



PROMOS

Deloitte.

L'Osservatorio di Invest in Lombardy

LE RIFORME FISCALI E LA LEGGE DI STABILITÀ: COSA CAMBIA PER CHI INVESTE E FA IMPRESA OGGI IN ITALIA

Venerdì 29 Gennaio 2016

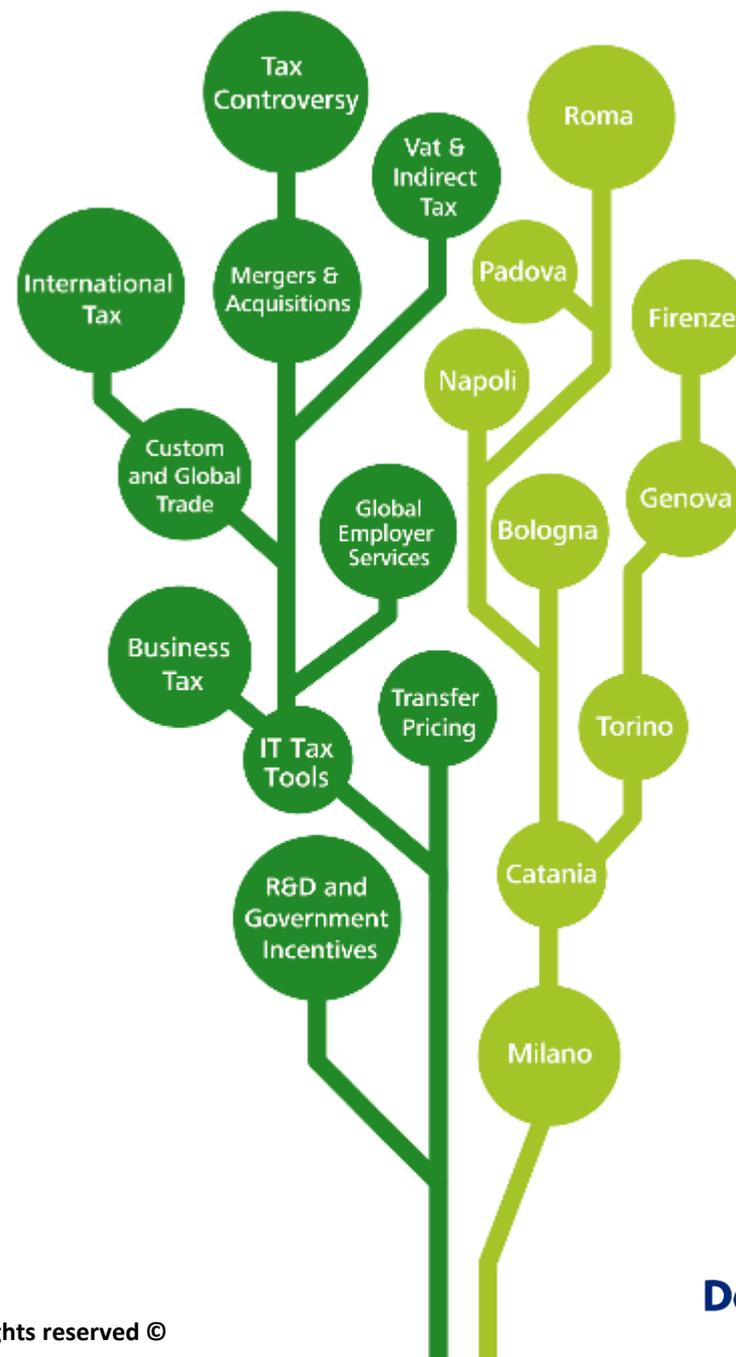
Studio Tributario e Societario

Novità tributarie 2015 - 2016

Il punto di vista STS

Alberto Ciocca - Amedeo Domanti

Milano, 29 Gennaio 2016



Riduzione dell'aliquota IRES (art. 1, commi 61- 64)

Riduzione dell'aliquota IRES

(art. 1, commi 61-64, Legge di Stabilità 2016)

- A decorrere dal **1° gennaio 2017**, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016, l'aliquota IRES sarà pari al **24 per cento**.
- A decorrere dal **1° gennaio 2017**, con effetto per i periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31 dicembre 2016, l'aliquota della ritenuta d'imposta sui dividendi corrisposti a società residenti in UE/SEE sarà pari all'**1,20 per cento**».
- Un successivo DM dovrà rideterminare le percentuali di tassazione dei dividendi e dei capital gains su partecipazioni qualificate detenute da persone fisiche.

Riduzione dell'aliquota IRES (art. 1, commi 61-64, Legge di Stabilità 2016)

Effetti sulla fiscalità differita

- ✓ Adeguamento delle aliquote fiscali per i riversamenti delle imposte anticipate/differite che avranno luogo dal 1° gennaio 2017 in avanti.
- ✓ Con riferimento alla fase di predisposizione del bilancio di esercizio al 31 dicembre 2015 (per i soggetti con esercizio sociale coincidente con l'anno solare), occorrerà pertanto:
 - 1) individuare i tempi di «annullamento» delle differenze temporanee da cui trae origine la rilevazione della fiscalità anticipata/differita iscritta in bilancio; e,
 - 2) per la quota parte che sarà recuperata a decorrere dal 1° gennaio 2017, ricalcolare la relativa fiscalità differita applicando la «nuova» aliquota del 24 per cento.

Ammortamento

“rafforzato”

(art. 1, commi 91-94, 97)

L'Ammortamento «rafforzato» (Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

- Agevolazione volta ad incentivare gli investimenti in **beni materiali strumentali nuovi**, effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.
- 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.

L'Ammortamento «rafforzato» (Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

- Sono **esclusi** dall'agevolazione 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).

- Sono altresì escluse le acquisizioni dei beni tramite contratti di noleggio o leasing operativo.

L'Ammortamento «rafforzato» (Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

- ✓ 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 deducibile **ai fini IRES**.
- ✓ E' quindi possibile maggiorare le ordinarie aliquote di ammortamento (nei limiti di quelle fiscali) e i canoni leasing (per la parte relativa alla quota capitale) di un importo pari al 40%, arrivando così a dedurre, al termine di ciascun periodo d'imposta, il 140% del costo di acquisto.
- ✓ L'agevolazione si estende alla quota capitale insita nei canoni di leasing anche se non è stato specificato il meccanismo applicativo per i beni acquisiti in leasing.
- ✓ Sono altresì maggiorati i limiti di deducibilità fiscale delle quote di ammortamento delle autovetture rientranti nell'agevolazione in esame.

L'Ammortamento «rafforzato» (Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

- ✓ La disposizione 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.
- ✓ L'agevolazione non produce effetti sulla determinazione degli acconti dovuti per i relativi periodi d'imposta.
- ✓ E' altresì stabilita l'irrilevanza dei super-ammortamenti ai fini degli studi di settore. Il co. 97 dispone che *«Le disposizioni di cui ai commi 91 e 92 non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore previsti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni»*.

L'Ammortamento «rafforzato» (Art. 1, commi 91 – 94 e 97, Legge di Stabilità 2016)

1. Quota di ammortamento stanziata a conto economico è **pari** alla quota di ammortamento fiscalmente deducibile.
2. Quota di ammortamento stanziata a conto economico è **maggiore** della quota di ammortamento fiscalmente deducibile.
3. Quota di ammortamento stanziata a conto economico è **minore** della quota di ammortamento fiscalmente deducibile.

Riduzione del periodo di ammortamento dei beni immateriali affrancati ex DL 185/2008 (art. 1, commi 95-96)

Riduzione del periodo di ammortamento dei beni immateriali affrancati ex DL 185/2008 (art. 1, commi 95 - 96, Legge di Stabilità 2016)

- ✓ E' prevista la possibilità di dedurre i maggiori valori dell'**avviamento**, dei **marchi** e **degli altri beni immateriali**, affrancati per effetto dell'art. 15 co. 10 del DL 185/2008, in misura non superiore ad un **quinto**, anziché ad un decimo.
- ✓ Si consente, pertanto, il recupero del maggior valore «affrancato» in 5 esercizi anziché in 10.
- ✓ La nuova disposizione si applica alle operazioni di aggregazione aziendale poste in essere a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 (vale a dire dal 2016 per le società con esercizio solare).

Riduzione del periodo di ammortamento dei beni immateriali affrancati ex DL 185/2008 (art. 1, commi 95 - 96, Legge di Stabilità 2016)

- Il provvedimento dovrebbe favorire le operazioni di riorganizzazione aventi ad oggetto lo spostamento della titolarità dei beni immateriali all'interno dei gruppi di imprese.
- La misura potrebbe anche generare benefici sulle operazioni straordinarie pianificate in funzione delle modalità di accesso al nuovo regime opzionale di tassazione agevolata dei redditi derivanti dall'utilizzo di marchi (c.d. patent box) (Confindustria, *Legge di Stabilità 2016 – Le principali misure fiscali*, 23.12.2016).

La rivalutazione dei beni d'impresa (art. 1, commi 889-897)

La rivalutazione dei beni d'impresa (art. 1, commi 889 - 897, Legge di Stabilità 2016)

- Per le società di capitali e gli enti commerciali che non adottano i principi contabili internazionali, è riproposta la disciplina relativa alla rivalutazione dei beni d'impresa, applicabile ai beni materiali ed immateriali (con esclusione degli immobili alla cui produzione o scambio è diretta l'attività di impresa), nonché alle partecipazioni in società controllate o collegate.

- La rivalutazione dei beni d'impresa:
 - ✓ riguarda i beni iscritti nell'attivo immobilizzato dell'esercizio in corso al **31 dicembre 2014**;

 - ✓ deve essere effettuata nel bilancio dell'esercizio successivo a quello in corso al **31 dicembre 2014**, per il quale il termine di approvazione scade successivamente al 1° gennaio 2016 (ovvero, nel bilancio 2015, per i soggetti con esercizio solare).

La rivalutazione dei beni d'impresa (art. 1, commi 889 - 897, Legge di Stabilità 2016)

- Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti è subordinato al versamento di **un'imposta sostitutiva del 16 per cento** (per i beni ammortizzabili), ovvero **del 12 per cento** (per i beni non ammortizzabili).
- Le imposte sostitutive devono essere versate in un'unica soluzione (entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita).
- E' ammessa la «compensazione orizzontale» in F24.
- Riconoscimento dei maggiori valori iscritti (sia ai fini IRES che IRAP) a decorrere dal **terzo esercizio successivo** a quello con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita (esercizio chiuso al 31 dicembre 2018 per i contribuenti con esercizio solare);

La rivalutazione dei beni d'impresa (art. 1, commi 889 - 897, Legge di Stabilità 2016)

- ✓ In caso di **cessione**, determinazione delle plus/minusvalenze avendo riguardo al costo dei beni "post rivalutazione" a decorrere dall'inizio del **quarto esercizio successivo** a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (esercizio chiuso al 31 dicembre 2019 per i contribuenti con esercizio solare).
- ✓ Possibilità di affrancare (ai fini IRES/IRPEF/IRAP) il saldo attivo di rivalutazione (i.e. la riserva di patrimonio netto al netto dell'imposta sostitutiva) con il pagamento di un'imposta sostitutiva del **10 per cento**.

La rivalutazione dei beni d'impresa (art. 1, commi 889 - 897, Legge di Stabilità 2016)

Tecniche di rivalutazione

La rivalutazione deve essere obbligatoriamente effettuata su tutti i beni appartenenti ad una medesima categoria (azioni o quote, beni immobili, beni immateriali, beni materiali ammortizzabili, etc.).

La rivalutazione deve essere annotata nell'inventario e nella nota integrativa.

L'art. 5 del DM 162/2001 prevede diverse possibilità per eseguire la rivalutazione:

- ✓ Rivalutazione del solo costo storico;
- ✓ Rivalutazione del costo storico e del fondo di ammortamento;
- ✓ Riduzione del fondo di ammortamento.

L'utilizzo di tali tecniche è a discrezione del contribuente, fermo restando che per ciascuna categoria omogenea deve essere usato il medesimo criterio di rivalutazione.

Il riallineamento dei valori civili e fiscali (art. 1, commi 895-897)

Il riallineamento dei valori civili e fiscali (art. 1, commi 895 - 897, Legge di Stabilità 2016)

- Riapertura dei termini per «riallineare» i valori civili e fiscali dei beni di cui all'art. 14 della legge 342/2000.
- I beni oggetto di riallineamento sono gli stessi della rivalutazione dei beni d'impresa (beni materiali ed immateriali ammortizzabili, partecipazioni di controllo e di collegamento).
- Beni pervenuti a seguito di fusioni, scissioni o conferimenti nell'ambito dei quali **non** è stata esercitata l'opzione per l'imposta sostitutiva ex art. 176, comma 2-ter, del TUIR; beni che hanno formato oggetto di rivalutazione ai soli fini contabili/civilistici.
- Il riallineamento può essere richiesto per singoli beni ma deve essere riallineata l'intera differenza.

Il riallineamento dei valori civili e fiscali (art. 1, commi 895 - 897, Legge di Stabilità 2016)

- Imposta sostitutiva del 16% per i beni ammortizzabili e del 12% per i beni non ammortizzabili – da versare secondo le medesime modalità della rivalutazione dei beni.
- La base imponibile è pari al disallineamento registrato nel bilancio d'esercizio in corso al 31 dicembre 2014, al netto dei riassorbimenti registrati nel corso dell'anno successivo (2015).
- Con l'esplicita esclusione degli immobili, il riallineamento è soggetto al medesimo differimento fiscale della rivalutazione dei beni (2018 in generale; 2019 per le plus/minusvalenze).
- Limitatamente ai beni immobili, il riconoscimento degli effetti fiscali opera in via anticipata a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 1° dicembre 2017.
- Il riallineamento è altresì condizionato all'accantonamento in un'apposita riserva in sospensione d'imposta di un ammontare pari all'intero disallineamento, computato al netto dell'imposta sostitutiva.

Assegnazione agevolata dei beni ai soci (art. 1, commi 115-120)

- **L'assegnazione agevolata dei beni ai soci
(Art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016)**
- Con riferimento alle società di capitali e di persone che possiedono **beni immobili e/o beni mobili registrati**, non utilizzati in via strumentale nell'esercizio della propria attività commerciale, è prevista la possibilità di **assegnare o cedere a titolo oneroso** ai propri soci i medesimi beni.
- La medesima facoltà è concessa alle società immobiliari di mero godimento, tramite **trasformazione giuridica in società semplice**.
- L'assegnazione/cessione/trasformazione deve essere completata entro il **30 settembre 2016**.

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci (Art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016)

Condizioni per usufruire delle agevolazioni

- 1) La natura giuridica delle società;
- 2) La natura dei beni assegnati (beni immobili, o beni mobili iscritti nei pubblici registri, non aventi carattere strumentale);
- 3) La qualifica dei soci assegnatari (devono essere tali al **30 settembre 2015**). La ratio della disposizione è quella di evitare che soggetti prima estranei alla compagine sociale vi possano entrare in prossimità dell'atto di assegnazione o di cessione, beneficiando così delle agevolazioni fiscali.

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci (Art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016)

BENI IMMOBILI

L'assegnazione può riguardare:

- Gli immobili patrimoniali di cui all'art. 90 del TUIR;
- Gli immobili "merce", alla cui produzione o scambio è diretta l'attività dell'impresa;
- Gli immobili strumentali per natura (categorie catastali B,C,D,E,A/10 purché non utilizzati nell'esercizio dell'attività d'impresa).

La norma prevede come unica esclusione quella degli immobili strumentali per destinazione (ovvero gli immobili usati dalla società nell'esercizio della propria attività di impresa).

BENI MOBILI

Questa categoria è rappresentata dai beni mobili iscritti nei pubblici registri e non utilizzati come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Ordinariamente si tratta di:

- Autoveicoli aziendali;
- Natanti;
- Aeromobili.

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci (Art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016)

- Applicazione di un'imposta sostitutiva IRES ed IRAP dell'8% (o del 10,5%, se la società è risultata di comodo per almeno due annualità del triennio 2013-2015) sulla differenza tra il valore normale dei beni assegnati (o posseduti dalla società di mero godimento) ed il costo fiscalmente riconosciuto.
- Per gli immobili, su richiesta della società, il valore normale può essere assunto in misura pari alla rendita catastale maggiorata con i moltiplicatori previsti ai fini dell'imposta di registro.
- L'imposta sostitutiva deve essere versata in due rate:
 - Il 60 per cento entro il **30 novembre 2016**;
 - Il residuo 40 per cento entro il **16 giugno 2017**.

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci (Art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016)

- Nei confronti dei soci assegnatari non si applicano le disposizioni di cui ai commi 1, secondo periodo, e da 5 a 8 dell'articolo 47 del TUIR.
- Le aliquote dell'imposta proporzionale di registro, eventualmente applicabili, sono ridotte alla metà.
- Le imposte ipotecarie e catastali si applicano in misura fissa.

L'assegnazione agevolata dei beni ai soci (Art. 1, commi 115-120, Legge di Stabilità 2016)

- Il valore normale dei beni ricevuti, al netto dei debiti accollati, riduce il costo fiscalmente riconosciuto delle azioni o quote possedute.
- In caso di cessione ai soci, ai fini del pagamento dell'imposta sostitutiva, il corrispettivo di cessione non può essere inferiore ai valori precedentemente identificati.
- Le riserve in sospensione d'imposta, annullate per effetto dell'assegnazione dei beni ai soci, e quelle delle società trasformate, sono assoggettate ad imposta sostitutiva nella **misura del 13 per cento**.

Le Novità IVA - Le modifiche in tema di note di variazione (art. 1, commi 126-127)

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

NOVITA'

Con l'art. 1, commi 126 e 127 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di Stabilità 2016), è stato riformulato l'art. 26 del DPR 633/72 introducendo importanti novità nella disciplina delle variazioni dell'imponibile e dell'imposta sul valore aggiunto con particolare riferimento alle **variazioni in diminuzione** da emettersi in relazione a:

- **Procedure concorsuali**
- **Procedure esecutive rimaste infruttuose**
- **Risoluzione di contratti ad esecuzione continuata e periodica conseguente ad inadempimento di una delle parti**
- **Operazioni soggette a «reverse charge»**

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Procedure
concorsuali e
assimilate

Riscrittura e razionalizzazione della norma

Anticipazione del momento di emissione delle note di variazione

Eliminazione dell'obbligo di annotazione delle note di variazione per il cessionario/committente in procedura concorsuale (no assimilata)

Procedure
esecutive rimaste
infruttuose

Introduzione di una nuova norma di carattere interpretativo e per agevolare il recupero dell'IVA in presenza di attivazione di procedure esecutive individuali

Contratti ad
esecuzione
continuata/periodica

In relazione ai contratti ad esecuzione continuata o periodica, facoltà di emissione di nota di variazione con riferimento a tutte le operazioni rispetto alle quali l'inadempimento ha determinato risoluzione contrattuale.

Operazioni soggette
a "reverse charge"

E' consentita la variazione in diminuzione anche ai cessionari o committenti debitori di imposta in caso di operazioni soggette a «*reverse charge*» o in caso di IVA su prodotti soggetti ad accisa

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Riscrittura e razionalizzazione della norma

Distinzione tra:

- l'ipotesi di **riduzione dell'imponibile e dell'imposta** in conseguenza di dichiarazione di **nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione** e simili, ovvero in conseguenza dell'applicazione di **abbuoni o sconti previsti contrattualmente** (art. 26 co. 2)

e
- l'ipotesi in **riduzione dell'imponibile e dell'imposta** in ragione di **procedure esecutive rimaste infruttuose o dell'assoggettamento del cessionario a procedure concorsuali o procedure assimilate** (art. 26 co. 4 lett. a e b).

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Anticipazione del momento di emissione delle note di variazione in caso di procedure concorsuali o assimilate

- Nel caso di mancato pagamento, totale o parziale, da parte del cessionario o committente assoggettato a procedure concorsuali o assimilate, **la nota di variazione in diminuzione può essere emessa a partire dalla data in cui quest'ultimo viene assoggettato alla procedura o dalla data del decreto che omologa un accordo di ristrutturazione dei debiti (art. 182-bis del R.D. 267/1942) o dalla data di pubblicazione nel registro imprese di un piano attestato (art. 67, comma 3, lett. d) del R.D. 267/1942).**
- In tal modo, il momento di emissione della nota di variazione viene anticipato rispetto a quanto previsto dalla precedente disposizione e si chiarisce che **il cedente/prestatore non è più obbligato ad attendere l'infruttuosità della procedura** (sono state di fatto recepite le indicazioni date dall'AIDC con Norma di Comportamento n. 192 del 1° febbraio 2015)

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Anticipazione del momento di emissione delle note di variazione in caso di procedure concorsuali

Il comma 11 del novellato art. 26 chiarisce, in particolare, che il momento in cui il cessionario/committente si intende assoggettato a procedura concorsuale coincide con la data:

- della **sentenza dichiarativa del fallimento**;
- del **provvedimento che ordina la liquidazione coatta amministrativa**;
- del **decreto di ammissione alla procedura di concordato preventivo**;
- del **decreto che dispone la procedura di amministrazione straordinaria delle grandi imprese in crisi**.

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Momento di emissione delle note di variazione in caso di procedure assimilate a quelle concorsuali

Con riferimento alle **procedure assimilate a quelle concorsuali**, la nuova disposizione stabilisce che il momento a partire dal quale è possibile emettere la nota di variazione coincide:

- con la **data del decreto che omologa l'accordo di ristrutturazione dei debiti** ex art. 182-bis del RD 267/42;
- con la **data di pubblicazione nel Registro delle imprese di un piano attestato** ai sensi dell'art. 67 co. 3 lett. d) del RD 267/42.

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Eliminazione dell'obbligo di annotazione delle note di variazione per il cessionario/committente in procedura concorsuale (no assimilata)

Il cessionario o committente assoggettato a procedure concorsuali non è tenuto a registrare la nota di variazione in diminuzione ricevuta sui registri di cui agli artt. 23 e 24 del DPR 633/72.

Ne consegue che l'organo di procedura non si rende debitore dell'IVA e sarà lo Stato a farsi carico dell'imposta.

L'obbligo di registrazione permane, invece, nelle ipotesi di procedure assimilate a quelle concorsuali.

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Procedure esecutive rimaste infruttuose - Introduzione di una nuova norma di carattere interpretativo e finalizzata ad agevolare il recupero dell'IVA

Con una **disposizione di carattere interpretativo**, inserita con il nuovo comma 12 dell'art. 26 del DPR 633/72, viene chiarito che, ai fini dell'emissione della nota di variazione IVA in diminuzione, una **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.

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Risoluzione di contratti ad esecuzione continuata o periodica

Nell'ipotesi di **risoluzione contrattuale relativa a contratti a esecuzione continuata o periodica** (es. *contratti relativi ad utenze, locazioni, ecc*), conseguente a inadempimento del cessionario o committente, **il cedente o prestatore può emettere nota di variazione IVA in diminuzione, con riferimento a tutte le operazioni rispetto alle quali l'inadempimento ha comportato la risoluzione contrattuale.**

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Note di variazione in presenza di «reverse charge» o prodotti soggetti ad accisa

In presenza dei presupposti di variazione in diminuzione **e' consentito detrarre l'IVA corrispondente anche ai cessionari o committenti debitori di imposta** in deroga alle regole generali in materia di versamento (es. applicazione dell'IVA con meccanismo del «**reverse charge**» e **IVA su prodotti soggetti ad accisa** art. 44 del D.L. 331/93) operando le necessarie rettifiche nei registri IVA acquisti e IVA vendite.

Legge di Stabilità 2016 – Novità IVA

Note di variazione – Modifiche all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72

Decorrenza

Le disposizioni relative al momento di emissione della nota di variazione IVA per l'assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale e assimilata e all'esonero dalla registrazione della stessa nota da parte di quest'ultimo, si applicano **nei casi in cui il cessionario/committente sia assoggettato a una procedura concorsuale successivamente al 31.12.2016.**

Diversamente, **le altre modifiche** apportate all'art. 26 del DPR 633/72, aventi carattere interpretativo delle disposizioni dello stesso articolo, **si applicano anche alle operazioni effettuate anteriormente alla data del 31.12.2016.**

«Black List» e «Disciplina CFC» (art. 1, commi 142-144)

Costi black list e Disciplina CFC (Art. 1, commi 142 - 144, Legge di Stabilità 2016)

- ✓ **Costi “black-list”**: la disciplina in materia di costi derivanti da operazioni intercorse con imprese o professionisti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata, di cui all’art. 110, commi da 10 a 12-bis, del TUIR è **abrogata**.
- ✓ **Disciplina CFC (art. 167 del TUIR)**: viene eliminato il collegamento con il DM «black list» del 2001 ed introdotto l’esclusivo riferimento ai regimi fiscali il cui livello nominale di tassazione è inferiore al 50 per cento di quello applicabile in Italia.
- ✓ **Decorrenza**: Dal periodo d’imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Costi black list (Art. 1, commi 142 - 144, Legge di Stabilità 2016)

Costi «black-list»:

Ricordiamo che la disciplina dei costi che derivano da operazioni intercorse con imprese o professionisti residenti o localizzati in Stati o territori a fiscalità privilegiata di cui al DM 23.1.2002 era stata da poco rivisitata dal c.d. **Decreto Internazionalizzazione**, il quale aveva previsto la deducibilità dei costi in parola nel limite del loro «**valore normale**» e, per l'eccedenza, a condizione della dimostrazione dell'**effettivo interesse economico** delle operazioni poste in essere e dalla loro concreta esecuzione.

La Legge di Stabilità 2016, abrogando i commi da 10 a 12-bis dell'art. 110 del TUIR, elimina ogni limitazione alla deducibilità dei costi black-list, così come l'obbligo di indicare i suddetti costi in modo separato nella dichiarazione dei redditi. I suddetti costi verranno, pertanto, in tutto e per tutto parificati ai costi di fonte interna, o derivanti da transazioni con controparti localizzate in Stati "collaborativi"; la deducibilità viene, in altre parole, rimessa alla valutazione degli ordinari **critéri di inerenza, certezza e oggettiva determinabilità.**

Tale innovazione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, pertanto, per l'UNICO 2016 (FY 2015) si renderà ancora applicabile la disciplina introdotta con il **Decreto Internazionalizzazione.**

Costi black list (Art. 1, commi 142 - 144, Legge di Stabilità 2016)

La tabella di seguito riepiloga l'evoluzione della normativa dei costi «black list»:

Anno d'imposta	Deducibilità dei costi	Indicazione in UNICO
2014 (UNICO 2015)	Deducibilità subordinata alla dimostrazione di una delle due esimenti (svolgimento da parte della controparte black-list di un'attività commerciale effettiva oppure effettivo interesse economico; necessaria la dimostrazione della concreta esecuzione delle operazioni in parola)	SI
2015 (UNICO 2016)	Garantita nei limiti del "valore normale". L'eccedenza è deducibile se viene dimostrato l'effettivo interesse economico	SI (anche per i costi non eccedenti il "valore normale")
2016 (UNICO 2017)	Garantita con le stesse modalità previste per i costi di fonte nazionale	NO

Modifica alla disciplina CFC nel Decreto Internazionalizzazione

Aspetti più rilevanti dell'intervento normativo (1/2)

Novità derivanti dall'art. 8 del D.Lgs. n. 147/2015:

- 1. determinazione del reddito della CFC sulla base di tutte le disposizioni applicabili ai soggetti titolari di redditi d'impresa** (ad eccezione dell'art. 86, c. 4, TUIR – rateizzazione delle plusvalenze), anche se non contenute nel TUIR;
- abrogazione dell'art. 168 del TUIR, avente ad oggetto la **disciplina delle società estere collegate a cui si rendeva applicabile la disciplina delle CFC** (con tassazione del maggiore tra l'utile ante imposte e il reddito induttivamente determinato);
- CFC «white list» - Tax rate estero. Si demanda ad un **provvedimento del direttore dell'Agenzia delle entrate l'individuazione di criteri semplificati per la determinazione del tax rate estero**; e
- «facoltativo» l'interpello disapplicativo** della disciplina CFC (sia black che white) – a) effettiva attività economica (industriale o commerciale); b) no effetto di localizzare i redditi in territori a fiscalità privilegiata.

Modifica alla disciplina CFC nel Decreto Internazionalizzazione

Aspetti più rilevanti dell'intervento normativo (2/2)

In conseguenza dell'abolizione dell'obbligo dell'interpello, sono stati introdotti:

1. iter accertativo *ad hoc*, così articolato:

- prima dell'emissione dell'avviso di accertamento, A.F. notifica una specifica richiesta al contribuente di informazioni/prove a dimostrazione della ricorrenza delle esimenti per la disapplicazione della disciplina CFC. Le informazioni sono da fornire entro 90 giorni dalla notifica;
- se ritenute inidonee, l'A.F. nell'avviso di accertamento emesso deve fornire una specifica motivazione.

2. Obbligo di segnalare in dichiarazione il possesso di partecipazioni in società considerate CFC black list o CFC white. In caso di inadempienza, la sanzione è pari al 10% del reddito del soggetto estero partecipato, con un minimo di Euro 1.000 ad un massimo di Euro 50.000.

Disciplina CFC

(Art. 1, commi 142 - 144, Legge di Stabilità 2016)

Controlled Foreign Companies (CFC)

In relazione alla disciplina delle “*controlled foreign companies*”, ai fini della individuazione degli Stati o Territori che ricadono in tale normativa, la Legge di Stabilità elimina il riferimento alla “black-list” emanata dal Ministero (D.M. 21/11/2001, come modificato dal D.M. 20/03/2015) sostituendolo con il riferimento ai regimi fiscali **il cui livello nominale di tassazione è inferiore al 50% di quello applicabile in Italia**. Sono esclusi da tale comparazione gli Stati UE e dello Spazio Economico Europeo.

Tale innovazione si applica dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, pertanto, per l'UNICO 2016 (FY 2015) si renderà ancora applicabile la disciplina introdotta con il Decreto Internazionalizzazione la quale faceva riferimento al D.M. 21/11/2001.

Segnaliamo, inoltre, che a seguito della riduzione, operata dalla Legge di Stabilità, dell'aliquota IRES al 24%, a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31/12/2016, la previsione di una «tassazione non inferiore al 27 per cento» è sostituita con quella di una «tassazione non inferiore all'aliquota dell'IRES».

Costi black list e Disciplina CFC

(Art. 1, commi 142 - 144, Legge di Stabilità 2016)

La tabella di seguito riepiloga l'evoluzione della normativa della disciplina CFC:

Anno d'imposta	Presupposto	Determinazione del reddito	Interpello
2014 (UNICO 2015)	Residenza della partecipata nella black-list contenuta nel DM 21/11/2001	Secondo specifiche norme del TUIR alle quali l'art. 167 rinvia	Obbligatorio
2015 (UNICO 2016)	Residenza della partecipata nella black-list contenuta nel DM 21/11/2001 come modificato dal DM 30/03/2015	Secondo le norme del "reddito d'impresa"	Facoltativo
2016 (UNICO 2017)	Tassazione nominale del paese della partecipata inferiore al 50% di quello italiano	Secondo le norme del "reddito d'impresa"	Facoltativo

Patent box: novità e opportunità (art. 1, comma 148)

Patent Box domestico – in sintesi

Obiettivo

- Incentivare la collocazione in Italia dei beni immateriali detenuti all'estero da imprese italiane o estere.
- Incentivare il mantenimento dei beni immateriali in Italia.
- Favorire gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo.

Soggetti ammissibili

- Tutte le imprese che svolgano attività R&D finalizzate allo sviluppo, mantenimento e accrescimento dei beni agevolati. Sia attività «interna» che «esterna» (tramite, cioè, contratti di ricerca svolti con soggetti terzi o «*intercompany*», con limiti).

Natura dell'agevolazione

- Regime di tassazione agevolata su base opzionale dei redditi derivanti dall'utilizzazione di alcune tipologie di beni immateriali
- Esclusione dal reddito d'impresa del 50% (30% nel primo esercizio; 40% nel secondo esercizio) dei redditi derivanti dall'utilizzazione dei suddetti beni immateriali. Detassazione per le eventuali plusvalenze.
- L'opzione ha durata per 5 esercizi sociali, è irrevocabile e rinnovabile.

Ambito applicativo

- Redditi derivanti dall'utilizzo di software protetto da copyright, marchi d'impresa, brevetti industriali, disegni e modelli, nonché processi, formule e informazioni relative ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico, giuridicamente tutelabili.
- in caso di utilizzo diretto dei beni sopraindicati e, facoltativamente, nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni *intercompany*, il contributo economico di tali beni alla produzione del reddito fruisce del beneficio a condizione che sia effettuato un *ruling*.

Opzione e durata del regime

- **Struttura:**
 - regime opzionale (per singolo bene!!!);
 - durata quinquennale;
 - irrevocabile;
 - rinnovabile.
- **Decorrenza:** periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014. L'opzione viene comunicata dal contribuente:
 - Per i primi 2 periodi d'imposta successivi a quello in corso al 31.12.2014: all'Agenzia delle Entrate
 - Dal terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2014: dichiarazione dei redditi
- **Imposte oggetto di agevolazione:** IRES ed IRAP

Ambito oggettivo

In particolare, l'agevolazione ha ad oggetto i **redditi** derivanti dall'utilizzo di:

1

Software coperto da copyright (NO diritto d'autore).* Novità introdotta dalla Legge di Stabilità 2016.

2

Brevetti industriali, siano essi concessi o in corso di concessione *.

3

Marchi d'impresa (ivi inclusi i marchi collettivi), siano essi registrati o in corso di registrazione (NO marchi di fatto)*.

4

Disegni e modelli, giuridicamente tutelabili *.

5

«Know-how»: informazioni aziendali ed esperienze tecnico-industriali, comprese quelle commerciali o scientifiche proteggibili come informazioni segrete, giuridicamente tutelabili *.

* Per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'UE e internazionali

Ambito oggettivo

La Legge di Stabilità 2016 ha inoltre introdotto il concetto di complementarietà dei beni. Essa può riguardare anche beni di tipologia diversa utilizzati congiuntamente per la realizzazione di un prodotto o processo.

Complementarietà di beni



- *Qualora, nell'ambito delle singole tipologie dei beni immateriali, due o più beni appartenenti ad un medesimo soggetto siano collegati da un vincolo di complementarietà e vengano utilizzati congiuntamente ai fini della realizzazione di un prodotto o di una famiglia di prodotti o di un processo o di un gruppo di processi, tali beni possono costituire un solo bene immateriale ai fini delle disposizioni dei commi da 37 a 42-bis.*

Tipologie d'uso del bene

Utilizzo diretto del bene immateriale

- Utilizzo nell'ambito dell'attività di impresa
- Per la determinazione del reddito agevolabile si dovrà determinare il contributo economico dei beni immateriali agevolati alla formazione del reddito complessivo



- Obbligo di determinare il contributo economico in via preventiva ed in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate sulla base di un apposito accordo
- **L'opzione ha efficacia dal periodo d'imposta in cui è presentata la richiesta**

Concessione in uso del bene immateriale

- In caso di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali a **terzi il reddito agevolabile è costituito dai canoni derivanti dalla concessione in uso dei beni immateriali al netto dei costi fiscalmente rilevanti diretti e indiretti di competenza del periodo**



- Con parti terze, nessun obbligo di accordo preventivo con l'Agenzia delle Entrate
- Nel caso di concessione in uso del diritto all'utilizzo dei beni immateriali a società del «gruppo», **l'accordo preventivo** con l'Agenzia delle Entrate è facoltativo

Cessione (plusvalenze) del bene immateriale

- Nell'ipotesi specifica di operazioni intercompany, la plusvalenza può essere determinata in conformità ad un accordo preventivo e in contraddittorio con l'Agenzia delle Entrate

Tipologie d'uso del bene

Redditi derivanti dall'utilizzo di beni immateriali



Il regime di patent box consente di beneficiare dell'esclusione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP di una quota pari al :

- 30% del reddito nel 2015;
- 40% del reddito nel 2016;
- 50% del reddito nel 2017.

DM 30/07/2015 art.9 comma 8

Plusvalenze derivanti dalla cessione di beni immateriali



Il regime di patent box consente di beneficiare dell'esclusione della base imponibile delle imposte sui redditi e dell'IRAP di una quota pari al :

- 100% del reddito.

A condizione che il 90% del corrispettivo della cessione sia reinvestito entro il secondo periodo di imposta successivo nella manutenzione/sviluppo di altri beni immateriali.

DM 30/07/2015 art.10

Il Nexus approach

Ha assunto particolare importanza il concetto di «*substantial activity*» in connessione con i regimi dedicati agli «intangibili»: se da un lato tali regimi destano remore ai fini dell'erosione della base imponibile, dall'altro, a livello internazionale, si riconosce che le IP intensive industries sono un fattore importante per la crescita e lo sviluppo



Affinché i benefici siano concessi a fronte di «*substantial activity*» (i.e. siano concessi a chi effettivamente svolge attività di R&D) è stato individuato il cd. **NEXUS APPROACH**



La spesa in R&D assurge a **condizione necessaria** per accedere all'agevolazione, costituendo indice e garanzia dello svolgimento di un'attività materiale e rilevante (c.d. "substantial activity")

Il Nexus approach

Concetto di «nexus»: nesso necessario tra reddito agevolabile e spesa «qualificata» in attività di ricerca



ogni agevolazione deve essere subordinata all'effettuazione di attività di R&D da parte del contribuente per sviluppare un determinato bene immateriale, suscettibile di tutela legale



Incentivare la localizzazione di intangibile senza creare forme di concorrenza dannosa: **agevolare la R&D**

Reddito agevolabile – Nexus approach

Il «Nexus Approach» identifica il beneficio sulla base della seguente formula:

C. *Qualifying expenditures*

Qualifying expenditures must have been incurred by a qualifying taxpayer, and they must be directly connected to the IP asset. Jurisdictions will provide their own definitions of qualifying expenditures, and such definitions must ensure that qualifying expenditures only include expenditures that are necessary for actual R&D activities. They would include the types of expenditures currently granted R&D credits under the tax laws of multiple jurisdictions⁴. They would not include interest payments, building costs, acquisition costs, or any costs that could not be directly linked to a specific IP asset⁵.

Qualifying expenditures incurred
to develop IP asset

Overall expenditures incurred to
develop IP asset

X

Overall income
from IP asset

=

**Income
receiving tax
benefits**

qualifying expenditures, acquisition costs, and expenditures for outsourcing that do not count as qualifying expenditures.

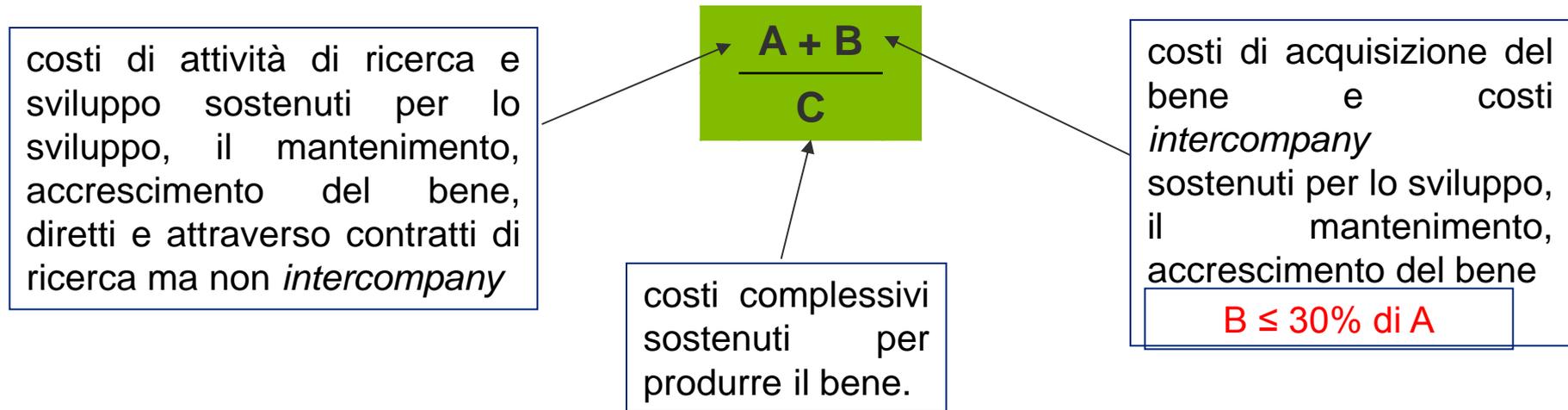
expenditures. Acquisition costs would, however, be included in overall expenditures. Acquisition costs (or, in the case of licensing, royalties or license fees) are a proxy for overall expenditures incurred prior to acquisition. Therefore, no expenditures incurred by any party prior to acquisition will be included in either qualifying expenditures or overall expenditures.

D. *Overall expenditures*

Overall expenditures should be defined in such a way that, if the qualifying taxpayer incurred all relevant expenditures itself, the ratio would allow 100% of the income from the IP asset to benefit from the preferential regime. This means that overall expenditures must be the sum of all expenditures that would count as qualifying expenditures if they were undertaken by the taxpayer itself. This in turn means that anything that would not be included in qualifying expenditures even if incurred by the taxpayer itself (e.g., interest payments, building costs, acquisition costs, and other costs that do not represent actual R&D activities) cannot be included in overall expenditures and hence does not affect the amount of income that may benefit from an IP regime. IP acquisition costs are an exception, since they are included in overall expenditures and not in qualifying expenditures.

Coefficiente – Nexus Approach

Determinazione del coefficiente (*Modified Nexus Approach*)



N.B.: numeratore e denominatore non differiscono per la natura dei costi

- Rilevano i costi sostenuti, **indipendentemente dal regime fiscale o dal trattamento contabile**
- Non rilevano interessi passivi, spese relative agli immobili ed altre spese non direttamente collegate all'IP.
- Per il 2015 e i due esercizi successivi: si considerano i costi del periodo d'imposta e dei tre precedenti complessivamente
- A regime (dal 2018) si considerano i costi dal 2015 ma distintamente per ciascun bene immateriale

Coefficiente

La determinazione del coefficiente

Caso 1: R&D «in house»

- ❑ Costi **integralmente** rilevanti = **200**
 - Spese di R&D «in house» = 100
 - Spese R&D universitaria = 100
- ❑ Costi **parzialmente** rilevanti = **0**

$$\frac{100 + 100}{100 + 100} = 1$$

✓ **Moltiplicatore = 1** => **NON** si determina alcuna riduzione della % di teorica fruizione dell'agevolazione

Caso 2: R&D infragruppo

- ❑ Costi **integralmente** rilevanti = **100**
 - Spese di R&D «in house» = 100
- ❑ Costi **parzialmente** rilevanti = **100**
 - Spese di R&D *intercompany* = 100

$$\frac{100 + 30}{100 + 100} = 65\%$$

 **Moltiplicatore < 1 (65%)** => **RIDUZIONE** della % di teorica fruizione dell'agevolazione

Calcolo del beneficio

Spese qualificate: spese di R&S sostenute dal contribuente per attività di R&S qualificate effettuate (i) direttamente dal contribuente (ii) da terzi indipendenti e/o (iii) riaddebiti infragrupo e costi CCA.

+ **Up-lift:** maggiorazione nel limite del 30% delle spese qualificate per costi di acquisizione/licenza e/o spese per attività di R&S in outsourcing infragrupo.

Reddito derivante dall'uso diretto/indiretto dei beni immateriali

Misura ridotta al 30% nel 2015 ed al 40% nel 2016

REDDITO AGEVOLABILE

COSTI QUALIFICATI

COSTI COMPLESSIVI

REDDITO DA BENE IMMATERIALE QUALIFICATO

50%

Quota di reddito esclusa dalla formazione del reddito / valore della produzione IRAP

Spese di R&S complessive (spese qualificate + spese di acquisto del bene immateriale + spese di outsourcing infragrupo)

Nexus: proxy sostanziale svolta dal beneficiario

«Tracking» of income and expenditure

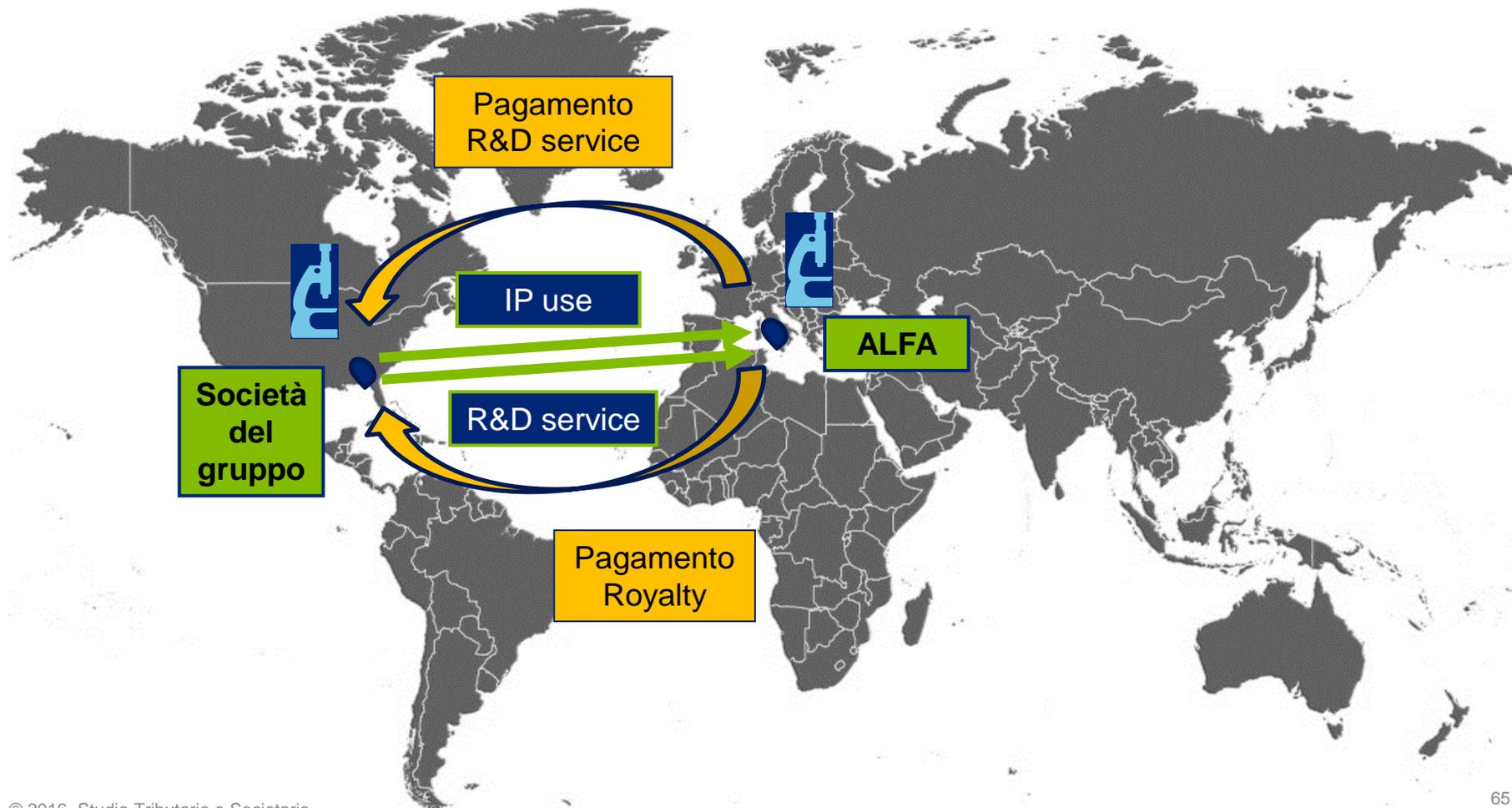
- Necessità di identificazione delle spese agevolabili e dei ricavi per ogni singolo IP: il contribuente dovrà essere in grado di fornire evidenza del «nesso» tra i costi di ricerca e sviluppo e i beni immateriali nonché tra questi ultimi ed il relativo reddito agevolabile (OECD: Tracking *project-by-project basis*)
- **contabilità adeguata:** adeguato sistema di rilevazione contabile ed extracontabile (ore /consulenze esterne / ammortamento beni strumentali) che consenta di isolare i componenti positivi e negativi di reddito relativi all'intagibile.

Patent-box Case Study

Patent Box case study

Il caso

ALFA è un'azienda leader nella produzione di strumenti di diagnostica medica avanzata che realizza i due prodotti A e B mediante l'utilizzo di due importanti brevetti (di cui uno detenuto in licenza); Alfa opera all'interno di un gruppo internazionale secondo i seguenti flussi:



Patent Box case study

Il caso

- ALFA è proprietaria di un **brevetto di prodotto (IP «A»)** che utilizza **direttamente nella produzione del Prodotto A**
- Oltre a disporre del proprio brevetto, ALFA detiene in licenza un ulteriore **brevetto di prodotto (IP «B»)** **utilizzato per la produzione del Prodotto B**, in relazione al quale corrisponde una royalty ad una società del gruppo in misura pari al 5% delle vendite realizzate
- ALFA **svolge attività di R&S** per sviluppo, mantenimento, accrescimento del valore di entrambi i brevetti sia direttamente sia mediante il ricorso ad altre società, tra cui una appartenente del gruppo (residente in paese che consenta adeguato scambio di informazioni)
- Le attività di R&S sono esclusivamente finalizzate ai due Brevetti (IP «A» e IP «B»)
- ALFA dispone della documentazione di supporto in materia di **prezzi di trasferimento**
- ALFA dispone di adeguato sistema di contabilità industriale (contabilità per centro di costo che permette l'allocazione dei costi al progetto/IP) e di un sistema di rilevazione delle ore che permette l'allocazione delle **ore-uomo ai singoli progetti**

Patent Box case study

Calcolo del c.d. «nexus ratio»

Si riportano di seguito i dati economici della società per l'esercizio 2015 e per il triennio precedente:

Valori in Euro/000	Conto economico della società					
	2012	2013	2014	Budget 2015	2015	
					IP "A"	IP "B"
Ricavi da vendita (Prodotto A)	70.000	73.500	77.175	81.034		
Ricavi da vendita (Prodotto B)	15.000	15.300	15.606	15.918		
Totale Ricavi	85.000	88.800	92.781	96.952		
Costi Acquisto prodotti	22.950	23.976	25.051	26.177		
Costi per att. sviluppo IP subc. a terzi	1.000	2.000	2.000	4.200	4.000	200
Costi per att. sviluppo IP subc. infragruppo	500	1.000	2.000	5.100	5.000	100
Costi personale	10.000	12.000	14.000	16.000		
<i>Costi personale non-R&D</i>	<i>6.700</i>	<i>8.040</i>	<i>9.380</i>	<i>10.720</i>		
<i>Costi personale R&D</i>	<i>3.300</i>	<i>3.960</i>	<i>4.620</i>	<i>5.280</i>	4.538	743
Royalties passive (5%)	750	765	780	796	-	796
Costi generali (G&A)	1.275	1.332	1.392	1.454		
EBIT	48.525	47.727	47.558	43.225		
Oneri finanziari	2.426	2.386	2.378	2.161		
Imposte	21.836	21.477	21.401	19.451		
EAT	24.263	23.864	23.779	21.612		

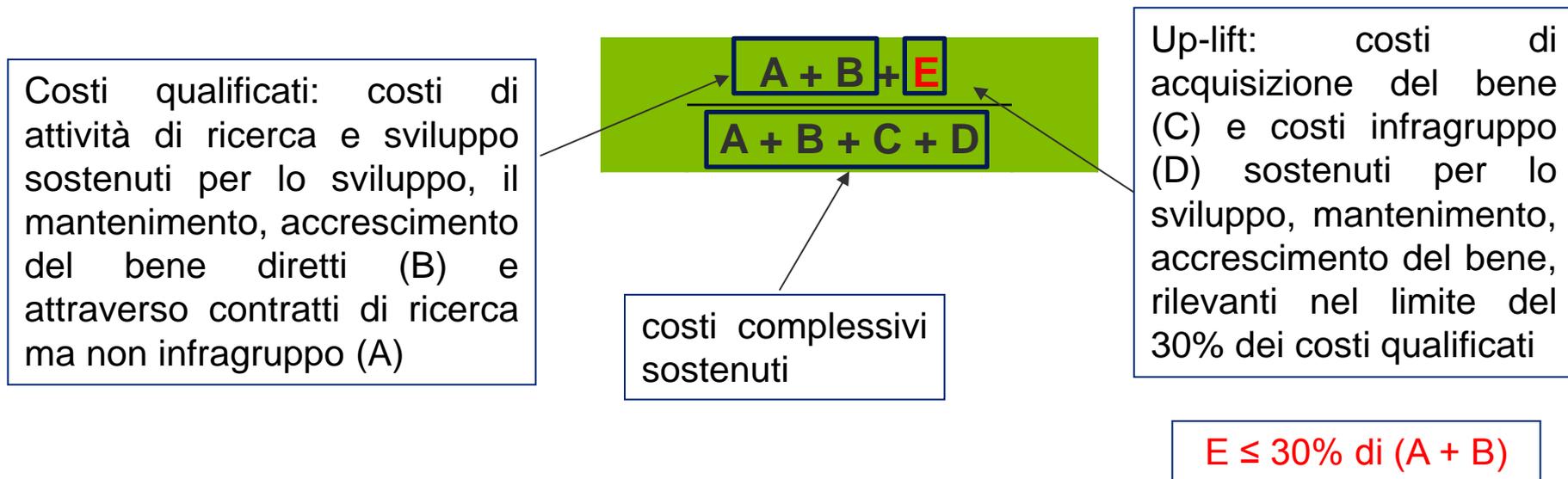


Identificazione dei costi «qualificati» e dei costi «complessivi», con evidenza dell'effetto di eventuali flussi «infragruppo» al fine di determinare il coefficiente «unico» in fase di transizione.

Patent Box case study

Calcolo del c.d. «nexus ratio»

Determinazione del nexus ratio



Numeratore e denominatore non differiscono per la natura dei costi ma solo per rilevanza

- La norma primaria prevede di considerare i costi rilevanti ai fini fiscali a prescindere dal trattamento contabile, mentre l'Action 5 e la relazione al decreto attuativo prevede di considerare i costi sostenuti a prescindere dal trattamento contabile e fiscale
- Per il 2015 e i due esercizi successivi: si considerano i costi del periodo d'imposta e dei tre precedenti complessivamente
- A regime (dal 2018) si considerano i costi dal 2015 ma distintamente per ciascun bene immateriale

Patent Box case study

Calcolo del «nexus ratio» per il 2015

Con riferimento al FY15 viene calcolato un nexus ratio «unico» per entrambi gli IP in relazione ai quali si eserciterà l'opzione (IP «A» e «B») pari al 90%.

$$\frac{(A + B) + E}{(A + B) + C + D}$$

Valori in Euro/000	2012	2013	2014	Budget 2015	Costi cumulati	
Costi Acquisto prodotti	22.950	23.976	25.051	26.177	98.154	
Costi per att. sviluppo IP subc. a terzi	1.000	2.000	2.000	4.200	9.200	A
Costi per att. sviluppo IP subc. infragruppo	500	1.000	2.000	5.100	8.600	D
Costi personale						
<i>Costi personale non-R&D</i>	6.700	8.040	9.380	10.720	34.840	
<i>Costi personale R&D</i>	3.300	3.960	4.620	5.280	17.160	B
Royalties passive (5%)	750	765	780	796	3.091	C
Costi generali (G&A)	1.275	1.332	1.392	1.454	5.453	
Costi qualificati "A + B"					26.360	
"C + D"					11.691	
"C + D" nel limite Uplift ("E")					7.908	
"A + B + E"					34.268	
Costi complessivi totali "A + B + C + D"					38.051	
Nexus ratio					90%	

Patent Box case study

Predisposizione del conto economico segregato

Ricavi: ai fini della determinazione del contributo economico alla produzione del reddito d'impresa per l'utilizzo diretto dei brevetti il TP study in possesso della società rileva una royalty implicita pari al 30% del prezzo di vendita per il brevetto di proprietà (IP A) e una royalty implicita pari al 15% del prezzo di vendita per il brevetto utilizzato in licenza (IP B).

Costi: ai fini della determinazione dei costi rilevanti si procede per due step:

Identificazione dei costi diretti

Le attività di Ricerca e Sviluppo relative ai due Brevetti sono svolte dalla funzione ricerca e sviluppo che opera esclusivamente in tale ambito e direttamente allocati (in base a ore e agli ordini) sui singoli progetti.

Allocazione dei costi indiretti

I costi overheads (indiretti) e i macchinari e attrezzature condivisi devono essere allocati nei conti economici segregati.

Con un primo passaggio si allocano i costi sulla base del driver «metri quadrati»

	BU "R&D"	BU 2	BU 3	Totale
Mq	7.500	6.000	1.500	15.000
	50%	40%	10%	100%
Ammortamenti	115	92	23	230
Utilities	612	490	122	1.224
Totale costi G&A	727	582	145	1.454

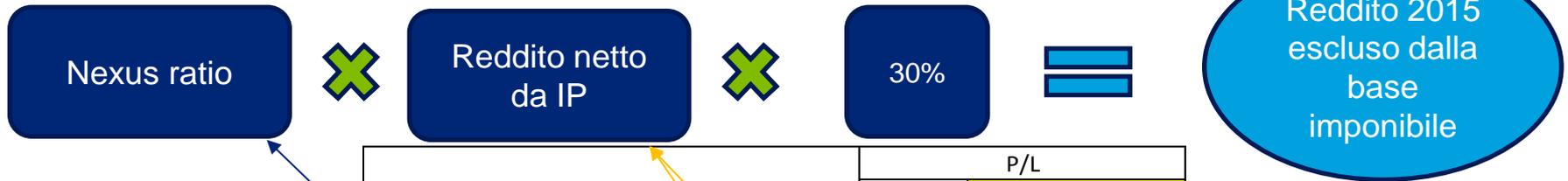
Con un secondo passaggio è possibile effettuare l'allocazione dei costi indiretti attribuiti alle BU ai singoli progetti sulla base delle ore.

	Prog. A	Prog. B	Totale
Totale ore	3.300	540	3.840
	86%	14%	100%
Ammortamenti	99	16	115
Utilities	526	86	612
Totale costi G&A	625	102	727

Patent Box case study

Determinazione del reddito 2015 escluso dalla base imponibile

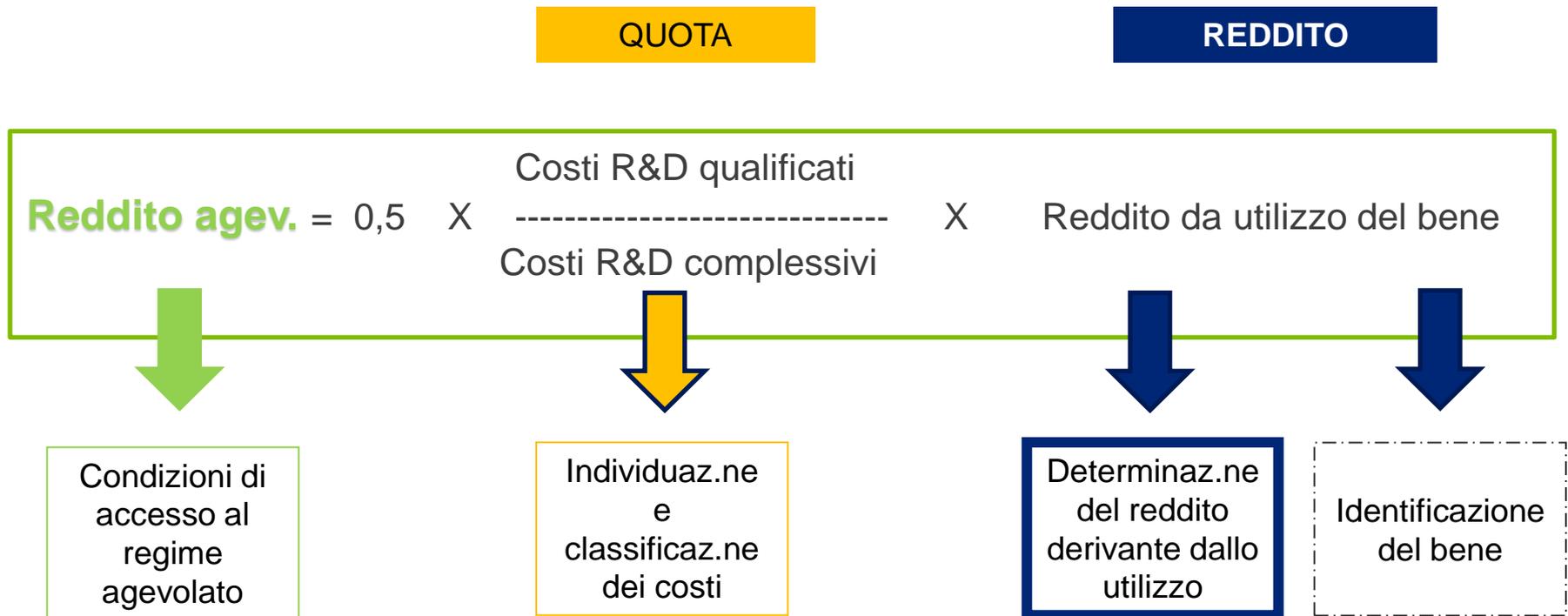
In base alle evidenze di cui sopra si perviene alla definizione del conto economico degli IP (FY15); si giunge ad una stima del reddito agevolabile derivante dallo sfruttamento degli IP.



Valori in Euro/000	P/L		
	Budget 2015	2015	
		IP "A"	IP "B"
Ricavi da vendita (Prodotto A)	81.034	24.310	-
Ricavi da vendita (Prodotto B)	15.918	-	2.388
Totale Ricavi	96.952	24.310	2.388
Costi Acquisto prodotti	26.177	-	-
Costi per att. sviluppo IP subc. a terzi	4.200	4.000	200
Costi per att. sviluppo IP subc. infragruppo	5.100	5.000	100
Costi personale	16.000	-	-
<i>Costi personale non-R&D</i>	10.720	-	-
<i>Costi personale R&D</i>	5.280	4.538	743
Royalties passive (5%)	796	-	796
Costi generali (G&A)	1.454	625	102
Oneri finanziari	2.161		
EBT	43.225	10.147	448
Imposte	19.451		
EAT	23.774		
Nexus ratio	90%	90%	90%
Percentuale di esenzione		30%	30%
Variazione in dim.		2.742	121
Tax rate		31,40%	31,40%
Risparmio d'imposta		861	38

Reddito agevolabile

Fattori della determinazione



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

Deloitte refers to one or more of Deloitte Touche Tohmatsu Limited, a UK private company limited by guarantee (“DTTL”), its network of member firms, and their related entities. DTTL and each of its member firms are legally separate and independent entities. DTTL (also referred to as “Deloitte Global”) does not provide services to clients. Please see www.deloitte.com/about for a more detailed description of DTTL and its member firms.