

Edizione di giovedì 16 gennaio 2014

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Legge Stabilità 2014: trasformazione delle imposte anticipate in crediti tributari](#)

di Federica Furlani

IMU E TRIBUTI LOCALI

[“Mini-IMU”: è giunta l’ora](#)

di Fabio Garrini

CONTABILITÀ

[Le scritture contabili in caso di riattribuzione delle ritenute](#)

di Viviana Grippo

IVA

[Semplificati: costi periodici di limitato importo deducibili secondo il criterio di registrazione](#)

di Luca Caramaschi

REDDITO IMPRESA E IRAP

[Deduzione Irap del personale addetto a ricerca e sviluppo con attestazione del revisore](#)

di Fabio Landuzzi

REDDITO IMPRESA E IRAP

Legge Stabilità 2014: trasformazione delle imposte anticipate in crediti tributari

di Federica Furlani

L'art. 2, commi da 55 a 58, del DL 225/2010, modificato successivamente dall'art. 9 DL 201/2011, ha introdotto la possibilità, a determinate condizioni, di **trasformare in credito di imposta le attività per imposte anticipate Ires** (*Deferred Tax Asset –DTA*) iscritte in bilancio.

Tale norma è stata oggetto di revisione ad opera della [**legge di Stabilità 2014 \(L. 147/2013\)**](#) che ha introdotto la possibilità di attuare tale trasformazione anche con riferimento alle **attività per imposte anticipate** iscritte in bilancio ai fini Irap.

In passato ci si era infatti interrogati sull'applicabilità o meno della disciplina di favore in riferimento alle DTA che si originano ai fini Irap, poiché nessun cenno era stato fatto, sia dalla norma, sia dalla [**circolare n. 37/E del 28 settembre 2012**](#), che contiene precisazioni ed approfondimenti sull'argomento. Solo l'**ABI**, con riferimento agli enti creditizi e finanziaria oggetto della norma, si era espressa in senso positivo con la circolare 19.12.2012 n. 11. Sul tema Irap, Assonime nella circolare 33/2013 rilevava come “*il Governo sembrerebbe intenzionato ad introdurre una norma in base alla quale se il valore della produzione netta è negativo e a formare tale valore negativo abbiano concorso reversal sottostanti alle DTA prese in considerazione dal regime di conversione in esame, tali DTA si rendono convertibili nella misura in cui il valore negativo della produzione netta corrisponda ai reversal in parola.*”.

Ed in effetti la legge di Stabilità 2014 ha previsto espressamente la **possibilità** di applicare il regime di **conversione in crediti d'imposta** anche alle attività per imposte anticipate iscritte in bilancio ai fini Irap, a decorrere dal periodo d'imposta 2013.

La norma, come affermato nella circolare Assonime n.33 del 5 novembre 2013 con cui l'Associazione ha ripercorso la disciplina, rappresenta uno strumento di indubbio **interesse** per le imprese, in quanto permette, di fatto, il **realizzo anticipato di attività iscritte in bilancio**.

Si tratta di una norma di natura **agevolativa facoltativa** (è obbligatoria solo per banche e istituti di credito) con il fine di **ridurre l'impatto delle disposizioni fiscali** che producono il differimento del riconoscimento fiscale di un onere rispetto al momento in cui questo trova manifestazione contabile.

Analizziamo quindi le ipotesi in cui è ammessa la trasformazione alla luce delle recenti modifiche.

La prima ipotesi è stata oggetto di intervento da parte del legislatore con la legge di Stabilità 2014: in particolare, **la modifica ha riguardato l'art. 2, co. 55, del D.L. n. 225/2010**, che aveva originariamente stabilito che, qualora il bilancio d'esercizio si chiuda con una perdita civilistica, sono convertite in crediti tributari le attività per imposte anticipate, derivanti da:

- **svalutazioni di crediti non ancora dedotte dal reddito d'impresa** (art. 106, co. 3, del Tuir). La modifica normativa inserisce il riferimento alle "perdite su crediti", anch'esse non ancora dedotte, nonché alle rettifiche di valore nette per deterioramento dei crediti non ancora dedotti dalla base imponibile Irap, ai sensi degli artt. 6, co. 1, lett. c-bis), e 7, co. 1, lett. b), del D.Lgs. n. 446/1997;
- **valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali**, i cui componenti negativi sono deducibili in più periodi d'imposta ai fini delle imposte sui redditi e, come aggiunto dalla Legge di Stabilità 2014, dell'Irap.

In presenza di perdita civilistica, la **trasformazione decorre dalla data di approvazione del bilancio** da parte dell'assemblea dei soci e opera per un importo pari al prodotto, da effettuarsi sulla base dei dati del bilancio approvato, tra la perdita d'esercizio evidenziata in conto economico e il rapporto tra le DTA iscritte nell'attivo "rilevanti" e la somma del capitale sociale e delle riserve.

L'ultimo periodo del comma 56 stabilisce che "*con decorrenza dal periodo di imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono deducibili i componenti negativi corrispondenti alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta ai sensi del presente comma*". In altri termini dal periodo d'imposta in corso alla data di approvazione del bilancio, non sono ammesse le variazioni in diminuzione relative all'ammontare delle imposte anticipate trasformate.

Esemplificando, per un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare che procede alla trasformazione di imposte anticipate iscritte nel bilancio relativo all'esercizio 2013, approvato il primo aprile 2014, la trasformazione in esame ha efficacia dal primo aprile 2014 e, dal periodo d'imposta 2013, non sono più ammesse le variazioni in diminuzione corrispondenti alle imposte anticipate trasformate.

La legge di Stabilità 2014 **non ha invece apportato alcuna modifica alla seconda ipotesi** in cui è possibile la trasformazione: nell'ipotesi di perdita fiscale le DTA trasformabili sono esclusivamente quelle relative alla parte di perdita determinata dalle variazioni in diminuzione, apportate nella medesima dichiarazione in cui è rilevata la perdita, relative a svalutazioni/perdite su crediti o ad ammortamenti/svalutazioni dell'avviamento e di altre attività immateriali. Quindi se l'ammontare della perdita fiscale è:

1. **minore o uguale** all'ammontare complessivo delle variazioni in diminuzione apportate

in dichiarazione relative a svalutazione/perdite su crediti o ammortamento/svalutazione di avviamento e altre attività immateriali, le DTA iscritte sulla perdita fiscale sono interamente trasformate in credito d'imposta;

2. se è **maggior**e, sono trasformabili in credito di imposta solo le DTA relative al valore della perdita fiscale corrispondente all'importo complessivo di tali variazioni in diminuzione. In questo caso la trasformazione decorre dalla data di presentazione della dichiarazione in cui viene rilevata la perdita.

La terza ipotesi di trasformazione introdotta dalla legge di Stabilità 2014 nell'art. 2 comma 56-bis1, opera nel caso in cui dalla dichiarazione relativa all'imposta regionale sulle attività produttive **emerga un valore della produzione netta negativo**, la quota delle imposte anticipate di cui al comma 55, che si riferisce ai componenti di cui alla medesima disposizione che hanno concorso alla formazione della base imponibile Irap negativa, è trasformata per intero in credito d'imposta. Tale trasformazione **decorre dalla data di presentazione della dichiarazione Irap** in cui viene rilevato il valore della produzione netto negativo.

Infine, ai sensi dell'art. 56-ter, l'applicazione della trasformazione delle DTA in crediti di imposta nelle ipotesi sopra descritte, vale anche con riferimento ai **bilanci di liquidazione volontaria** ovvero relativi a società sottoposte a procedure concorsuali o di gestione delle crisi. Qualora inoltre il bilancio finale per cessazione di attività, dovuta a liquidazione volontaria, fallimento o liquidazione coatta amministrativa, evidenzi un patrimonio netto positivo, l'intero ammontare di attività per imposte anticipate può essere trasformato in credito di imposta.

Per quanto concerne le modalità di utilizzo, il credito di imposta, che deve essere indicato nella dichiarazione dei redditi e non è produttivo di interessi, può essere:

- utilizzato in compensazione ex art. 17 D.Lgs. 241/1997 (codice tributo 6834 – RM 57/E/2011);
- ceduto ex art. 43-ter DPR 602/1973;
- chiesto a rimborso per la parte residua dopo le compensazioni.

Le istruzioni operative di utilizzo sono contenute nella [**risoluzione 94/E del 22.9.2011**](#).

IMU E TRIBUTI LOCALI

“Mini-IMU”: è giunta l’ora

di Fabio Garrini

Nei prossimi giorni gli Studi professionali saranno alle prese con la cosiddetta “Mini-IMU”, ossia il **conguaglio dell’IMU 2013** dovuto su abitazioni (e relative pertinenze, nonché i fabbricati assimilati) e terreni agricoli posseduti e condotti da Coltivatori Diretti e Imprenditori Agricoli Professionali. Tale conguaglio andrà operato nei Comuni ove, per tali immobili, le aliquote **applicabili nel 2013 siano state incrementate o confermate per una misura superiore rispetto a quelle standard** previste dal dall’art. 13 del DL 201/13 (quindi 0,4% per l’abitazione principale e 0,76% per gli altri immobili).

Per mettetemi una battuta paradossale, ma fino ad un certo punto. Una situazione paradossale non troppo dissimile al comportamento di qualcuno che decide di **offrirti la cena e, una volta tornato a casa, ti chiama per farsi portare 10 euro perché la cena è costata troppo**. La prossima volta meglio pagarsela la cena, perché riprendere la macchina il giorno dopo per portare questi 10 euro risulta una scocciatura non da poco, che peraltro forse ci costa più in termini di benzina e di tempo perso rispetto all’effettivo beneficio.

La scadenza per tale ricalcolo, originariamente fissata dal DL 133/13 al 16 gennaio 2014, è stata posticipata dalla Legge di stabilità 2014 (L. 147/13) al **24 gennaio**: lo spostamento era con ogni probabilità preordinata a consentire al Governo di rintracciare fondi alternativi per evitare tale conguaglio, coperture che evidentemente non sono state individuate (salvo sorprese dell’ultima ora, a questo punto davvero improbabili) per cui occorre cimentarsi in questo **ricalcolo**.

Si tratta di un’attività piuttosto agevole (salvo alcuni casi particolari), ma davvero **molto generalizzata**: si ricordi infatti che circa il 35% dei Comuni hanno aliquote per abitazioni principali più alte dello standard (tra queste la maggior parte delle grandi città e dei capoluoghi, il ché porta a dire che probabilmente ben più della metà delle abitazioni principali saranno chiamate al ricalcolo), mentre il 65% dei Comuni hanno aliquota ordinaria superiore allo 0,76%, quella normalmente applicabile ai terreni.

È bene quindi ricordarne le regole, evidenziando le **indicazioni delle Finanze** contenute nelle risposte pubblicate qualche giorno sul sito web.

Il calcolo

Preliminarmente occorre ribadire che il DL 133/13, nell'introdurre il conguaglio in commento, nel richiamare le aliquote maggiorate da parte del Comune, fa riferimento a quelle *"deliberate o confermate"*. Questo vuol dire che tale conguaglio interesserà tanto i contribuenti che abitano in Comuni ove l'aliquota per l'abitazione principale sia stata **incrementata nel 2013**, quanto i contribuenti che hanno la propria abitazione in Comuni che hanno incrementato l'aliquota delle abitazioni principali per l'anno precedente (2012) e **per il 2013 si sono limitati a confermarla**. Medesima identica considerazione vale per i terreni posseduti condotti da CD e IAP.

Nel caso in cui il **Comune abbia incrementato l'aliquota** ordinaria oltre lo 0,4% di base (0,76% per i terreni), i contribuenti sono chiamati a calcolare l'imposta effettivamente dovuta sulla base di tale aliquota, confrontarla con quella teoricamente dovuta in base all'aliquota standard e, quindi, **versare il 40% di tale differenza** entro il prossimo **24 gennaio 2014**. Il differenziale (60%) rimane a carico dell'erario.

Nessun problema per i fabbricati rurali strumentali: anche questi, sulla base della formulazione letterale del DL 133/13 sarebbero chiamati al conguaglio, ma per tali immobili i Comuni potevano eventualmente solo ridurre l'aliquota rispetto a quella standard (0,2%), per cui nei fatti detto conguaglio non potrà mai esservi.

Rinvio ad un [precedente contributo](#) per gli esempi di calcolo visto che, dopo l'approvazione del DL 133/13, sotto questo profilo nulla è cambiato.

Le indicazioni delle finanze

Come anticipato in premessa, sul sito istituzionale del Ministero delle Finanze è stato pubblicato un documento contenente le risposte riguardanti le **modalità operative** attraverso le quali eseguire il versamento dalla Mini-IMU.

I **versamenti** vengono eseguiti con le **consuete modalità**, utilizzando i codici tributo previsti per l'immobile per cui si effettua il versamento, barrando la sola casella "saldo". Come per ogni versamento IMU, va indicato il numero di immobili e, per la sola abitazione principale la rateazione "0101" e le detrazioni usufruite dal contribuente (nella specifica casella dedicata).

Il versamento minimo è fissato a **12 euro**, salvo minore importo stabilito dal regolamento comunale, importo da riferirsi non al singolo codice tributo, ma all'importo complessivamente dovuto a favore dello specifico Comune.

Per l'immobile appartenente al **personale di forze armate**, dal DL 102/13 assimilato dal 1 luglio 2013 all'abitazione principale indipendentemente dalla residenza o dimora del contribuente, il versamento a titolo di Mini-IMU andrà (eventualmente) effettuato solo sul **secondo semestre 2013**, in quanto per il primo semestre l'imposta doveva essere corrisposta (se difettavano i presupposti di dimora o residenza del possessore) sulla base dell'aliquota ordinaria 2012. Da notare che occorre **eventualmente effettuare un versamento per il primo**

semestre nel caso di incremento dell'aliquota ordinaria tra il 2012 ed il 2013.

Conferma anche sulla tesi più favorevole per il versamento del saldo IMU 2013 relativo ai **terreni “non IAP”**: viene mantenuta l'esenzione dell'acconto 2013 e risulta dovuta l'imposta a saldo 2013, comprensiva dell'eventuale conguaglio sull'acconto (in caso di aliquota IMU 2013 superiore a quella 2012). Banalmente, tale importo è pari alla differenza tra l'imposta totale dovuta per il 2013, scomputando quando si sarebbe teoricamente dovuto versare in acconto. Da evidenziare che questa però **NON è una mini-IMU**, ma un saldo 2013 che doveva essere versato entro lo scorso 16 dicembre. La legge di stabilità offre la possibilità di effettuare tardivamente i versamenti del saldo 2013 **entro il prossimo 16 giugno 2014, senza sanzioni né interessi.**

CONTABILITÀ

Le scritture contabili in caso di riattribuzione delle ritenute

di Viviana Grippo

Come ormai sappiamo la **Legge di Stabilità 2014 ha introdotto nuovi limiti alla compensazione** dei crediti erariali che quindi hanno visto estendere l'istituto della asseverazione a nuovi tributi e non più solo all'iva.

La **ratio** della norma, individuabile nella volontà di **contrastare l'indebito utilizzo** in compensazione di crediti inesistenti da parte dei contribuenti (cd finanza creativa), colpirà quindi anche le imposte sui redditi, le addizionali, le ritenute alla fonte, le imposte sostitutive, l'Irap.

Sappiamo anche che in ambito **Iva** esistono tre limiti, la **soglia** dei **5.000** sotto la quale il contribuente può operare liberamente la compensazione, oltre i 5.000 euro, ove si rende necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione, dichiarazione che dovrà essere vistata (visto di conformità) se l'importo compensabile supera i 15.000 euro (terza soglia). In questi ultimi casi gli F24 di compensazione devono essere presentati esclusivamente tramite Entratel o Fisconline.

Nel caso degli **“altri crediti”** la stabilità 2014 prevede che **non** ci sia necessità di **preventiva presentazione** della dichiarazione, nessun obbligo di utilizzo dei canali telematici dell'Agenzia per la presentazione dei modelli F24 e, in sostanza, nessuna possibilità di blocco delle compensazioni “indebite”.

Queste novità trovano incidenza anche su un aspetto definibile un “classico di inizio anno”: la **riattribuzione** delle **ritenute** subite dai **soci** di associazioni professionali ovvero società di persone trasparenti, dal 1° gennaio infatti diventano utilizzabili i crediti d'imposta che scaturiranno dalle dichiarazioni che saranno inviate nel corso del 2014 relative al periodo d'imposta 2013.

In particolare ci interessa l'applicazione della norma ai **professionisti** organizzati in **studio associato** come prevista dall'Agenzia delle Entrate, solo pochi anni fa, nella [**circolare 56/E/09**](#), quale “deroga” al disposto dell'ultimo periodo dell'articolo 20 del Tuir.

Lo studio, che nel corso dell'anno, subisce la ritenuta, a fine periodo d'imposta attribuisce al singolo socio la rispettiva quota di reddito e di ritenute. Il singolo socio, qualora a credito Irpef, può riattribuire le proprie ritenute in eccesso allo studio.

Ci appare interessante, in questo ambito, capire quali siano le **registrazioni contabili** che lo studio associato deve effettuare per registrare l'avvenuta cessione delle ritenute ed il relativo uso in compensazione.

Vediamo prima di definir l'**iter** dell'operazione:

- durante l'anno lo studio associato subisce le ritenute sui compensi che incassa dai propri clienti;
- alla fine del periodo d'imposta le ritenute sono imputate ai soci sulla base della relativa quota di attribuzione del reddito;
- Il socio inserisce le ritenute nella propria dichiarazione e utilizza la parte necessaria per azzerare le proprie imposte;
- il socio restituisce quindi allo studio associato l'eventuale eccedenza di imposta non utilizzata;
- lo studio utilizzerà tale credito per compensazione tributi e contributivi propri.

Contabilmente avremo le seguenti scritture contabili:

1. rilevazione delle ritenute subite

Riportiamo la singola registrazione della ritenuta subita all'atto del pagamento del singolo avviso di parcella.

L'avviso contiene onorari per euro 3957,50, spese ed indennità per euro 197,88, anticipazioni per euro 179,84, cassa per euro 166,22, Iva per euro 907,54 e ritenuta d'acconto per euro 831,08.

La registrazione sarà la seguente:

Diversi a Crediti verso Cliente X 5.408,98

Banca c/c 4.577,90

Ritenute subite su compensi di lavoro autonomo 831,08

2. imputazione ai soci delle ritenute e restituzione delle ritenute da parte di essi

Supponiamo che a fine anno di imposta l'ammontare delle ritenute subite dallo studio ammonti ad euro 241.660,87 e che i soci utilizzino, per le compensazioni delle proprie imposte, euro 125.599,00.

Si rileva l'ammontare delle ritenute che i soci utilizzeranno lasciando quindi allo studio la parte restante di ritenute.

Diversi a Ritenute subite su compensi di lavoro autonomo 125.599,00

Socio X c/prelevamenti 25.000,00

Socio Y c/ prelevamenti 77.391,00

Socio Z c/prelevamenti 23.208,00

3. utilizzazione del nuovo credito

Lo studio utilizza il credito per il versamento delle proprie imposte e contributi, l'uso avverrà fino ad esaurimento del credito residuo pari a euro 116.061,00 (241.660,87-125.599,00)

Diversi a Ritenute subite su compensi di lavoro autonomo 34.515,54

Erario c/ritenute su lavoro dipendente 1.276,56

Erario c/liquidazione Iva 19.465,09

Inps dipendenti 13.773,89

4. liquidazione del credito al socio

Al socio andrà liquidata la parte di ritenute lasciate a disposizione dell'associazione, mantenendo l'esempio fatto considerando un ammontare di ritenute residuo pari ad euro 116.061,00.

Diversi a Banca c/c 116.061,00

Socio X c/prelevamenti 23.101,50

Socio Y c/ prelevamenti 71.513,92

Socio Z c/prelevamenti 21.445,58

Questa ultima scrittura tiene conto che, a fronte del credito ceduto, **al socio venga erogata la somma corrispondente alle ritenute cedute**; ricordiamo, infatti, che, la [circolare 12/E/10](#) stabilisce:

“Non rileva ai fini tributari il modo in cui i soci recuperano il credito da loro vantato, per aver consentito alla società medesima di avocare a sé le ritenute che residuano una volta operato lo scomputo del debito IRPEF, al fine di compensare il credito che da esse deriva”.

In ogni caso i **conguagli in denaro** operati tra studio e socio sono di tipo finanziario e non hanno effetti reddituali in capo ad alcuno dei soggetti coinvolti.

Va inoltre sottolineato che il trasferimento delle ritenute è soggetto ad **esplicito assenso da parte degli associati** (raccomandata, scrittura privata autenticata, scritture semplici (non autenticate) registrate presso l'Agenzia, apposizione del timbro postale con assolvimento dei diritti amministrativi, pec) in quanto esso deve avere data certa.

Quanto all'aspetto dichiarativo il socio dovrà indicare nel proprio quadro RN le ritenute non utilizzate che intende restituire mentre lo studio associato indicherà nel quadro RK le ritenute riattribuite da ciascun associato gestendo poi il proprio credito nel quadro RX.

Circa la **compilazione dell'F24** il codice tributo da utilizzare è il 6830 denominato "Credito IRPEF derivante dalle ritenute residue riattribuite dai soci ai soggetti di cui all'articolo 5 del TUIR", sezione Erario, utilizzando quale anno di riferimento quello relativo al periodo di imposta cui il credito sorge.

IVA

Semplificati: costi periodici di limitato importo deducibili secondo il criterio di registrazione

di Luca Caramaschi

Il D.L. n.70 del 2011 (cosiddetto “decreto sviluppo”) ha introdotto a partire dall’anno 2011 una specifica **deroga** al criterio di **competenza fiscale** per i soggetti che **determinano** il reddito d’impresa secondo le modalità stabilite dall’articolo 66 del TUIR. Detta disposizione si rivolge quindi alle cosiddette **“imprese minori”** e cioè quei soggetti che per esplicita previsione contenuta nel comma 1 del richiamato art.66 TUIR sono ammessi al regime di **contabilità semplificata** di cui all’art.18 del D.P.R. 600/73 e che non hanno optato per la tenuta della contabilità in forma ordinaria. In particolare la **lettera s) del comma 2 dell’articolo 7 del decreto legge n.70/11** (proposta di seguito nella sua formulazione originaria) aggiunge un ulteriore paragrafo al comma 3 del citato art.66 del TUIR al fine di stabilire che *“I costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici, relativi a spese di competenza di due periodi d’imposta, in deroga all’articolo 109, comma 2, lettera b), sono deducibili nell’esercizio nel quale è stato ricevuto il documento probatorio. Tale disposizione si applica solo nel caso in cui l’importo del costo indicato dal documento di spesa non sia di importo superiore a mille euro”.*

In relazione a tale disposizione va osservato che l’applicazione della deroga al criterio di competenza introdotta al comma 3 dell’art.66 del TUIR nella sua versione originaria non rappresentava una **facoltà** (la norma infatti diceva “sono” e non “possono”) e, pertanto, nei limiti di importo (1.000 euro) e per le **tipologie** di prestazioni in esso contemplate (prestazioni a corrispettivi periodici) la sua applicazione pareva di fatto **obbligatoria**. In risposta a quanti avevano ritenuto l’obbligatorietà eccessivamente vincolante per i contribuenti, a distanza di qualche mese è intervenuto il legislatore che con **l’articolo 3 comma 8 lettere a) a b) del decreto legge n.16 del 2 marzo 2012** sostituisce, rispettivamente, le parole “sono deducibili” con “**possono essere dedotti**” e “ricevuto” con “**registrato**”. Per **espressa** previsione normativa contenuta sempre nel D.L. 16/2012 tali modifiche sono **decorse** dal periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2011 e quindi **senza soluzione di continuità** rispetto alla modifica introdotta dal D.L. 70/2011.

Il passaggio da obbligo a facoltà, dunque, consente di valutare la presente disposizione come una **mera opportunità** da adottare qualora si intenda **derogare** alle tradizionali regole di competenza. La lettera b) comma 2 dell’art.109 del TUIR, nell’individuare correttamente il periodo di competenza, stabilisce che i corrispettivi delle **prestazioni** di servizi si considerano conseguiti (e le spese di acquisizione dei medesimi si considerano **sostenute**):

- alla data in cui le prestazioni sono **ultimate**;
- ovvero, per quelle dipendenti da contratti di locazione, mutuo, assicurazione e altri contratti da cui derivano **corrispettivi periodici**, alla data di **maturazione** dei corrispettivi.

In pratica, quindi, la disposizione in commento **prevede** che per i soggetti in regime di contabilità semplificata i costi concernenti contratti da cui derivano corrispettivi periodici (quali, per esempio, i contratti di locazione, di assistenza contabile, di somministrazione di gas, luce, ecc.), relativi a spese di competenza di **due periodi d'imposta** e di importo **non superiore a 1.000 euro** (il riferimento è al costo indicato nel documento di spesa e quindi senza tenere conto dell'IVA), sono deducibili nell'esercizio in cui ricevono il **documento probatorio** (tipicamente la fattura), anziché alla data di maturazione dei corrispettivi come previsto ordinariamente dall'art. 109 comma 2 lett. b) del TUIR. Con riferimento all'effettivo **ambito applicativo** della nuova previsione occorre segnalare come non vi sia un perfetta **coincidenza** tra :

- quanto previsto dalla lettera d) comma 1 dell'art.7 del decreto sviluppo, che espone sinteticamente gli argomenti che sono oggetto delle norme di **semplificazione** ed eliminazione degli adempimenti tributari contenute nel comma 2;
- il contenuto del comma 2 lettera s) del medesimo articolo, che introduce nel dettaglio le **modalità di intervento** delle misure enunciate nel comma 1.

In particolare mentre il comma 2 si riferisce **esclusivamente** ai "costi, concernenti contratti a corrispettivi periodici", il comma 1 fa **genericamente** riferimento alle "singole spese" con, quindi, una portata applicativa più ampia rispetto al comma modificativo dell'art.66 del TUIR. Tale **differenza** potrebbe essere frutto di un **errato coordinamento** legislativo al quale ad oggi non è ancora stato posto rimedio dal parte del legislatore. E ciò al fine di estendere una semplificazione che così strutturata, e comunque facoltativa, pare non essere di particolare appeal per le imprese potenzialmente interessate. Vediamo, di seguito, alcuni esempi in cui tale semplificazione può trovare applicazione.

Esempio 1 – Fattura per contratto di assistenza contabile relativo al trimestre dicembre-febbraio dell'importo di € 500.

- Emissione della fattura : 1° dicembre 2013
- Ricevimento della fattura : 3 gennaio 2014

Deduzione del costo (c.3 art.66 Tuir) : nell'anno 2014 per l'intero importo di 500 euro

Esempio 2 – Fattura per contratto di assistenza relativo al trimestre dicembre-febbraio dell'importo di € 500.

- Emissione della fattura : 1° dicembre 2013
- Ricevimento della fattura : 28 dicembre 2013

*Deduzione del costo (c.3 art.66 Tuir) : nell'anno **2013** per l'intero importo di 500 euro*

E' **innegabile** come una tale soluzione, per soggetti di **ridotte dimensioni** ed in relazione a talune prestazioni derivanti da **contratti** a corrispettivi periodici, **eviti** di dover conteggiare ratei e risconti molto spesso di importo trascurabile nel rispetto del generale criterio di competenza, ma al contrario **consenta** di dedurre tali costi sulla base del **criterio di registrazione** del documento.

REDDITO IMPRESA E IRAP

Deduzione Irap del personale addetto a ricerca e sviluppo con attestazione del revisore

di Fabio Landuzzi

L'articolo 11, comma 1, lett. a), n. 5, del D.Lgs. 446/1997 (cd. Decreto Irap) dispone che **sono deducibili ai fini** della determinazione dell'imponibile **Irap i costi sostenuti per il personale addetto alla ricerca e sviluppo**, a condizione che “**l'attestazione di effettività**” degli stessi costi sia rilasciata dal presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto negli albi dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro, ecc. L'Agenzia delle Entrate nella [**Risoluzione n. 104/2009**](#) ha fornito una “interpretazione evolutiva della norma” ovvero ha riconosciuto che nel contesto dell'attuale disciplina dei controlli societari, caratterizzata come noto dalla separazione fra l'attività di revisione legale e l'attività di vigilanza, benché la disposizione di legge richiami la figura del presidente del collegio sindacale, **il soggetto tenuto al rilascio dell'attestazione** di effettività dei costi del personale addetto alla ricerca e sviluppo sia in concreto **colui che esercita l'attività di revisione legale dei conti**.

Questa **interpretazione** è stata **condivisa anche da Assirevi** nel [**Documento di ricerca n. 168**](#). Peraltro, riguardo alla corretta individuazione del soggetto tenuto al rilascio dell'attestazione, Assirevi ha chiarito che in caso di **avvicendamento fra diversi revisori** – come accade alla cessazione dell'incarico triennale del revisore, con affidamento del mandato ad un nuovo soggetto – colui che è **tenuto al rilascio dell'attestazione** di effettività dei costi è **il revisore che ha sottoscritto la relazione di revisione sul bilancio d'esercizio** in cui tali costi sono stati iscritti; e ciò malgrado alla data in cui tale attività sarà svolta dal revisore uscente, questi avrà già esaurito il proprio incarico e sarà già stato sostituito dal nuovo revisore legale dei conti.

Quindi, il **soggetto chiamato all'attestazione** di effettività dei costi in oggetto può essere **individuato differentemente** a seconda dell'assetto dei controlli societari esistente:

1. **Nelle Srl soggette a revisione** legale dei conti: il **revisore unico** (o la società di revisione, se nominata), o il **sindaco unico** quando è **incaricato anche della revisione contabile**.
2. **Nelle Srl soggette a revisione legale** dei conti e **che hanno nominato** per disposizione statutaria o per decisione dei soci **un organo di controllo pluripersonale** (il Collegio sindacale): il **revisore legale** dei conti, se nominato, oppure **il presidente del collegio sindacale** se all'organo di controllo è stata affidata anche la revisione contabile.

3. **Nelle società azionarie:** il **revisore legale** dei conti (o società di revisione), se nominati, oppure **il presidente del collegio sindacale** se all'organo di controllo è stata affidata la revisione contabile.
4. **Nelle Srl non soggette a revisione** legale dei conti: **un revisione legale** dei conti o un professionista scelto fra quelli elencati all'articolo 11, comma 1, lett. a), n. 5, del Decreto Irap.

Per quanto attiene al **tipo di attività richiesta** al revisore, secondo le linee guida contenute nel Documento di ricerca n. 168 di Assirevi, le quali riprendono quanto affermato dall'Amministrazione Finanziaria nella Risoluzione n. 104/2009, la funzione attribuita a questa attestazione è in sostanza quella di **garantire l'effettivo sostenimento dei costi di ricerca e sviluppo, e la loro corrispondenza alla documentazione contabile** della società. Assirevi parla espressamente di **un "giudizio" del revisore** riguardo alla effettività dei costi in oggetto; ed il concetto di "giudizio" del revisore si traduce operativamente nell'approccio tipico della revisione contabile per lo svolgimento di questa attività nonché nell'impostazione della relazione che il revisore rilascerà ai fini dell'attestazione richiesta dalla legge, come si evince dal **modello proposto dalla stessa Assirevi**.