Lgs. 21/11/2014, N. 175 – Decreto semplificazioni – art. 18)

## **Modifiche all'art. 2, c. 36-decies e 36-undecies, D.L. 13/8/2011 N. 138**

**Decorrenza dal periodo di imposta in corso al 13/12/2014**

### **AMBITO OGGETTIVO**

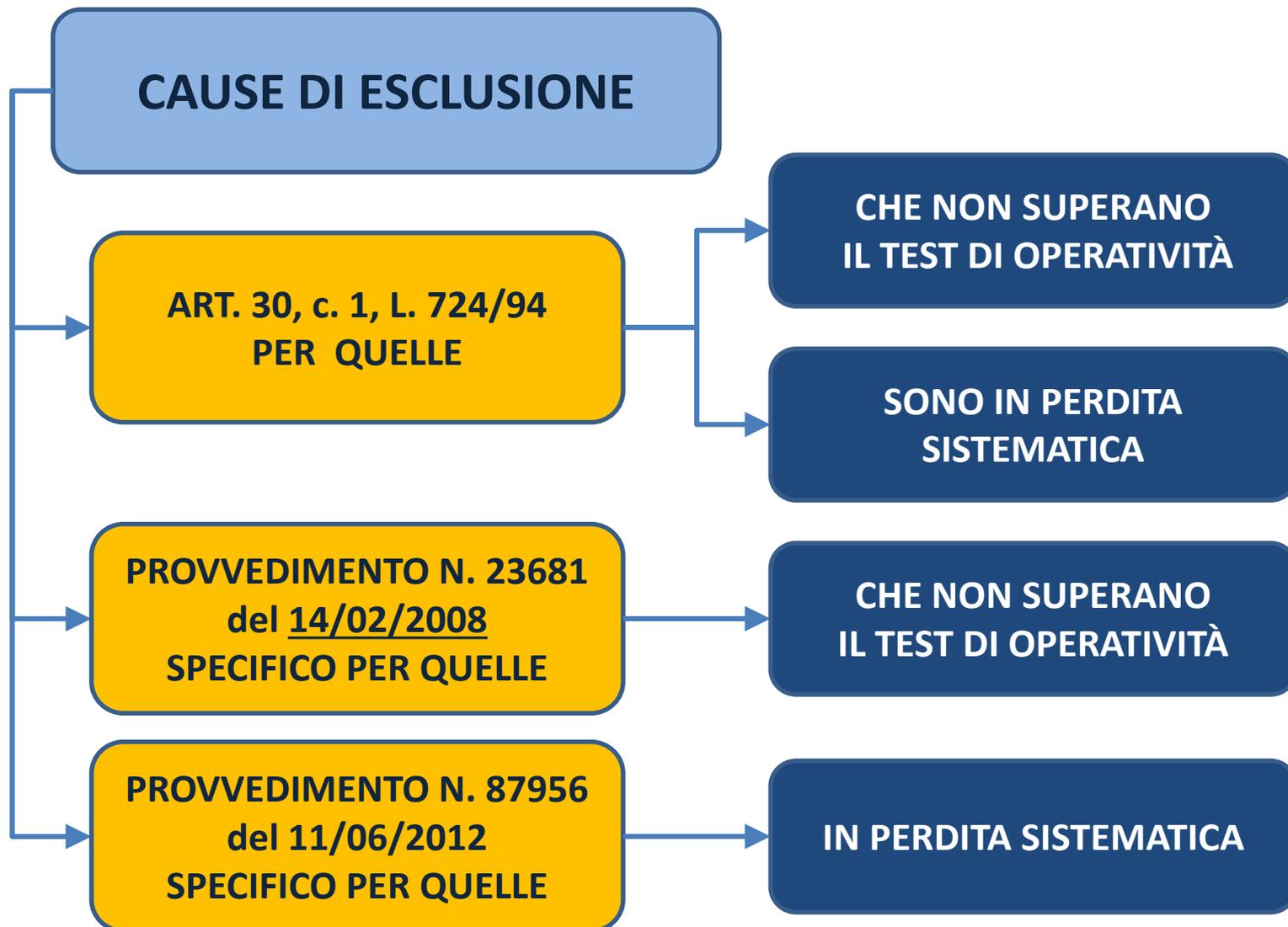
Il presupposto per la non operatività da perdita sistematica richiede ora

- **5 periodi di imposta consecutivi** in perdita fiscale o quattro in perdita e uno con reddito inferiore al minimo di cui all'art. 30, L. 724/94
- **Per il 2015** il periodo di osservazione va dunque dal 2010 al 2014 compreso
- La non operatività **scatta dal 6° periodo di imposta**

**LA NOVITÀ NON HA IMPATTO SULL'EVENTUALE NON  
OPERATIVITÀ DEI PERIODI DI IMPOSTA 2012 E 2013  
(TELEFISCO 2015)**

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

## CAUSE DI ESCLUSIONE

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
		Valore medio		Percentuale		Valore dell'esercizio		Percentuale
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

## CAUSE DI ESCLUSIONE

- 1 - per i soggetti obbligati a costituirsi sotto forma di società di capitali;
- 2 - per i soggetti che si trovano nel primo periodo d'imposta;
- 3 - per le società in amministrazione controllata o straordinaria;
- 4 - per le società e gli enti che controllano società ed enti i cui titoli sono negoziati in mercati regolamentati italiani ed esteri, nonché per le stesse società ed enti quotati e per le società da essi controllate, anche indirettamente;
- 5 - per le società esercenti pubblici servizi di trasporto;
- 6 - per le società con un numero di soci non inferiore a 50;
- 7 - per le società che nei due esercizi precedenti hanno avuto un numero di dipendenti mai inferiore alle dieci unità;
- 8 - per le società in stato di fallimento, assoggettate a procedure di liquidazione giudiziaria, di liquidazione coatta amministrativa ed in concordato preventivo;
- 9 - per le società che presentano un ammontare complessivo del valore della produzione (raggruppamento A del conto economico) superiore al totale attivo dello stato patrimoniale;
- 10 - per le società partecipate da enti pubblici almeno nella misura del 20 per cento del capitale sociale;
- 11 - per le società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- 12 - per le società consortili.

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



- 2 - ipotesi di cui alla **lett. b)**, come sostituita dal provvedimento del Direttore dell'Agencia delle entrate dell'11 giugno 2012: trattasi, in particolare, delle società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'art. 101, comma 5, del TUIR ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
- 3 - ipotesi di cui alla **lett. c)**: società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al decreto - legislativo 6 settembre 2011 n.159 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale, in sede civile, abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
- 4 - ipotesi di cui alla **lett. d)**: società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998, n. 431 o ad altre leggi regionali o statali;
- 5 - ipotesi di cui alla **lett. e)**: società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
- 6 - ipotesi di cui alla **lett. f)**: società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi;
- 7 - ipotesi di cui alla **lett. f)**, in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto.

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



- 4 - ipotesi di cui alla **lett. d)**: società che dispongono di immobilizzazioni costituite da immobili concessi in locazione ad enti pubblici ovvero locati a canone vincolato in base alla legge 9 dicembre 1998, n. 431 o ad altre leggi regionali o statali;
- 5 - ipotesi di cui alla **lett. e)**: società che detengono partecipazioni in: 1) società considerate non di comodo ai sensi dell'art. 30 della legge n. 724 del 1994; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 30 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione;
- 6 - ipotesi di cui alla **lett. f)**: società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate

## **OPERATIVE SOLO CON RIGUARDO:**

**4 – agli immobili concessi in locazione ad Enti pubblici**

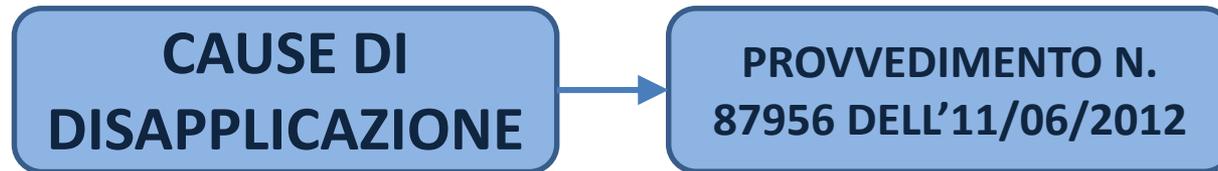
**5 – alle partecipazioni in società operative o escluse dalle società di comodo**

**6 – alle condizioni che hanno permesso l'accoglimento dell'interpello in periodi precedenti**

**SI ESCLUDONO I RELATIVI VALORI NELLA DETERMINAZIONE DEI RICAVI PRESUNTI E REDDITO MINIMO**

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



- 8 - ipotesi di cui alla **lett. a)**: trattasi, in particolare, delle società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'articolo 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'articolo 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99;
- 9 - ipotesi di cui alla **lett. b)**: le società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'articolo 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225.

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

## SOCIETÀ IN PERDITA SISTEMATICA

Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

Start-up

Impegno allo scioglimento

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
			Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale	
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
				Ricavi presunti	Ricavi effettivi			Reddito presunto
RS123	Totale		2	,00	3	,00	5	,00

NO

SI

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

**SOCIETÀ IN PERDITA  
SISTEMATICA**

**SE NELL'ESERCIZIO O NEI DUE  
PRECEDENTI NON HO BENI**

**Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo**

Start-up

Impegno allo scioglimento \_\_\_\_\_

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
RS117	Titoli e crediti	Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
		1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%
RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%
RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%
RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%
RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%
RS123	Totale			Ricavi presunti	Ricavi effettivi		Reddito presunto	
			2	,00	3	,00	5	,00

**NO** **NO**

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



Verifica dell'operatività e determinazione del reddito imponibile minimo dei soggetti di comodo

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
			Valore medio	Percentuale		Valore dell'esercizio	Percentuale	
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



- 2 - ipotesi di cui alla **lett. b)**: trattasi, in particolare, delle società assoggettate ad una delle procedure indicate nell'art. 101, comma 5, del TUIR ovvero ad una procedura di liquidazione giudiziaria;
- 3 - ipotesi di cui alla **lett. c)**: società sottoposte a sequestro penale o a confisca nelle fattispecie di cui al decreto legislativo 6 settembre 2011, n. 159 o in altre fattispecie analoghe in cui il Tribunale in sede civile abbia disposto la nomina di un amministratore giudiziario;
- 4 - ipotesi di cui alla **lett. d)**: società che detengono partecipazioni, iscritte esclusivamente tra le immobilizzazioni finanziarie, il cui valore economico è prevalentemente riconducibile a: 1) società considerate non in perdita sistematica ai sensi dell'art. 2, commi 36-decies e seguenti del d.l. n. 138 del 2011; 2) società escluse dall'applicazione della disciplina di cui al citato articolo 2 anche in conseguenza di accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina delle società in perdita sistematica; 3) società collegate residenti all'estero cui si applica il regime dell'art. 168 del TUIR, abrogato a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del decreto legislativo 14 settembre 2015, n. 147 (7 ottobre 2015);
- 5 - ipotesi di cui alla **lett. e)**: società che hanno ottenuto l'accoglimento dell'istanza di disapplicazione della disciplina sulle società in perdita sistematica in relazione ad un precedente periodo di imposta sulla base di circostanze oggettive puntualmente indicate nell'istanza, che non hanno subito modificazioni nei periodi di imposta successivi;
- 6 - ipotesi di cui alla **lett. e)**, in caso di esonero dall'obbligo di compilazione del prospetto;
- 7 - ipotesi di cui alla **lett. f)**: società che conseguono un margine operativo lordo positivo. Per margine operativo lordo si intende la differenza tra il valore ed i costi della produzione di cui alla lettere A) e B) dell'art. 2425 del codice civile. A tale fine i costi della produzione rilevano al netto delle voci relative ad ammortamenti, svalutazioni ed accantonamenti di cui ai numeri 10), 12) e 13) della citata lettera B). Per

# SOCIETÀ DI COMODO

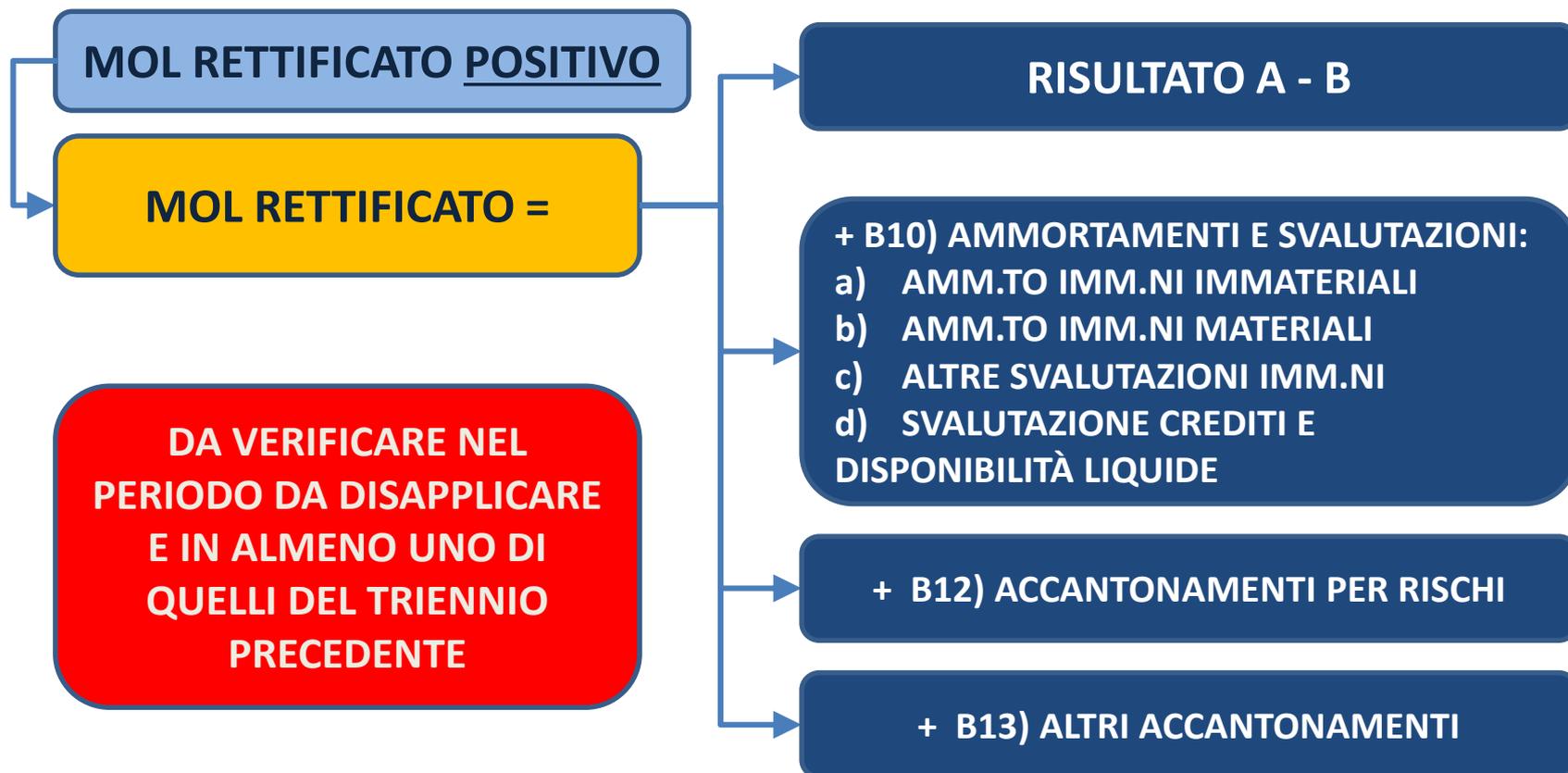
(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



- 8 - ipotesi di cui alla **lett. g)**: società per le quali gli adempimenti e i versamenti tributari sono stati sospesi o differiti da disposizioni normative adottate in conseguenza della dichiarazione dello stato di emergenza ai sensi dell'art. 5 della legge 24 febbraio 1992, n. 225;
- 9 - ipotesi di cui alla **lett. h)**: società per le quali risulta positiva la somma algebrica della perdita fiscale di periodo e degli importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di proventi esenti, esclusi o soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva, ovvero di disposizioni agevolative;
- 10 - ipotesi di cui alla **lett. i)**: società che esercitano esclusivamente attività agricola ai sensi dell'art. 2135 del codice civile e rispettano le condizioni previste dall'art. 2 del decreto legislativo 29 marzo 2004, n. 99;
- 11 - ipotesi di cui alla **lett. l)**: società che risultano congrue e coerenti ai fini degli studi di settore;
- 12 - ipotesi di cui alla **lett. m)**: società che si trovano nel primo periodo d'imposta.

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

**IMPEGNO ALLO  
SCIoglimento NEL  
PERIODO DI IMPOSTA**

**IMPEGNO ALLO  
SCIoglimento IN PERIODI  
DI IMPOSTA PRECEDENTI**

**CODICE  
99**

**Verifica  
dell'operatività e  
determinazione  
del reddito  
imponibile  
minimo  
dei soggetti  
di comodo**

Start-up

Impegno  
allo scioglimento

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari		
	1	2	3	4	5	6	7	8		
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale			
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%		
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%		
RS119	Immobili A/10		,00	5%			,00	4%		
RS120	Immobili abitativi		,00	4%			,00	3%		
RS121	Altre immobilizzazioni		,00	15%			,00	12%		
RS122	Beni piccoli comuni		,00	1%			,00	0,9%		
				Ricavi presunti	Ricavi effettivi			Reddito presunto		
RS123	Totale		2	,00	3	,00		5	,00	
RS124					Agevolazioni	Variazioni in aumento				
					1	,00	2	,00	3	,00

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

## INTERPELLO DISAPPLICATIVO

### **Art. 30, c. 4-bis, L. 724/1994**

In presenza di oggettive situazioni che hanno reso impossibile il conseguimento :

- dei ricavi, degli incrementi di rimanenze e dei proventi
- nonché del reddito determinati ai sensi del presente articolo
- ovvero non hanno consentito di effettuare le operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto di cui al comma 4,

la società interessata può interpellare l'amministrazione ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera b), della legge 27 luglio 2000, n. 212, recante lo Statuto dei diritti del contribuente

# TIPOLOGIE DI INTERPELLI

Nuovo art. 11, L. 212/2000

## REVISIONE NORME SU INTERPELLI

### Scopi

- Garantire una maggiore omogeneità anche ai fini della tutela giurisdizionale
- Assicurare una maggiore tempestività nella redazione dei pareri
- Procedere alla eliminazione delle forme di interpello obbligatorio che non producono benefici ma solo aggravii per i contribuenti e per l'amministrazione

# TIPOLOGIE DI INTERPELLI

Nuovo art. 11, L. 212/2000

## I “NUOVI” INTERPELLI

TIPO	NORMA	UTILIZZO
Ordinario	Art. 11, c. 1, lett. a), L. 212/2000	Applicazione di norme tributarie quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta: <ul style="list-style-type: none"><li>– Interpretazione di tali disposizioni;</li><li>– <b>Qualificazione della fattispecie</b></li></ul>
Probatorio	Art. 11, c. 1, lett. b), L. 212/2000	Sussistenza condizioni e valutazione idoneità degli elementi probatori richiesti dalla legge per l'adozione di specifici regimi fiscali
Antiabuso	Art. 11, c. 1, lett. c), L. 212/2000	Applicazione della disciplina su abuso del diritto ad una specifica fattispecie
Disapplicativo	Art. 11, c. 2, L. 212/2000	Disapplicazione di norme tributarie che, allo scopo di contrastare comportamenti elusivi, limitano deduzioni, detrazioni, crediti d'imposta, o altre posizioni soggettive del soggetto passivo altrimenti ammesse dall'ordinamento, fornendo la dimostrazione che nella particolare fattispecie tali effetti elusivi non possono verificarsi
Ruling internazionale Interpello su nuovi investimenti	Artt. 1 e 2, D.Lgs. 147/2015	<ul style="list-style-type: none"><li>- Regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi, delle royalties;</li><li>- valutazione preventiva requisiti stabile organizzazione;</li><li>- convenzioni contro le doppie imposizioni</li><li>- Nuovi investimenti</li></ul>

# TIPOLOGIE DI INTERPELLI

Nuovo art. 11, L. 212/2000

## LE NOVITÀ

### **Interpelli ORDINARI (Art. 11, c. 1, lett. a), L. 212/2000):**

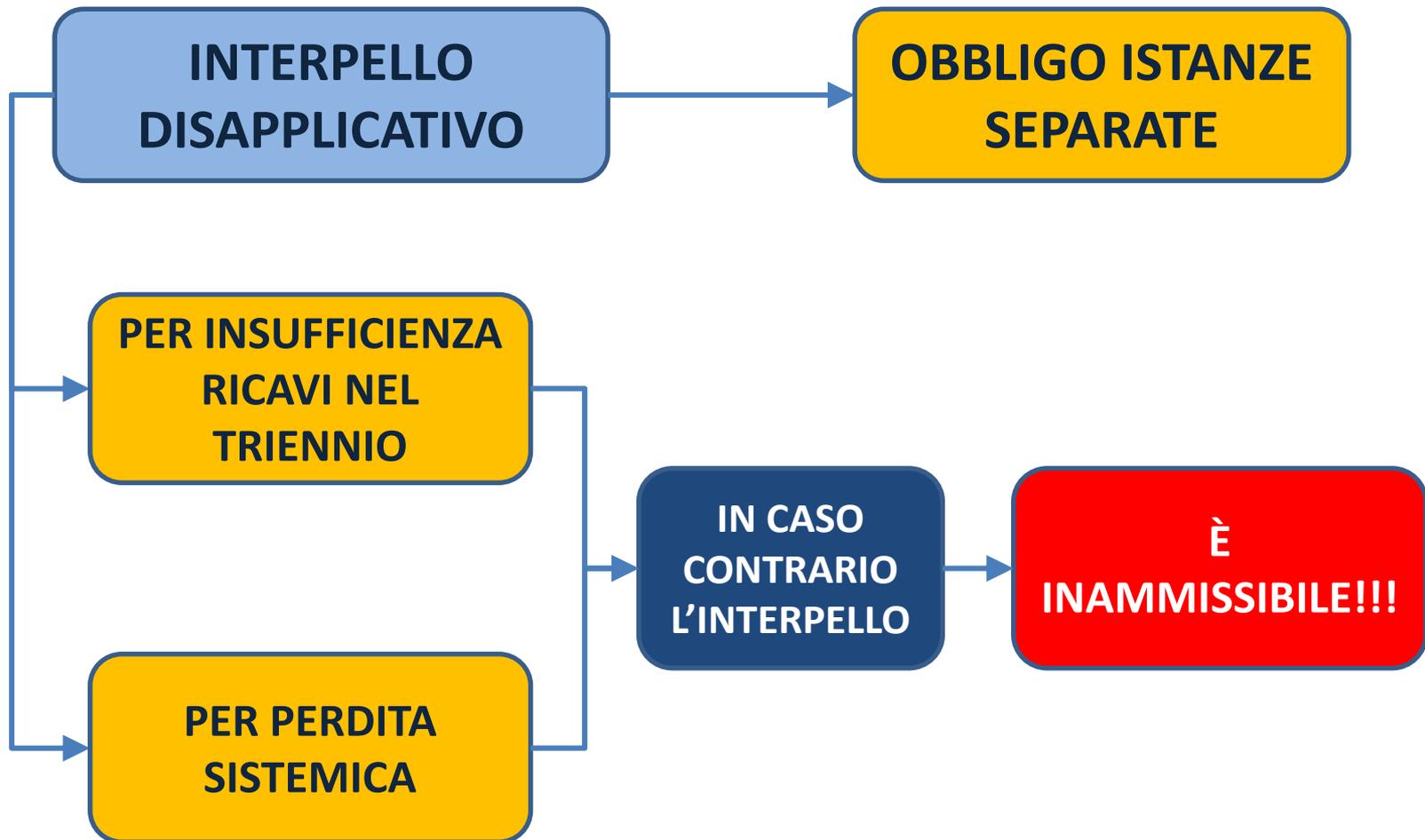
- La situazione di obiettiva incertezza nell'applicazione della norma può riguardare anche la **corretta qualificazione della fattispecie**

### **Interpelli PROBATORI (Art. 11, c. 1, lett. b), L. 212/2000)**

Si applicano ad ipotesi espressamente previste dalla legge (CFC, consolidato nazionale o mondiale, black-list, **società di comodo**, ACE):

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)



# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

**INTERPELLO  
PIENAMENTE ACCOLTO  
Codice 1**

**INTERPELLO  
PARZIALMENTE ACCOLTO  
Codice 1**

Verifica  
dell'operatività e  
determinazione  
del reddito  
imponibile  
minimo  
dei soggetti  
di comodo

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistematica	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistematica	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

**DISAPPLICAZIONE  
SENZA INTERPELLO**

**è possibile**

- non presentare l'interpello
- Non allinearsi all'eventuale risposta negativa

Ma **occorre segnalare tale circostanza in dichiarazione dei redditi** altrimenti si applica la **sanzione da 2.000 a 21.000 euro** (art. 8, c. 3-ter, D.Lgs. 471/1997)

## **Nuovo comma 4-quater, art- 30 L. 724/1994**

Il contribuente che ritiene sussistenti le condizioni di cui al comma 4-bis **ma non ha presentato l'istanza di interpello** prevista dal medesimo comma **ovvero**, avendola presentata, **non ha ricevuto risposta positiva** deve darne separata indicazione nella dichiarazione dei redditi

# SOCIETÀ DI COMODO

(Art. 30, L. 724/1994 E Art. c, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 138/2011)

Sussistenza condizioni ma  
interpello NON presentato  
Codice 2

Sussistenza condizioni per IVA o  
IRAP ma interpello NON presentato  
Codice 2

Verifica  
dell'operatività e  
determinazione  
del reddito  
imponibile  
minimo  
dei soggetti  
di comodo

RS116	Esclusione	Disapplicazione società non operative	Soggetto in perdita sistemática	Imposta sul reddito - società non operativa	Imposta sul reddito - società in perdita sistemática	IRAP	IVA	Casi particolari
	1	2	3	4	5	6	7	8
		Valore medio	Percentuale			Valore dell'esercizio	Percentuale	
RS117	Titoli e crediti	1	,00	2%		4	,00	1,50%
RS118	Immobili ed altri beni		,00	6%			,00	4,75%

Interpello presentato ma  
RISPOSTA NEGATIVA  
Codice 3

Interpello presentato per IVA o  
IRAP ma RISPOSTA NEGATIVA  
Codice 3

# TIPOLOGIE DI INTERPELLI

Nuovo art. 11, L. 212/2000

## TERMINI RISPOSTA ED EFFETTI INTERPELLI

### Termini per la risposta dell'AF:

- Interpelli ORDINARI: 90 giorni
- **Tutti gli altri: 120 giorni**
- In caso di mancata risposta entro tali termini scatta **silenzio assenso**

### Effetti della risposta favorevole all'interpello

- È vincolante per l'AF sebbene limitatamente al contribuente che l'ha presentata e alla fattispecie oggetto dell'interpello
- L'efficacia della risposta è estesa ad eventuali comportamenti successivi del contribuente riconducibili alla medesima fattispecie
- Sono nulli gli atti emessi dall'AF in difformità della risposta all'interpello

### Integrazione documenti

- Se viene richiesta la produzione di nuovi documenti, il termine per la risposta dell'AF è di 60 gg dalla ricezione degli stessi
- Se non vengono presentati e trascorre 1 anno, l'interpello si intende rinunciato

# ASSEGNAZIONE AGEVOLATA DEI BENI AI SOCI

# ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

(L. di Stabilità 2016, art. 1, commi da 115 a 121)

## SOGGETTI INTERESSATI

- 1) **Società in nome collettivo**
- 2) **Società in accomandita semplice**
- 3) **Società a responsabilità limitata**
- 4) **Società per azioni**
- 5) **Società in a comandita per azioni**

## AMBITO OGGETTIVO

**Assegnazione o cessione ai soci, entro il 30/09/2016**

- **Beni immobili**, non strumentali per natura (*diversi da quelli ex art. 43, c. 2, primo periodo T.U.I.R.*)
- **Beni mobili iscritti in pubblici registri** non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa

# ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

(L. di Stabilità 2016, art. 1, commi da 115 a 121)

## CONDIZIONI APPLICATIVE

### TUTTI I SOCI

- devono risultare iscritti nel libro dei soci, ove prescritto, alla data del 30 settembre 2015,
- ovvero vengano iscritti entro trenta giorni dalla data di entrata in vigore L. di Stabilità 2016 in forza di titolo di trasferimento avente data certa anteriore al 1° ottobre 2015.

Le medesime disposizioni si applicano alle società che hanno per oggetto esclusivo o principale la gestione dei predetti beni e che entro il 30 settembre 2016 si trasformano in società semplici

# ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

(L. di Stabilità 2016, art. 1, commi da 115 a 121)

## VANTAGGI

### PER LA SOCIETÀ:

**Imposta sostitutiva (II.DD e IRAP) sulla plusvalenza dell'8%**

- **10,5% per le non operative** in almeno 2 dei 3 periodi di imposta precedenti a quello in corso al momento dell'assegnazione, cessione o trasformazione

### **Plusvalenza determinata**

- come differenza tra valore normale dei beni assegnati e loro costo fiscale
- In caso di trasformazione, differenza tra valore dei beni posseduti all'atto della trasformazione e loro costo fiscale
- Per gli immobili, possibilità di sostituire il valore normale con quello catastale

**Imposta sostitutiva del 13%** sulle riserve in sospensione di imposta annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci o delle società che si trasformano

# ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

(L. di Stabilità 2016, art. 1, commi da 115 a 121)

## VANTAGGI

### PER IL SOCIO:

#### **Imposta di registro, se applicabile**

- Aliquota ridotta alla metà

#### **Imposte ipotecaria e catastale**

- In misura fissa

#### **In caso di trasformazione della società in società semplice**

- Il costo fiscale delle azioni o quote possedute dai soci delle società trasformate è aumentato della differenza assoggettata ad imposta sostitutiva

#### **Nei confronti dei soci assegnatari**

- Non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo (ordine di distribuzione tra riserve di utili e di capitale) e da 5 a 8 (distribuzione di riserve di capitale e riduzione capitale esuberante) dell'art. 47 T.U.I.R.
- **MA IL VALORE NORMALE DEI BENI RICEVUTI AL NETTO DEI DEBITI ACCOLLATI RIDUCE IL COSTO FISCALE DELLA AZIONI O QUOTE POSSEDUTE**

# ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

(L. di Stabilità 2016, art. 1, commi da 115 a 121)

## VERSAMENTO DELL'IMPOSTA SOSTITUTIVA

### **Due rate senza interessi:**

- 60 per cento dell'imposta sostitutiva entro il 30 novembre 2016
- e la restante parte entro il 16 giugno 2017,

**Per la riscossione, i rimborsi ed il contenzioso si applicano le disposizioni previste per le imposte sui redditi**

# ASSEGNAZIONE AGEVOLATA BENI AI SOCI

## (L. di Stabilità 2016, art. 1, commi da 115 a 121)

### INDIVIDUAZIONE DELLA NATURA FISCALE DELLE POSTE DEL PASSIVO ANNULLATE PER EFFETTO DELL'OPERAZIONE

Prospetto del capitale e delle riserve		Saldo iniziale	Incrementi	Decrementi	Saldo finale
RS130	Capitale sociale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
	di cui per utili	5 ,00	6 ,00	7 ,00	8 ,00
	di cui per riserve in sospensione	9 ,00	10 ,00	11 ,00	12 ,00
RS131	Riserve di capitale	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS132	Riserve ex art. 170, comma 3	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS133	Riserve di utili da trasparenza	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS134	Riserve di utili	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS135	Riserve di utili prodotti fino al 2007	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS136	Riserve di utili antecedenti al regime SIQ	1 ,00		3 ,00	4 ,00
RS137	Riserve di utili della gestione esente SIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS138	Riserve di utili per contratti di locazione	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS139	Riserve in sospensione di imposta	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
		Utile distribuito	Utile destinato ad accantonamento e riserva	Utile destinato a copertura perdite pregresse	Perdite
RS140	Utile dell'esercizio e perdite	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00
RS141	Utile dell'esercizio e perdite SIQ	1 ,00	2 ,00	3 ,00	4 ,00

# RIDUZIONE IRES E MODIFICA QUOTE ESENZIONE DIVIDENDI E PLUSVALENZE

# RIDUZIONE IRES

(Legge di Stabilità 2016 – art. 1, commi **da 61 a 64**)

**IRES → riduzione aliquota dal 27,5% al 24%**

**Decorrenza 1° Gennaio 2017 con effetto per i periodi di imposta successivi a quello in corso al 31/12/2016**

**Con decreto MEF verranno proporzionalmente rideterminate le percentuali**

- **Art. 47, c. 1, T.U.I.R. quota imponibile dividendi distribuiti**
- **Art. 58, c. 2, T.U.I.R. quota imponibile plusvalenze PEX per partecipazioni detenute da imprenditori individuali**
- **Artt. 59 e 68, c. 3, T.U.I.R. quota imponibile plusvalenze da cessione partecipazioni qualificate**
- **Art. 4, c. 1, lett. q), D.Lgs. 344/2003 quota esclusa utili percepiti da enti non commerciali**

**Le riduzioni ex artt. 58, c. 2 e 68, c. 3, non si applicano alle società di persone e agli altri soggetti ex art. 5 T.U.I.R.**

# RIDUZIONE IRES

(Legge di Stabilità 2016 – art. 1, commi **da 61 a 64**)

## **EFFETTI SU IMPOSTE ANTICIPATE E DIFFERITE**

**OIC 25 – versione luglio 2014**

**§ 45. Le imposte anticipate/differite sono calcolate...applicando le aliquote fiscali in vigore nell'esercizio nel quale le differenze temporanee si riverseranno, previste dalla normativa fiscale vigente alla data di riferimento del bilancio.**

**§ 91. La valutazione ... è effettuata ad ogni data di riferimento del bilancio applicando le aliquote che si prevede saranno applicabili nell'esercizio nel quale le differenze si riverseranno....**

# CREDITO D'IMPOSTA SPESE IN RICERCA E SVILUPPO

art. 3, D.L. 145/2013, come sostituito  
dall'art. 1, comma 35, L. 190/2014  
(L. finanziaria per il 2015)

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **SOGGETTI DESTINATARI**

**TUTTE LE IMPRESE, indipendentemente**

- **dalla forma giuridica,**
- **dal settore economico in cui operano**
- **nonché dal regime contabile adottato,**

**CHE EFFETTUANO INVESTIMENTI IN ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino a quello in corso al 31 dicembre 2019.**

## **OGGETTO**

- **SPESE IN ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO**
- **Sostenute a decorrere dal periodo di imposta SUCCESSIVO A QUELLO IN CORSO AL 31/12/2014 e FINO A QUELLO IN CORSO AL 31/12/2019**

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## SPESE AMMISSIBILI

- a) **lavori sperimentali o teorici svolti**, aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;
- b) **ricerca pianificata o indagini critiche** miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di cui alla lettera c);
- c) **acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica e commerciale** allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati; può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, inclusi gli studi di fattibilità, purché non siano destinati a uso commerciale; realizzazione di prototipi utilizzabili per scopi commerciali e di progetti pilota destinati a esperimenti tecnologici o commerciali, quando il prototipo è necessariamente il prodotto commerciale finale e il suo costo di fabbricazione è troppo elevato per poterlo usare soltanto a fini di dimostrazione e di convalida;
- d) **produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi**, a condizione che non siano impiegati o trasformati in vista di applicazioni industriali o per finalità commerciali.

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **SPESE NON AMMISSIBILI**

### **NON SI CONSIDERANO ATTIVITÀ DI RICERCA E SVILUPPO:**

- le modifiche ordinarie o periodiche apportate a
  - prodotti,
  - linee di produzione,
  - processi di fabbricazione,
  - servizi esistenti
  - e altre operazioni in corso,

**ANCHE QUANDO TALI MODIFICHE RAPPRESENTINO MIGLIORAMENTI**

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **COSTI AMMISSIBILI – art. 4, DM 27/05/2015**

a) **i costi relativi al personale altamente qualificato** in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso una università italiana o estera, ovvero in possesso di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico secondo la classificazione UNESCO Isced (International Standard Classification of Education) o di cui all'allegato 1 annesso al decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145, **che sia:**

- 1) **dipendente dell'impresa, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo** di cui all'art. 2, comma 1, del presente decreto, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali,
- 2) ovvero in **rapporto di collaborazione con l'impresa**, compresi gli esercenti arti e professioni, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 2, comma 1, del presente decreto, a condizione che svolga la propria attività presso le strutture della medesima impresa;

Deve essere preso in considerazione **il costo effettivamente sostenuto dall'impresa** per i lavoratori dipendenti o in rapporto di collaborazione in possesso dei titoli richiesti, **intendendo come tale l'importo costituito**

- 1) dalla retribuzione lorda prima delle imposte
  - 2) e dai contributi obbligatori, quali gli oneri previdenziali e i contributi assistenziali obbligatori per legge,
- in rapporto all'effettivo impiego dei medesimi lavoratori nelle attività di ricerca e sviluppo.

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **COSTI AMMISSIBILI – art. 4, DM 27/05/2015 (segue)**

**b) quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio**, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario n. 8 alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e **comunque con un costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto dell'imposta sul valore aggiunto**

Gli strumenti e le attrezzature di laboratorio devono essere **acquisiti** dall'impresa, a **titolo di proprietà o di utilizzo**.

**Nel caso di acquisizione** degli stessi mediante **locazione finanziaria**, alla determinazione dei costi ammissibili **concorrono le quote capitali dei canoni**, nella misura corrispondente all'importo deducibile ai sensi dell'art. 102, comma 7, T.U.I.R. in rapporto all'effettivo impiego per le attività di ricerca e sviluppo.

Per gli **strumenti e le attrezzature di laboratorio** acquisiti mediante **locazione NON finanziaria**, il valore al quale applicare i coefficienti di cui al decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 è rappresentato dal costo storico del bene, che, ai fini dei controlli di cui all'art. 8 del presente decreto, deve risultare dal relativo contratto di locazione, ovvero da una specifica dichiarazione del locatore.

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO  
(L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

**COSTI AMMISSIBILI – art. 4, DM 27/05/2015 (segue)**

- c) **spese relative a contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese**, comprese le start-up innovative di cui all'art. 25 del decreto-legge 18 ottobre 2012, n. 179, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 dicembre 2012, n. 221, diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa;
- d) **competenze tecniche e private industriali relative a un'invenzione industriale o biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale**, anche acquisite da fonti esterne.

I contratti di ricerca devono essere stipulati con imprese residenti o localizzate in Stati membri dell'UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE) ovvero in Paesi e territori che consentono un adeguato scambio di informazioni

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO  
(L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

**COSTI AMMISSIBILI – art. 4, DM 27/05/2015 (segue)**

Per le imprese **NON soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale**

➤ sono ammissibili, entro il limite **massimo di euro 5.000**,  
le **spese sostenute per l'attività di certificazione contabile.**

**CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO**  
**(L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)**

**SPETTANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA– art. 5, DM 27/05/2015**

- **fino a un IMPORTO MASSIMO ANNUALE DI Euro 5 MILIONI PER CIASCUN BENEFICIARIO**
- **a condizione che LA SPESA COMPLESSIVA EFFETTUATA IN CIASCUN PERIODO D'IMPOSTA agevolato**
  1. **ammonti ALMENO AD EURO 30.000**
  2. **ED ECCEDA la MEDIA dei medesimi INVESTIMENTI REALIZZATI NEI 3 PERIODI DI IMPOSTA PRECEDENTI a quello in corso al 31/12/2015 ovvero del minor periodo in caso di imprese in attività da meno di 3 periodi di imposta**

**IMPRESE IN ATTIVITÀ DA MENO DI 3 PERIODI DI IMPOSTA:**

**la media degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA è calcolata sul minor periodo a decorrere dalla costituzione**

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **SPETTANZA DEL CREDITO DI IMPOSTA – art. 5, DM 27/05/2015**

**SPESA INCREMENTALE COMPLESSIVA = differenza positiva tra l'ammontare complessivo delle spese per investimenti in attività di ricerca e sviluppo sostenute nel periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione e la media annuale delle medesime spese realizzate nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione.**

**Il credito d'imposta è riconosciuto nella MISURA**

- **del 50 per cento della spesa incrementale relativa ai costi per personale qualificato e contratti di ricerca “extra muros”**
- **e del 25 per cento della spesa incrementale relativa ai costi per ammortamenti, competenze tecniche, e privative industriali.**

**Per «SPESA INCREMENTALE RELATIVA» si intende l'ammontare dei costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 sostenuti nel periodo d'imposta per il quale si intende fruire dell'agevolazione in eccedenza rispetto alla media annuale riferita ai rispettivi medesimi costi sostenuti nei 3 periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015 ovvero nel minor periodo dalla data di costituzione. Il credito d'imposta è, in ogni caso, calcolato sulla spesa incrementale riferita ai costi di cui alle lettere a) e c) ovvero di cui alle lettere b) e d) del comma 1 dell'art. 4 nei limiti della spesa incrementale complessiva..**

**CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO  
(L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)**

**FRUIZIONE DEL CREDITO DI IMPOSTA – art. 6, DM 27/05/2015**

- **IN FORMA AUTOMATICA, OVVERO SENZA ALCUNA RICHIESTA DI CONCESSIONE O AUTORIZZAZIONE AMMINISTRATIVA**
- **ESCLUSIVAMENTE IN COMPENSAZIONE NEL MOD F24**
- **a decorrere DAL PERIODO DI IMPOSTA SUCCESSIVO A QUELLO NEL QUALE SONO STATE SOSTENUTE LE SPESE AGEVOLABILI**
- **CODICE TRIBUTO PER LA COMPENSAZIONE → 6857**
- **MODALITÀ APPLICATIVE**
  - **DM MEF DEL 27/5/2015**
  - **CIRC. 5/E DEL 16/3/2016**

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **IL CREDITO DI IMPOSTA – art. 6, DM 27/05/2015**

- **DEVE ESSERE INDICATO NELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI RELATIVA AL PERIODO D'IMPOSTA NEL CORSO DEL QUALE SONO STATE SOSTENUTE LE SPESE AGEVOLATE**
- **non concorre**
  - alla formazione del reddito
  - e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive,
- **non rileva ai fini dei pro-rata di deducibilità, in presenza di proventi esenti o esclusi,**
  - degli interessi passivi (Art. 61 T.U.I.R.)
  - E delle spese a altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi ex. Art. 109, comma 5, T.U.I.R.
- **NON SOGGIACE AI LIMITI DI COMPENSAZIONE DI CUI**
  - ALL'ART. 1, C. 53, L. 244/2007
  - E DALL'ART. 34, L. 388/2000 E SUCCESSIVE MODIFICAZIONI

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO  
(L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

**OBBLIGHI DOCUMENTALI – art. 7, DM 27/05/2015**

- **La DOCUMENTAZIONE CONTABILE DI SUPPORTO va certificata dal soggetto incaricato della revisione legale o dal collegio sindacale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali e deve essere allegata al bilancio.**
- **Le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un collegio sindacale devono comunque avvalersi della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti quali attivi nel registro di cui all'art. 6 del D.Lgs. 39/2010.**
- **Il revisore legale dei conti o il professionista responsabile della revisione legale dei conti, nell'assunzione dell'incarico, osserva i principi di indipendenza elaborati ai sensi dell'art. 10 del D.Lgs. 39/2010, e, in attesa della loro emanazione, quelli previsti dal codice etico dell'IFAC**
- **Le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi di certificazione della documentazione contabile di supporto**

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **OBBLIGHI DOCUMENTALI – art. 7, DM 27/05/2015 (segue)**

- **Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione della documentazione contabile di supporto, si applicano le disposizioni dell'art. 64 del codice di procedura civile.**
- **In ogni caso, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare con riferimento ai costi sulla base dei quali è stato determinato il credito d'imposta di cui al presente decreto, tutta la documentazione utile a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività degli stessi e, in particolare:**
  - a) per i costi del personale, i fogli di presenza nominativi riportanti per ciascun giorno le ore impiegate nell'attività di ricerca e sviluppo, firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ovvero dal responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo;**
  - b) per gli strumenti e le attrezzature di laboratorio, la dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa, ovvero del responsabile dell'attività di ricerca e sviluppo, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di ricerca e sviluppo;**
  - c) per i contratti di ricerca stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative, i contratti e una relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce**

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

## **CONTROLLI – art. 8, DM 27/05/2015**

- **Per la verifica della corretta fruizione del credito d'imposta, l'Agenzia delle entrate effettua controlli finalizzati a verificare:**
  - 1) la sussistenza delle condizioni di accesso al beneficio,
  - 2) la conformità delle attività e dei costi di ricerca e sviluppo effettuati a quanto previsto dal presente decreto.
- **Qualora, nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle entrate, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, la predetta Agenzia può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere.**
- **Nel caso in cui, a seguito dei controlli, si accerti l'indebita fruizione, anche parziale, del credito d'imposta per il mancato rispetto delle condizioni richieste ovvero a causa dell'inammissibilità dei costi sulla base dei quali è stato determinato l'importo fruito, l'Agenzia delle entrate **PROVVEDE AL RECUPERO DEL RELATIVO IMPORTO, MAGGIORATO DI INTERESSI E SANZIONI SECONDO LEGGE.** Sono fatte salve le eventuali responsabilità di ordine civile, penale e amministrativo.**

# CREDITO D'IMPOSTA RICERCA & SVILUPPO (L. 190/2014 - Art. 1, comma 35)

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante															
<b>Crediti d'imposta</b>  (I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU1	Codice credito		Codice Regione		Anno presentazione istanza											
		B9		2		3											
	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione								,00							
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)								,00							
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo		(di cui <sup>1</sup>		2				,00							
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24								,00							
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute	IVA (Periodici e acconti)	IVA (Saldo)	IRES (Acconti)	IRES (Saldo)	Imposta sostitutiva	IRAP								
		1	,00	2	,00	3	,00	4	,00	5	,00	6	,00	7	,00	8	,00
	RU8	Credito d'imposta riversato								,00							
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)				Art. 1260 c.c.		1		,00		Art. 43-ter D.P.R. 602/73		2		,00	
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)								,00							
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso								,00							
RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)								,00								

**CODICE CREDITO  
DI IMPOSTA**

**RIGHI  
COMPILABILI**