

# SUPERAMMORTAMENTO PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

Ivrea, primo aprile 2016

Salvatore Regalbuto - Commercialista

## **LEGGE DI STABILITA' 2016 (L. 208/2015 commi da 91 a 97)**

**Introduce un'agevolazione fiscale volta a premiare gli investimenti in beni strumentali nuovi consentendo di stanziare ammortamenti su un costo maggiorato del 40% rispetto a quello effettivo.**

## Principali caratteristiche dell'agevolazione:

- Beni ammortizzabili materiali nuovi (anche in leasing - esclusi noleggio e leasing operativo per i quali l'agevolazione spetta al concedente)
- Investimenti effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016
- Valevole sia per imprese che per professionisti
- Rileva ai fini IPEF/IRES (no IRAP)
- Deduzione extracontabile (variazione in diminuzione in Unico) della maggior quota di ammortamento
- Il maggior ammortamento è ininfluente per il successivo calcolo di plusvalenze/minusvalenze
- In caso di cessione del bene prima del completamento dell'ammortamento non è prevista alcuna retrocessione del beneficio

## Beni Agevolabili

Sono agevolabili gli investimenti beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016

Esclusioni:

- Beni merce E MATERIALI DI CONSUMO
- Beni immateriali
- Fabbricati e costruzioni
- Beni strumentali per i quali il coefficiente di ammortamento di cui al D.M.. 31.12.1988 è inferiore al 6,5%
- Beni specificatamente individuati dall'allegato 3 alla Legge di Stabilità (condotte, materiale rotabile, aerei,.....)

## Requisito della novità

Sulla base di quanto chiarito con riferimento a precedenti agevolazioni (Circolari A.d.E. 90/2001 - 4/E/2002 - 44/E/2009 - 5/E/2015), possono considerarsi nuovi e quindi ammessi all'agevolazione:

- Beni nuovi acquistati da produttori o rivenditori;
- Beni acquistati da soggetti diversi purché mai utilizzati né dal cedente né da alcun altro soggetto
- Beni esposti in show room ed utilizzati a soli fini dimostrativi (Assilea circolare 2/2016)
- Beni complessi per la realizzazione dei quali siano stati utilizzati anche beni usati purché il costo dei beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto (Circolari A.d.E. 44/2009 e 5/2015)

## Soggetti interessati ed esclusi

Possono beneficiare dell'agevolazione:

- Titolari di reddito di impresa (imprese individuali, società, enti non commerciali per investimenti riferiti all'eventuale attività commerciale)
- Esercenti arti e professioni
- Contribuenti minimi; gli acquisti di beni strumentali vengono dedotti interamente con il principio di cassa e ciò consente di fruire del beneficio in quanto si tratta di una diversa modalità temporale di deduzione del costo che non fa venir meno la possibilità di beneficiare del bonus (Telefisco 2016)

Soggetti esclusi:

- Contribuenti forfettari (nuovi regimi dal 01.01.2015); i costi sono forfettizzati e quindi l'eventuale acquisto di beni ammortizzabili non rileva ai fini del calcolo dell'imponibile (Telefisco 2016)

## Data di effettuazione dell'investimento

Si richiamano i criteri già individuati con la circolare A.d.E. 44/2009

Acquisto diretto: data di consegna o spedizione del bene (ovvero il momento traslativo della proprietà se è successivo alla consegna o spedizione)

Leasing: data di consegna del bene al locatario

Appalto: data di ultimazione della prestazione, salva la presenza di S.A.L. per partite divisibili accettati dal committente e liquidati definitivamente.

N.B. In tutti i casi in cui la disposizioni contrattuali prevedano la clausola di prova (art. 1521 C.C.) l'investimento si considera effettuato all'atto della dichiarazione di esito positivo del collaudo.

**Importante:** l'entrata in funzione del bene determina il momento da cui è possibile fruire dell'agevolazione ma non è condizione sine qua non per accedere o meno al bonus a condizione che l'investimento sia stato effettuato (criteri di cui sopra) nel periodo agevolato (15.10.2015 - 31.12.2016). Così un bene consegnato a fine 2016 e entrato in funzione nel 2017 sarà ammesso all'agevolazione anche se il beneficio del superammortamento decorrerà dal 2017 (Telefisco 2016)

## Meccanismo applicativo

Ai fini del calcolo del bonus il costo di acquisto viene maggiorato del 40% con conseguente maggiorazione dell'ammortamento deducibile.

Per il primo anno si applica la riduzione al 50% anche per il superammortamento (solo per imprese)

Nella determinazione del costo del bene su cui calcolare l'agevolazione occorre fare riferimento all'art. 110 del TUIR includendo quindi gli oneri accessori di diretta imputazione (trasporto, installazione, collaudo, ecc.) e gli interessi capitalizzati secondo corretti principi contabili.

L'IVA totalmente indetraibile o con pro-rata di detraibilità zero si somma al costo; se il pro-rata di detraibilità è maggiore di zero l'IVA non si somma al costo (Circolare A.d.E. 44/2009)

Non è necessario il pagamento del corrispettivo (neanche per i professionisti)

## Meccanismo applicativo

Esempio (ammortamento civilistico = ammortamento fiscale):

Costo del bene: 30.000 - Reddito di impresa

Costo rilevante ai fini dell'ammortamento:  $30.000 \times 1,4 = 42.000$

Ammortamento (civilistico e fiscale): 20%

Anno	Ammortamento ordinario	Super ammortamento (variazione in diminuzione)	Totale ammortizzato (dedotto)
2015	3.000	1.200	4.200
2016	6.000	2.400	8.400
2017	6.000	2.400	8.400
2018	6.000	2.400	8.400
2019	6.000	2.400	8.400
2020	3.000	1.200	4.200
<b>Totale</b>	<b>30.000</b>	<b>12.000</b>	<b>42.000</b>

## Meccanismo applicativo

**Importante:** Il bonus si concretizza in una variazione extracontabile (variazione in diminuzione in Unico) non correlata alle valutazioni di bilancio per cui l'agevolazione potrà essere fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31.12.1988 anche nel caso in cui la quota civilistica sia calcolata con un'aliquota differente.

La deducibilità dei maggiori ammortamenti non imputati a conto economico trova giustificazione dell'art. 109, comma 4, lettera b), del TUIR in base al quale sono deducibili i componenti negativi che, pur non essendo imputati a conto economico, sono deducibili per disposizione di legge.

## Meccanismo applicativo



Esempio (ammortamento civilistico diverso da ammortamento fiscale):

Costo del bene: 30.000 - Reddito di impresa

Costo rilevante ai fini dell'ammortamento:  $30.000 \times 1,4 = 42.000$

Ammortamento civilistico 12,5% con riduzione al 50% nell'anno di entrata in funzione - Ammortamento fiscale: 20%

Anno	Ammortamento ordinario	Super ammortamento (variazione in diminuzione)	Totale ammortizzato (dedotto)
2015	1.875	1.200	3.075
2016	3.750	2.400	6.150
2017	3.750	2.400	6.150
2018	3.750	2.400	6.150
2019	3.750	2.400	6.150
2020	3.750	1.200	4.950
2021	3.750		3.750
2022	3.750		3.750
2023	1.875		1.875
<b>Totale</b>	<b>30.000</b>	<b>12.000</b>	<b>42.000</b>

## Meccanismo applicativo

**Leasing:** Poiché la norma prevede una maggiorazione del costo di acquisto del bene, è ragionevole distribuire proporzionalmente il maggior valore sui canoni (solo sulla quota capitale) e sul riscatto.

Il maggior valore dei canoni sarà deducibile lungo la durata fiscale del contratto di leasing (metà del periodo di ammortamento del bene); nel caso di durata contrattuale maggiore della durata minima fiscale, il maggior valore sarà spalmato lungo tutta la durata contrattuale.

Il maggior valore del prezzo di riscatto sarà recuperato attraverso la procedura di ammortamento una volta esercitata l'opzione finale di acquisto.

Per estrapolare la quota capitale dal canone complessivo è ragionevole che si applichi la consolidata procedura forfetaria prevista dalla seguente formula:

$$\frac{\text{Costo sostenuto dal concedente} - \text{prezzo di riscatto}}{\text{nn. giorni durata fiscale del contratto}} \times \text{nn. giorni del periodo di imposta}$$

## Meccanismo applicativo

Esempio:

Costo del bene (costo concedente): 30.000

Canoni di leasing totali: 32.000 (27.000 quota capitale, 5.000 interessi)

Prezzo di riscatto: 3.000

Coefficiente di ammortamento fiscale 20% - Durata 30 mesi - Decorrenza 01.01.2016

Anno	Quota capitale canoni	Ammortamento riscatto	Maggiore deduzione Super ammortamento (variazione in diminuzione)	Totale ammortizzato (dedotto)
2016	10.800		4.320	15.120
2017	10.800		4.320	15.120
2018	5.400	300	2.160 + 120	7.980
2019		600	240	840
2020		600	240	840
2021		600	240	840
2021		600	240	840
2022		300	120	420

## Autovetture e altri veicoli a deducibilità limitata

L'agevolazione compete anche per investimenti in autovetture (e altri veicoli a deducibilità limitata).

I limiti di deducibilità previsti dal TUIR sono aumentati del 40%

### Autovetture non assegnate ai dipendenti:

Limite ordinario	Costo massimo deducibile ordinario (20%)	Limite maggiorato	Costo massimo deducibile maggiorato (20%)	Maggiore deduzione massima nell'arco di tutto il periodo di ammortamento
18.075,99	3.615,20	25.306,39	5.061,28	1.446,08

### Autovetture assegnate a dipendenti:

La quota deducibile del 70% del costo viene incrementata del 40% (in sostanza il costo diviene deducibile per il 98%)

## Autovetture e altri veicoli a deducibilità limitata

### Autovetture utilizzate da agenti e rappresentanti di commercio:

Limite ordinario	Costo massimo deducibile ordinario (80%)	Limite maggiorato	Costo massimo deducibile maggiorato (80%)	Maggiore deduzione massima nell'arco di tutto il periodo di ammortamento
25.822,84	20.658,27	36.151,98	28.921,58	8.263,31

### Autovetture strumentali

L'agevolazione si applica come per qualsiasi altro bene strumentale

## Autovetture e altri veicoli a deducibilità limitata

Esempio 1:

Costo autovettura: 30.000 (si ipotizza già comprensivo della quota di IVA indetraibile).

Ammortamento civilistico e fiscale: 25%

Anno	Non assegnata ordinario	Non assegnata con super ammortamento	Assegnata ordinario	Assegnata con super ammortamento	Agente di commercio ordinario	Agente di commercio con super ammortamento
2015	451,90	632,66	2.625,00	3.675,00	2.582,28	3.615,20
2016	903,80	1.265,32	5.250,00	7.350,00	5.164,57	7.230,40
2017	903,80	1.265,32	5.250,00	7.350,00	5.164,57	7.230,40
2018	903,80	1.265,32	5.250,00	7.350,00	5.164,57	7.230,40
2019	451,90	632,66	2.625,00	3.675,00	2.582,28	3.615,20
<b>Totale</b>	<b>3.615,20</b>	<b>5.061,28</b>	<b>21.000,00</b>	<b>29.400,00</b>	<b>20.658,27</b>	<b>28.921,60</b>

## Autovetture e altri veicoli a deducibilità limitata

Esempio 2:

Costo autovettura: 15.000 (si ipotizza già comprensivo della quota di IVA indetraibile).

Ammortamento civilistico e fiscale: 25%

Anno	Non assegnata ordinario	Non assegnata con super ammortamento	Assegnata ordinario	Assegnata con super ammortamento	Agente di commercio ordinario	Agente di commercio con super ammortamento
2015	375,00	525,00	1.312,50	1.837,50	1.500,00	2.100,00
2016	750,00	1.050,00	2.625,00	3.675,00	3.000,00	4.200,00
2017	750,00	1.050,00	2.625,00	3.675,00	3.000,00	4.200,00
2018	750,00	1.050,00	2.625,00	3.675,00	3.000,00	4.200,00
2019	375,00	525,00	1.312,50	1.837,50	1.500,00	2.100,00
<b>Totale</b>	<b>3.000,00</b>	<b>4.200,00</b>	<b>10.500,00</b>	<b>14.700,00</b>	<b>12.000,00</b>	<b>16.800,00</b>

## Aspetti contabili e di bilancio

Come detto l'agevolazione si concretizza extracontabilmente attraverso una variazione fiscale in diminuzione definitiva.

Pertanto:

- La norma incide solo sulla determinazione del reddito di impresa e di lavoro autonomo
- Ai fini contabili e di bilancio l'unica voce interessata è la fiscalità corrente di competenza dell'esercizio (Voce 22 del Conto Economico) che ovviamente sarà ridotta
- Non è necessaria nessun'altra rilevazione contabile né la rilevazione della fiscalità differita

## Ulteriori aspetti fiscali

L'agevolazione:

- **È irrilevante ai fini degli studi di settore:** il maggior importo dedotto non influisce sul calcolo di congruità e coerenza e il valore del bene deve essere indicato fra i beni ammortizzabili senza tener conto della maggiorazione da superammortamento (i modelli e le istruzioni 2016 degli Studi di Settore gestiscono già la problematica con appositi campi)
- **E' irrilevante ai fini del test di operatività:** il valore del bene concorre al test di verifica senza tener conto della maggiorazione da superammortamento
- **E' irrilevante per la determinazione del plafond per le spese di manutenzione e riparazione:** il valore del bene concorre alla determinazione del plafond del 5% senza tener conto della maggiorazione da superammortamento
- **E' irrilevante per la determinazione del limite di € 15.000 relativo ai beni strumentali dei contribuenti minimi:** per la verifica del requisito il valore del bene viene assunto senza tener conto della maggiorazione da superammortamento

## Ulteriori aspetti fiscali

Ai fini del calcolo degli acconti non si tiene conto della maggior deduzione da superammortamenti

In caso di vendita del bene prima del completamento del periodo di ammortamento non è dovuta alcuna retrocessione di quanto dedotto in precedenza (ovviamente si perdono le quote residue di ammortamento e superammortamento)

In caso di vendita del bene, ai fini del calcolo delle plusvalenze o minusvalenze, si assume il valore residuo considerando solo gli ammortamenti ordinari (i superammortamenti non riducono il valore residuo)

L'agevolazione è ammessa anche per i beni di valore unitario inferiore ad € 516. In questo caso se il costo è interamente dedotto nel periodo d'imposta anche il superammortamento viene interamente dedotto. Inoltre la facoltà di dedurre integralmente il costo nel periodo di imposta permane anche se la maggiorazione fa superare il limite di € 516.

## Ulteriori aspetti fiscali

Il superammortamento è cumulabile con altre agevolazione fiscali (es. ecobonus 65%) e non, salvo eventuali specifiche previsioni contrarie.

Non c'è alcun obbligo di riportare il superammortamento nel registro dei beni ammortizzabili. L'art. 16 del DPR 600/1973 prevede l'indicazione del costo originario, del fondo di ammortamento e della quota annuale di ammortamento. Tuttavia nulla vieta di riportare anche l'indicazione del superammortamento fermo restando che esso non incide sui valori fiscalmente riconosciuti del bene.

## Indicazione della variazione in diminuzione nel modello Unico/2016

### Imprese in contabilità ordinaria

RF55 Altre variazioni in diminuzione	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00		
										37	,00

- 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);

## Indicazione della variazione in diminuzione nel modello Unico/2016

### Imprese in contabilità semplificata

RG22 Altri componenti negativi	1	2	,00	3	4	,00	5	6	,00		
	7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00		
	13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00		
	19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00		
	25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00		
	31	32	,00	33	34	,00	35	36	,00		
										37	,00

– **codice 27**, 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) del TUIR, 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);

### Lavoratori autonomi

RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 L. 208/2015	<sup>2</sup>
		( <sup>1</sup> ,00)	,00
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 L. 208/2015	<sup>2</sup>
		( <sup>1</sup> ,00)	,00

## Indicazione della variazione in diminuzione nel modello Unico/2016

### Regime di vantaggio (c.d. minimi)

SEZIONE I		LM1	Codice attività	
Regime di vantaggio		LM2	Totale componenti positivi	
Determinazione del reddito			Recupero Tremonti-ter	
			(di cui <sup>1</sup> ,00 )	<sup>2</sup> ,00
		LM3	Rimanenze finali	
			,00	
Impresa		LM4	Differenza (LM2, col. 2 - LM3)	
<input type="checkbox"/>			,00	
Autonomo		LM5	Totale componenti negativi	
<input type="checkbox"/>			Commi 91 e 92 L. 208/2015 <sup>1</sup> ,00 <sup>2</sup> ,00	
Impresa familiare		LM6	Reddito lordo o perdita (LM4 - LM5)	
<input type="checkbox"/>			,00	
		LM7	Contributi previdenziali e assistenziali	
			<sup>1</sup> ,00	<sup>2</sup> ,00
		LM8	Reddito netto	
			,00	
		LM9	Perdite pregresse	
			,00	
		LM10	Reddito al netto delle perdite soggetto ad imposta sostitutiva	
			,00	
		LM11	Imposta sostitutiva 5%	
			,00	

#### Nel rigo LM5 (totale componenti negativi)

Negli importi va altresì ricompresa l'eventuale maggiorazione della spesa, della quota di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, fiscalmente deducibile, relativa agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015, il cui costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento (art. 1, commi 91 e 92, della legge 28 dicembre 2015, n. 208) Tale importo va riportato anche in **colonna 1**.

## MODIFICHE ALLA DISCIPLINA IRAP

Ivrea, primo aprile 2016

Salvatore Regalbuto - Commercialista

## **LEGGE DI STABILITA' 2015 (L. 190/2014 commi da 20 a 24)**

**Introduce alcune significative modifiche alla disciplina IRAP con particolare riferimento alla deduzione dei costi per il personale**

**Riferimento di prassi: Circolare A.d.E. 22/E/2015**

## Modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2015

- inserimento nell'articolo 11 del decreto IRAP del comma 4-octies), ai sensi del quale, a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, si considerano deducibili, agli effetti dell'IRAP, le spese sostenute in relazione al personale dipendente impiegato con contratto di lavoro a tempo indeterminato dai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 del decreto IRAP;
- il riconoscimento - per i medesimi soggetti, che non impiegano lavoratori dipendenti - di un credito d'imposta stabilito in misura pari al 10% dell'IRAP lorda. Per espressa previsione di legge, il credito in esame è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione.

## Modifiche introdotte dalla Legge di Stabilità 2015

- modifica dell'articolo 2, comma 1, del decreto legge 6 dicembre 2011, n. 201, con l'inserimento della nuova deduzione, di cui all'articolo 11, comma 4-octies) del decreto IRAP tra quelle da scomputare nel calcolo dell'incidenza del costo del lavoro sul valore della produzione netta, ai fini della determinazione dell'IRAP deducibile dalle imposte sui redditi. Ciò in quanto la deducibilità integrale delle spese per il personale impiegato a tempo indeterminato riduce l'incidenza del costo del lavoro sul valore della produzione e con essa la quota di IRAP ammessa in deduzione dalle imposte sui redditi [cfr., sul punto, circolare n. 8/E del 3 aprile 2013].

## Deduzione integrale del costo del personale a tempo indeterminato

- È una deduzione residuale, cioè si determina "per differenza" tra il costo del lavoro complessivo sostenuto in relazione ai rapporti di impiego a tempo indeterminato e alcune deduzioni spettanti ai sensi dell'articolo 11 (deduzioni contributi assicurativi obbligatori, cuneo fiscale, contratti di formazione lavoro, apprendisti, disabili, R&S, indennità trasferta imprese autotrasporto, deduzione forfetaria e 1.850 per imprese di minori dimensioni, incremento occupazionale)
- La somma di tutte le deduzioni per lavoro dipendente non può eccedere il costo del lavoro complessivo (verifica da compiere per ogni singolo dipendente)
- Si applica anche per le imprese operanti in concessioni o a tariffa (public utilities)
- Compete anche per contratti di somministrazione lavoro per il periodo di effettivo impiego del personale a tempo indeterminato somministrato (il dipendente deve essere assunto a tempo indeterminato dal somministrante)

## Deduzione integrale del costo del personale a tempo indeterminato

- Compete anche sulle quote TFR (e relative rivalutazioni); non compete su altri accantonamenti per futuri oneri connessi a rapporto di lavoro in quanto si tratta di poste estimative che assumeranno rilevanza al verificarsi dell'evento che ha costituito il presupposto per lo stanziamento
- Soggetti ammessi - soggetti di cui agli artt. da 5 a 9 del D.Lgs. 446/97: società di capitali ed enti commerciali - società di persone ed imprese individuali - banche, enti e società finanziarie - imprese di assicurazione - produttori agricoli titolari di reddito agrario - esercenti arti e professioni
- Soggetti esclusi: Enti privati non commerciali - Amministrazione pubbliche

## Indicazione nel Modello IRAP 2016

Sez. I Deduzioni - art. 11 D.Lgs. n. 446/97				Deduzione	
IS1	Contributi assicurativi	1		2	,00
IS2	Deduzione forfetaria	1		2	,00
			soggetti al "de minimis"	3	,00
IS3	Contributi previdenziali ed assistenziali			2	,00
IS4	Spese per apprendisti, disabili, personale con contratto di formazione e lavoro, addetti alla ricerca e sviluppo	1		2	,00
			Personale addetto alla ricerca e sviluppo	3	,00
IS5	Deduzione di 1.850 euro fino a 5 dipendenti			2	,00
IS6	Deduzione per incremento occupazionale	1		2	,00
IS7	Deduzione del costo residuo per il personale dipendente	1		2	,00
IS8	Somma dei righi IS1 col. 2, IS2 col. 3, IS3 col. 2, IS4 col. 3, IS5 col. 2, IS6 col.2, IS7 col. 2				,00
IS9	Somma delle eccedenze delle deduzioni di cui ai righi da IS1 a IS6 rispetto alle retribuzioni				,00
IS10	Totale deduzioni (IS8 - IS9)				,00

Nel **rigo IS7, colonna 1**, va indicato il numero dei dipendenti per i quali si fruisce della deduzione del costo residuo per il personale dipendente di cui all'articolo 11, comma 4-octies. In base a tale disposizione, per i soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9, è ammessa in deduzione la differenza tra il costo complessivo per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato e le deduzioni spettanti ai sensi dei commi 1, lettera a), 1-bis, 4-bis.1 e 4-quater. Si ricorda che il comma 73 dell'art. 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità per il 2016), in vigore dal 1° gennaio 2016, ha previsto che tale deduzione è ammessa altresì, nei limiti del 70 per cento della differenza prevista nel citato comma 4-octies, calcolata per ogni lavoratore stagionale impiegato per almeno centoventi giorni per due periodi d'imposta, a decorrere dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco temporale di due anni a partire dalla data di cessazione del precedente contratto. Nella **colonna 2** del rigo IS7 va indicato l'importo della deduzione corrispondente.

## Novità introdotta dalla Legge di Stabilità 2016

Con effetto dal 01.01.2016 la deducibilità del costo del lavoro dall'imponibile IRAP, nel limite del 70%, è estesa ad ogni lavoratore stagionale, nel rispetto dei seguenti requisiti:

- almeno 120 giorni di lavoro nel periodo d'imposta
- decorrenza dal secondo contratto stipulato con lo stesso datore di lavoro nell'arco di due anni a partire dalla cessazione del precedente contratto.

## Credito di imposta 10% IRAP per imprese senza dipendenti

Misura compensativa alla riduzione dell'aliquota IRAP al 3,5% mai entrata in vigore (art. 2, commi 1 e 4, D.L. 66/2014).

Credito d'imposta stabilito in misura pari al 10% dell'IRAP lorda

Utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dall'anno di presentazione della corrispondente dichiarazione.

Il contribuente non deve aver avuto personale alle dipendenze (con qualsiasi tipo di contratto) neppure per periodi minimi (anche un solo giorno di presenza di personale dipendente inibisce in toto la possibilità di usufruire del credito)

Il credito di imposta non assume rilevanza per il calcolo della deduzione forfetaria IRPEF/IRES del 10% (in presenza di interessi passivi) dell'imposta pagata. Pertanto per il calcolo di tale deduzione l'imposta pagata va assunta al lordo del credito di imposta.

## Credito di imposta 10% IRAP per imprese senza dipendenti

Per i soggetti che producono redditi di impresa, ai fini delle imposte sui redditi, il credito d'imposta rappresenta una sopravvenienza attiva tassabile (Circolare A.d.E. 6/E/2015).

Per i soggetti che producono redditi di lavoro autonomo è influente ai fini delle imposte sui redditi.

E' un'interpretazione opinabile dell'Agenzia delle Entrate che non sembra fondata né sulla norma né sulla relazione tecnica di accompagnamento (che nulla dicono in merito). Non si comprende inoltre come possa essere considerata sopravvenienza un'agevolazione a regime e quindi ricorrente.

Tale interpretazione, oltre a ridurre la portata agevolativa della norma, complica (inutilmente??!!) la determinazione del carico fiscale Irpef/Ires.

Infine si evidenzia che in base all'OIC 25 il credito d'imposta in oggetto deve essere iscritto fra le imposte correnti (Voce 22 del conto economico) e non fra gli oneri straordinari.

## Credito di imposta 10% IRAP per imprese senza dipendenti

### Indicazione in modello IRAP 2016

Sez. XVII Credito d'imposta (art.1, co. 21, legge n.190/2014)	IS89	Eccedenza precedente dichiarazione	di cui compensata nel mod. F24	Credito presente dichiarazione	Credito da utilizzare in compensazione	Credito ceduto al consolidato
		1	2	3	4	5
		,00	,00	,00	,00	,00

### Sezione XVII

#### Credito d'imposta (art. 1, co. 21, legge n. 190/2014)

La sezione è riservata ai contribuenti che fruiscono del credito d'imposta di cui all'art. 1, comma 21, della legge 23 dicembre 2014, n. 190. In particolare, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, ai soggetti che determinano il valore della produzione netta ai sensi degli articoli da 5 a 9 e che non si avvalgono di lavoratori dipendenti, spetta un credito d'imposta, da utilizzare esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dall'anno di presentazione della presente dichiarazione, pari al 10 per cento dell'IRAP lorda.

A tal fine, nel **rigo IS89** indicare:

- in **colonna 1**, l'eccedenza di credito risultante dalla precedente dichiarazione;
- in **colonna 2**, l'importo di cui a colonna 1 utilizzato entro la data di presentazione della presente dichiarazione per compensare tributi e contributi mediante il modello di pagamento F24, ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. n. 241 del 1997;
- in **colonna 3**, l'ammontare del credito d'imposta pari al 10 per cento dell'IRAP lorda risultante dalla presente dichiarazione;
- in **colonna 4**, il credito da utilizzare in compensazione ai sensi del d.lgs. 9 luglio 1997, n. 241 (tramite modello F24). Nella presente colonna gli importi a credito devono essere indicati al lordo degli utilizzi già effettuati. Con risoluzione n. 105 del 17 dicembre 2015 è stato istituito il codice tributo n. 3883;
- in **colonna 5**, il credito ceduto ai fini della compensazione dell'IRES dovuta dalla consolidante per effetto della tassazione di gruppo e indicato nel quadro GN (o nel quadro GC) del modello UNICO SC.

Si precisa che la somma degli importi indicati in colonna 4 e in colonna 5 non può essere superiore al valore risultante dalla seguente operazione: col. 1 – col. 2 + col. 3.



Grazie per  
l'attenzione