

## NUOVE AGEVOLAZIONI PER LE IMPRESE

In questa Circolare

- 1. Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo**
- 2. Regime agevolato per i redditi da utilizzo di beni immateriali (cd. «patent box»)**
- 3. Investimenti in aree svantaggiate**
- 4. Credito d'imposta per la digitalizzazione turistica**
- 5. Irap e deducibilità del costo del lavoro**

La **Legge di Stabilità 2015** introduce importanti **agevolazioni in favore delle imprese** con la finalità di cercare il rilancio di molte attività che in questi ultimi anni hanno sentito il peso della grave crisi economica che ha colpito, e sta colpendo, il Paese. In particolare, sono state introdotte modifiche al **credito di imposta per ricerca e sviluppo** con la finalità di ampliare la platea dei soggetti principali; è stato introdotto il **regime agevolato per i redditi da utilizzo di beni immateriali** (cd. patent box); in materia di **investimenti in aree svantaggiate** sono stati ampliati i limiti temporali; è stata modificata la norma in materia di **bonus per il wi-fi** nelle strutture ricettizie. **Novità** rilevanti, infine, sono state introdotte in materia di **Irap** con riferimento alla **deducibilità del costo del lavoro** a tempo indeterminato.

Vediamo, pertanto, di analizzare nei tratti principali le novità e modifiche apportate in materia di agevolazioni alle imprese.

## 1. Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

Il decreto «Destinazione Italia» (D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, conv. con modif. dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9) ha introdotto un **credito d'imposta** a favore delle imprese che investono in attività di ricerca e sviluppo nella misura del **50% degli incrementi** annuali di spesa nelle attività di ricerca e sviluppo, sempreché siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo, pari ad almeno euro 50.000.

La Legge di Stabilità 2015, art.1, co. 35 e 36, L. 23 dicembre 2014, n.190, ridefinisce il credito di imposta per **attività di ricerca e sviluppo** contenuto nel decreto «Destinazione Italia» (art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, conv. con modif. dalla L. 21 febbraio 2014, n. 9) **modificandone** la **misura**, la **decorrenza**, la platea dei **soggetti beneficiari**, nonché prevedendo una maggiorazione premiale dello stesso per le **spese relative alla ricerca svolta «extra muros»** (le start-up innovative) e per quelle relative al **personale altamente qualificato**, impiegato nelle attività di ricerca e sviluppo.

È riconosciuto, per gli **anni 2015-2019**, a **tutte le imprese** (senza limiti di fatturato) che effettuano investimenti in **attività di ricerca e sviluppo** un **credito d'imposta pari al 25% delle spese sostenute** in eccedenza, rispetto alla media dei medesimi investimenti realizzati nei **tre periodi di imposta precedenti** a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Destinatari dell'agevolazione sono **tutte le imprese indipendentemente dalla forma giuridica**, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato. Per le imprese in attività da **meno di tre periodi di imposta**, la **media** degli investimenti in attività di ricerca e sviluppo da considerare per il calcolo della spesa incrementale è quella risultante dagli **investimenti realizzati nel periodo decorrente dalla costituzione** delle stesse.

Il credito d'imposta spetta fino a un importo massimo annuale di **euro 5 milioni per ciascun beneficiario**, a condizione che siano sostenute spese per attività di ricerca e sviluppo almeno pari a **euro 30.000**.

### TABELLA N. 1 – spese ammissibili al fine di usufruire del credito di imposta

- |  |
|--|
| <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Spese relative al personale altamente qualificato</b> impiegato nelle <b>attività di ricerca e sviluppo</b>, in possesso di un titolo di dottore di ricerca, ovvero iscritto ad un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, ovvero in <b>possesso di laurea magistrale in</b></li></ul> |
|--|

discipline di **ambito tecnico o scientifico** come da classificazione Unesco Isced o di cui all'Allegato 3 della Legge di Stabilità 2015; in questo caso **la misura del credito d'imposta è del 50%**;

- **quote di ammortamento** delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio, nei limiti dell'importo risultante dall'applicazione dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro delle Finanze (D.M. 31 dicembre 1988), che reca i coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di ricerca e sviluppo e comunque con un **costo unitario non inferiore a 2.000 euro al netto di Iva**;
- **contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca ed organismi equiparati, e con altre imprese, comprese le start-up innovative (cd. ricerca *extra muros*); in questo caso **la misura del credito d'imposta è del 50%**;
- **competenze tecniche e privative industriali** relative a un'invenzione industriale, biotecnologica, a una topografia di prodotto a semiconduttori o a una nuova varietà vegetale anche acquisite da fonti esterne.

La Legge di Stabilità 2015 dispone l'inserimento dell'Allegato 3 (classi di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico), all'interno del D.L. 145/2013; tale allegato, include le classi di laurea magistrale in discipline di ambito tecnico o scientifico interessate dalla norma.

Il credito d'imposta non rileva, inoltre, ai fini della determinazione della percentuale di deducibilità degli interessi passivi (art. 61, D.P.R. 917/1986), né rispetto ai criteri di inerenza per la deducibilità delle spese (art. 109, co. 5, del medesimo D.P.R.).

Il credito d'imposta è **utilizzabile esclusivamente in compensazione**, secondo le norme generali in materia di compensazione dei crediti tributari (art. 17, D.Lgs. 241/1997).

### ***Nuove disposizioni***

Con una disposizione non presente nella precedente versione del decreto «Destinazione Italia» (art. 3, D.L. 145/2013), si prevede che per la fruizione del credito d'imposta **non si applica il limite annuale di utilizzazione di 250.000 euro** (art. 1, co. 53, L. 244/2007) e il limite massimo per la compensazione di 700.000 euro (art. 34, L. 388/2000).

Si evidenzia che la nuova formulazione **non prevede** che, per fruire del contributo, le imprese debbano presentare un'**istanza telematica** mediante le modalità tecniche predisposte dal Ministero dello Sviluppo economico.

**Non è previsto**, inoltre, l'affidamento della gestione della misura di agevolazione fiscale in esame ad una **convenzione stipulata** tra il Ministero dello Sviluppo economico e società in house ovvero società o enti in possesso dei necessari requisiti tecnici, organizzativi e di terzietà scelti sulla base di un'apposita gara, secondo le modalità e le procedure di cui al Codice degli appalti pubblici.

### ***Controlli***

I controlli sono svolti sulla base di apposita **documentazione contabile certificata** dal soggetto incaricato della revisione legale o dal Collegio sindacale o da un professionista iscritto nel registro

della revisione legale (art. 6, D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39). Tale certificazione va **allegata al bilancio**.

Per le imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un Collegio sindacale, è fatto obbligo di avvalersi comunque della certificazione di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti iscritti, quali attivi, nell'apposito registro (art. 6, D.Lgs. 39/2010).

Sono **esentate** da tale disciplina le **imprese con bilancio certificato**.

Il revisore o professionista responsabile della revisione, nell'assunzione dell'incarico, osserva i **principi di indipendenza e obiettività** (art. 10, D.Lgs. 39/2010); si tratta dei principi di indipendenza e obiettività elaborati da associazioni e ordini professionali e approvati dal Ministro dell'Economia e delle Finanze, sentita la Consob, ovvero emanati dal Ministro dell'Economia e delle Finanze sentita la Consob. In attesa della loro emanazione, la norma in commento fa riferimento al codice etico dell'Ifac – ovvero della federazione internazionale dei revisori.

Le spese sostenute per l'attività di certificazione contabile da parte delle imprese non soggette a revisione legale dei conti e prive di un Collegio sindacale sono ammissibili **entro il limite massimo di 5.000 euro**.

## 2. Regime agevolato per i redditi da utilizzo di beni immateriali (cd. «patent box»)

La Legge di Stabilità 2015, all'art. 1, co. da 37 a 45, introduce un **regime opzionale di tassazione agevolata** (cd. «patent box»), consistente nell'**esclusione dal reddito del 50%** dei redditi derivanti dall'utilizzazione di alcune **tipologie di beni immateriali** (marchi e brevetti) nonché delle **plusvalenze derivanti** dalla loro cessione, se il **90%** del corrispettivo è **reinvestito**.

La normativa, a pochi giorni dalla sua approvazione, è già stata oggetto di alcune modifiche apportate dal Legislatore, con il D.L. 24 gennaio 2015, n. 3.

L'opzione dura **cinque esercizi sociali**, è **irrevocabile** e si **può esercitare a condizione** di essere residenti in Paesi con i quali vige un accordo per **evitare la doppia imposizione** e vi è un effettivo scambio di informazioni. In caso di utilizzo diretto, il **contributo economico** di tali beni alla produzione del reddito è **determinato sulla base di un apposito accordo** con l'amministrazione finanziaria.

La relazione illustrativa della **Legge di Stabilità 2015** sostiene che numerosi Stati europei hanno introdotto un **regime fiscale di agevolazione** del reddito derivante dall'**utilizzo di beni immateriali** e ne illustra gli elementi salienti nella Tabella n. 2.

### TABELLA N. 2 – Comparazione dei regimi «patent box» dei principali Stati europei

Paese Ue	Caratteristiche principali
Paesi Bassi	Il patent box riguarda i brevetti e altri beni immateriali che derivano da spese di ricerca e sviluppo qualificate. È prevista un'aliquota di imposta effettiva del 5%

Gran Bretagna	Il patent box riguarda principalmente i brevetti. È prevista un'aliquota di imposta effettiva del 10%
Belgio	Il patent box riguarda principalmente i brevetti. È prevista un'aliquota di imposta effettiva variabile tra 0 e 6,8%
Lussemburgo	Il patent box riguarda brevetti, software, diritti d'autore e marchi. È prevista un'aliquota di imposta effettiva del 5,8%
Spagna	Il patent box riguarda brevetti, disegni e modelli, formule, processi e know-how. È prevista un'aliquota di imposta effettiva variabile tra 6 e 15%
Francia	Il patent box riguarda principalmente i brevetti. È prevista un'aliquota di imposta effettiva del 15%

### **Opzione**

I soggetti titolari di reddito d'impresa possono optare per l'applicazione di un **regime opzionale di tassazione agevolata nella misura del 50%** dei redditi derivanti dall'**utilizzo di alcuni tipi di marchi e brevetti**.

L'opzione ha durata per **cinque esercizi sociali** ed è **irrevocabile**.

Le società e gli enti di ogni tipo, compresi i trust, con o senza personalità giuridica, non residenti nel territorio dello Stato (art. 73, co. 1, lett. d), D.P.R. 917/1986), possono esercitare l'**opzione a condizione** di essere residenti in Paesi con i quali è in vigore un **accordo per evitare la doppia imposizione** e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo.

È disposto che i redditi dei **soggetti derivanti dall'utilizzo di opere** dell'ingegno, da brevetti industriali, da marchi d'impresa, da disegni e modelli, nonché da processi, formule e informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelabili, **non concorrono a formare il reddito complessivo** in quanto esclusi per il 50% del relativo ammontare.

### **Ruling internazionale**

In caso di utilizzo diretto, il contributo economico di tali beni alla **produzione del reddito complessivo** beneficia dell'esclusione a condizione che lo stesso sia determinato sulla base di un apposito accordo con l'amministrazione finanziaria assimilato al **ruling internazionale**, istituito dall'art. 8, D.L. 269/2003.

Nella fattispecie in esame (utilizzo diretto dei beni immateriali) la **procedura di ruling** ha ad oggetto la determinazione **in via preventiva ed in contraddittorio** con l'Agenzia delle Entrate dell'ammontare dei **componenti positivi di reddito impliciti** e dei **criteri per l'individuazione** dei componenti negativi riferibili ai predetti componenti positivi. Analogo accordo è previsto nel caso in cui i redditi siano realizzati nell'ambito di operazioni intercorse con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa.

Si rammenta che il citato **ruling internazionale** consiste in una procedura mediante la quale le **imprese con attività internazionale** hanno la possibilità di determinare preventivamente, tramite accordo con l'Amministrazione finanziaria, **alcuni elementi rilevanti** per la determinazione delle imposte. In particolare, con riferimento al regime dei prezzi di trasferimento, degli interessi, dei dividendi e delle royalties, nonché della valutazione preventiva della sussistenza dei requisiti che configurano una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

Si tratta, in sostanza, di un tipo di interpello.

La procedura in questione si conclude con la sottoscrizione di un accordo tra l'Amministrazione finanziaria e l'impresa con attività internazionale, che vincola entrambe le parti sulle questioni oggetto di accordo per il periodo d'imposta nel corso del quale **l'accordo stesso è stato stipulato e per i quattro periodi d'imposta successivi.**

Le disposizioni per consentire alle imprese con attività internazionale di accedere alla suddetta procedura sono state definite con Provvedimento Agenzia Entrate 23 luglio 2004, che **individua i requisiti** soggettivi ed oggettivi per l'accesso al ruling e stabilisce le **modalità operative** per l'avvio della procedura da parte del contribuente.

È ammessa al ruling qualunque impresa con attività internazionale residente nel territorio dello Stato, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi, che, in alternativa o congiuntamente:

- si trovi, rispetto a società non residenti, in **una o più delle condizioni** indicate nel co. 7, dell'art. 110, D.P.R. 917/1986, ovvero in rapporto di controllo diretto o indiretto;
- il cui **patrimonio, fondo o capitale sia partecipato** da soggetti non residenti ovvero partecipi al patrimonio, fondo o capitale di soggetti non residenti;
- abbia corrisposto a, o percepito da, **soggetti non residenti**, dividendi, interessi o royalties.

Sono, altresì, ammesse le **imprese non residenti** che **esercitano la propria attività** nel territorio dello Stato attraverso **una stabile organizzazione**, qualificabile come tale ai sensi delle disposizioni vigenti in materia di imposte sui redditi.

### ***Regime di tassazione agevolata***

Il regime di tassazione agevolata prevede, altresì, l'**esclusione dalla formazione** del reddito delle plusvalenze derivanti dalla **cessione dei beni immateriali**, a condizione che almeno il **90% del corrispettivo derivante dalla cessione** dei predetti beni sia **reinvestito**, prima della chiusura del secondo periodo di imposta successivo a quello nel quale si è verificata la cessione, nella manutenzione o nello sviluppo di altri beni immateriali.

Si applicano le disposizioni relative al ruling già illustrate.

Il co. 41, dell'art. 1, della Legge di Stabilità 2015, prevede che l'**opzione per il regime di tassazione agevolata è consentita a condizione** che i soggetti svolgano le attività di ricerca e sviluppo, anche mediante contratti di ricerca stipulati con società diverse da quelle che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa ovvero con università o enti di ricerca e organismi equiparati, finalizzati alla produzione di beni.

La quota di reddito agevolabile è determinata sulla base del rapporto tra:

- **i costi di attività di ricerca e sviluppo**, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per il mantenimento, l'accrescimento e lo sviluppo del bene immateriale;
- **i costi complessivi**, rilevanti ai fini fiscali, sostenuti per produrre tale bene.

L'ammontare di cui al primo punto suddetto è aumentato di un **importo corrispondente ai costi sostenuti** per l'acquisizione del **bene immateriale** o per **contratti di ricerca**, relativi allo stesso bene, stipulati con società che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa fino a **concorrenza del 30%** del medesimo ammontare di cui al predetto punto.

Viene, inoltre, specificato che l'opzione per il regime di tassazione agevolata dei **redditi derivanti dall'utilizzo dei beni immateriali rileva**, oltre che per la determinazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi, **anche ai fini Irap**.

### *Disposizioni attuative*

Il co. 44, dell'art. 1, della Legge di Stabilità 2015, demanda ad un decreto del Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministero dell'Economia e Finanze, di natura non regolamentare, l'adozione delle disposizioni attuative.

Il nuovo regime si applica a decorrere **dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014**. In via transitoria per gli **anni d'imposta 2015 e 2016** la percentuale di esclusione dal concorso alla formazione del reddito è fissata, rispettivamente, in misura **pari al 30% e al 40%**.

### **3. Investimenti in aree svantaggiate**

Il co. 46, dell'art. 1, della Legge di Stabilità 2015, interviene sulla disciplina del **credito di imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate** disciplinato dai co. 271-279, dell'art. 1, L. 296/2006.

L'art. 1, co. da 271 a 279, L. 27 dicembre 2006, n. 296, ha previsto l'attribuzione di un credito d'imposta alle imprese che effettuano **l'acquisizione dei beni strumentali nuovi**, indicati nel co. 273, destinati a strutture produttive ubicate nelle aree delle Regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato istitutivo della Comunità europea, a decorrere **dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2006 e fino alla chiusura del periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2013**.

In particolare, il co. 276 dello stesso art. 1, L. 296/2006, ha previsto che il credito d'imposta in parola sia utilizzabile ai fini dei **versamenti delle imposte sui redditi** e l'eventuale **eccedenza sia utilizzabile in compensazione** ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni, a decorrere **dal sesto mese successivo al termine** per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta con riferimento al quale il credito è concesso.

La novella è volta a chiarire che il predetto credito di imposta per nuovi investimenti nelle aree svantaggiate si applica agli **investimenti effettuati dal 1° gennaio 2007 e ultimati entro il 31 dicembre 2013** per i quali l'Agenzia delle Entrate abbia comunicato **il nulla-osta per la copertura finanziaria**, anche se le opere sono relative a progetti di investimento iniziati in precedenza, salvo

che tali investimenti **non costituiscano mero completamento di investimenti** già agevolati da una precedente disposizione (art. 8, L. 388/2000).

#### 4. Credito d'imposta per la digitalizzazione turistica

La Legge di Stabilità 2015, all'art. 1, co. 149, introduce nuove condizioni per usufruire del bonus per la digitalizzazione degli esercizi ricettivi, introdotto dal decreto «Cultura» per sostenere la competitività del sistema turismo. In particolare, il credito d'imposta, il cui riconoscimento non era subordinato a determinate condizioni, ora potrà essere erogato per le **spese relative ad impianti wi-fi** solo quando **l'esercizio ricettivo metta a disposizione dei clienti un servizio gratuito di velocità di connessione alla rete web pari ad almeno 1 Megabit/s in download.**

##### *Credito d'imposta*

L'art. 9, D.L. 83/2014, rubricato «*Disposizioni urgenti per l'introduzione di un credito di imposta per favorire la riqualificazione e l'accessibilità delle strutture ricettive*», introduce importanti novità in materia di **credito di imposta per la digitalizzazione turistica.**

Per sostenere la competitività del sistema turismo, favorendo la digitalizzazione del settore, per i **periodi di imposta 2015, 2016 e 2017**, agli esercizi ricettivi singoli o aggregati con servizi extra-ricettivi, è riconosciuto un credito d'imposta nella **misura del 30%** dei costi sostenuti per investimenti e attività di sviluppo, fino all'**importo massimo complessivo di 12.500 euro** nei periodi di imposta sopra indicati, e comunque fino all'esaurimento dell'importo massimo di 15 milioni di euro per ciascuno dei periodi di imposta suindicati. Il credito d'imposta è ripartito in **tre quote annuali** di pari importo ed è riconosciuto esclusivamente per spese relative a:

- **impianti wi-fi;**
- **siti web ottimizzati** per il sistema mobile;
- **programmi per la vendita diretta** di servizi e pernottamenti e la distribuzione sui canali digitali, purché in grado di garantire gli standard di interoperabilità necessari all'integrazione con siti e portali di promozione pubblici e privati e di favorire l'integrazione fra servizi ricettivi ed extra-ricettivi;
- **spazi e pubblicità** per la promozione e commercializzazione di servizi e pernottamenti turistici sui siti e piattaforme informatiche specializzate, anche gestite da tour operator e agenzie di viaggio;
- **servizi di consulenza** per la comunicazione e il marketing digitale;
- **strumenti per la promozione digitale** di proposte e offerte innovative in tema di inclusione e di ospitalità per persone con disabilità;
- **servizi** relativi alla formazione del titolare o del personale dipendente nelle strutture interessate.

Sono **esclusi** dalle spese i costi relativi alla **intermediazione commerciale.**

Il credito d'imposta **non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi** e del valore della produzione ai **fini dell'Irap**, non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, co. 5, D.P.R. 917/1986 ed è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'art. 17, D.Lgs. 241/1997, e successive modificazioni, presentando il Modello F24 esclusivamente attraverso i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, pena lo scarto dell'operazione di versamento, secondo modalità e termini definiti con provvedimento del Direttore della stessa Agenzia.



## *Novità*

Il Legislatore con la Legge di Stabilità 2015 introduce una disposizione che è finalizzato a **prevedere che il credito di imposta per la digitalizzazione degli esercizi ricettivi** sia erogato per le spese relative ad **impianti wi-fi** solo a **condizione** che l'esercizio ricettivo metta a disposizione dei propri clienti un servizio gratuito di **velocità di connessione pari ad almeno 1 Megabit/s in download**.

In sostanza è modificato l'art. 9, co. 2, lettera a), D.L. n. 83/2014, che attualmente prevedeva il riconoscimento del credito di imposta per le spese relative ad impianti wi.fi, **senza** subordinarlo ad alcuna **condizione**.

### *Turismo digitale: il decreto attuativo è operativo*

Con il D.M. Beni e Attività culturali 12.2.2015, pubblicato sulla *Gazzetta Ufficiale* n. 68 del 23.3.2015, sono state individuate le **disposizioni applicative** per l'attribuzione del credito d'imposta per la digitalizzazione degli operatori turistici di cui all'art. 9, D.L. 83/2014. Il decreto definisce le tipologie di spese eleggibili, le procedure per la loro ammissione al beneficio, le soglie massime di spesa eleggibile per singola voce di spesa sostenuta, nonché le procedure di recupero nei casi di utilizzo illegittimo dei **crediti d'imposta**.

Secondo quanto stabilito dal citato D.M., possono accedere all'agevolazione ai sensi dell'art. 9, D.L. 83/2014, esercizi ricettivi singoli, esercizi aggregati, agenzie di viaggio e tour operator.

Entrando nello specifico, rientrano nella categoria di «**esercizio ricettivo singolo**» le strutture organizzate in forma imprenditoriale che possono essere ricondotte alle seguenti tipologie:

- **struttura alberghiera**: struttura aperta al pubblico, a gestione unitaria, con servizi centralizzati che fornisce alloggio, eventualmente vitto ed altri servizi accessori, in camere situate in uno o più edifici. Tale struttura è composta da **non meno di sette camere** per il pernottamento degli ospiti. Sono strutture alberghiere gli alberghi, i villaggi albergo, le residenze turistico-alberghiere, gli alberghi diffusi, i condhotel e i marina resort di cui agli artt. 31 e 32, D.L. 12.9.2014, n. 133, nonché quelle individuate come tali dalle specifiche normative regionali;
- **struttura extra-alberghiera**: affittacamere, ostelli per la gioventù, case e appartamenti per vacanze, residence, case per ferie, bed and breakfast, rifugi montani, nonché le strutture individuate come tali dalle **specifiche normative regionali**.

Per «**esercizio ricettivo aggregato con servizi extra-ricettivi o ancillari**», si intende l'aggregazione, nella forma del consorzio, delle reti d'impresa, delle A.T.I. e organismi o enti similari, di un esercizio ricettivo singolo con soggetti che forniscano servizi accessori alla ricettività, quali ristorazione, trasporto, prenotazione, promozione, commercializzazione, accoglienza turistica e attività analoghe.

Per «**agenzie di viaggio e tour operator**», infine, si intendono i soggetti che applicano lo studio di settore approvato con il D.M. 28.12.2012, e successive modificazioni, citato in premessa, e che risultino appartenenti:

- al cluster 10 — Agenzie intermediarie specializzate in turismo incoming;
- al cluster 11 — Agenzie specializzate in turismo incoming.

## 5. Irap e deducibilità del costo del lavoro

La Legge di Stabilità 2015 all'art. 1, co. da 20 a 25, prevede che a far data dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2014, è **integralmente deducibile dall'Irap** il costo sostenuto per **lavoro dipendente a tempo indeterminato**, eccedente le deduzioni applicate ai sensi dell'art. 11, co. 1, lett. a), D.Lgs. 446/1997 (contributi per assicurazioni obbligatorie contro gli infortuni sul lavoro; deduzione forfetaria e contributi assistenziali e previdenziali per i lavoratori a tempo indeterminato; spese per apprendisti, disabili, personale assunto con contratti di formazione e lavoro, personale addetto alla ricerca e sviluppo), 1-bis (indennità di trasferta, per la parte che non concorre al reddito del dipendente, sostenute dalle imprese di autotrasporto merci), 4-bis.1 (deduzione per le imprese con componenti positivi non superiori a 400mila euro) e 4-quater (deduzione per l'incremento della base occupazionale).

In sostanza, se la somma delle deduzioni già spettanti **risulta inferiore al costo del lavoro**, compete **un'ulteriore deduzione** a copertura dell'intero onere sostenuto.

Il beneficio spetta ai soggetti Irap che determinano il **valore della produzione netta** ai sensi degli artt. 5 (società di capitali ed enti commerciali), 5-bis (società di persone e imprese individuali), 6 (banche e altri enti e società finanziari), 7 (imprese di assicurazione), 8 (persone fisiche, società semplici ed equiparate) e 9 (produttori agricoli titolari di reddito agrario, esclusi quelli con volume d'affari annuo non superiore a 7.000 euro, che si avvalgono del regime speciale Iva), D.Lgs. 446/1997.

Per produttori e società agricoli, l'agevolazione, previa autorizzazione della Commissione europea, spetta anche per ogni lavoratore agricolo dipendente a tempo determinato, purché quest'ultimo, nel periodo d'imposta, abbia lavorato **almeno 150 giornate** e il **contratto non duri meno di tre anni**.