

# Studio Tributario e Societario



## Novità Tributarie 2016 2017

# Articolo 1, commi 8-13 L. 232/2016

## La proroga dei super-ammortamenti e i nuovi iper-ammortamenti

Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## La proroga dei super-ammortamenti e i nuovi iper-ammortamenti

### 1. Novità

L'articolo 1, commi 8 - 13 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) dispone:

➤ La **proroga** delle misure di maggiorazione del **40% degli ammortamenti**, previste dalla Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), per investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** (c.d. "super-ammortamento");

➤ L'**introduzione** di un nuovo incentivo, rappresentato da una maggiorazione del **150% del costo** rilevante per il calcolo degli ammortamenti, per investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** funzionali alla

➤ (segue) **trasformazione tecnologica e/o digitale** in chiave Industria 4.0 (c.d. "iper-ammortamento").

➤ Per i soggetti che beneficiano della disciplina dell'**iper-ammortamento**, è inoltre consentita una **maggiorazione del 40%** del costo di acquisizione rilevante ai fini dell'ammortamento di taluni **beni immateriali strumentali** funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0.

# Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## La proroga dei super-ammortamenti

### 2. Super-ammortamenti – Disciplina prevista dalla Legge di Stabilità 2016

L'agevolazione prevista dall'art. 1, co. 91 – 97 della L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) interviene sulla disciplina fiscale degli ammortamenti, con l'obiettivo di **incentivare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi**.

L'agevolazione normata dalla Legge di Stabilità 2016 era valevole per gli **investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**.

### Super-ammortamenti – Proroga prevista dalla Legge di Bilancio 2017

La Legge di Bilancio 2017 **proroga** l'agevolazione in commento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati **entro il 31 dicembre 2017**.

L'agevolazione è applicabile **anche** agli investimenti effettuati **entro il 30 giugno 2018**, a condizione che, **entro il 31 dicembre 2017**:

- a) il relativo **ordine** risulti **accettato** dal venditore;
- b) sia avvenuto il **pagamento di acconti** in misura pari ad almeno il **20%** del costo di acquisizione.

(Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

## Il super ammortamento

- L'agevolazione è volta ad incentivare gli investimenti in **beni materiali strumentali nuovi**, effettuati dal **15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**.
- L'agevolazione è destinata ai soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni (nessuna rilevanza al regime contabile adottato).
- ✓ Possono beneficiare dell'agevolazione anche i **soggetti di nuova costituzione** con riferimento agli investimenti iniziali in beni necessari per l'esercizio dell'attività.
- **Esclusi** dall'agevolazione sono gli investimenti in:
  - ✓ beni immateriali (es. *software, marchi*);
  - ✓ beni "usati" (vale a dire beni già utilizzati);
  - ✓ beni cc.dd. merce;
  - ✓ materiali di consumo;
  - ✓ beni materiali strumentali per i quali il DM del 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% (ad esempio: silos, vasche e serbatoi);
  - ✓ fabbricati e costruzioni;
  - ✓ beni indicati nell'allegato n. 3 della Legge di Stabilità (ad esempio: aerei, materiale rotabile, condutture).

(Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

## Il super ammortamento

- L'agevolazione si sostanzia in una **maggiorazione del 40% del costo fiscale di acquisto dei beni**, ai soli **fini del calcolo della quota di ammortamento** e dei **canoni di leasing finanziari** deducibili ai fini IRES ed ai fini IRPEF.
- E' quindi possibile maggiorare le ordinarie quote di ammortamento (secondo le aliquote fiscali) e i canoni leasing (per la parte relativa alla quota capitale) di un importo pari al 40%, arrivando così a dedurre, al termine del periodo d'ammortamento fiscale, il 140% del costo di acquisto.
- L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza segue le **regole generali di competenza previste dal Tuir**. La **maggiorazione** del costo fiscale del cespite ai fini dell'ammortamento è **deducibile «solo a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene»**.
- Dal punto di vista operativo, l'agevolazione si struttura come una **variazione permanente in diminuzione**, da effettuarsi in dichiarazione dei redditi **ai fini IRES e IRPEF (non IRAP)**, senza alcun impatto sotto il profilo civilistico/contabile (**nessun impatto sulla fiscalità differita**).
- Il beneficio rileva ai soli fini degli ammortamenti e quindi è **esclusa** qualsiasi **rilevanza** agli effetti della determinazione di eventuali **plusvalenze o minusvalenze** all'atto del realizzo del bene, così come ai fini del calcolo del **plafond per le spese di manutenzione e riparazione**.
- E' altresì stabilita l'irrilevanza dei super-ammortamenti ai fini degli studi di settore e della disciplina delle società di comodo.
- **Nessuna recapture** dell'agevolazione in caso di cessione del bene agevolato.

(Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

## Il super ammortamento

### Chiarimenti resi dalla circolare Agenzia delle Entrate 26 maggio 2016 n. 23

Rientrano tra gli **investimenti agevolabili** (**beni materiali strumentali nuovi**):

- I **beni complessi** per il quali sia soddisfatto il requisito della **«novità»**: nel caso in cui alla realizzazione dei beni complessi abbiano concorso anche **beni usati**, il requisito della novità sussiste, purché l'entità del **costo relativo ai beni usati non sia prevalente** rispetto al costo complessivo sostenuto (nel caso di acquisto da terzi, il cedente attesta che il costo del bene usato non è di valore prevalente);
- Le **migliorie su beni** di terzi che costituiscono **«Immobilizzazioni materiali»** capitalizzabili ed **iscrivibili separatamente** secondo i principi contabili nazionali (godono cioè di autonomia funzionale e possono avere possibilità di utilizzo/essere rimossi a prescindere dal bene cui accedono).

Quanto alla **territorialità** dell'investimento agevolabile:

- Il super-ammortamento spetta **anche per beni materiali strumentali nuovi destinati a strutture aziendali ubicate fuori dall'Italia** (è sufficiente che i relativi ammortamenti concorrano alla formazione del reddito imponibile assoggettabile a tassazione in Italia).

(Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

## Il super ammortamento

### Chiarimenti resi dalla circolare Agenzia delle Entrate 26 maggio 2016 n. 23

Ai fini di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera **realizzato** (e quindi se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato), occorre fare riferimento alle **regole generali della competenza** previste dall'art. 109 del TUIR:

- Per gli acquisti di **beni mobili**, le spese di acquisizione si considerano sostenute alla **data della consegna o spedizione**, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di un altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà;
- Per le acquisizioni di beni con **contratti di leasing** rileva il **momento in cui il bene viene consegnato**, ossia entra nella disponibilità del locatario (salva clausola di prova a favore del locatario – in questo caso rileva l'accettazione);

- Per i **beni realizzati in economia**, rilevano i **costi imputabili all'investimento sostenuti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016** (costo dei materiali, spese di progettazione, ammortamento beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, costi industriali imputabili all'opera, etc., purché documentati dalle schede interne relative al bene). **Non è indispensabile che i lavori siano cominciati a partire dal 15 ottobre 2015 e ultimati entro il 31 dicembre 2016;**
- Per gli investimenti realizzati tramite **contratto di appalto a terzi**, i relativi costi dei beni si considerano sostenuti dal committente alla **data di ultimazione della prestazione ovvero**, in caso di stati di avanzamento lavori, **alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente.**

(Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

## Il super ammortamento

### Chiarimenti resi dalla circolare Agenzia delle Entrate 26 maggio 2016 n. 23

Dal momento di **effettuazione** degli investimenti deve distinguersi il **momento dal quale è possibile fruire del beneficio**: la maggiorazione in questione potrà essere **dedotta** solo a partire dall'esercizio di **entrata in funzione del bene**.

Quanto alle modalità di fruizione del beneficio è chiarito che:

- Il **costo agevolabile** è assunto al **netto di eventuali contributi in conto impianti**, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi;
- **L'agevolazione è fruibile anche in presenza di altre misure di favore**, **salve incompatibilità** previste dalle altre misure agevolative;

- L'agevolazione **non risulta legata alle valutazioni di bilancio** ma esclusivamente ai **coefficienti di ammortamento fiscale** stabiliti dal decreto indicato nell'articolo 102, comma 2 del Tuir (DM 31 dicembre 1988);
- Qualora in un esercizio si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, **il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato** in alcun modo **nei periodi d'imposta successivi**.

# Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## La proroga dei super-ammortamenti

### 2.2 Super-ammortamenti – Legge di Bilancio 2017: esclusioni

A differenza della precedente versione dell'agevolazione, sono espressamente **esclusi** dalla disciplina i **veicoli** e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. **b) e b-bis)** del TUIR.

Si tratta dei veicoli per i quali è prevista la **deducibilità parziale**, vale a dire:

- I veicoli aziendali (c.d. «**auto jolly**») e dei professionisti (deducibilità al 20%);
- I veicoli di **agenti** e **rappresentanti** (deducibilità al'80%);
- I veicoli concessi in **uso promiscuo ai dipendenti** (deducibilità al 70%).

Pertanto, restano **agevolabili** esclusivamente i **veicoli strumentali** o adibiti ad uso pubblico di cui alla lettera **a)**, dell'art. 164 del TUIR.

Restano, invece, ferme le **limitazioni** previste dall'art. 1, co. 93 della L. 208/2015, il quale **esclude la maggiorazione** per:

- Beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%**;
- Acquisti di **fabbricati e costruzioni**;
- Tipologie di beni **specificatamente indicati nell'allegato 3** alla L. 208/2015.

## Piano nazionale "Industria 4.0"

L'espressione *Industria 4.0* è collegata alla cosiddetta "*quarta rivoluzione industriale*".

- Per *Industria 4.0* si intende **l'organizzazione dei processi produttivi basata sulla tecnologia** (in particolare di Internet) e su dispositivi (sensori, chip ecc.) che comunicano autonomamente gli uni con gli altri lungo l'intera catena del valore.
- Questi **dispositivi** – grazie alla connettività – sono **incorporati** sia **negli elementi del processo produttivo** (macchine, robot, nastri trasportatori, logistica, tra uno stabilimento e l'altro) sia **negli stessi prodotti**.

- Resa possibile dalla disponibilità di sensori e di connessioni *wireless* a basso costo, questa nuova rivoluzione industriale si associa a un **impiego sempre più pervasivo di dati e informazioni**, di tecnologie computazionali e di **analisi dei dati**, di **nuovi materiali, componenti e sistemi** totalmente **digitalizzati e connessi** (*internet of things and machines*).
- I principali paesi industrializzati si sono già attivati a supporto dei settori industriali nazionali in modo da cogliere appieno quest'opportunità.

## Piano nazionale "Industria 4.0"

Sul fronte della strategia d'intervento, il piano si fonda sulle seguenti direttrici:

- **Investimenti innovativi:** incentivare gli investimenti privati nell'adozione delle tecnologie abilitanti dell'Industria 4.0, aumentare la spesa privata in ricerca, sviluppo ed innovazione, rafforzare la finanza a supporto di PMI e start-up innovative;
- **Competenze e Ricerca:** creare competenze e stimolare la ricerca mediante percorsi formativi *ad hoc*;
- **Infrastrutture abilitanti:** assicurare adeguate infrastrutture di rete, garantire la sicurezza e la protezione dei dati, collaborare alla definizione di standard di interoperabilità internazionali;

- **Strumenti pubblici di supporto:** garantire gli investimenti privati, supportare i grandi investimenti innovativi, rafforzare e innovare il presidio di mercati internazionali, supportare lo scambio salario-produttività attraverso la contrattazione decentrata aziendale;
- **Awareness e Governance:** diffondere la conoscenza, il potenziale e le applicazioni delle tecnologie Industria 4.0 e garantire una *governance* pubblico-privata per il raggiungimento degli obiettivi prefissati.

# Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## I nuovi iper-ammortamenti

### 3. Iper-ammortamenti

In aggiunta alla proroga del super-ammortamento, la Legge di Bilancio 2017 introduce la disciplina del c.d. "**iper-ammortamento**" al fine di favorire i processi di trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0.

L'iper-ammortamento consiste nella possibilità di **maggiorare del 150%** il costo fiscale ammortizzabile di determinati beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico, indicati **nell'allegato A** alla L. 232/2016.

L'agevolazione è fruibile **solo da parte dei soggetti titolari di reddito d'impresa**.

### 3.1 Iper-ammortamenti – Ambito temporale

Gli investimenti devono essere effettuati nel "periodo agevolabile", ovvero **entro il 31 dicembre 2017**, con possibilità, anche per questa fattispecie, di incentivare i beni **consegnati entro il 30 giugno 2018** per i quali entro il **31 dicembre 2017** vi sia stato un **ordine accettato** dal venditore e il pagamento di **acconti** in misura pari ad almeno il **20%** del costo di acquisizione.

Il **termine iniziale** a decorrere dal quale effettuare gli investimenti per beneficiare dell'iper-ammortamento è individuato con l'entrata in vigore della Legge di Bilancio 2017 (**1° gennaio 2017**).

Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## I nuovi iper-ammortamenti – Convenienza: un esempio

- Investimenti in beni strumentali 14.0 per 100.000 €
- Coefficiente di ammortamento del bene (civile = fiscale): 20% (5 anni)

Anno	Amm.to a C.E. 100%	Super- ammortamento 140%	Iper- ammortamento 250%
Investimento 14.0	100.000	140.000	250.000
Risparmio IRES (pari al 24% del ammortamento fiscale)	24.000	33.600	60.000
Costo investimento al netto effetto fiscale	76.000	66.400	40.000
Maggior risparmio fiscale sull'investimento		9,6%	36%

Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## I nuovi iper-ammortamenti

### *Beni di cui all'Allegato A*

#### Tre macro-categorie:

- **Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti**, in possesso obbligatoriamente, dei seguenti requisiti:
  - a. Controllo per mezzo di CNC (*computer numerical control*) e/o PLC (*programmable logic controller*);
  - b. Interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica;**
  - c. Integrazione automatizzata con sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo;
  - d. Interfaccia uomo macchina semplici ed intuitive;
  - e. Rispondenza ai più recenti standard di sicurezza, salute ed igiene sul lavoro;

Inoltre, devono possedere almeno due tra le seguenti ulteriori caratteristiche. Essere dotati di: a) sistemi di tele manutenzione o controllo in remoto; b) monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e di processo mediante opportuni set di sensori; c) sistema cyberfisico.
- **Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;**
- **Dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.**

## Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

### I nuovi iper-ammortamenti

#### 3.3 Iper-ammortamenti – Estensione ai beni immateriali strumentali

Per i soggetti che beneficiano della disciplina dell'**iper-ammortamento**, è consentita anche una **maggiorazione del 40%** del costo di acquisizione di alcuni **beni immateriali strumentali** funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0, indicati nell'**allegato B** alla Legge di Bilancio 2017.

A tal proposito, il Ministero dello Sviluppo Economico chiarisce che il bene immateriale (ed es. *software*) rientrante nel citato allegato B può beneficiare della maggiorazione del 40% **a condizione che** l'impresa usufruisca dell'iperammortamento del 150%, **indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.**

In altre parole, la norma mette in relazione il bene immateriale con il "**soggetto**" che fruisce dell'iperammortamento e **non con uno specifico bene materiale** ("oggetto" agevolato).

# Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## I nuovi iper-ammortamenti

### *Beni di cui all'Allegato B*

#### ➤ Beni immateriali connessi ad investimenti in beni materiali «Industria 4.0»:

##### ☐ Si tratta di **software, sistemi, system integration, piattaforme e applicazioni** per:

- ✓ la verifica simultanea del processo produttivo e delle caratteristiche del prodotto (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale integrata nel sistema informativo aziendale (sistemi EDM, PDM, PLM, Big Data Analytics);
- ✓ supportare il processo decisionale aziendale mediante l'analisi e l'interpretazione dei dati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema di produzione;
- ✓ gestire e coordinare la produzione mediante l'integrazione delle attività di servizio, come la logistica di fabbrica e la manutenzione;
- ✓ il monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine;
- ✓ la comunicazione e la condivisione di dati ed informazioni tra macchine, ambiente e attori grazie ad una rete di sensori intelligenti (*Industrial Internet of Things*);
- ✓ la produzione automatizzata ed intelligente, caratterizzata da capacità cognitiva, interazione ed adattamento al contesto e autoapprendimento (*cybersystem*).

# Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## I nuovi iper-ammortamenti

### 3.5 Iper-ammortamenti – Documentazione

Per la fruizione dell'iper-ammortamento e della correlata maggiorazione per i beni immateriali, l'impresa è tenuta a produrre:

- Una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del DPR 445/2000, vale a dire una dichiarazione sostitutiva di atto notorio;
- Ovvero, per gli acquisti di costo unitario superiore a 500.000,00 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato.

Tale documentazione deve attestare che:

- Il bene possiede le caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'Allegato A e/o B;

- È interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

A tal proposito, il Ministero dello Sviluppo Economico chiarisce che affinché un bene possa definirsi «interconnesso», è necessario e sufficiente che:

1. scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
2. sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

Articolo 1, commi 8-13 della L. 232/2016

## La proroga dei super-ammortamenti e i nuovi iper-ammortamenti

### 4. Acconti

L'art. 1, co. 12 della L. 232/2016 stabilisce che la determinazione degli **acconti** dovuti per il periodo d'imposta **in corso al 31 dicembre 2017 e per quello successivo** è effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in **assenza** delle disposizioni di cui al commi 8, 9 e 10, vale a dire le disposizioni relative alla proroga dei super-ammortamenti, agli iper-ammortamenti e alla correlata maggiorazione per i beni immateriali.

# Razionalizzazione dell' Aiuto alla crescita economica – ACE

**Articolo 1, commi 549-553 della Legge di  
Bilancio 2017 (L. 11.12.2016 n. 232)**

Articolo 1, commi 549-553 della L. 232/2016

## Razionalizzazione dell’Aiuto alla crescita economica – ACE

I **commi 549-553**, Art. 1, L. 11.12.2016 n.232 modificano la normativa in materia di aiuto alla crescita economica (**ACE**), introdotta con l’articolo 1 del D.L. 201/2011 al fine di «**razionalizzarne l’ambito applicativo ed adeguare ulteriormente l’agevolazione al mutato assetto delle condizioni di mercato**» e garantirne l’applicazione, con le modalità ordinarie previste per i soggetti IRES, **anche ai soggetti che adottano il regime IRPEF.**

Per quanto riguarda i soggetti **IRES**, le modifiche in linea generale **depotenziano il beneficio ACE** poiché:

- prevedono la **riduzione dell’aliquota del rendimento nozionale;**

- intervengono sul funzionamento dell’**agevolazione riducendo la base ACE** in ipotesi di **aumento degli investimenti in titoli e valori mobiliari** diversi dalle partecipazioni;
- determinano la definitiva **abrogazione del regime c.d. super ACE per le società quotate**, per il quale era attesa l’autorizzazione da parte della Commissione Europea;
- sono finalizzate ad **assimilare la disciplina** del riporto delle eccedenze ACE **a quella delle perdite fiscali** pregresse.

Articolo 1, commi 549-553 della L. 232/2016

## Razionalizzazione dell’Aiuto alla crescita economica – ACE

### 1. Riduzione delle aliquote (c. 550)

In sintesi, ricordiamo che l’agevolazione **ACE consente di dedurre**, dal reddito complessivo netto dichiarato, **un importo corrispondente al rendimento nozionale dell’incremento di capitale proprio**.

Nello specifico, la deduzione dalla base imponibile viene determinata applicando una **specifica percentuale** - rappresentativa appunto del c.d. **rendimento nozionale** – al «**Nuovo Capitale Proprio**» rispetto a quello esistente alla chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

Per i soggetti IRES, il «Nuovo Capitale Proprio» è pari alla somma algebrica delle rilevanti «Variazioni in aumento» al netto delle rilevanti «Variazioni in diminuzione» subite dal «Capitale Proprio» esistente alla chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

La base ACE **non può eccedere il Patrimonio Netto** risultante dal relativo bilancio (incluso utile d’esercizio).

- La Legge di Bilancio conferma il termine di riferimento per il calcolo del Nuovo Capitale Proprio cui applicare il rendimento nozionale (cioè «*la variazione in aumento del capitale proprio rispetto a quello esistente alla chiusura dell’esercizio in corso al 31 dicembre 2010*»).
- La Legge di Bilancio dispone la **riduzione del rendimento nozionale** da applicare alla variazione in aumento netta del Capitale Proprio:
  - ***l’aliquota è normativamente stabilita nella misura del 2,7%***, a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2017;
  - ***l’aliquota del rendimento nozionale è prevista in via transitoria al 2,3% per il periodo in corso al 31 dicembre 2017 e confermata al 4,75% per il periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2016.***

Articolo 1, commi 549-553 della L. 232/2016

## Razionalizzazione dell’Aiuto alla crescita economica – ACE

### 2. L’incremento degli investimenti in titoli e valori mobiliari (c. 550)

La Legge di Bilancio 2017 introduce una **specifica limitazione** nella determinazione della base ACE.

Per tutte le **imprese diverse dalle banche e dalle imprese di assicurazione**, è sterilizzata la **variazione in aumento del capitale proprio fino a concorrenza dell’incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari**, diversi dalle partecipazioni, **rispetto** a quelle risultanti dal bilancio relativo all’esercizio in corso **al 31 dicembre 2010**.

Secondo la Relazione Illustrativa alla Legge di Bilancio 2017, la norma è introdotta *per stimolare la capitalizzazione finalizzata agli investimenti produttivi o alla riduzione del debito*, e reintroduce la disposizione già esistente nell’ambito della disciplina della “*Dual Income Tax*”, di cui l’ACE ricalca i tratti principali.

Sulla base dei chiarimenti resi dall’Agenzia delle Entrate con riferimento alla **DIT**, tra i «**titoli e valori mobiliari**» dovrebbero ricomprendersi:

- ✓ obbligazioni e i titoli similari;
- ✓ titoli atipici;
- ✓ quote di partecipazione ai fondi comuni di investimento;
- ✓ certificati di deposito, le cambiali e le accettazioni bancarie.

E’ stato inoltre precisato che è necessario esaminare i **flussi finanziari** impiegati nell’acquisto di titoli e altri valori mobiliari (non è corretto sterilizzare la differenza tra stock a valore contabile).

**Irrilevante** l’iscrizione dei «titoli e valori mobiliari» tra l’**attivo circolante** piuttosto che tra l’**attivo immobilizzato**.

La sterilizzazione della base ACE non può essere evitata tramite **interpello disapplicativo**.

**Decorrenza:** La nuova norma si applica dal **periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31.12.2015** (c. 551).

Articolo 1, commi 549-553 della L. 232/2016

## Razionalizzazione dell’Aiuto alla crescita economica – ACE

### 3. L’assimilazione della disciplina del riporto delle eccedenze ACE alle perdite fiscali pregresse (c. 549)

Con la Legge di Bilancio 2017 sono **estesi** anche alle **eccedenze ACE i vincoli antielusivi** vigenti per il riporto delle **perdite fiscali nei successivi periodi d’imposta**, in ipotesi di cambio di controllo o di operazioni straordinarie.

E’ previsto che la **preclusione al riporto** delle perdite fiscali nel caso di trasferimento dalla **maggioranza della partecipazioni** e della **modifica dell’attività effettivamente esercitata** entro un determinato periodo di tempo venga **estesa** anche alle **eccedenze ACE** (e alle eccedenze di interessi passivi riportabili ex Art. 96, comma IV del Tuir).

La Legge di Bilancio 2017, con le modifiche apportate agli artt. 172, 173 del Tuir, stabilisce che, in caso di **fusioni** e di **scissioni**, **l’importo del rendimento nozionale ACE** che supera il reddito complessivo netto dichiarato e **che può essere riportato** in avanti ed eventualmente dedotto nei **successivi periodi** d’imposta subisce le **medesime limitazioni** stabilite dall’ordinamento con riguardo al **riporto delle perdite fiscali e alle eccedenze di interessi passivi** indeducibili generatesi anteriormente alle operazioni di fusione e scissione.

Viene anche modificata la previsione dell’Art. 181, comma 1 del Tuir estendendo la limitazione al riporto delle perdite anche alle eccedenze ACE e di interessi passivi riportabili nell’ipotesi di **fusioni o scissioni transfrontaliere**.

**Decorrenza:** Per le modifiche in commento **non è stata prevista una decorrenza specifica**. Dovrebbe quindi operare il principio generale (periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni modificative e quindi **successivo al 2017**).

# Articolo 1, commi 15 e 16 L. 232/2016

**Le novità in tema di «credito  
d'imposta per ricerca e sviluppo»**

# Art. 3 del D.L. 145/2013, Articolo 1, comma 35, L. 190/2014 e D.M. 27 maggio 2015

## Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo

### 1. Ambito soggettivo

L'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione è individuato dal *comma 1* dell'articolo 3 del *decreto Destinazione Italia*, ai sensi del quale il credito di imposta in esame è attribuito a "**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*".

### 2. Ambito oggettivo

Sono agevolabili le spese «incrementali» relative alla **ricerca fondamentale**, alla **ricerca industriale** e allo **sviluppo sperimentale**.

**L'elencazione** delle diverse tipologie di attività ammissibili al beneficio **ricalca le definizioni della vigente "Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione" di cui alla Comunicazione della Commissione Europea (2014/C198/01)** del 27 giugno 2014.

**I soggetti interessati** possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della **legge 27 luglio 2000, n.212, un'istanza di interpello** all'Agenzia delle Entrate che provvederà ad acquisire il parere del MISE.

Art. 3 del D.L. 145/2013, Articolo 1, comma 35, L. 190/2014 e D.M. 27 maggio 2015

## Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo

### 2. Tipologie di spese agevolabili

Le **tipologie di spesa agevolabili** sono quattro e, nello specifico, quelle relative a:

- a) **personale «altamente qualificato»** [vedi modifica Legge di Bilancio 2017] impiegato nelle attività di Ricerca e Sviluppo;
- b) quote di ammortamento (fiscalmente rilevanti) delle spese di acquisizione o utilizzazione di **strumenti e attrezzature di laboratorio**;
- c) **spese relative a contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati, e con altre imprese;
- d) **competenze tecniche e private industriali**.

### 3. Condizione e misura del credito R&S

La spesa complessiva per investimenti in attività di Ricerca e Sviluppo, effettuata in ciascun periodo di imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione, deve rappresentare un **incremento rispetto alla media** dei medesimi investimenti realizzati nei **tre periodi di imposta precedenti** a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Il credito di imposta spetta [v. modifica Legge di Bilancio 2017]:

- *nella misura del **25 per cento** delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31 dicembre 2015.*
- *per le spese relative alle **lettere a) e c)** il credito di imposta spetta nella misura del **50 per cento**.*

Art. 3 del D.L. 145/2013, Articolo 1, comma 35, L. 190/2014 e D.M. 27 maggio 2015

## Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo

### 4. Limite massimo (del credito) e minimo (di spesa in R&S) per esercizio

Il credito di imposta è riconosciuto «*fino ad un importo massimo annuale di euro 5 milioni per ciascun esercizio*» [v. modifica Legge di Bilancio 2017].

La spesa complessiva per investimenti in attività di ricerca e sviluppo effettuata in ciascun periodo d'imposta in relazione al quale si intende fruire dell'agevolazione ammonta almeno ad **euro 30.000**.

### 5. Periodo di applicazione

Periodi di imposta a decorrere da quello successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014 e fino al periodo in corso al **31 dicembre 2019** [v. modifica Legge di Bilancio 2017].

### 6. Modalità di fruizione

il credito di imposta deve essere indicato nel **quadro RU** del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato (*i.e.*, il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati).

Il credito di imposta è utilizzabile in «compensazione orizzontale» tramite il **modello F24**, **senza limitazioni alla compensabilità** ed inviato esclusivamente attraverso i servizi telematici.

### 7. Obblighi di documentazione

E' previsto l'obbligo di **raccolta e conservazione di documentazione utile** a dimostrare l'ammissibilità e l'effettività delle spese R&S agevolabili.

E' previsto anche **l'obbligo di certificazione contabile** delle spese sostenute.

## Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo

### 1. Novità

Vengono introdotte, dall'art. 1 co. 15 della L. 232/2016, alcune modifiche al **credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo** di cui all'art. 3 del DL 23.12.2013 n. 145 convertito (come sostituito dalla L. 23.12.2014 n. 190).

L'agevolazione, si ricorda, si sostanzia nel riconoscimento di un **credito d'imposta** sulla **spesa incrementale** relativa ai **costi di ricerca e sviluppo sostenuti dalle imprese**.

### 2. Disciplina prorogata

In particolare il co. 15 interviene sull'art. 3 del D.L. n. 145 del 2013 con le seguenti **modifiche**:

- La lettera a) **estende** di un **anno**, fino al **31 dicembre 2020**, il periodo di tempo nel quale devono essere effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da parte delle imprese per beneficiare del credito d'imposta.
- La **misura** del credito d'imposta è, inoltre, elevata **dal 25% al 50%** delle spese incrementali sostenute rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei tre periodi d'imposta precedenti a quelli in corso al 31 dicembre 2015.

## Articolo 1, commi 15 e 16 L. 232/2016

### Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo

- La lett. **b)** del co. 15 stabilisce che il credito d'imposta può essere utilizzato anche dalle **imprese residenti** o dalle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti che **eseguono attività di ricerca e sviluppo** nel caso di **contratti stipulati** con imprese residenti o localizzate in altri **Stati membri dell'Unione europea**, negli Stati aderenti al c.d. **SEE**.
- La lett. **c)** del co. 15 **eleva** l'importo **massimo annuale** del credito d'imposta riconosciuto a ciascun beneficiario **da 5 a 20 milioni** di euro; persiste la condizione che siano sostenute spese per attività di R&S almeno pari a **30.000 euro**.
- La lett. **d)** del co. 15 prevede tra le **spese ammissibili** ai fini della determinazione del credito d'imposta quelle relative a **personale impiegato** nelle attività di R&S, in luogo della precedente formulazione che richiedeva «**personale altamente qualificato**» nelle attività di ricerca e sviluppo (dottorati di ricerca, lauree specialistiche in discipline tecniche,..);
- La lett. **e)** del co. 15 **abroga** la norma che prevedeva un incremento della misura del 50% per determinate spese poiché **per tutte** le spese l'agevolazione è stata innalzata al **50%**.

Articolo 1, commi 15 e 16 L. 232/2016

## Il credito d'imposta per ricerca e sviluppo

- La lett. f) del co. 15, **chiarisce** che il credito d'imposta è utilizzabile **esclusivamente in compensazione** a decorrere dal periodo d'imposta **successivo** a quello in cui i costi per le attività di R&S sono stati sostenuti.

Le disposizioni di cui al co. 15, ad esclusione di quella di cui alla lett. f), hanno efficacia a decorrere dal **periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016** (art. 1 co. 16, L. 232/2016).

# Articolo 1, commi 66-69 L. 232/2016

## Le agevolazioni per investimenti nelle *start-up* e PMI innovative (cenni)

# Artt. 25-32 del DL 179/2012 (Start-up innovative), Art. 4 del DL 3/2015 (PMI Innovative)

## Le agevolazioni per investimenti nelle *start-up* e PMI innovative

### 1. Normativa di favore per le *start-up* e le PMI innovative

Il DL 179/2012 (Decreto Crescita-bis) ed il DL 3/2015 (*Investment Compact*) hanno previsto un regime normativo di favore per le imprese di natura innovativa che presentano determinati requisiti.

Nei confronti delle *start-up* innovative e delle PMI innovative trovano applicazione norme di sostegno in materia di:

- ✓ diritto societario;
- ✓ diritto fallimentare;
- ✓ diritto pubblico;
- ✓ diritto tributario;
- ✓ forme di accesso ai finanziamenti.

### 2. Regime pubblicitario di *start-up* e pmi innovative

Le Camere di Commercio devono tenere un'apposita **sezione speciale** del Registro dedicata.

L'obiettivo è quello di **rendere trasparenti** per il mercato degli investitori gli elementi informativi che caratterizzano e qualificano queste particolari aziende.

**L'iscrizione** è requisito necessario per usufruire delle disposizioni di favore previste dal regime.

# Artt. 25-32 del DL 179/2012 (Start-up innovative), Art. 4 del DL 3/2015 (PMI Innovative)

## Le agevolazioni per investimenti nelle *start-up* e PMI innovative

### 3. Start-up innovative

La **start-up innovativa** è quella società di capitali (non quotata di nuova o recente costituzione) che presenti **specifici requisiti**, tra i quali ricordiamo:

- **Oggetto sociale esclusivo** «*lo sviluppo, la produzione e la commercializzazione di prodotti o servizi innovativi ad alto valore tecnologico*»;
- **Valore della produzione annua** non superiore a 5 M€;
- Non devono aver distribuito utili dalla costituzione e durante tutto il regime agevolativo;
- Non devono essere costituite per scissione, fusione, cessione d'azienda o di ramo d'azienda.

La **start-up innovativa** deve inoltre possedere almeno uno dei tre seguenti requisiti (i) entità delle spese di ricerca e sviluppo; ovvero (ii) l'impiego di specifico personale qualificato; ovvero (iii) l'utilizzazione di diritti di proprietà intellettuale.

### 4. PMI innovative

Rientrano nella nozione di **PMI innovative** le società di capitali riconducibili alla definizione di PMI di cui alla **Raccomandazione CEE 2003/361/CE**.

Così come previsto dalla definizione di *start-up* innovative sono previsti requisiti cumulativi funzionali all'accesso ai regimi di favore.

In particolare, come per le *start-up*, è previsto il rispetto di requisiti attinenti la dimensione delle spese di ricerca e sviluppo, sull'impiego di personale qualificato nonché sull'utilizzo di diritti di proprietà industriale.

### 5. Applicabilità dei regimi

La figura di *start-up* innovativa è di **natura transitoria** e termina dopo 5 anni dalla costituzione, la qualifica di PMI **non ha termine**.

Articolo 1, commi 66-69 della L. 232/2016

## Le agevolazioni per investimenti nelle *start-up* e pmi innovative

### 1. Novità tributarie

L'articolo 1, commi 66-69 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) interviene sugli incentivi fiscali concessi ai soggetti che investono nel **capitale sociale** delle **start-up innovative** e delle **PMI innovative**, modificando in più punti la disciplina contenuta nell'articolo 29 del Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179 (disciplina estesa alle PMI innovative per effetto dell'articolo 4, comma 9 del Decreto legge 24 gennaio 2015, n. 3).

Gli **incentivi** in parola, inizialmente riconosciuti per gli investimenti effettuati nel quadriennio 2013-2016, sono ora **posti a regime con decorrenza 1° gennaio 2017**.

### 2. Determinazione dell'agevolazione

A decorrere dall'anno 2017, vengono innalzate, uniformandole al **30%**, le aliquote per il calcolo della **detrazione** dall'imposta per i soggetti IRPEF e della **deduzione** dal reddito per i soggetti IRES.

Inoltre, sempre a decorrere dall'anno 2017, l'**importo annuo** massimo dell'investimento agevolabile per i soggetti IRPEF è **raddoppiato**: da euro 500.000 a euro 1.000.000 l'anno.

Rimane invece invariato il massimale agevolabile per gli investimenti effettuati dai contribuenti IRES (euro 1.800.000 l'anno).

Articolo 1, commi 66-69 della L. 232/2016

## Le agevolazioni per investimenti nelle *start-up* e pmi innovative

L'**efficacia** delle novità sopra illustrate è subordinata, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 3 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, **all'autorizzazione della Commissione europea**, richiesta a cura del Ministero dello sviluppo economico.

Per l'applicazione delle nuove norme alle *start-up* innovative la legge rinvia, in quanto compatibile, al contenuto del D.M. 25 febbraio 2016.

### 3. Pmi innovative

Il comma 68 dell'articolo 1 della Legge di Bilancio 2017 apporta modifiche all'articolo 4 del Decreto legge 24 gennaio 2015, n. 3, il quale ha **esteso alle pmi innovative** alcuni aspetti del **regime di favore** delle *start-up*.

In particolare, vengono semplificate e coordinate le regole concernenti l'applicazione degli incentivi fiscali all'investimento, eliminando la differenza di trattamento originariamente operata in relazione all'anzianità della pmi.

La novella introdotta fa sì che le **agevolazioni** di cui all'articolo 29 del Decreto legge 18 ottobre 2012, n. 179 si **applicano a tutte le pmi innovative senza distinzioni**.

# **Preliminari riflessioni in tema di coordinamento della disciplina IRES e IRAP con le disposizioni in materia di bilancio**

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio

- Per recepire la direttiva 2013/34/UE sono stati emanati due distinti decreti legislativi:
  - ✓ **il D.lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 (c.d. «Decreto Bilanci»);**
  - ✓ **il D.lgs. n. 136 del 18 agosto 2015, relativo alla redazione del bilancio dei confidi minori ed operatori del micro-credito.**
- Nessuno dei due decreti contiene disposizioni di carattere tributario generando rilevanti **problematiche interpretative** con riferimento all'IRES e all'IRAP.
- L'art. 11 del D.lgs. 139/2015 stabilisce che dall'attuazione del medesimo decreto «*non devono derivare nuovi o maggiori oneri a carico della finanza pubblica*», trattandosi di disposizioni di carattere «ordinamentale» e determinando, conseguentemente, una **invarianza di gettito**.
- Nel parere approvato dalla V Commissione Bilancio, Tesoro e Programmazione della Camera il 25.6.2015 viene specificato che dai chiarimenti forniti dal Governo si evince che le modifiche introdotte dal decreto «**non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile delle imprese interessate.**».

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento

- In assenza di norme di «coordinamento» tra la disciplina civilistica e quella fiscale, si generano numerosi fenomeni di **doppio binario** in quanto la derivazione «giuridica», su cui l'art. 83 tuir basa la determinazione del reddito dei soggetti non IAS, mal si concilia con il principio della sostanza sulla forma che richiederebbe un intervento normativo analogo a quello adottato per i soggetti IAS adopter (cd. derivazione rafforzata).
- L'assenza di norme di «coordinamento» riguarda anche una previsione che affermi il concorso alla formazione del reddito dei **componenti fiscalmente rilevanti imputati al patrimonio netto** (come previsto per i soggetti IAS).
- In assenza di tale ultima previsione, componenti di competenza fiscale di un determinato periodo di imposta potrebbero non risultare deducibili in quanto l'art. 109, comma 4, tuir stabilisce che «le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati a conto economico» (**previa imputazione al conto economico**).

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento

## La **Fase transitoria**

- Sono da valutare gli effetti della transizione alle nuove modalità di contabilizzazione. Infatti, nell'ipotesi in cui si modifichi la rappresentazione contabile di operazioni già in essere incidendo sui precedenti valori, in assenza di norme transitorie che garantiscano la neutralità di tali effetti, si dovrebbero realizzare **fenomeni che concorrono, in positivo e negativo, alla determinazione della base imponibile**.
- Si pensi alla eliminazione di elementi iscritti nell'attivo e non più capitalizzabili, senza imputazione al conto economico (es: costi di ricerca applicata) ma con **imputazione al patrimonio**.
- E il realizzo dei componenti positivi e negativi nella fase di transizione mal si concilia con la clausola di invarianza finanziaria....

# I riflessi specifici sul calcolo delle imposte sui redditi

## Eliminazione area straordinaria – In assenza di norma di coordinamento

Ai fini delle imposte sui redditi la soppressione della sezione straordinaria del conto economico e la rilevazione delle voci prima allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di conto economico non determina effetti significativi in quanto le regole di determinazione della base imponibile IRES operano, in linea generale, indipendentemente dalla diversa classificazione delle componenti di costo e di ricavo.

Eccezioni (norme che rinviano espressamente agli schemi/voci di bilancio):

- determinazione del **ROL** (variazioni positive o negative);
- **società di comodo** (miglioramento della posizione della società di comodo);
- miglioramento della soglia di deducibilità delle **spese di rappresentanza**;
- test di vitalità nelle fusioni e scissioni.

# I riflessi specifici sul calcolo dell'IRAP

## Eliminazione area straordinaria – In assenza di norma di coordinamento

La soppressione della sezione straordinaria del conto economico e la rilevazione delle voci attualmente allocate nell'area straordinaria nelle altre voci di conto economico determina la loro inclusione nel calcolo del valore della produzione netta.

Tuttavia, occorre tenere conto dell'esistenza del **cd. principio di correlazione** secondo il quale i componenti positivi e negativi classificabili in voci «straordinarie» del conto economico concorrono alla formazione del valore della produzione se correlati a componenti rilevanti del valore della produzione di periodi di imposta precedenti o successivi.

Esistono, comunque, componenti positive e negative prima imputate nell'area straordinaria che non sono correlate a componenti ordinarie degli esercizi precedenti o successivi, che andrebbero a confluire nell'area ordinaria. Si pensi alle **plusvalenze o minusvalenze** che riguardano l'effettuazione di **operazioni di riorganizzazione aziendale**.

I plus/minusvalori attivi e passivi derivanti da operazioni di riorganizzazione aziendale, che hanno un effetto significativo sulla struttura societaria, confluiscono nelle voci «Altri ricavi» (A5) o «Altri costi» (B14), stravolgendo i principi alla base della determinazione dell'IRAP. E questo sarebbe sicuramente vero per le **cessioni di aziende**.

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento

## L'ipotesi di intervento

- Introduzione del **principio di derivazione rafforzata** anche per i soggetti non IAS, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c.(modifica art. 83 tuir)
- Si dovrebbero applicare, in quanto compatibili, le previsioni di attuazione già previste per i soggetti IAS (Decreti 1.4.2009 e 8.6.2011)
- Principio della **previa imputazione al conto economico** rispettato anche per quei componenti di reddito che non transitano più al conto economico (es: rettifiche per errori contabili)
- Intervento ai fini IRAP per **«depurare» le voci del conto economico A e B** dagli effetti derivanti dalla eliminazione della sezione straordinaria, con riguardo ai trasferimenti di azienda.
- Tutte le volte in cui una previsione tributaria fa riferimento ai componenti positivi e negativi dell'art. 2425 c.c. occorrerebbe «depurare» gli stessi delle componenti (ex) straordinarie relative ai trasferimenti di azienda
- Gli effetti reddituali e patrimoniali delle operazioni già avviate e che si protraggono per i periodi di imposta successivi alla prima adozione delle nuove regole contabili dovrebbero restare assoggettati alla disciplina fiscale previgente **(neutralità nel periodo transitorio)**

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento – alcuni esempi

## Costi di pubblicità e ricerca non più capitalizzabili

- L'attuale versione dell'articolo 108 del TUIR consente:
  - la deduzione in un solo esercizio;
  - la deduzione in più esercizi.
- L'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, sempre legato la deduzione alla contabilizzazione adottata in bilancio: prevale il principio della previa imputazione al conto economico.
- **A regime:** Tali componenti non si potranno più frazionare in quote costanti fino a 5 anni, ma assumeranno la veste di costi di periodo.
- **Norma di coordinamento:** Le spese relative a più esercizi sono deducibili nei limiti della quota delle stesse imputabile a ciascun esercizio (modifica ai commi 1 e 2 dell'art. 108 del TUIR; resta ferma la disciplina delle spese di rappresentanza).

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento – alcuni esempi

## Costi di pubblicità e ricerca non più capitalizzabili

- **Regime transitorio:** i costi di ricerca e pubblicità capitalizzati nel bilancio 2015 vanno stralciati in quello 2016.
- **In assenza di una norma di coordinamento**, possono prospettarsi delle soluzioni ragionevoli per la deduzione extracontabile secondo il piano originario, in coerenza con l'invarianza finanziaria:
  1. applicazione dell'art. 109, comma 4, lett. b);
  2. deduzione in base all'originario piano di ammortamento del cespite, così come già indicato per il caso delle svalutazioni delle immobilizzazioni (cfr. circolari nn. 26/2012, 36/2009 e 27/2009).

Analoghi ragionamenti dovrebbero rilevare anche ai fini IRAP

- **Norma di coordinamento:** neutralità della fase transitoria e deduzione sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.

*«Il ripristino e l'eliminazione, nell'attivo patrimoniale, rispettivamente, di costi già imputati a conto economico di precedenti esercizi e di costi iscritti e non più capitalizzabili non rilevano ai fini della determinazione del reddito né del valore fiscalmente riconosciuto; resta ferma per questi ultimi la deducibilità sulla base dei criteri applicabili negli esercizi precedenti.».*

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento – alcuni esempi

## Costi di sviluppo

- In relazione ai costi di sviluppo aventi utilità pluriennale si passa da una durata massima dell'ammortamento in 5 esercizi alla misurazione dello stesso «in base alla durata della loro vita utile.». In base all'art. 108 TUIR è consentita
  - la deduzione in un solo esercizio;
  - la deduzione in più esercizi in quote costanti (max 5).
- L'Amministrazione finanziaria ha, tuttavia, sempre fatto prevalere il principio della previa imputazione al conto economico.
- Possono generarsi due situazioni:
  1. Ammortamenti contabili  $\leq$  5 anni: la deduzione fiscale segue l'imputazione contabile;
  2. Ammortamenti contabili  $>$  5 anni: la minor quota di ammortamento contabile assume rilevanza fiscale, in quanto nei 5 anni considerati dall'art. 108 TUIR non è rispettato il principio di previa imputazione al conto economico.

**Norma di coordinamento:** Le spese relative a più esercizi sono deducibili nei limiti della quota delle stesse imputabile a ciascun esercizio (modifica ai commi 1 e 2 dell'art. 108 del TUIR; resta ferma la disciplina delle spese di rappresentanza).

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento – alcuni esempi

## Costo ammortizzato

### Crediti e debiti finanziari e interesse effettivo:

I **costi di transazione** e le commissioni direttamente imputabili al valore dello strumento finanziario, prima capitalizzati e annualmente ammortizzati come immobilizzazioni, assumono una **diversa configurazione economica**, divenendo componenti di natura finanziaria.

**Operazioni Pgresse** - La Società potrà avvalersi del precedente trattamento contabile. In sostanza, continuerà a rilevare gli interessi relativi ai rapporti in questione secondo il tasso nominale ed ammortizzare, qualora presenti, gli oneri accessori alla transazione sulla base dei criteri previsti dai principi contabili nazionali vigenti nella precedente formulazione.

Ai fini fiscali, quindi, la Società potrà dedurre gli interessi secondo quanto previsto dall'articolo 96, TUIR, nonché dedurre le quote di ammortamento degli oneri accessori al finanziamento (come immobilizzazioni immateriali) secondo le modalità ordinarie ai fini IRES ed IRAP.

# I riflessi tributari delle modifiche al bilancio d'esercizio – Gli effetti derivanti dall'assenza di norme di coordinamento – alcuni esempi

## Costo ammortizzato

### Crediti e debiti finanziari e interesse effettivo

- **Trattamento fiscale a regime nel bilancio chiuso al 31.12.2016**

### IRES

Il criterio del costo ammortizzato introduce una diversa qualificazione degli oneri accessori al finanziamento: **in assenza di norme di coordinamento** rischio concreto di doppio binario civile-fiscale. Detti costi, che rientravano nella gestione ordinaria, saranno rilevati nell'**area finanziaria**: implicazioni ai fini dell'art. 96 del TUIR. La componente di reddito precedentemente ininfluenza nella determinazione della grandezza reddituale sulla quale viene parametrato il limite di deducibilità degli interessi (ROL) si trasforma in un interesse sul quale si applicherebbe il limite dell'art. 96 con potenziale effetto fiscale di interessi non deducibili a parità di ROL.

### IRAP

Detti costi, che rientravano nella gestione ordinaria, saranno rilevati nell'area finanziaria: irrilevanza ai fini IRAP (dunque, incremento del valore della produzione).

**Norma di coordinamento:** principio di derivazione rafforzata. Rilevano le qualificazioni, classificazioni e l'imputazione temporale di bilancio

# Gli adempimenti IVA - Le novità in vigore dal 2017

# Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017(1/8)

- Il D.L. 193/2016 (Decreto fiscale) ha :
  - introdotto **due nuovi** adempimenti periodici ai fini IVA;
  - abolito alcuni adempimenti precedentemente previsti;
  - modificato i termini di presentazione della dichiarazione IVA annuale.
- I due **nuovi** adempimenti IVA da assolvere con periodicità trimestrale sono:
  - a. la comunicazione analitica dei dati delle fatture emesse e ricevute (art. 21 D.L. n. 78 del 2010);**
  - b. la comunicazione dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche IVA (art. 21-bis D.L. n. 78 del 2010) .**



# Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017 – I nuovi adempimenti (2/8)

## A) La comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute

### • Oggetto dell'obbligo

Per le operazioni rilevanti ai fini dell'IVA, obbligo di trasmissione telematica all'ADE di tutti i dati delle **fatture emesse** nel periodo di riferimento, di quelle **ricevute e registrate**, comprese le bollette doganali, nonché i dati delle relative **variazioni** (art. 21 del D.L. 78/2010, come modificato dall'art. 4, co.1, del Decreto fiscale).

### • Contenuto della comunicazione

L'art. 21, co.2, del D.L. 78/2010 prevede che i dati debbano essere inviati **in forma analitica** e comprendere almeno:

- i dati identificativi dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
- la data ed il numero della fattura;
- la base imponibile;
- l'aliquota applicata;
- l'imposta;
- **la tipologia dell'operazione.**

### • Modalità e termini di trasmissione

- La comunicazione dovrà essere effettuata con cadenza **trimestrale**: a regime entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre ad eccezione di quelle relative al secondo e quarto trimestre (scadenza al 16 settembre e al 28/29 febbraio dell'anno successivo).
- Solo per il **2017**, si presenterà una comunicazione semestrale con scadenza al **18 settembre 2017** e **28 febbraio 2018**.

Comunicazione dei dati delle fatture, emesse e ricevute, delle bollette e delle variazioni		
Trimestre	Scadenze FY 2017	Scadenze dal 1 gennaio 2018
gennaio – marzo	18 settembre 2017	31 Maggio
aprile – giugno		16 settembre
luglio – settembre	Entro il mese di febbraio 2018	30 novembre
ottobre - dicembre		entro il mese di febbraio

- La comunicazione dovrà essere trasmessa **telematicamente** secondo le modalità stabilite da un Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (comunicato stampa ADE 28 ottobre 2016).

# Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017 – I nuovi adempimenti (3/8)

## A) La comunicazione dei dati delle fatture emesse e ricevute

- **Esonero**

- Nel caso in cui il contribuente esercita l'**opzione** per la trasmissione dei dati di tutte le fatture prevista nell'ambito del regime "premierale" introdotto dall'art. 2 del D.Lgs. n. 127 del 5 agosto 2015.

- **Regime sanzionatorio (art. 11 del D.Lgs. 471/1997)**

- In caso di omessa o errata trasmissione dei dati delle fatture si prevede la sanzione di 2 euro per ciascuna fattura con un massimo di 1.000 euro per ciascun trimestre.
- La sanzione è ridotta alla metà, con massimo di 500 euro, se la regolarizzazione avviene entro 15 giorni dalla scadenza.
- Non si applica il cumulo giuridico (ex art. 12 del D.Lgs. n. 472 del 1997).

# Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017 – I chiarimenti ministeriali (4/8)

- **C.M. n. 1/E del 7 febbraio 2017**

- I chiarimenti relativi alla trasmissione dei dati, in applicazione del “regime premiale”, valgono anche per assolvere l’obbligo di comunicazione dei dati fattura di cui all’art. 21 del D.L. n. 78/2010.
- Sono esclusi dall’adempimento in esame:
  - I soggetti che si avvalgono del regime speciale per i produttori agricoli situati nelle zone montane;
  - Le Amministrazioni Pubbliche (con la sola eccezione delle fatture emesse nei confronti di soggetti diversi dalle PA);
  - I soggetti in regime forfetario (art. 1, commi 54-89 legge 23 dicembre 2014, n. 190);
  - I soggetti che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio per l’imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità (cosiddetti “minimi”).

# Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017 – I nuovi adempimenti (5/8)

## B) La comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA periodiche

### • Oggetto dell'obbligo

- Comunicazione trimestrale dei dati contabili riepilogativi delle liquidazioni periodiche dell'imposta, anche per i contribuenti mensili (art. 21-bis del D.L. 78/2010, come modificato dall'art. 4, co.2, del Decreto fiscale).
- Restano invariati i termini e le scadenze (mensili o trimestrali) per le liquidazioni e i versamenti periodici.
- In caso di soggetti che esercitano più attività, è prevista una sola comunicazione riepilogativa per ciascun periodo.
- L'adempimento è dovuto anche nel caso di liquidazioni con eccedenza a credito

### • Esoneri

- Soggetti passivi non tenuti alla presentazione della dichiarazione annuale IVA;
- Soggetti passivi non tenuti all'effettuazione delle liquidazioni periodiche IVA.

### • Modalità e termini di trasmissione

- La comunicazione dovrà essere effettuata con cadenza **trimestrale**: entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo ad ogni trimestre, ad eccezione di quelle relative al secondo e quarto trimestre (scadenza al 16 settembre e al 28/29 febbraio dell'anno successivo).
- Non è tuttavia prevista la trasmissione congiunta dei dati delle liquidazioni dei primi due trimestri 2017 al 25 luglio 2017 come per la comunicazione trimestrale dei dati delle fatture

Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA		
Trimestre	Scadenze FY 2017	Scadenze dal 1 gennaio 2018
gennaio – marzo	31 maggio 2017	31 Maggio
aprile – giugno	18 settembre 2017	16 settembre
luglio - settembre	30 novembre 2017	30 novembre
ottobre - dicembre	entro il mese di febbraio 2018	entro il mese di febbraio

- La comunicazione dovrà essere trasmessa **telematicamente** secondo le modalità stabilite da un Provvedimento dell'Agenzia delle Entrate (non ancora pubblicato) .

# Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017 – I nuovi adempimenti (6/8)

## B) La comunicazione dei dati delle liquidazioni IVA periodiche

- **Controlli**

L'Amministrazione provvederà ad una valutazione della coerenza dei dati comunicati con quelli risultanti dalle comunicazioni dei dati delle fatture emesse e ricevute e con i versamenti d'imposta. Qualora dai controlli emergano una o più incoerenze, ne verrà data comunicazione al soggetto passivo che potrà fornire chiarimenti o segnalare elementi non considerati o valutati erroneamente, ovvero potrà versare quanto dovuto beneficiando del ravvedimento operoso.

- **Regime sanzionatorio (art. 11 del D.Lgs. 471/1997)**

- Per l'omessa, incompleta o infedele comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA si applica la sanzione amministrativa da 500 euro a 2.000 euro;
- La sanzione è ridotta della metà in caso di trasmissione nei quindici giorni successivi, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

## Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017 – Dichiarazione IVA annuale – nuovo termine di trasmissione (7/8)

- La dichiarazione annuale IVA 2017 - per l'annualità 2016 - dovrà essere presentata **dal 1° al 28 febbraio 2017**.
- la dichiarazione annuale IVA 2018 - per l'annualità 2017 - dovrà essere presentata **dal 1° febbraio 2018 al 30 aprile 2018**.
- Per le dichiarazioni relative a tutti i periodi d'imposta successivi al 2017 verranno mantenute queste ultime scadenze (da febbraio a aprile dell'anno successivo).
- E' stato innalzato a **€ 30.000** il limite al di sotto del quale le istanze di rimborso del credito IVA possono essere presentate senza alcuna formalità.
- Disallineamento della procedura di rimborso IVA con quella della «compensazione orizzontale»

# Le novità in vigore agli effetti dell'IVA dal 2017 – Gli adempimenti soppressi (8/8)

- In conseguenza dei nuovi adempimenti sopra descritti, sono soppressi **a far data dal 1° gennaio 2017**:
  - lo “spesometro” annuale (**N.B.: si intende dovuto, però, quello relativo all’anno d’imposta 2016, da effettuarsi entro il 10 aprile 2017 per i contribuenti mensili e il 20 aprile 2017 per i contribuenti trimestrali**);
  - le comunicazioni dei dati relativi ai contratti stipulati dalle società di *leasing* e dagli operatori commerciali che svolgono attività di locazione e noleggio;
  - le **comunicazioni dei modelli INTRASTAT limitatamente agli acquisti di beni e alle prestazioni di servizi ricevute, di cui all’art. 50, comma 6 del D.L. 331/1993**;
  - la comunicazione delle fatture ricevute da operatori economici di San Marino (inserito in sede di conversione);
  - la comunicazione “Black List”, invece, si considera soppressa **a decorrere dalle comunicazioni relative al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016** (la disposizione originaria faceva riferimento al 31 dicembre 2017);
  - la comunicazione dati IVA annuale.

# La soppressione delle comunicazioni relative ai modelli INTRA acquisti

# La soppressione dei modelli INTRA-2 (acquisti intracomunitari di beni e servizi)

- Art. 4, comma 4, lett. b) del Decreto 193/2016: *“Dal 1° gennaio 2017 (...) limitatamente agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in un altro Stato membro dell’Unione Europea, le comunicazioni di cui all’articolo 50, comma 5, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, **sono soppresse**”.*
- Sono pertanto aboliti i diversi Modelli INTRA-2 relativi agli acquisti intracomunitari di beni e di servizi da soggetti comunitari.
- Con **nota prot. N. 244/R.U. del 10 gennaio 2017**, l’Agenzia delle Dogane ha chiarito che la soppressione dell’obbligo di invio dei modelli Intrastat relativi agli acquisti intracomunitari di beni e alle prestazioni di servizi ricevute opera a partire dal periodo di gennaio 2017 o dal primo trimestre 2017 (a seconda della periodicità dell’obbligo in esame). Con tale nota l’Agenzia conferma l’abolizione in toto dell’adempimento.
- Resta confermato l’obbligo di invio dei Modelli INTRA relative alle **cessioni intracomunitarie di beni e alle prestazioni di servizi** rese a soggetti comunitari.
- Conflittualità del provvedimento con l’obbligo comunitario di comunicazione dei dati ai fini statistici di cui al Regolamento 2004/638/CE (art. 9 e 12 – scambi intracomunitari di beni dal valore superiore a € 20 milioni).
- Necessità di coordinamento con la disciplina VIES.

# La soppressione dei modelli INTRA-2 (acquisti intracomunitari di beni e servizi)

- **Comunicato stampa congiunto (Agenzia delle Entrate/Dogane/Istat) del 17 febbraio 2017**
- *“Nell’ambito della conversione in legge del D.L. n. 244/2016 (cosiddetto “Decreto Milleproroghe”) è imminente la formalizzazione di misure, già approvate dal Senato, che **posticipano di un anno** gli effetti della soppressione delle comunicazioni relative agli acquisti intracomunitari di beni ed alle prestazioni di servizi ricevute da soggetti stabiliti in altro Stato membro dell’Unione europea (**Modelli INTRA-2**)”.*
- *“L’obbligo di trasmissione delle comunicazioni in questione permane solo a carico dei soggetti passivi IVA, già tenuti alla presentazione mensile dei Modelli INTRA-2 per gli acquisti di beni ovvero che rientrino in tale periodicità in base all’ammontare delle operazioni intracomunitarie di acquisto di beni per un valore superiore a € 50.000,00 nel IV trimestre 2016, ovvero a gennaio 2017”.*

# Dichiarazioni d'intento – Il nuovo modello a partire dal 1° marzo 2017

# I nuovi adempimenti IVA in vigore dal 2017

## Nuovo modello per le dichiarazioni di intento a partire dal 1° Marzo 2017

- Con il provvedimento **num. 213221 del 2 Dicembre 2016**, è stato approvato un nuovo Modello di dichiarazione d'intento.
- Il nuovo modello deve essere utilizzato per le lettere d'intento relative alle operazioni di acquisto da effettuare **a partire dal 1° Marzo 2017**.
- Nel nuovo Modello, sarà pertanto possibile rilasciare solamente dichiarazioni di intento riferite:
  - ✓ ad una sola operazione, specificando il relativo importo (in questo caso andrà barrato il campo 1);
  - ✓ ad una o più operazioni, fino a concorrenza dell'importo indicato sulla dichiarazione di intento stessa (in questo caso andrà barrato il campo 2).
- Con la **Risoluzione n. 120/E del 22 Dicembre 2016**, è stato chiarito che:
  - nel caso in cui la dichiarazione di intento venga presentata con il **vecchio modello**, compilando i **campi 1** "*una sola operazione per un importo fino a euro ...*" o il **campo 2** "*operazioni fino a concorrenza di euro ...*", quest'ultima risulta essere valida fino a concorrenza dell'importo indicato, anche successivamente al 1° marzo 2017. **Non deve essere, pertanto, presentata una nuova dichiarazione d'intento**;
  - Il **nuovo modello** può essere utilizzato solo per le operazioni di acquisto da effettuare a partire dal **1° marzo 2017**, pertanto per le operazioni da effettuare sino al 28 febbraio 2017 deve essere utilizzato il vecchio modello.

# Provvedimento Agenzia delle Entrate 2 dicembre 2016

## Approvazione nuovo modello dichiarazione d'intento

✓ **VECCHIO MODELLO (valido per gli acquisti fino al 28 FEBBRAIO 2017)**

### DICHIARAZIONE

Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare ACQUISTI  o

IMPORTAZIONI  senza applicazione dell'IVA nell'ANNO

e chiedo di acquistare o importare

La dichiarazione si riferisce a:

una sola operazione per un importo fino a euro

1

operazioni fino a concorrenza di euro

2

operazioni comprese nel periodo da

3 giorno mese anno

a

4 giorno mese anno

### DICHIARAZIONE

Intendo avvalermi della facoltà, prevista per i soggetti che hanno effettuato cessioni all'esportazione od operazioni assimilate, di effettuare ACQUISTI  o

IMPORTAZIONI  senza applicazione dell'IVA nell'ANNO

e chiedo di acquistare o importare

La dichiarazione si riferisce a:

una sola operazione per un importo fino a euro

1

operazioni fino a concorrenza di euro

2

# I depositi IVA dal 1 aprile 2017- Le novità

# I depositi IVA dal 1° Aprile 2017

## Le novità

### INTRODUZIONE DEI BENI NEL DEPOSITO IVA

Riviste le categorie di operazioni che possono essere effettuate senza pagamento dell'imposta, in particolare le cessioni domestiche:

- Modificata lettera c) del quarto comma dell'articolo 50-*bis* del D.L. 331/1993
- Abrogata la lettera d) del medesimo comma



Con riferimento alle cessioni domestiche, potranno essere introdotti nel deposito IVA beni rientranti in qualsiasi categoria merceologica, a prescindere dagli operatori coinvolti nella transazione, che potranno essere (anche) entrambi nazionali.

### • NB LE MODIFICHE SI APPLICANO A DECORRERE DAL 1 APRILE 2017

- Anche quelle che interessano le modalità di assolvimento dell'imposta all'atto della estrazione (cfr. slide successiva)
- Con riferimento all'estrazione di beni non unionali precedentemente immessi in libera pratica, l'applicazione delle nuove disposizioni è subordinata in ogni caso (anche successivamente al 1 aprile 2017) alla preventiva emanazione di un decreto MEF che regoli e definisca i contenuti, le modalità e i casi di prestazione della garanzia richiesta all'atto della immissione in libera pratica. Il DM è al momento in fase di redazione.

# I depositi IVA dal 1° Aprile 2017

## Le novità

### ESTRAZIONE DEI BENI DAL DEPOSITO IVA

TIPOLOGIA DI OPERAZIONI	MODALITA' ASSOLVIMENTO IMPOSTA ALL'ATTO DELL'ESTRAZIONE
Beni oggetto di un precedente <b>acquisto intracomunitario</b>	✓ l'imposta è assolta attraverso <b>l'integrazione</b> della fattura di acquisto che andrà distintamente annotata nel registro delle vendite e degli acquisti.
Beni non unionali precedentemente <b>immessi in libera pratica</b> , introdotti nel deposito IVA	✓ confermato l'assolvimento dell'IVA mediante <b>reverse charge</b> da parte del soggetto che estrae i beni dal deposito; ✓ l'assolvimento dell'imposta tramite tale modalità viene però subordinata alla pubblicazione di un apposito decreto ministeriale; fino ad allora, l'imposta verrà versata dal gestore del deposito IVA, in nome e per conto del contribuente, come per i beni di "origine" nazionale.
Altri casi previsti dal co.4 dell'art. 50 bis DL 331/1993 che prevedano l'assolvimento dell'imposta all'atto dell'estrazione (e.g. beni oggetto di una precedente <b>cessione interna mediante introduzione nel deposito IVA</b> ; beni oggetto di cessione <b>mentre custoditi nel deposito IVA</b> ; ecc.)	✓ l'imposta dovuta all'atto dell'estrazione dei beni non sarà assolta con il <i>reverse charge</i> ma dovrà essere <b>versata con il modello F24</b> - entro il giorno 16 del mese successivo a quello di estrazione e senza possibilità di compensazione - da parte del soggetto passivo che estrae i beni, tramite il gestore del deposito, tenuto al versamento in nome e per conto del contribuente; ✓ la responsabilità tra i due soggetti, ai fini del versamento dell'imposta, è solidale. Si applica art. 13 D.Lgs. 471/1997; ✓ il contribuente che estrae i beni può operare la <b>detrazione</b> dell'IVA versata in sede di liquidazione periodica (mediante annotazione tra gli acquisti di una fattura emessa ai sensi dell'art 17, co., 2, d.P.R. 633/72 e della ricevuta del versamento).

È effettuata senza assolvimento dell'imposta l'estrazione da parte di esportatori abituali che si avvalgono del regime di non imponibilità IVA di cui all'art. 8, co. 1, lett. c), d.P.R. n. 633/1972, previa trasmissione della dichiarazione d'intento all'ADE (che rilascia apposita ricevuta telematica)

# Il regime delle note di variazione IVA dal 2017

## Le note di variazione IVA dal 2017 (1/2)

### Procedure concorsuali – modifiche alla disciplina IVA sulle variazioni dell'imponibile o dell'imposta (art. 26 co. 2 d.P.R. 633/1972)

- La legge di stabilità 2016 (art. 1, commi 126 e 127 della legge n.208/2015) aveva riscritto la disciplina delle note di variazione con particolare riferimento ai casi di emissione di nota di variazione a seguito dell'intervento di specifiche procedure concorsuali.
- L'art. 26 così modificato consentiva l'emissione della nota di variazione in diminuzione anche per il mancato pagamento in tutto o in parte del corrispettivo da parte del cessionario o committente, nel caso in cui lo stesso fosse stato assoggettato a procedure concorsuali o accordi di ristrutturazione del debito ovvero a un piano di attestazione ex art. 67. co.3 lett. D. del Rd 267/1942.
- Le norme introdotte dalla legge di stabilità 2016 avrebbero dovuto trovare applicazione per le procedure concorsuali a partire dal 1° gennaio 2017.
- L'art. 1, co. 567, della Legge di Bilancio 2017 (232/2016), ripristina di fatto la regola secondo cui, nel caso di mancato pagamento connesso a procedure concorsuali, la nota di credito rilevante ai fini IVA può essere emessa (e il relativo diritto alla detrazione dell'imposta esercitato) **solo una volta che dette procedure si siano concluse infruttuosamente**.
- Vengono abrogate le seguenti disposizioni dell'art. 26:
  - il comma 4, il quale fissava il momento in cui è consentita l'emissione delle note di accredito IVA nell'assoggettamento ad una procedura concorsuale;
  - il secondo periodo del comma 5, il quale esonerava il cessionario o committente dall'obbligo di registrare la nota di credito nel caso di procedure concorsuali, accordo di ristrutturazione o piano attestato;
  - il comma 6, il quale prevedeva l'obbligo di variazione in aumento se – dopo gli eventi che avevano comportato la variazione in diminuzione – il corrispettivo fosse totalmente o parzialmente pagato;
  - il comma 11, ai sensi del quale il debitore si considerava assoggettato a procedura concorsuale dalla data della sentenza dichiarativa di fallimento o del provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa o del decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo, ovvero del decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi

## Le note di variazione IVA dal 2017 (2/2)

### Procedure concorsuali – modifiche alla disciplina IVA sulle variazioni dell'imponibile o dell'imposta (art. 26 comma 2 D.P.R. 633/1972)

- Viene modificato il comma 2 dell'art. 26, ove si prevede che il cedente ha diritto ad emettere la nota di credito, e di portare in detrazione l'imposta, per mancato pagamento in tutto o in parte:
  - a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose;
  - a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato ai sensi dell'articolo 182-bis del regio decreto 16 marzo 1942, n. 267;
  - a seguito di un piano attestato ai sensi dell'articolo 67, terzo comma, lettera d), del medesimo regio decreto n. 267 del 1942, pubblicato nel registro delle imprese.

Prassi relativa alla previgente versione dell'art. 26 comma 2 (antecedente le modifiche introdotte dalla Legge 208/2015 e ora ripristinata con la Legge Bilancio 2017).

Procedura	Prassi A.E. ante 31/12/2016
Fallimento	Osservazioni al piano di riparto (circolare 77/E/2000)
Liquidazione coatta amministrativa	Approvazione piano di riparto (circolare 77/E/2000)
Concordato preventivo	Chiusura del concordato (Circolare 77/E/2000)
Accordo di ristrutturazione del debito art 182 bis Li.	Certezza della falcidia del credito (Circolare 31/E/2014)
Amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi	La procedura non legittima l'emissione della nota di variazione (Circolare 77/E/2000)

- **Non sono invece soggette a variazioni le regole previste per le procedure esecutive individuali, esperite le quali, nei confronti del debitore, è possibile emettere nota di variazione ai sensi dell'art 26 co.2 d.P.R.633/1972.**
- La procedura esecutiva individuale si considera infruttuosa nelle seguenti ipotesi:
  - pignoramento presso terzi, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti che presso il terzo pignorato non vi sono beni o crediti da pignorare;
  - pignoramento di beni mobili, quando dal verbale di pignoramento redatto dall'ufficiale giudiziario risulti la mancanza di beni da pignorare ovvero l'impossibilità di accesso al domicilio del debitore ovvero la sua irreperibilità;
  - dopo che per tre volte l'asta per la vendita del bene pignorato sia andata deserta, si decida di interrompere la procedura esecutiva per eccessiva onerosità.

# I nostri uffici

## **Bologna**

Via A. Testoni, 3  
Tel: +39 051.65821

## **Catania**

Via XX Settembre, 70  
Tel. +39 095.6147211

## **Firenze**

Corso Italia, 17  
Tel: +39 055.2671211

## **Genova**

Piazza della Vittoria, 15/34  
Tel: +39 010.5317811

## **Milano**

Via Tortona, 25  
Tel: +39 02.83324111

## **Napoli**

Via Riviera di Chiaia 180  
Tel. +39 081.2488200

## **Padova**

Via N. Tommaseo, 78/C  
Tel: +39 049.7927977

## **Roma**

Via XX Settembre, 1  
Tel: +39 06.489901

## **Torino**

Galleria San Federico, 54  
Tel: +39 011.55421



## **Desk**

### **Hong Kong**

Olderigo Fantacci | Partner  
ofantacci@deloitte.com

### **New York**

Stefano Schiavello | Partner  
stschiaavello@deloitte.com

# Studio Tributario e Societario

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo [www.deloitte.com/about](http://www.deloitte.com/about).

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.