



Circolare informativa per la clientela  
n. 37/2017 del 07 dicembre 2017

## CHIUSURA DELL'ESERCIZIO 2017

### NOVITÀ FISCALI DA TENERE IN CONSIDERAZIONE

1. D.Lgs. 139/2015 e nuovi principi di redazione del bilancio
2. Proroga e novità in materia di super/iper ammortamento
3. Sostegno agli investimenti delle Pmi - Nuova Sabatini
4. Credito d'imposta per ricerca e sviluppo
5. Credito di imposta per le strutture ricettive
6. Iri e razionalizzazione dell'Aiuto alla crescita economica (Ace)
7. Proroga della rivalutazione dei beni di impresa

Con l'imminente chiusura dei bilanci aziendali le imprese si trovano a dover analizzare le molte **novità** introdotte dal Legislatore con la **L. 11.12.2016, n. 232** (Legge di Bilancio 2017), tenendo presente inoltre che quest'anno rappresenta il **secondo anno** in cui le novità del **D.Lgs. 18.8.2015, n. 139 entrano a pieno regime**; tale norma, infatti, ha innovato in modo significativo le disposizioni recate dal **Codice civile** relative alla **redazione del bilancio** e alla **comunicazione finanziaria**. Si tratta di una vera e propria «**riforma contabile**» che ha richiesto l'**adeguamento** di ben **20 Principi contabili** da parte dell'Organismo Italiano di Contabilità.

Nella chiusura dell'esercizio sociale occorrerà tenere in considerazione, tra le altre disposizioni, la proroga e le novità in materia di **super/iper ammortamento**, il **sostegno** agli **investimenti** delle **Pmi - Nuova Sabatini**, il credito d'imposta per ricerca e sviluppo, il credito di imposta per le strutture ricettive, l'impatto dell'Iri e la razionalizzazione dell'**Aiuto alla crescita economica – Ace** e la **proroga** della **rivalutazione** dei **beni di impresa**.

## 1. D.Lgs. 139/2015 e nuovi principi di redazione del bilancio

Occorre preliminarmente ricordare che il bilancio 2017 rappresenta il **secondo anno** di **applicazione** delle **novità** contenute nel D.Lgs. 18.8.2015, n. 139; per affrontare la delicata fase transitoria derivante dall'applicazione del decreto di riforma dei bilanci e dei nuovi Principi contabili nazionali adottati dall'Oic, il Cndcec, insieme alla Confindustria, ha pubblicato un documento contenente le **linee guida** sulla **prima applicazione** delle **nuove regole**.

In particolare, le linee guida del 29.3.2017 dal titolo «Problematiche e soluzioni operative per il passaggio alle disposizioni del D.Lgs. 139/2015 e ai Principi contabili nazionali» forniscono **suggerimenti operativi**, proponendosi come strumento di ausilio agli operatori chiamati a predisporre i bilanci di esercizio secondo le **nuove regole contabili**.

Il D.Lgs. 139/2015, in attuazione della Direttiva 2013/34/UE, infatti, ha innovato in modo significativo le disposizioni recate dal Codice civile relative alla **redazione** del **bilancio** e alla **comunicazione finanziaria**. Si tratta di una vera e propria «**riforma contabile**» che ha richiesto l'**adeguamento** di ben **20 Principi contabili** da parte dell'Organismo Italiano di Contabilità.

Le società che erano tenute, con la predisposizione del bilancio dell'esercizio 2016, alla prima adozione delle norme del D.Lgs. 139/2015 e, conseguentemente, alla prima applicazione dei richiamati Principi contabili nazionali, si sono trovate a **contabilizzare** le proprie operazioni con le **nuove disposizioni**.

Vediamo di analizzare di seguito le principali disposizioni fiscali introdotte dal Legislatore che avranno impatto sui bilanci di chiusura del 2017; tra le fonti analizzati si segnala il dossier, volume I e II, del Senato e della Camera della Repubblica, che fornisce precise istruzioni sulla L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017).

## 2. Proroga e novità in materia di super/iper ammortamento

Per il 2017 il Legislatore ha **prorogato** le misure di **maggiorazione del 40%** degli **ammortamenti** previste dalla L. 28.12.2015, n. 208 (Legge di Stabilità per il 2016) e istituito una **nuova misura di maggiorazione del 150%** degli **ammortamenti** su beni ad **alto contenuto tecnologico** (Industria 4.0).

In particolare è stato **prorogato** l'**aumento del 40%** delle **quote di ammortamento** e dei **canoni di locazione di beni strumentali** introdotto dall'art. 1, co. 91-97, L. 208/2015, a fronte di **investimenti in beni materiali strumentali nuovi**, nonché per quelli in **veicoli** utilizzati **esclusivamente** come **beni strumentali** nell'attività dell'impresa. L'agevolazione è prorogata con riferimento alle **operazioni** effettuate **entro il 31.12.2017** ovvero **fino al 30.6.2018**, a condizione che detti investimenti si riferiscano a **ordini accettati** dal venditore entro la data del **31.12.2017** e che, entro la medesima data, sia anche avvenuto il **pagamento di acconti** in misura **non inferiore al 20%**.

Con particolare riferimento ai veicoli e agli altri mezzi di trasporto, il beneficio è riconosciuto a condizione che essi rivestano un **utilizzo strumentale all'attività di impresa** (in pratica sono esclusi gli autoveicoli a deduzione limitata).

È stato introdotto un **nuovo beneficio** riconoscendo, per gli investimenti effettuati nel periodo suindicato in beni materiali strumentali nuovi ad **alto contenuto tecnologico**, atti a favorire i processi di **trasformazione tecnologica e digitale** in chiave Industria 4.0 (inclusi nell'Allegato A della L. 232/2016), una **maggiorazione del costo di acquisizione del 150%**, consentendo così di **ammortizzare** un valore pari al **250%** del **costo di acquisto**.

Per i soggetti che investono nel periodo suindicato in beni immateriali strumentali (inclusi nell'Allegato B della Legge, ossia software funzionali a favorire una transizione verso i sopra citati processi tecnologici) è prevista la possibilità di procedere a un **ammortamento** di questi beni con una **maggiorazione del 40%**.

Ai fini dell'applicazione della maggiorazione del costo dei beni materiali e immateriali di cui agli Allegati A) e B) alla L. 232/2016, l'impresa è tenuta ad acquisire una **dichiarazione** del legale rappresentante resa ai sensi del D.P.R. 28.12.2000, n. 445, ovvero, per gli acquisti di costo unitario **superiori a 500.000 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, attestante che il bene possiede **caratteristiche tecniche** tali da includerlo negli elenchi di cui ai predetti allegati ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Sull'argomento si evidenzia che il DDL di Bilancio 2018 attualmente in discussione in Parlamento **proroga** anche per **tutto il 2018** (ovvero entro il 30.6.2019, a condizione che entro la data del 31.12.2018 l'ordine risulta accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) la disposizione in commento.

## 3. Sostegno agli investimenti delle Pmi - Nuova Sabatini

I co. da 52 a 57 dell'art. 1, L. 232/2016, **prorogano di 2 anni**, fino al **31.12.2018**, il termine per la concessione dei **finanziamenti agevolati** per l'**acquisto di nuovi macchinari, impianti e attrezzature** da parte delle piccole e medie imprese (cd. Sabatini-Ter).

La L. 232/2016, al fine di favorire la **transizione** del sistema produttivo alla **manifattura digitale e incrementare l'innovazione e l'efficienza del sistema imprenditoriale**, ammette ai finanziamenti e ai contributi statali previsti dalla misura agevolativa della «Sabatini-ter» gli investimenti realizzati dalle **micro, piccole e medie imprese** per l'**acquisto di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica** aventi come finalità la realizzazione di investimenti in tecnologie, compresi gli investimenti in big data, *cloud computing*, banda ultralarga, *cybersecurity*, robotica avanzata e mecatronica, realtà aumentata, manifattura 4D, *Radio frequency identification* (RFID).

Tra gli investimenti che danno titolo a beneficiare dei finanziamenti sono stati inseriti i sistemi di **tracciamento e pesatura dei rifiuti**.

Per tali tipologie di investimenti in tecnologie, il contributo statale in conto impianti di cui al citato art. 2, co. 4, D.L. 21.6.2013, n. 69, conv. con modif. dalla L. 9.8.2013, n. 98, è concesso con una **maggiorazione del 30%** rispetto alla **misura massima** stabilita dalla disciplina (art. 2, co 4 e 5, D.L. 69/2013 e relative disposizioni attuative), fermo restando il rispetto delle intensità massime di aiuto previste dalla normativa europea applicabile in materia di aiuti di Stato.

I soggetti interessati sono le **Pmi** che alla data di **presentazione** della **domanda** di contributo:

- hanno una **sede operativa in Italia** e sono regolarmente costituite ed iscritte nel Registro delle imprese ovvero nel Registro delle imprese di pesca;
- sono nel **pieno e libero esercizio** dei propri **diritti**, non sono in liquidazione volontaria o sottoposte a procedure concorsuali;
- **non rientrano** tra i soggetti che hanno ricevuto e, successivamente, non rimborsato o depositato in un conto bloccato gli **aiuti** individuati quali **illegali** o **incompatibili** dalla Commissione europea;
- **non si trovano** in condizioni tali da risultare **imprese in difficoltà**;
- sono **imprese estere** con sede in uno **Stato membro** purché al momento della comunicazione di ultimazione dell'investimento abbiano iscritto nel Registro delle imprese la sede in cui è stato realizzato l'investimento.

Per converso, sono **esclusi** dall'agevolazione:

- le imprese operanti nei settori delle **attività finanziarie e assicurative**;
- gli **enti finanziatori**.

Si evidenzia che anche in questo caso il DDL di Bilancio 2018, attualmente in discussione in Parlamento, dispone un **rifinanziamento** della cd. Nuova Sabatini, con misure di sostegno finalizzate alla concessione alle **micro, piccole e medie imprese di finanziamenti agevolati** per investimenti in nuovi macchinari, impianti e attrezzature, compresi i cd. investimenti «Industria 4.0» e, più precisamente, *big data, cloud computing, banda ultralarga, cybersecurity, robotica avanzata e mecatronica, realtà aumentata, manifattura 4D, Radio frequency identification (RFID)*, tracciamento e pesatura di rifiuti.

## 4. Credito d'imposta per ricerca e sviluppo

Il **credito di imposta per ricerca e sviluppo** ha subito nel corso di questi anni una serie importante di **modifiche** rispetto al testo iniziale approvato, tanto che è piuttosto **complesso** riuscire ad avere un **quadro completo** della normativa di riferimento.

La prima importante modifica è intervenuta con l'art. 1, co. 35, L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) che ha integralmente sostituito la norma introduttiva del credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo (art. 3, D.L. 23.12.2013, n. 145, conv. con modif. dalla L. 21.2.2014, n. 9, noto come «decreto Destinazione Italia»).

Il ricorso a strumenti di natura fiscale al fine di incentivare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo non rappresenta una novità nell'ordinamento italiano ed il Legislatore, con l'introduzione di un credito di imposta in favore dei soggetti che effettuano investimenti in attività di ricerca e sviluppo nel decreto Destinazione Italia del dicembre 2013, era già tornato a promuovere l'innovazione attraverso lo strumento dell'incentivo fiscale.

La misura introdotta nel **2013 non** ha trovato **attuazione** per mancanza di copertura finanziaria; proprio per questo è stata modificata dalla L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) e resa più efficace nell'incentivare sia:

- gli **investimenti**, sia
- l'**occupazione di personale** con un **profilo professionale qualificato**.

La L. 190/2014 modifica la **misura** dell'agevolazione, **estende** il periodo di applicazione della stessa, **amplia** la **platea dei beneficiari** e le **categorie di spese agevolabili** e facilita le modalità di accesso al beneficio. Con Decreto del Ministro dell'Economia e delle Finanze, di concerto con il Ministro dello Sviluppo economico del 27.5.2015, pubblicato nella *Gazzetta Ufficiale* n. 174 del 29.7.2015 (cd. decreto attuativo), sono state adottate le **disposizioni applicative** necessarie al pieno funzionamento dell'incentivo, nonché le modalità di verifica e controllo dell'effettività delle spese sostenute, le cause di decadenza e di revoca del beneficio e le modalità di restituzione in caso di fruizione indebita.

La normativa iniziale (art. 3, D.L. 145/2013), prima delle modifiche intervenute, aveva istituito un **credito di imposta** a favore delle **imprese** che investivano in **attività di ricerca e sviluppo**, nel limite complessivo di 600 milioni di euro per il triennio 2014-2016, a valere sulla proposta nazionale relativa alla programmazione 2014-2020 dei fondi strutturali comunitari. In sintesi, la misura prevedeva un **credito di imposta** pari al **50%** delle **spese incremental** (rispetto all'anno precedente) sostenute dalle imprese con fatturato annuo inferiore a 500 milioni di euro, con un'agevolazione massima annuale di 2,5 milioni di euro per impresa ed una **spesa minima annua di 50.000 euro** in **ricerca e sviluppo**.

A seguito delle **modifiche** apportate dalla L. 190/2014, il «nuovo» credito di imposta per la copertura finanziaria non si avvale dei fondi strutturali comunitari ma, tra l'altro, delle risorse liberatesi per effetto della cessazione, alla data del 31.12.2014, del credito di imposta per le nuove assunzioni di profili altamente qualificati di cui all'art. 24, D.L. 22.6.2012, n. 83, conv. con modif. dalla L. 7.8.2012, n. 134, e del credito di imposta per ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, co. da 95 a 97, L. 24.12.2012, n. 228.

Il «nuovo» credito di imposta, non soggiacendo più alla limitazione delle risorse determinata, in passato, dal finanziamento connesso all'utilizzo dei fondi strutturali europei, si caratterizza per una **più rapida** possibilità di **fruizione** da parte dei beneficiari, in quanto non è riconosciuto, come nella precedente formulazione, a seguito della presentazione di un'apposita istanza per via telematica, ma è **concesso** in maniera **automatica**, a seguito dell'**effettuazione** delle **spese agevolate**.

La L. 232/2016 **estende** di un anno, **fino al 31.12.2020**, il periodo di tempo nel quale devono essere **effettuati** gli **investimenti in attività di ricerca e sviluppo** da parte delle imprese per poter beneficiare del credito di imposta. A decorrere **dal 2017** la misura dell'agevolazione è **elevata** dal 25 al **50%**.

Il **credito d'imposta** può essere **utilizzato** anche dalle **imprese residenti** o dalle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di **sogetti non residenti** nel caso di **contratti stipulati** con **imprese residenti** o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, negli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero in Stati inclusi nella lista degli Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni ai sensi delle convenzioni per evitare le doppie imposizioni.

L'**importo massimo annuale** del credito d'imposta riconosciuto a ciascun beneficiario è elevato da 5 a **20 milioni di euro**.

Sono **ammissibili** le **spese** relative a **personale** impiegato nelle **attività di ricerca e sviluppo**, **non essendo più richiesta** la qualifica di «personale altamente qualificato».

Le novità introdotte hanno efficacia a decorrere dal periodo d'imposta **successivo** a quello in **corso** al **31.12.2016**.

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 in ricerca e sviluppo sono stati **sostenuti**.

## 5. Credito di imposta per le strutture ricettive

È riconosciuto per ciascuno degli anni **2017** e **2018** il **credito di imposta** per la **riqualificazione** delle **strutture ricettive turistico alberghiere**, già istituito dal D.L. 83/2014. L'agevolazione è prevista nella misura del **65%**, è **estesa** anche alle strutture che svolgono **attività agrituristica**, ed opera a condizione che gli interventi abbiano **anche finalità di ristrutturazione edilizia, riqualificazione antisismica o energetica e acquisto di mobili**.

Il credito di imposta è **ripartito** in **2 quote annuali** di pari importo, utilizzabile nel periodo di imposta successivo a quello in cui sono realizzati gli interventi, con un **limite massimo** di spesa pari a **60 milioni** di euro nel **2018**, **120 milioni** di euro nel **2019** e **60 milioni** di euro nel **2020**.

La norma include tra i **beneficiari** del credito di imposta anche le strutture che svolgono **attività agrituristica**, come definita dalla L. 20.2.2006, n. 96, e dalle norme regionali vigenti.

## 6. Iri e razionalizzazione dell'Aiuto alla crescita economica (Ace)

La L. 232/2016 introduce la disciplina della nuova **Imposta sul reddito d'impresa (Iri)** - da calcolare sugli **utili** trattenuti presso l'impresa - per gli **imprenditori individuali** e le **S.n.c.** e le **S.a.s.** in regime di **contabilità ordinaria**. L'**opzione** per l'applicazione dell'Iri si esercita in sede di **dichiarazione dei redditi**, ha la durata di **5 periodi di imposta** ed è **rinnovabile**. In tale ipotesi, su detti redditi opera la sostituzione delle aliquote progressive Irpef con l'**aliquota unica Iri**, pari all'aliquota Ires (**24%** dal 2017).

È, inoltre, **modificata** la disciplina in materia di **aiuto alla crescita economica (Ace)** per **razionalizzarne** l'ambito applicativo. Tra le modifiche apportate dalle norme in esame si segnala, al fine di tener conto del corrente andamento dei tassi di interesse, la **diminuzione** dell'**aliquota percentuale** utilizzata per il calcolo del **rendimento nozionale** del nuovo capitale proprio.

Le ulteriori recenti modifiche intercorse (D.L. 50/2017) hanno **ridotto** di molto l'**aliquota del coefficiente nozionale** applicabile all'incremento patrimoniale, che passa dal 4,75% all'**1,6%**, con effetto valevole sugli **acconti 2017**.

Come precisato nella relazione illustrativa al D.M. 3.8.2017 del Ministero delle Finanze, la decorrenza di tali disposizioni - nel rispetto di quanto stabilito dall'art. 3, co.1, L. 27.7.2000, n. 212 (Statuto del contribuente) «*non può che essere coincidente con il periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto*». Tenuto conto della decorrenza delle nuove disposizioni, per i soggetti con periodo d'imposta **coincidente** con l'anno solare, quindi, le **norme della disciplina antielusiva speciale**, nella nuova formulazione, trovano applicazione a partire **dal periodo d'imposta 2018** (periodo d'imposta successivo a quello in corso all'entrata in vigore del decreto).

Si **estende** l'applicazione dell'**Ace** alle **persone fisiche**, alle **S.n.c.** e alle **S.a.s.** in regime di **contabilità ordinaria**.

Anche in questo caso si segnala che il DDL di Bilancio 2018, attualmente in discussione in Parlamento, **differisce** di un anno, **all'1.1.2018**, l'introduzione della disciplina dell'imposta sul reddito d'impresa (**Iri**) - da calcolare sugli utili trattenuti presso l'impresa - per gli **imprenditori individuali** e le **S.n.c.** e le **S.a.s.** in regime di contabilità ordinaria, prevista dalla L. 232/2016.

## 7. Proroga della rivalutazione dei beni di impresa

La L. 232/2016 prevede che, i soggetti indicati nell'art. 73, co. 1, lett. a) e b), D.P.R. 22.12.1986, n. 917 (società di capitali residenti, enti e trust residenti che esercitano attività commerciali) che **non adottano** i **Principi contabili internazionali** nella redazione del bilancio **possono rivalutare i beni d'impresa** e le **partecipazioni**, ad **esclusione** degli **immobili** alla cui **produzione** o al cui **scambio** è diretta l'**attività di impresa**, risultanti dal bilancio in corso al 31.12.2015.

La rivalutazione opera **in deroga** all'art. 2426 c.c. (che individua i criteri di valutazione di tali beni a fini civili) e ad ogni altra disposizione di legge vigente in materia.

La rivalutazione va eseguita nel bilancio o rendiconto dell'esercizio **successivo** a quello in corso al 31.12.2015 e per il quale il termine di approvazione **scada successivamente** alla data di entrata in vigore del provvedimento in esame.

Essa deve riguardare **tutti i beni** appartenenti alla **stessa categoria omogenea** e va **annotata** nell'**inventario** e nella **Nota integrativa**.