



---

**NOVITÀ DI CARATTERE CIVILISTICO DEL  
BILANCIO DI ESERCIZIO E IN MATERIA DI  
IMPOSTE DIRETTE E IVA**

Padova, 28 febbraio 2018



CORTELLAZZO & SOATTO  
Economia Diritto e Finanza di Impresa

---



---

# NOVITÀ DI CARATTERE CIVILISTICO DEL BILANCIO DI ESERCIZIO



**Novità di carattere civilistico del bilancio di esercizio: programma.**

1. Emendamenti 2017 ai principi contabili nazionali
  - OIC 12 – Rettifiche dei ricavi
  - OIC 12 e OIC 25 – Imposte anticipate
  - OIC 16 e OIC 24 - Svalutazione di beni precedentemente rivalutati
  - OIC 21 - Valore di iscrizione delle partecipazioni
  - OIC 19 - Ristrutturazione del debito
  - OIC 32 – Strumenti finanziari derivati
2. Bozza OIC 11 – Finalità e postulati del bilancio di esercizio
3. OIC 9 – Impairment test: nuove soglie dimensionali per l'adozione del modello semplificato
4. Nuova tassonomia XBRL



Il 29 dicembre 2017 l'Organismo Italiano di Contabilità ha pubblicato, nella **versione definitiva**, gli emendamenti ai principi contabili nazionali.

Gli emendamenti consistono in modifiche ed integrazioni dei principi contabili risultanti dall'aggiornamento conclusosi a dicembre 2016 e finalizzato al recepimento delle disposizioni normative introdotte dal D.Lgs. 139/2015.

Le modifiche si applicano ai bilanci con esercizio avente inizio a partire dal **1° gennaio 2017**.

Le modifiche sono generalmente **retroattive**, pertanto si applica il principio OIC 29 con riferimento all'informazione comparativa in relazione all'esercizio precedente.



## OIC 12 – Schemi di bilancio

**Tutte le rettifiche dei ricavi di vendita** - relative sia a ricavi di competenza dell'esercizio che a ricavi di esercizi precedenti - sono portate **a riduzione della voce ricavi**, ad eccezione delle rettifiche derivanti da correzioni di errori o cambiamenti di principi contabili, da rilevare a patrimonio netto ai sensi dell'OIC 29.

## OIC 12 e OIC 25 – Imposte anticipate

Nell'ambito della voce «CII-Crediti» dello stato patrimoniale in forma abbreviata, le società devono fornire **indicazione separata delle imposte anticipate**.

Con riguardo alla rappresentazione delle imposte anticipate nello S.P., l'OIC 25 prevede che «per le imposte anticipate **non è fornita l'indicazione separata di quelle esigibili oltre l'esercizio successivo**».

## OIC 16 e OIC 24 - Svalutazione di beni precedentemente rivalutati

L'OIC ha ritenuto opportuno chiarire che la **svalutazione di un bene rivalutato** in esercizi precedenti deve sempre essere **rilevata a conto economico** (e non può essere imputata alla riserva di rivalutazione), salvo che la legge non preveda diversamente.



## OIC 21 - Valore di iscrizione delle partecipazioni

Nel caso in cui il **pagamento** sia **differito** a condizioni diverse da quelle normalmente praticate sul mercato, per operazioni simili o equiparabili, le **partecipazioni** sono **iscritte** in bilancio **al valore corrispondente al debito determinato ai sensi dell'OIC 19 più gli oneri accessori**.

Previsione analoga a quanto già previsto dall'**OIC 13 "Rimanenze"**, dall'**OIC 16 "Immobilizzazioni Materiali"** e dall'**OIC 24 "Immobilizzazioni Immateriali"**, a seguito delle modifiche introdotte con gli OIC del 2016.

### DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE:

La modifica in commento si applica ai bilanci con esercizio aventi inizio dal 1° gennaio 2017 e gli eventuali effetti che dovessero derivare dalla prima applicazione possono essere applicati **prospetticamente**, senza pertanto la necessità di rideterminare le operazioni pregresse nei dati comparativi.



## OIC 19 - RISTRUTTURAZIONE DEL DEBITO

L'OIC ha abrogato il documento OIC 6 ed ha contestualmente inserito nell'OIC 19 le previsioni in materia di **ristrutturazione del debito**.

L'OIC 19 distingue tra società che adottano il criterio del costo ammortizzato e società che non lo adottano, ossia le società che non superano le soglie di cui all'art. 2435 bis, co. 1 del c.c. e quelle che, pur superando i limiti, sono esentate dall'applicazione del richiamato criterio poiché i connessi effetti, rispetto all'iscrizione dei debiti al valore nominale, sono irrilevanti.

### DISPOSIZIONI DI PRIMA APPLICAZIONE:

La modifica in commento si applica ai bilanci con esercizio aventi inizio dal 1° gennaio 2017 e gli eventuali effetti che dovessero derivare dalla prima applicazione possono essere applicati **prospettivamente**.



## A) SOCIETA' CHE APPLICANO IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO

A.1) **MODIFICA SOSTANZIALE** (comporta l'eliminazione del debito):

- **Iscrizione di una nuova passività** relativa alle nuove condizioni contrattuali utilizzando il costo ammortizzato e l'attualizzazione al **tasso di interesse di mercato al momento della modifica**;
- l'eventuale **differenza** tra il valore di iscrizione iniziale del nuovo debito e l'ultimo valore contabile del debito originario costituisce un utile o una perdita da rilevare a **C.E. nei proventi o oneri finanziari**;
- i **costi di transazione** sono rilevati a **C.E.** come parte dell'utile o della perdita connessa all'eliminazione.

A.2) **MODIFICA NON SOSTANZIALE** (il debito non è eliminato):

- **rideterminazione del valore contabile** del debito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari attualizzando i rideterminati flussi finanziari al **tasso di interesse effettivo calcolato in sede di rilevazione iniziale**;
- iscrizione della **differenza** tra il valore attuale rideterminato del debito alla data di revisione della stima dei flussi finanziari futuri e il suo precedente valore contabile alla stessa data a **C.E. nei proventi o oneri finanziari**
- iscrizione dei **costi di transazione** iniziali a rettifica del valore contabile del debito e loro ammortizzamento lungo la durata residua del debito.

NB: si rimanda allo **IAS 39** (test del 10%) per comprendere quando una modifica dei termini contrattuali è da considerarsi sostanziale



## B) SOCIETA' CHE NON APPLICANO IL CRITERIO DEL COSTO AMMORTIZZATO

B.1) **BENEFICIO IMMEDIATO** per il debitore (es. stralcio del capitale o degli interessi già maturati):

- **Utile rilevato a C.E.** nell'**esercizio** in cui l'accordo diviene efficace tra le parti;
- I **costi di transazione** sono rilevati a C.E. nello stesso esercizio in cui si riceve il beneficio.

B.2) **BENEFICIO FUTURO** per il debitore (es. riduzione degli interessi passivi ancora da maturare):

- **Utile** rilevato a C.E. **per competenza** lungo la durata residua del debito;
- i **costi di transazione** sono rilevati tra i risconti attivi e, al termine di ogni esercizio, addebitati a C.E. in relazione ai benefici ottenuti, lungo la vita residua del debito.



## DERIVATI NON DI COPERTURA

Se *fair value* positivo → iscritto tra le **Attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni** alla voce C) III 5) dell'attivo dello S.P.

Se *fair value* negativo → iscritto tra i **fondi per rischi e oneri** alla voce B) 3 del passivo dello S.P.

- Quale **contropartita di C.E.** del *fair value* si utilizzano le voci D)18/19 d) (rivalutazioni/svalutazioni di strumenti finanziari derivati) a seconda che il valore sia iscritto all'attivo o al passivo dello S.P.
- La **variazione di *fair value*** trova nuovamente contropartita nelle voci D)18/19 d) del C.E. a seconda del segno della variazione.

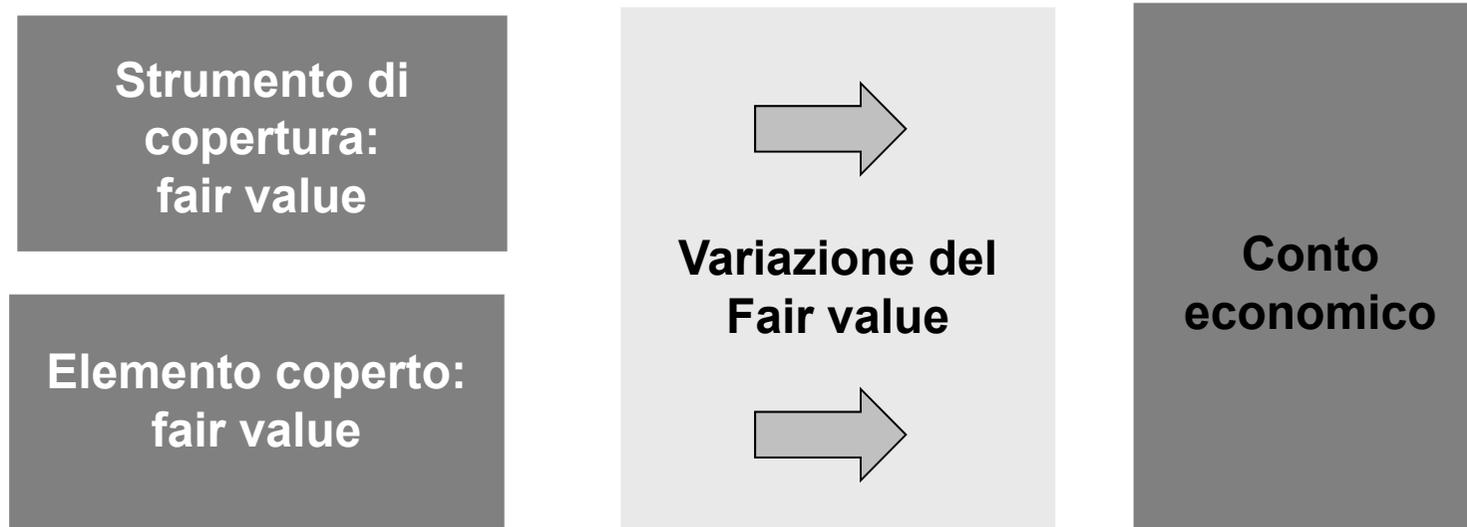
### EMENDAMENTI 2017

Le **componenti realizzative dei derivati non di copertura** comutate in sede di valutazione successiva e al momento dell'eliminazione contabile del derivato sono iscritte nelle voci D18.d) e D19.d) del conto economico.



## Operazioni di copertura – fair value hedge

L'elemento coperto è un'attività/passività rilevata nello SP, un impegno irrevocabile o una porzione identificata di essi:



### EMENDAMENTI 2017

È stata introdotta una precisazione che ribadisce che **l'elemento coperto è valutato al fair value «in deroga ai principi di riferimento»**: vi è quindi una valutazione simmetrica del derivato e dell'elemento coperto.



## Operazioni di copertura – cash flow hedge



## Le relazioni di copertura semplici

In presenza di una relazione di copertura semplice non è necessario verificare la componente inefficace della copertura.

### Analisi qualitativa

«La relazione di copertura si considera efficace semplicemente verificando che gli elementi portanti: quali **l'importo nominale**, la **data di regolamento dei flussi finanziari**, la **scadenza** e la **variabile sottostante** dello strumento di copertura e dell'elemento coperto corrispondano o siano strettamente allineati e il rischio di credito della controparte non sia tale da incidere significativamente sul fair value sia dello strumento di copertura sia dello strumento coperto.» par. 102 c)

**Newsletter OIC maggio 2017:** possibilità di applicare il modello contabile previsto per le coperture semplici a tutte le coperture di flussi finanziari nel caso sussista **piena identità tra elemento coperto e strumento di copertura eccettuata la scadenza.**



Il **DM del 10 gennaio 2018** chiarisce il **regime fiscale applicabile alla separazione contabile degli strumenti finanziari derivati incorporati**.

Il DM chiarisce che il **principio di derivazione rafforzata** è applicabile anche agli strumenti finanziari derivati incorporati in contratti ibridi (es. obbligazioni convertibili).

**Il derivato scorporato ai fini contabili, pertanto è assoggettato alla disciplina fiscale sui derivati** (art. 112 del TUIR), come se fosse giuridicamente autonomo dal contratto che lo contiene: la regola vale sia per i soggetti IAS che OIC diversi dalle micro-imprese.

Questa regola generale **NON è applicabile** nel caso in cui gli strumenti finanziari derivati risultanti dallo scorporo siano **assimilati alle azioni** (a norma della lettera a), comma 2 dell'art. 44 del Tuir). In questo caso lo scorporo effettuato in bilancio non rileva ai fini fiscali, con la conseguenza che, ai fini fiscali, dovrà prevalere l'unitarietà giuridica dello strumento.



## Bozza OIC 11 –Finalità e postulati del bilancio di esercizio

Nei casi in cui i principi contabili emanati dall'OIC non contengono una disciplina per fatti aziendali specifici, la società include tra le proprie politiche contabili uno specifico trattamento contabile, sviluppato facendo riferimento alle seguenti fonti, in ordine gerarchicamente decrescente:

**1. In via analogica**, disposizioni contenute in principi contabili nazionali che trattano **casi simili**, tenendo conto delle previsioni contenute negli stessi per quanto riguarda definizioni, presentazione , valutazione e informativa;

### **2. Finalità e postulati del bilancio.**

1. Prudenza;
2. Prospettiva della continuità aziendale;
3. Rappresentazione sostanziale;
4. Competenza;
5. Costanza nei criteri di valutazione;
6. Rilevanza;
7. Comparabilità;
8. Neutralità.



## PRINCIPALI NOVITA'

### - RAPPRESENTAZIONE SOSTANZIALE

*«La rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto»*

### - RILEVANZA

*«Un'informazione è considerata rilevante quando la sua omissione o errata indicazione potrebbe ragionevolmente influenzare le decisioni prese dai destinatari primari dell'informazione di bilancio».*

**Destinatari primari** dell'informazione del bilancio sono **coloro che forniscono risorse finanziarie all'impresa**, ossia gli investitori, i finanziatori e gli altri creditori.

- Il **COSTO STORICO**, inteso come criterio base delle valutazioni di bilancio dell'impresa in funzionamento, è non più annoverato tra i postulati del bilancio.



## OIC 9 – SVALUTAZIONI PER PERDITE DUREVOLI DI VALORE DELLE IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI E IMMATERIALI

Dal **1° gennaio 2017** entrano in vigore i nuovi limiti dimensionali per poter accedere all'**approccio semplificato** di determinazione della perdita durevole di valore delle immobilizzazioni, previsti dalla versione **dicembre 2016 dell'OIC 9**.

I **nuovi limiti**, che non devono essere superati per **due esercizi consecutivi**, sono i seguenti:

Limiti per adozione del modello semplificato (par. 30 dell'OIC 9)	OIC 9 – 2014	OIC 9 - 2016
Ricavi netti delle vendite e delle prestazioni	40 milioni di euro	8,8 milioni di euro
Attivo totale di bilancio	20 milioni di euro	4,4 milioni di euro
Numero medio dei dipendenti	250 unità	50 unità
Decorrenza	1° gennaio 2015	1° gennaio 2017



## NUOVA TASSONOMIA 2017-07-06

**NOVITA'**: la voce «**C II- Crediti**» nello S.P. relativo al **bilancio abbreviato** e nello S.P. delle **micro imprese**, è suddivisa in tre diverse componenti: crediti entro e oltre l'esercizio successivo, a cui si aggiunge la sottovoce «**imposte anticipate**»

INIZIO ESERCIZIO 1/1/2016 O  
SUCCESSIVO  
CHIUSURA ESERCIZIO  
DAL 31/12/2017

fino al 28/02/2017 sono accettati anche i bilanci predisposti con la tassonomia precedente (versione 2016-11-14)

dal **1° marzo 2018** dovrà essere utilizzata obbligatoriamente la nuova tassonomia (versione **2017-07-06**)

INIZIO ESERCIZIO 1/1/2016 O  
SUCCESSIVO  
CHIUSURA ESERCIZIO  
ANTE 31/12/2017

Versioni **2016-11-14** o **2017-07-06**

INIZIO ESERCIZIO  
ANTE 1/1/2016

Versioni **2015-12-14** o successive





---

# NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO



CORTELLAZZO & SOATTO  
Economia Diritto e Finanza di Impresa



## Novità in materia di IVA: programma.

1. Semplificazione degli elenchi INTRASTAT.
2. Novità sulle comunicazioni dei dati delle fatture (spesometro «*light*»).
3. Nuovi termini di presentazione delle comunicazioni e delle dichiarazioni fiscali per l'anno 2018.
4. Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.
5. Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).
6. Semplificazioni per la tenuta dei registri IVA con sistemi elettronici.
7. Nuova disciplina degli acquisti di carburante.
8. Estensione dello *split payment*.
9. Compensazione dei crediti tributari.



## Riforma degli adempimenti IVA (a livello nazionale):

- molteplici interventi normativi;
- da ottobre 2016 (DL n. 193/2016, conv. L. n. 225/2016) a dicembre 2017 (L. n. 205/2017 «di Bilancio 2018»).

## Direttrici degli interventi:

### 1. recupero dell'evasione:

- contrasto al *VAT-gap* derivante da omessi versamenti, evasione «senza complicità», false compensazioni e frodi (non l'evasione «con complicità»)
- incrocio dei dati e comunicazione al contribuente degli esiti dei controlli per favorire la c.d. «*compliance*» (fedeltà) fiscale

### 2. certezza/effettività (e ottimizzazione?) della spesa pubblica (es.: crediti rimborsati o compensati).



## Semplificazione degli elenchi INTRASTAT.

- **Fonti normative:** DL n. 244/2016; Provvedimenti prot. 194409 del 25/09/2017 e prot. 13799/RU del 08/02/2018.
- **Nuove soglie** per l'individuazione della periodicità delle comunicazioni:

Acquisto di beni	200.000 euro
Acquisto di servizi	100.000 euro
Cessione di beni	50.000 euro
Prestazione di servizi	50.000 euro

- le soglie operano in maniera indipendente e vanno verificate distintamente per ciascuna categoria di operazioni;
- se una soglia viene superata nel corso di un trimestre, il cambio di periodicità decorre dal mese successivo; la presentazione degli elenchi relativi ai mesi precedenti rimane facoltativa.



## Semplificazione degli elenchi INTRASTAT.

- Operazioni commerciali relative **scambio di energia elettrica**: indicazione facoltativa negli elenchi INTRASTAT.
  
- Semplificazioni per gli elenchi relativi agli **acquisti di beni e servizi**:
  - soppressione della «valenza fiscale» degli elenchi (per tutti): tutte le informazioni sono rese esclusivamente per finalità statistiche;
  - nessun obbligo di comunicazione per i contribuenti che rientrano nella periodicità trimestrale (neppure con valenza statistica);
  - i contribuenti che rientrano nella periodicità trimestrale possono presentare comunque il modello in via facoltativa (compilando solo i dati fiscali).
  - **NOTA BENE**: gli acquisti di beni vanno riepilogati nel periodo di arrivo dei beni nel territorio dello Stato.



## Semplificazione degli elenchi INTRASTAT.

- Semplificazioni per gli elenchi relativi alle **cessioni di beni**:
  - facoltà di compilazione dei dati statistici se non sono superati i 100.000 euro di operazioni;
  - PERTANTO:
    1. entro i 50.000 euro: comunicazione trimestrale;
    2. entro i 100.000 euro: comunicazione mensile, con compilazione dei dati statistici facoltativa;
    3. oltre i 100.000 euro: comunicazione mensile con compilazione obbligatoria sia dei dati fiscali, sia dei dati statistici.
  
- **Ridimensionamento (facoltativo)** del livello di dettaglio richiesto per la compilazione del campo “Codice Servizio” da 6 a 5 cifre.



## Semplificazione degli elenchi INTRASTAT.

- Riepilogo.

Acquisto di beni (200.000 euro)	<u>Elenchi trimestrali</u> : esonero. <u>Elenchi mensili</u> : dati fiscali e dati statistici (con valenza solo statistica).
Acquisto di servizi (100.000 euro)	<u>Elenchi trimestrali</u> : esonero. <u>Elenchi mensili</u> : dati fiscali e dati statistici (con valenza solo statistica).
Cessione di beni (50.000 euro)	<u>Elenchi trimestrali</u> : solo dati fiscali. <u>Elenchi mensili</u> (entro 100.000 euro): solo dati fiscali. <u>Elenchi mensili</u> (oltre 100.000 euro): dati fiscali e dati statistici.
Prestazione di servizi (50.000 euro)	<u>Elenchi trimestrali</u> : solo dati fiscali. <u>Elenchi mensili</u> : dati fiscali e dati statistici.



## Comunicazione analitica dei dati delle fatture (riepilogo).

- **Oggetto:** dati di tutte le **fatture** emesse, di tutte le fatture ricevute e registrate, ivi comprese le bollette doganali, e delle relative variazioni;
  - fatture di vendita: in riferimento alle operazioni rilevanti ai fini dell'IVA **effettuate** nel periodo di riferimento, a prescindere dalla registrazione;
  - fatture (e bollette doganali) di acquisto: ricevute e registrate.
- **Esoneri (soggettivi):**
  - produttori agricoli in regime di esonero degli adempimenti SE stabiliti in zone montane (art. 9 DPR n. 601/1973);
  - soggetti in «regime forfetario» e contribuenti «minimi»;
  - soggetti che hanno esercitato l'opzione di cui al D.Lgs. n. 127/2015.
- **Esclusioni:** non sono previste esclusioni sulle **operazioni** da comunicare; **tuttavia** possono essere escluse le **fatture elettroniche** «transitate» per il Sistema di Interscambio.



## Novità sulle comunicazioni dei dati delle fatture (spesometro «*light*»).

### ▪ Semplificazioni DL n. 148/2017 (conv. L. n. 172/2017) e L. n. 205/2017:

1. riduzione delle informazioni da trasmettere;
2. «superamento» della comunicazione analitica ed individuale delle fatture sotto i 300 euro annotate nei documenti riepilogativi;
3. facoltà/possibilità di invio con cadenza semestrale;
4. rinvio della scadenza relativa al secondo trimestre (o al primo semestre) al 30/09 (anziché 18/09);
5. esonero dall'obbligo di comunicazione per le P.A., con riferimento alle fatture emesse nei confronti dei consumatori finali (si aggiunge alle semplificazioni previste per le ASD e assimilate che applicano il regime forfettario ex-L. n. 398/1991, per i produttori agricoli non esonerati e per le P.A. in relazione alle fatture non transitate per il SdI).



## Novità sulle comunicazioni dei dati delle fatture (spesometro «*light*»).

- **Attuazione:** Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 05/02/2018 prot. n. 29190/2018.
- **Riduzione delle informazioni da trasmettere (contenuto semplificato):**
  - partita IVA del cedente/prestatore e partita IVA del cessionario/committente (codice fiscale, per i «consumatori finali»);
  - data e numero della fattura (della bolletta doganale o della nota di variazione);
  - base imponibile IVA;
  - aliquota IVA applicata e imposta;
  - tipologia di operazione (se l'imposta non è indicata in fattura): escluse art. 15, non soggette, non imponibili, esenti, regime del margine, inversione contabile (*reverse charge*).



## Novità sulle comunicazioni dei dati delle fatture (spesometro «*light*»).

- **Comunicazione dei documenti riepilogativi delle fatture sotto i 300 euro:**
  - «superamento» della comunicazione analitica e individuale dei documenti riepilogati;
  - numero e data del documento riepilogativo;
  - partita IVA del cedente/prestatore (per le fatture emesse) o del cessionario/committente (per le fatture ricevute);
  - base imponibile complessiva, aliquota IVA applicata e imposta complessiva (oppure tipologia di operazione) distinti per aliquota.



## Novità sulle comunicazioni dei dati delle fatture (spesometro «light»).

- **Periodicità:** trimestrale; scadenze:
  - entro l'ultimo giorno del secondo mese successivo a quello di riferimento; la scadenza relativa al secondo trimestre dell'anno è differita al 30 settembre;
  - il DL n. 148/2017 ammette la **facoltà/possibilità** di trasmissione semestrale anche per l'anno 2018:
    - entro il 30 settembre 2018 (primo semestre)
    - entro il 28 febbraio 2019 (secondo semestre)
  
- **Scadenza per il secondo semestre 2017: 6 aprile 2018.**



## Novità sulle comunicazioni dei dati delle fatture (spesometro «*light*»).

### ▪ Sanzioni:

- 2 euro per ogni fattura, con un massimo di 1.000 euro per ogni trimestre;
- regolarizzazione entro il 15mo giorno dalla scadenza: dimezzamento;
- SI APPLICA il ravvedimento operoso;
- NON SI APPLICA il cumulo delle sanzioni.

- **NOTA BENE:** è possibile regolarizzare il primo semestre 2017 (scaduto il 16/10/2017) senza sanzioni mediante invio integrativo entro il **6 aprile 2018**.



## Nuovi termini di presentazione delle comunicazioni e delle dichiarazioni fiscali per l'anno 2018.

### Comunicazione dei dati delle fatture

### Termini di presentazione

#### Periodicità trimestrale (ordinaria/standard)

1° trimestre 2018: 31 maggio 2018  
 2° trimestre 2018: 1 ottobre 2018 (\*)  
 3° trimestre 2018: 30 novembre 2018  
 4° trimestre 2018: 28 febbraio 2019

#### Periodicità semestrale (semplificata)

1° semestre 2018: 1 ottobre 2018 (\*)  
 2° semestre 2018: 28 febbraio 2019

### Comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (LI.PE.)

### Termini di presentazione

#### Periodicità trimestrale

1° trimestre 2018: 31 maggio 2018  
 2° trimestre 2018: 1 ottobre 2018 (\*)  
 3° trimestre 2018: 30 novembre 2018  
 4° trimestre 2018: 28 febbraio 2019



## Nuovi termini di presentazione delle comunicazioni e delle dichiarazioni fiscali per l'anno 2018.

Dichiarazioni fiscali (anno 2017)	Termini di presentazione
Modello IVA 2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>30 aprile 2018</b></li> </ul>
Modello 730/2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>23 luglio</b> (presentazione diretta all'Agenzia delle Entrate o al CAF o al professionista)</li> <li>▪ <b>7 luglio</b> (presentazione al sostituto d'imposta)</li> </ul>
Modello REDDITI e IRAP 2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>31 ottobre</b></li> </ul>
Certificazioni Uniche	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>31 marzo</b> (consegna al percipiente)</li> </ul>
Certificazioni Uniche (invio telematico)	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>7 marzo</b></li> <li>▪ <b>31 ottobre</b> (CU contenenti esclusivamente redditi esenti o non dichiarabili mediante la precompilata)</li> </ul>
Modello 770/2018	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>31 ottobre</b></li> </ul>



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### Alcuni concetti chiave da tenere a mente.

1. Momento di «effettuazione» dell'operazione (requisito temporale del presupposto impositivo, art. 6 DPR n. 633/1972).
2. Momento di «esigibilità» dell'imposta (immediata, differita, *split payment*).
3. Diritto di detrazione dell'IVA.
4. «Emissione della fattura» e relativi termini.
5. Termini per l'annotazione delle fatture (emesse e ricevute) nei registri IVA.



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto (art. 2 del DL n. 50/2017).

PRIMA DELLE MODIFICHE	DOPO LE MODIFICHE
<p>«Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene <u>esigibile</u> e <b>può essere esercitato, al più tardi, con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto alla detrazione è sorto</b> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.»</p>	<p>«Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene <u>esigibile</u> ed è <b>esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto</b> ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo.»</p>
<p>«Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta.»</p>	<p>«Il contribuente deve numerare in ordine progressivo le fatture e le bollette doganali relative ai beni e ai servizi acquistati o importati nell'esercizio dell'impresa, arte o professione, comprese quelle emesse a norma del secondo comma dell'articolo 17 e deve annotarle in apposito registro anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta <b>e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.</b>»</p>



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

PRIMA (dal 01/01/1998 al DL n. 50/2017).

- Meccanismo di «**retro-imputazione**».
- **Riferimenti normativi e prassi:** DPR n. 100/1998; risoluzione dell'Agenzia delle Entrate n. 202/E del 2001.
- Il diritto alla detrazione poteva essere esercitato dal momento in cui l'imposta diventava **esigibile**, previa registrazione della fattura (= onere) anteriormente alla liquidazione periodica o alla dichiarazione annuale.
- **NOTA BENE:** la «retro-imputazione» non è «retro-datazione».



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

PRIMA (dal 01/01/1998 al DL n. 50/2017).

- **Esempio:** bene consegnato il 18/01 con fattura differita emessa (e ricevuta) il 15/02:
  1. annotazione il 15/02 e detrazione nel mese di gennaio;
  2. annotazione il 15/02 e detrazione nel mese di febbraio;
  3. annotazione nei due anni successivi a quello in cui l'imposta è diventata esigibile ovvero entro il maggior termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa al secondo anno successivo a quello di esigibilità dell'imposta.
  
- **NOTA BENE:** la «retro-imputazione» non è «retro-datazione».



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

OGGI (dopo il DL n. 50/2017).

- Il diritto alla detrazione nasce con l'esigibilità ma resta «congelato» fino alla **«ricezione»** della fattura (circolare 1/E del 17/01/2018).
- Come sancito dalla **CGUE nella sentenza n. C-152/02 del 29/04/2004** l'esercizio del diritto di detrazione è richiede la presenza di tutti i seguenti requisiti cumulativi:
  0. inerenza/afferenza dell'acquisto rispetto alle operazioni imponibili (**prerequisito**);
  1. avvenuta esigibilità dell'imposta (**requisito sostanziale**);
  2. possesso (= ricezione) da parte del cessionario/committente della fattura di acquisto emessa dal cedente/prestatore (**requisito formale**).



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

OGGI (dopo il DL n. 50/2017).

- Il diritto alla detrazione nasce con l'esigibilità ma resta «congelato» fino alla «ricezione» della fattura (circolare 1/E del 17/01/2018).
- **Esempio:** bene consegnato il 18/01 con fattura differita emessa (e ricevuta) il 15/02:
  - ~~1. annotazione il 15/02 e detrazione nel mese di gennaio;~~
  2. annotazione il 15/02 e detrazione nel mese di febbraio;
  3. annotazione entro il maggior termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura.



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### PRIMA DEL DL n. 50/2017:

- **Diritto (facoltà)** alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, da esercitarsi al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui tale diritto è sorto (= esigibilità dell'imposta, **requisito sostanziale**).
- **Onere di registrazione** delle fatture di acquisto finalizzata a godere della detrazione dell'IVA sugli acquisti (nei termini previsti per la detrazione).

### DOPO IL DL n. 50/2017:

- **Diritto** alla detrazione dell'IVA sugli acquisti, da esercitarsi al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui tale diritto è sorto (= esigibilità dell'imposta, **req. sostanziale** + possesso della fattura, **req. formale**).
- **Obbligo di registrazione** delle fatture di acquisto comunque entro l'anno di ricezione, finalizzata a consentire una corrispondenza tra comunicazione dei dati delle fatture emesse e dati delle fatture ricevute e registrate.



**Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.**

**Individuazione del «momento di ricezione» della fattura di acquisto.**

- Sistemi che attestano la ricezione:
  - PEC, lettera raccomandata, sistemi EDI, trasmissione tramite il Sistema di Interscambio;
  - messa a disposizione della fattura su un portale, data dell'e-mail.
- Corretta tenuta della contabilità (= numerazione e datazione progressiva):
  - consegna «*brevi manu*»; posta ordinaria.

**NOTA BENE:** il software di contabilità potrebbe già memorizzare la data di registrazione.



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### Altri chiarimenti della circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2018.

- Decorrenza della nuova disciplina:
  - fatture e bollette doganali emesse dal 01/01/2017 a condizione che le stesse siano relative ad operazioni effettuate, e la cui relativa imposta sia divenuta esigibile, a decorrere dalla medesima data.
- Apposita sezione del registro IVA per la detrazione in dichiarazione:
  - per le fatture «**ricevute**» entro il 31/12 di un anno ma «**registrate**» entro il 30/04 dell'anno successivo;
  - la detrazione dell'IVA non concorre alle liquidazioni periodiche ma è esercitata direttamente nella dichiarazione dell'anno di ricezione;
  - facilita l'esercizio della detrazione alle condizioni esistenti nel periodo di esigibilità dell'imposta stessa (art. 19 DPR n. 633/1972).



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### Altri chiarimenti della circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2018.

- Clausola di salvaguardia:
  - non saranno sanzionabili, in particolare, i soggetti passivi che avendo ricevuto entro il 16/01/2018 fatture relative ad operazioni la cui imposta sia divenuta esigibile nel 2017, abbiano fatto concorrere l'imposta stessa nella liquidazione relativa al mese di dicembre 2017.
  
- Pro-rata di detraibilità:
  - un soggetto passivo che riceve nel 2019 una fattura riferita ad un'operazione esigibile nel 2018, registra la fattura nel 2019, esercita la detrazione nel 2019 ma alle condizioni esistenti nel 2018 (**anno di esigibilità/requisito sostanziale**).



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### Altri chiarimenti della circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2018.

- Dichiarazione integrativa (a favore):
  - **sempre possibile** per garantire l'effettività del diritto alla detrazione e il principio di neutralità dell'IVA (principi di derivazione unionale);
  - il cessionario/committente è comunque obbligato a procedere alla regolarizzazione della fattura di acquisto «omessa» o «irregolare» (autofattura denuncia ai sensi dell'art. 6, co. 8, D.Lgs. n. 471/1997).
- Regolarizzazione delle fatture non ricevute:
  - procedura prevista dall'art. 6, co. 8, D.Lgs. n. 471/1997 (c.d. «autofattura denuncia»);
  - la detrazione decorre dal momento del versamento dell'imposta da parte del cliente.



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### Altri chiarimenti della circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2018.

- Variazione dell'imponibile o dell'imposta:
  - la nota di variazione deve essere emessa entro la data di presentazione della dichiarazione IVA relativa all'**anno in cui si è verificato il presupposto** per operare la variazione in diminuzione;
  - in ipotesi di nullità, annullamento, revoca, procedure concorsuali, procedure esecutive, ecc. (art. 26, co. 2, DPR n. 633/1972): nei termini per la detrazione;
  - in ipotesi di sopravvenuto accordo tra le parti (art. 26, co. 3, DPR n. 633/1972): comunque entro un anno dall'effettuazione dell'operazione.
- **NOTA BENE:** sentenza CGUE n. C246/2016 del 23/11/2017 (note di variazione emesse in occasione di procedure concorsuali).



**Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.**

**Altri chiarimenti della circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2018.**

- Fatture per operazioni soggette a *split payment*:
  - l'esigibilità per il cessionario/committente è normalmente **differita** al momento del pagamento del corrispettivo **MA può essere anticipata** alla ricezione o alla registrazione della fattura;
  - la detrazione può essere esercitata dal cessionario/committente nel momento di esigibilità anticipata alla ricezione o alla registrazione (purché sia già in possesso della fattura);
  - ai fini della registrazione, si deve fare riferimento all'anno di **esigibilità**.



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### Altri chiarimenti della circolare Agenzia delle Entrate n. 1/E del 2018:

- Regime IVA per cassa (*cash accounting* art. 32-bis DL n. 83/2012):
  - il contribuente che adotta tale regime può differire l'esigibilità dell'imposta sulle operazioni attive all'incasso del corrispettivo;
  - per quanto riguarda le operazioni passive, la detrazione può essere esercitata a partire dal momento di pagamento del corrispettivo o, comunque, entro un anno dal momento di effettuazione dell'operazione (circ. n. 44/E del 2012);
  - il diritto alla detrazione dovrà essere ancorato al momento di esigibilità stabilito dal regime per cassa (*ossia il pagamento del corrispettivo*);
  - Esempio: beni pervenuti a dicembre 2017, fattura emessa (e ricevuta) nel 2017, fattura pagata (e registrata) ad aprile 2018 → detrazione nella liquidazione di aprile 2018 (al più tardi entro il 30 aprile 2019).



## Modifiche ai termini per l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA e per la registrazione delle fatture di acquisto.

### Alcuni casi per un confronto (operazione effettuata a febbraio 2018).

Operazione	Esigibilità dell'imposta	Ricezione della fattura	Momento iniziale per la detrazione
Operazione nazionale	Febbraio 2018	Febbraio 2018	Febbraio 2018
Operazione nazionale (fattura differita)	Febbraio 2018	Marzo 2018	Marzo 2018 (?)
Operazione nazionale (esigibilità differita)	Aprile 2018 (al pagamento)	Febbraio 2018	Aprile 2018
Operazione nazionale ( <i>reverse charge</i> )	Marzo 2018 (integrazione)	Marzo 2018 (integrazione)	Marzo 2018 (integrazione)
Acquisto da soggetto passivo UE	Febbraio 2018 (integrazione)	Febbraio 2018 (integrazione)	Febbraio 2018 (integrazione)
Acquisto da soggetto passivo UE (mese succ.)	Marzo 2018 (integrazione)	Marzo 2018 (integrazione)	Marzo 2018 (integrazione)
Acquisto da soggetto passivo UE (autofattura)	Aprile 2018 (autofattura)	Aprile 2018 (autofattura)	Aprile 2018 (autofattura)
Acquisto di servizi da soggetto passivo extra-UE	Febbraio 2018 (autofattura)	Febbraio 2018 (autofattura)	Febbraio 2018 (autofattura)



# ATTENZIONE!

L'introduzione della fatturazione elettronica generalizzata/obbligatoria  
(art. 1, co. 909 - 917, della L. n. 205/2017 «di Bilancio 2018»),  
inserita nel corpo del D.Lgs. n. 127/2015,

## SEMPLIFICA

il quadro degli adempimenti IVA.



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).

### Fattura elettronica (art. 21 DPR n. 633/1972):

- emessa e ricevuta in formato elettronico e dotata delle caratteristiche di leggibilità (1), autenticità dell'origine (2) e integrità del contenuto (3);
- richiede(va) l'accordo con il destinatario; in assenza di accordo sul formato elettronico, la fattura resta(va) comunque «elettronica» per l'emittente (v. circolare Agenzia delle Entrate n. 18/E del 2014);
- comporta un obbligo di conservazione delle fatture emesse e ricevute «in formato digitale»;
- l'Italia ha richiesto una **deroga** ai sensi dall'art. 395 Direttiva 2006/112/CE; COM(2018) 55 *final* del 05/02/2018 (accettazione della Commissione Europea, deve essere approvata dal Consiglio UE);
- **deroga temporanea**: dal 01/07/2018 al 31/12/2021 (prorogabile a fronte di una relazione sugli effetti in termini di contrasto all'evasione e oneri e costi amministrativi).



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).

Finalità dell'estensione dell'obbligo (art. 1, co. 3, D.Lgs. n. 127/2015):

- «razionalizzare il procedimento di fatturazione e registrazione»;
- finalità anti-evasive (contrasto al VAT-gap): tempestività sui controlli e sulla riscossione dell'imposta.

Ambito applicativo:

- riguarda cessioni di beni e prestazioni di servizi (e relative variazioni);
- effettuate tra soggetti residenti, stabiliti o identificati nel territorio dello Stato (= sono escluse le operazioni transfrontaliere);
- sia verso soggetti passivi (B2B), sia verso consumatori finali (B2C).

Esoneri (soggettivi): soggetti passivi che applicano il «regime di vantaggio» (art. 27, co. 1 e 2, DL 98/2011) o il «regime forfetario» (art. 1, co. 54-89, L. n. 190/2014).



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).

Formato: XML-FatturaPA; con decreto potranno essere individuati altri formati basati su standard o norme riconosciute in ambito UE (Un/Cefat CII, UBL 2.2).

Modalità di trasmissione: tramite il Sistema di Interscambio (SDI):

- operando direttamente;
- avvalendosi di un intermediario per la trasmissione (previo accordo);
- **NOTA BENE**: le fatture elettroniche emesse a consumatori finali saranno rese disponibili mediante i servizi telematici dell'AdE (l'emittente consegna copia digitale o analogica).

Regime sanzionatorio:

- art. 6 D.Lgs. n. 471/1997 (omessa fatturazione)
- art. 8, co. 6, D.Lgs n. 471/1997 (omessa regolarizzazione).



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).

### Decorrenza:

- dal 1° gennaio 2019;
- dal 1° luglio 2018 per le operazioni effettuate in specifici settori:
  - **cessioni di carburante** (di benzina e di gasolio per autotrazione effettuati presso impianti stradali o distribuzione se l'acquisto è effettuato da soggetti passivi IVA);
  - **subappalti pubblici** (prestazioni rese da soggetti subappaltatori e subcontraenti della filiera delle imprese che operano nell'ambito di un contratto di appalto di lavori, servizi o fornitore stipulato con una P.A.);
- dal 1° settembre 2018 per il «*tax free shopping*»: fattura elettronica associata al sistema OTELLO.



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria): ricadute.

1. Conservazione «sostitutiva a norma» delle fatture emesse e ricevute (sarà garantito dal Sistema di Interscambio, previo provvedimento attuativo).
2. Abrogazione della comunicazione analitica dei dati delle fatture e sostituzione con la «Trasmissione dei dati delle operazioni transfrontaliere».
3. Semplificazioni amministrative e contabili (c.d. programma di assistenza *online*) per soggetti individuati.
4. Incentivi per la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di ammontare superiore a 500 euro.



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).

### 2. Trasmissione «dei dati delle operazioni transfrontaliere».

- Sostituisce la comunicazione dei dati/trasmissione telematica delle fatture.
- **Oggetto:** dati delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi effettuate verso i soggetti non stabiliti in Italia, ovvero da questi ricevute.
- **Eccezioni:** bollette doganali ricevute; fatture emesse o ricevute in formato elettronico mediante il Sistema di Interscambio.
- **Termini:** entro l'ultimo giorno del mese successivo alla data del documento emesso o della data ricezione.
- **Sanzioni (cfr. comunicazione dei dati delle fatture):** 2 euro per ogni fattura, con un massimo di 1.000 euro per ogni trimestre (dimezzate in caso di regolarizzazione entro il 15mo giorno).



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).

### 3. Semplificazioni amministrative e contabili (programma di assistenza *online*).

- Riguardano gli esercenti arti e professioni, le imprese ammesse al regime di contabilità semplificata e per tutte le imprese neo-costituite (nell'anno di inizio dell'attività e nei due successivi).
- Esonero dall'obbligo di tenuta dei registri delle fatture emesse e delle fatture ricevute (artt. 23, 25 DPR n. 633/1972).
- **CONDIZIONE:** i contribuenti devono avvalersi degli elementi messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate:
  - elementi informativi per la predisposizione dei prospetti di liquidazione dell'IVA periodica;
  - bozze di dichiarazioni annuali IVA e dei redditi (= precompilate) con prospetto di dettaglio dei calcoli;
  - bozze di modelli F24 per i versamenti e le compensazioni.



## Fattura elettronica generalizzata (obbligatoria).

### 4. Incentivi per la tracciabilità dei pagamenti ricevuti ed effettuati di ammontare superiore a 500 euro.

- Sostituiscono le agevolazioni prima previste dal regime opzionale del D.Lgs. n. 127/2015.
- **Incentivo:** riduzione di due anni dei termini di decadenza per l'accertamento delle imposte sui redditi, dell'IRAP e dell'IVA.
- **Destinatari:** generalità dei soggetti passivi IVA.
- **Ulteriore condizione** per i soggetti che svolgono attività di commercio al dettaglio (o assimilate): «memorizzazione elettronica» e «trasmissione telematica» dei dati dei corrispettivi giornalieri.

**NOTA BENE:** anche con l'introduzione della fattura elettronica obbligatoria sopravvive la comunicazione dei dati delle liquidazioni periodiche IVA (comunicazione «LI.PE.»).



## Semplificazioni per la tenuta dei registri IVA con sistemi elettronici.

- **Riferimento normativo:** art. 7, co. 4-*quater*, DL n. 357/1994 (aggiunto dall'art. 19-*octies*, co. 6, DL n. 148/2017).
- La tenuta dei **registri IVA** delle fatture emesse e di quelle ricevute (artt. 23-25 DPR n. 633/1972) mediante **sistemi elettronici** si considera regolare anche qualora non si provveda alla trascrizione degli stessi su supporti cartacei nei termini di legge, **PURCHÉ** in sede di accesso, ispezione o verifica:
  - i registri risultino **aggiornati** sui supporti elettronici;
  - gli stessi siano **stampabili** con immediatezza su richiesta degli organi procedenti e in loro presenza.
- **Finalità:** semplificazione alla luce della digitalizzazione degli adempimenti fiscali e dell'obbligo di comunicazione dei dati delle fatture e delle liquidazioni periodiche.



## Semplificazioni per la tenuta dei registri IVA con sistemi elettronici.

- Rappresenta una deroga all'obbligo di stampa dei libri e dei registri contabili:
  - entro tre mesi dal termine di presentazione della relativa dichiarazione annuale (dei redditi, ris. Agenzia delle Entrate n. 46/E del 2017);
  - libri o registri tenuti con modalità meccanografiche: trascrizione su supporti cartacei;
  - documenti elettronici: completamento del processo di conservazione sostitutiva ai sensi del DM 17/06/2014 mediante l'apposizione del riferimento temporale.
  
- **Aggiornamento dei registri**: «memorizzazione» delle operazioni entro 60 giorni dalla data di effettuazione dell'operazione per le vendite e dalla ricezione del documento per gli acquisti, fermo restando l'osservanza dei termini previsti ai fini delle liquidazioni periodiche IVA (art. 1 DM 11/08/1975).



## Semplificazioni per la tenuta dei registri IVA con sistemi elettronici.

- **Decorrenza:** dalla data in vigore della Legge di conversione (06/12/2017); trova applicazione il principio del *favor rei* (art. 3, co. 2, del D.Lgs. 471/97) ma solo se all'epoca dei controlli il contribuente era già in grado di stampare «a vista» i registri.
  
- **Profili in attesa di chiarimento**
  1. Applicazione dell'esonero, per analogia, alla conservazione sostitutiva.
  2. Effetti della norma sugli obblighi civilistici di conservazione di cui all'art. 2220 c.c.



## MISURE DI CONTRASTO ALL'EVASIONE NEL SETTORE DEI CARBURANTI

Fonte: Legge di Bilancio 2018 (c.909, 920-926)

### 1. Modifica al comma 3 dell'art. 22 del DPR 633/72

Viene introdotto l'obbligo di documentare mediante fattura elettronica:

- gli acquisti di carburante per autotrazione
- effettuati presso impianti stradali di distribuzione
- da parte di soggetti passivi IVA
- a partire dal 01/07/2018.

Per effetto di tale nuovo obbligo:

- viene abolita la scheda carburante (abrogazione del DPR 444/97);
- l'esonero dall'obbligo di certificazione dei corrispettivi per i carburanti viene circoscritto ai soli acquisti effettuati al di fuori dell'esercizio di impresa, arte e professione (art. 2 co 1 lett b) DPR 696/96).



## 2. Inserimento nuova comma 1-bis all'art. 164 TUIR

### **DEDUCIBILITA' DEL COSTO**

Nuovo comma 1-bis dell'art. 164 del TUIR

Spese per carburante per autotrazione

Pagamento mediante carte di credito, di debito e prepagate

Decorrenza: dal 01/07/2018

*«1-bis. Le spese per carburante per autotrazione sono deducibili nella misura di cui al comma 1 se effettuate esclusivamente mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 605»*



### 3. Inserimento nuovo periodo al comma 1 lett d) dell'art. 19-bis1 DPR 633/1972

«d) l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di carburanti e lubrificanti destinati ad aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore, nonché alle prestazioni di cui al terzo comma dell'articolo 16 e alle prestazioni di custodia, manutenzione, riparazione e impiego, compreso il transito stradale, dei beni stessi, è ammessa in detrazione nella stessa misura in cui è ammessa in detrazione l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di detti aeromobili, natanti e veicoli stradali a motore. L'avvenuta effettuazione dell'operazione deve essere provata dal pagamento mediante carte di credito, carte di debito o carte prepagate emesse da operatori finanziari soggetti all'obbligo di comunicazione previsto dall'articolo 7, sesto comma, del DPR 605/73 o da altro mezzo ritenuto parimenti idoneo individuato con provvedimento del direttore dell'AdE»

#### **DETRAIBILITA' DELL'IVA**

Nuovo periodo nel comma 1, lettera d), dell'art. 19-bis1 del DPR 633/72

Carburante e lubrificante per aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore

NONCHE'

acquisto, leasing, noleggio, custodia manutenzione, riparazione e utilizzo

Pagamento mediante carte di credito, di debito, preparate o da altro mezzo ritenuto idoneo individuato con apposito provvedimento dell'AdE

Decorrenza: dal 01/07/2018



<b>DEDUCIBILITA' DEL COSTO</b>	<b>DETRAIBILITA' DELL'IVA</b>
Nuovo comma 1-bis dell'art. 164 del TUIR	Nuovo periodo nel comma 1, lettera d), dell'art. 19-bis1 del DPR 633/72
Spese per carburante per autotrazione	Carburante e lubrificante per aeromobili, natanti da diporto e veicoli stradali a motore  NONCHE' acquisto, leasing, noleggio, custodia manutenzione, riparazione e utilizzo
Pagamento mediante carte di credito, di debito e prepagate	Pagamento mediante carte di credito, di debito, prepagate o da altro mezzo ritenuto idoneo individuato con apposito provvedimento dell'AdE
Decorrenza: dal 01/07/2018	Decorrenza: dal 01/07/2018



## Novità in materia di **SPLIT PAYMENT**

### **Art. 17-ter D.P.R. 633/1972 - definizione**

L'art. 1, co. 629, lett. b) della L. 23.12.2014, n. 190 (Legge di Stabilità 2015) ha introdotto nell'ordinamento interno l'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 che prevede un nuovo meccanismo di applicazione dell'IVA denominato "*split payment*" ("scissione dei pagamenti"), in base al quale l'IVA gravante su una data operazione è applicata dal cedente/prestatore al momento dell'emissione della fattura di vendita (=indicata in fattura) MA versata all'Erario dal cessionario/committente.

Il meccanismo dello *split payment* si applica alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi soggette ad IVA.



## Art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50 - ampliamento soggettivo

L'art. 1 del D.L. 50/2017 ha disposto l'applicazione dello *split payment* – oltre che alle operazioni nei confronti di Amministrazioni Pubbliche, come definite dall'art. 1, co. 2 della L. 31.12.2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni – anche alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

- a) società controllate, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1 e 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;
- b) società controllate, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1 c.c., direttamente dalle Regioni, Province, Città metropolitane, Comuni, unioni di Comuni;
- c) società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1 c.c., dalle società di cui alle lett. a) e b), ancorché queste ultime rientrino fra le società di cui alla lett. d) ovvero fra i soggetti di cui all'art. 1, co. 2 della L. 31.12.2009 n. 196;
- d) società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana.



## Art. 1 del D.L. 24.4.2017, n. 50 - ampliamento oggettivo - segue

Lo stesso articolo ha ampliato l'ambito oggettivo di applicazione dello *split payment*, comprendendo anche i compensi per prestazioni di servizi assoggettati a ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito.

Sono tali i compensi assoggettati a qualunque tipo di ritenuta alla fonte a titolo di imposta sul reddito e dunque sia alle ritenute a titolo d'acconto che quelle a titolo d'imposta.

### Cessioni di beni e prestazioni di servizi ESCLUSE da *split payment*:

- operazioni non imponibili (comprese quelle effettuate da soggetti in possesso dello status di esportatore abituale), esenti, non soggette, fuori campo IVA;
- operazioni soggette a regimi IVA speciali (regimi monofase, regime del margine per i beni usati, regime delle agenzie di viaggio, ecc.);
- prestazioni con corrispettivo già nella disponibilità del fornitore (es.: servizio di riscossione delle entrate);
- operazioni che beneficiano di semplificazioni per la certificazione dei corrispettivi (emissione di scontrino o ricevuta fiscale, ecc.);
- operazioni sottoposte a *reverse charge* (inversione contabile) sia interno, sia esterno.



### Art. 3 del D.L. 16.10.2017, n. 148 - ampliamento soggettivo

L'art. 3 del D.L. 148/2017 ha ampliato ulteriormente l'ambito soggettivo di applicazione dello *split payment* alle operazioni effettuate nei confronti dei seguenti soggetti:

**0a)** enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le aziende speciali e le aziende pubbliche di servizi alla persona;

**0b)** fondazioni partecipate da Amministrazioni Pubbliche di cui al co. 1 per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%;

**a)** società controllate, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 2 c.c., direttamente dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri e dai Ministeri;

**b)** società controllate direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, co. 1, n. 1 c.c., da Amministrazioni Pubbliche di cui al co. 1 o da enti e società di cui alle lett. 0a), 0b), a) e c);

**c)** società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da Amministrazioni Pubbliche di cui al co. 1 o da enti e società di cui alle lett. 0a), 0b), a) e b);

**d)** società quotate inserite nell'indice FTSE MIB della Borsa italiana identificate agli effetti dell'imposta sul valore aggiunto.



## Elenchi del MEF - identificazione dei cessionari e committenti

L'aspetto più complesso delle nuove disposizioni inerisce l'identificazione dei soggetti nei confronti dei quali le forniture devono essere effettuate in osservanza delle norme di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972.

Al fine di assicurare maggiore certezza giuridica agli operatori economici il Dipartimento delle Finanze del MEF ha svolto un'attività di ricognizione per formare gli elenchi dei soggetti di cui ai co. 1 e 1-bis dell'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 e li ha messi a disposizione mediante il proprio sito istituzionale (detti elenchi vengono progressivamente aggiornati). Ne consegue che:

- per individuare le «amministrazioni pubbliche» sottoposte a split payment (co. 1) si può fare riferimento ai soggetti obbligati a ricevere la fattura in formato elettronico (art. 1, co. 209-214, L. n. 244/2007); v. elenco pubblicato su <http://www.indicepa.gov.it>;
- per individuare gli altri soggetti sottoposti a split payment si può fare riferimento agli elenchi pubblicati su [http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split\\_payment/public/##testata](http://www1.finanze.gov.it/finanze2/split_payment/public/##testata) (ricerca anche per codice fiscale);



## Effetti sul cedente/prestatore - indicazione in fattura

Il fornitore è tenuto all'emissione della fattura (in formato elettronico se le operazioni sono rivolte ad una P.A.) secondo le regole generali.

La fattura dovrà recare, tra gli altri dati l'annotazione "scissione dei pagamenti" ed, eventualmente, il riferimento all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972.

La fattura deve comunque essere registrata nel registro delle fatture emesse secondo le regole generali di cui agli artt. 23 e 24 del D.P.R. 633/1972.

L'annotazione del documento deve avvenire in modo distinto, per esempio, in un'apposita colonna del registro o mediante appositi codici, riportando altresì l'aliquota IVA applicata e l'ammontare dell'imposta.

Quest'ultima, tuttavia, non deve concorrere alla liquidazione periodica.



## Effetti sul cedente/prestatore - rimborso IVA

Il fornitore che effettua esclusivamente o prevalentemente operazioni regolate dall'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 si trova strutturalmente in una **posizione creditoria**.

L'art. 30, co. 2, lett. a) (per l'anno) e l'art. 38-bis, co. 2 (per il trimestre) del D.P.R. 633/1972 prevede per il contribuente la possibilità di chiedere, il rimborso dell'eccedenza detraibile, quando esercita esclusivamente o prevalentemente attività che comportano l'effettuazione di operazioni attive soggette ad imposta con aliquote inferiori rispetto a quelle relative agli acquisti e alle importazioni (presupposto cd. dell'aliquota media), **computando** a tal fine anche le operazioni di cui all'art. 17-ter del D.P.R. 633/1972 tra le **operazioni c.d. ad aliquota zero**.

L'art. 8 del D.M. 23.1.2015, estende ai soggetti passivi che effettuano operazioni a cui si applica lo split payment la possibilità di beneficiare del **rimborso in via prioritaria**.

Le disposizioni relative ai rimborsi IVA prioritari si applicano alle eccedenze detraibili originate dall'applicazione dello split payment per un importo non superiore all'ammontare complessivo dell'IVA applicata con lo split payment (nel periodo cui la richiesta di rimborso si riferisce).



## Sanzioni

In caso di mancata indicazione in fattura del riferimento “scissione dei pagamenti” o “split payment” in capo al cedente/prestatore è applicabile la sanzione amministrativa di cui all’art. 9, co. 1 del D.Lgs. 471/1997 (da € 1.000 ad € 8.000).

La C.M. 27/E del 7 novembre 2017 ha chiarito che *«laddove (...) siano state emesse fatture con erronea applicazione dell’IVA ordinaria o erronea indicazione della scissione dei pagamenti, il fornitore dovrà procedere a ‘regolarizzare’ tale comportamento con l’emissione di apposita nota di variazione ex art. 26, terzo comma, del DPR 633/72 e l’emissione corretta di un nuovo documento contabile. In alternativa, si ritiene possibile l’emissione di un’unica nota di variazione che, facendo riferimento puntuale a tutte le fatture erroneamente emesse, le integri al fine di segnalare alla PA o alla società acquirente il corretto trattamento da riservare all’imposta ivi indicata»*.

Il cessionario in queste situazioni rischia di vedersi irrogata la sanzione di omesso versamento del tributo all’Erario.



**Novità in tema di compensazione dei crediti tributari - Modifiche apportate dal D.L. 50/2017****Legge n. 147/2013 art. 1 comma 574:**

I contribuenti che, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, utilizzano in compensazione i crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito e all'IRAP, per importi superiori a 5.000 euro annui, hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità (o la sottoscrizione alternativa) relativamente alle singole dichiarazioni dalle quali emerge il credito.

**Decreto Legge n. 78/2009 art. 10 comma 7:**

I contribuenti che intendono utilizzare in compensazione il credito annuale o infrannuale dell'imposta sul valore aggiunto per importi superiori a 5.000 euro annui hanno l'obbligo di richiedere l'apposizione del visto di conformità (o della sottoscrizione alternativa) sulla dichiarazione o sull'istanza da cui emerge il credito.

**Decreto Legislativo n. 241/1997 art. 17:**

La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'imposta sul valore aggiunto, per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.



### **Modifica nelle modalità di presentazione delle deleghe di pagamento**

Il D.L. 50/2017 ha inoltre modificato l'**art. 37 comma 49-bis del D.L. n. 223/2006** prevedendo per i soggetti titolari di partita IVA l'obbligo di utilizzare esclusivamente i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate, qualora essi intendano compensare, per qualsiasi importo, crediti IVA (annuali o relativi a periodi inferiori) ovvero crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle ritenute alla fonte, alle imposte sostitutive delle imposte sul reddito, all'IRAP e dei crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

L'Agenzia delle Entrate è intervenuta con la **Risoluzione n. 68 del 09/06/2017**, in cui ha comunicato i codici tributo relativi ai crediti fiscali che, se utilizzati in compensazione orizzontale, comportano l'obbligo per i soggetti titolari di partita IVA di presentare i modelli F24 esclusivamente tramite i servizi telematici messi a disposizione dall'Agenzia delle Entrate. Tale obbligo non sussiste in ipotesi di compensazioni di tipo «verticale» o «interne». Restano in ogni caso ferme le regole generali.



**CONTRIBUENTI TITOLARI DI PARTITA IVA*****Tipologia di versamento******Modalità***

F24 con compensazione a saldo zero

Entratel / Fisconline

F24 con compensazione con saldo a debito

Entratel / Fisconline

F24 senza compensazione con saldo a debito

Entratel / Fisconline / internet banking

**CONTRIBUENTI NON TITOLARI DI PARTITA IVA*****Tipologia di versamento******Modalità***

F24 con compensazione a saldo zero

Entratel / Fisconline

F24 con compensazione con saldo a debito

Entratel / Fisconline / **internet banking**

F24 senza compensazione con saldo a debito

Entratel / Fisconline / internet banking /  
**cartacea**

**Sospensione deleghe di pagamento con compensazioni (art. 1, co. 990, L. di Bilancio 2018 ha inserito il co. 49-ter all'art. 37 del D.L. 223/2006)**

L'Agenzia delle Entrate può sospendere, fino a 30 giorni, l'esecuzione degli F24 contenenti compensazioni che presentano profili di rischio, al fine del controllo dell'utilizzo del credito.

La Relazione accompagnatoria al DDL di Bilancio ha individuato quali profili di rischio: l'utilizzo in compensazione di crediti da parte di un soggetto diverso dal titolare del credito stesso, di crediti riferiti ad anni di imposta molto anteriori all'anno in cui è effettuata l'operazione e di crediti utilizzati per pagare debiti iscritti a ruolo.

Decorsi 30 giorni dalla presentazione del modello F24, ovvero se all'esito del controllo il credito risulta correttamente utilizzato, la delega si considera eseguita e le compensazioni e i versamenti in essa contenuti sono considerati effettuati alla data della loro effettuazione.

Se l'esito del controllo è negativo, la delega di pagamento non è eseguita e i versamenti e le compensazioni si considerano non effettuati. Pertanto, sarà necessario procedere nuovamente al versamento dell'imposta ed al pagamento della sanzione.

Con provvedimento dell'Agenzia delle Entrate saranno stabilite le modalità di attuazione della norma.





---

# NOVITÀ IN MATERIA DI AGEVOLAZIONI FISCALI



CORTELLAZZO & SOATTO  
Economia Diritto e Finanza di Impresa



**Novità in materia di agevolazioni fiscali: programma.**

1. Modifiche alla disciplina di super e iper ammortamenti
2. Credito di imposta per la formazione 4.0
3. Incentivi fiscali agli investimenti pubblicitari
4. Chiarimenti di prassi sul credito R&S



## Super e iper ammortamenti: introduzione

La L. 205/2017, commi 29-36, ha disposto **la proroga per il 2018 di super e iper ammortamento**, apportando modifiche parziali alle due discipline.

Si tratta di misure agevolative introdotte dal legislatore per sostenere gli investimenti privati nel **rinnovo del «parco macchine»** all'interno delle imprese e per incentivare gli investimenti in beni funzionali alla **trasformazione tecnologica e digitale** in chiave «Industria 4.0».

Sintesi dell'intervento:

- Riepilogo delle discipline vigenti sino al 31/12/2017:
  - L. 28.12.2015, n. 208: introduzione super
  - L. 11.12.2016, n. 232: proroga super e introduzione iper
- Introduzione delle novità apportate dalla Legge di Bilancio 2018: proroga di super e iper e modifiche.
- Riepilogo dei principali chiarimenti di prassi.



## Super ammortamento

Introdotta dalla L. di Stabilità 2016, già prorogata dalla L. di Bilancio 2017.

**Beneficiari:** soggetti **titolari di reddito di impresa, esercenti arti e professioni**, enti non commerciali con riferimento all'eventuale attività commerciale svolta.

**Oggetto:** investimenti in beni strumentali nuovi:

- L. Stabilità 2016 → dal 15/10/2015 al 31/12/2016
- L. Bilancio 2017 → dal 1/1/2017 al 31/12/2017, ovvero entro il 30/6/2018 a condizione che entro il 31/12/2017:
  - risulti **accettato l'ordine** dal venditore (ad es. pec);
  - sia stato **versato un acconto di almeno il 20%** del costo di acquisto.

La L. di Bilancio 2017 ha escluso gli investimenti in veicoli e altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) (non utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti a uso pubblico) e b-bis) (dati in uso promiscuo ai dipendenti).



## Super ammortamento - segue

**Misura:** maggiorazione del **40%** della quota di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi agli investimenti in beni agevolabili. La maggiorazione si concretizza in una deduzione extracontabile (variazione in diminuzione) che va fruita in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31/12/1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene. Non rileva il comportamento civilistico.

### **Esclusioni:**

- Beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede un coefficiente di ammortamento inferiore a 6,5%.
- Investimenti in fabbricati e costruzioni.
- Investimenti in beni di cui all'Allegato 3 della L. di Stabilità 2016 relativi a particolari settori (es. condutture utilizzate da industrie di imbottigliamento di acqua e nel settore del gas naturale, materiale rotabile, ferroviario, tramviario, aerei completi di equipaggiamento).



## Iper ammortamento

Introdotta dalla L. di Bilancio 2017.

**Beneficiari:** soggetti **titolari di reddito di impresa**.

**Oggetto:** investimenti in beni strumentali nuovi **ad alto contenuto tecnologico** inclusi nell'**Allegato «A»** della L. di Bilancio 2017 funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0», dal 1/1/2017 al 31/12/2017, ovvero entro il 30/6/2018 alle stesse condizioni valide per i super (ordine accettato e acconto versato entro il 31/12/2017).

I beni inclusi nell'allegato «A» sono raggruppabili in tre categorie:

1. Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti.
2. Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità.
3. Dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.



## Iper ammortamento - segue

**Misura:** maggiorazione del **150%** della quota di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativi agli investimenti in beni agevolabili. La maggiorazione si concretizza in una deduzione extracontabile (variazione in diminuzione) che va fruita in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31/12/1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene e di attestazione della sua interconnessione.

## Maggiorazione per beni immateriali «abbinati»

Ulteriore agevolazione per i soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento: maggiorazione del **40%** del costo di acquisizione dei **beni immateriali strumentali** (inclusi nell'**Allegato «B»** della L. di Bilancio 2017) funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave «Industria 4.0» (es. software, sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a beni materiali Industria 4.0).

E' stato chiarito nella Circ. 8/E del 07.04.2017 (Telefisco 2017) che la norma mette in relazione il bene immateriale con il «soggetto» che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno specifico bene materiale («oggetto» agevolato).



## Iper ammortamento - segue

**Interconnessione:** *«...il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura».*

Perché un bene possa definirsi «interconnesso» occorre che:

1. Scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella progettazione, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (es.: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.).
2. Sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

La maggiorazione del 150% può essere fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza l'interconnessione (salvo fruire, dall'entrata in funzione, del super).



## Iper ammortamento - segue

### Adempimenti necessari

Duplici presupposti: i) il bene deve possedere **caratteristiche tecniche** tali da includerlo nell'Allegato «A» e/o «B» e ii) deve essere **interconnesso al sistema aziendale** di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Tali requisiti devono risultare da:

- dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del D.P.R. 445/2000;
- perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato (se costo di acquisizione > 500.000).

La documentazione deve entrare in possesso dell'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso. Il professionista può procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31/12, purché consegna all'impresa entro il 31/12 (con data certa) una perizia asseverata dotata di assunzione di responsabilità (Ris. 152/2017).



## Modifiche introdotte dalla L. di Bilancio 2018

### Super ammortamenti

- Proroga agli investimenti effettuati **sino al 31/12/2018**, ovvero entro il **30/06/2019** a condizione che entro il 31/12/2018 l'ordine sia accettato e sia stato versato un acconto di almeno il 20% del costo di acquisizione.
- Maggiorazione **ridotta al 30%** del costo di acquisizione (non più il 40%).
- **Esclusione** dall'agevolazione per gli investimenti in veicoli e altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1. Alla luce di questa modifica **non** risultano più agevolabili le acquisizioni di veicoli:
  - utilizzati esclusivamente nell'attività propria dell'impresa (es. autoscuole, noleggio) o adibiti ad uso pubblico (lett. a) art. 164);
  - deducibili in misura parziale (lett. b e b-bis dell'art. 164 TUIR);

restano invece agevolabili gli autoveicoli individuati dall'art. 54, c. 1 del D.Lgs. 285/1992 (c.d. Codice della strada) non espressamente richiamati dall'articolo 164, comma 1 del TUIR, tra i quali rientrano gli **autocarri** (Telefisco 2018).



## Modifiche introdotte dalla L. di Bilancio 2018 - segue

L'applicazione del super-ammortamento agli investimenti agevolabili effettuati nel corso del 2018 seguirà la seguente scansione:

<b>PERIODO DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI</b>	<b>CONDIZIONI DA RISPETTARE</b>	<b>MAGGIORAZIONE SPETTANTE</b>
Dal 1/1/2018 al 30/6/2018	Entro il 31/12/2017 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione	40%
Dal 1/1/2018 al 30/6/2018	Assenza di una delle due condizioni indicate nel punto precedente	30%
Dal 1/7/2018 al 31/12/2018	Regime	30%
Dal 1/1/2019 al 30/6/2019	Entro il 31/12/2018 l'ordine è stato accettato ed è stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione	30%



## Modifiche introdotte dalla L. di Bilancio 2018 - segue

### Iper ammortamenti e maggiorazione per beni immateriali

- Proroga agli investimenti effettuati **sino al 31/12/2018**, ovvero entro il **31/12/2019** a condizione che entro il 31/12/2018 l'ordine sia accettato e sia stato versato un acconto di almeno il 20% del costo di acquisizione.
- **Ampliamento** dell'elenco dei beni immateriali contenuto nell'Allegato «B» della L. di Bilancio 2017 con l'aggiunta delle seguenti voci:
  - sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;
  - software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
  - software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, di rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field.



## Modifiche introdotte dalla L. di Bilancio 2018 - segue

- Per i soli iper ammortamenti, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il **realizzo a titolo oneroso** del bene oggetto dell'agevolazione, **non viene meno** la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che nello stesso periodo di realizzo l'impresa:
  - a) **sostituisca** il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato «A» alla L. di Bilancio 2017;
  - b) **attesti** l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione attraverso le modalità di attestazione previste per l'acquisto originario (dichiarazione, perizia, attestato di conformità).

Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento (con riflessi sull'ultima quota di iper ammortamento).



## Prassi di riferimento

### **Agenzia Entrate**

- Circ. n. 12/E 08.04.2016 → chiarimenti in Telefisco 2016
- Circ. n. 23/E 26.05.016 → chiarimenti su super amm.
- Circ. n. 4/E 30.03.2017 → chiarimenti su super e iper amm.
- Circ. n. 8/E 07.04.2017 → chiarimenti su Telefisco 2017
- Ris. n. 74/E 14.09.2016 → investimenti in particolari settori (gas naturale)
- Ris. n. 118/E 15.09.2017 → cumulo con credito riqualificazione strutture ricettive
- Ris. n. 132/E 24.10.2017 → super e iper amm. in caso di beni acquisiti in leasing
- Ris. n. 152/E 15.12.2017 → determinazione dei costi rilevanti per iper amm.

### **Assonime**

- Circ. n. 12/2017 – La proroga del super amm. e il nuovo iper amm.
- Circ. n. 4/2018 – L'iper amm. in caso di perizia tecnica giurata consegnata alle imprese nel 2018



## Chiarimenti di prassi

### Caratteristiche del bene

- **Novità:** l'agevolazione non spetta per investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. Il requisito sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivo. Tale circostanza dovrà sussistere nelle ipotesi di:
  - i. acquisto da terzi → il cedente deve attestare che il costo del bene usato non è di ammortare prevalente rispetto al costo complessivo. Qualora lo attesti, è agevolabile il costo complessivo;
  - ii. realizzo in economia → il bene complesso costruito in economia può fruire della maggiorazione anche sul costo della componente usata, sempreché sostenuto nel periodo agevolato.
- **Strumentalità:** deve caratterizzarsi rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione. I beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa (no beni merce e materiale di consumo).



## Chiarimenti di prassi - segue

### Determinazione del costo

- Il costo rilevante ai fini dell'agevolazione è quello determinato ai sensi dell'art. 110 TUIR, comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione, mentre le attrezzature che costituiscono “**dotazione ordinaria**” del bene rilevano nei limiti in cui siano assolutamente necessarie per il funzionamento del macchinario. A fini semplificativi per «normale dotazione» si individua un limite quantitativo forfetario in ragione del 5% del costo del bene principale;
- il costo è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione;
- sono agevolabili le spese per migliorie su beni di terzi, se capitalizzabili e iscrivibili tra le “immobilizzazioni materiali” in quanto si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità ed autonoma;
- per i beni ad uso promiscuo la maggiorazione non rileva in misura piena ma nella misura del 50%.



## Chiarimenti di prassi - segue

### Regole generali di competenza - 1

L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza ai sensi dell'art. 109, co. 1 e 2 del TUIR:

- **acquisto:** data della consegna o spedizione, ovvero se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (no clausole di riserva della proprietà);
- **leasing:** data in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. In caso di clausola di prova, rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo. Rileva la consegna del bene o l'esito positivo del collaudo, non il momento del riscatto;
- **realizzo in economia:** rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione;
- **contratto di appalto:** rilevano i costi sostenuti alla data di ultimazione della prestazione, ovvero in caso di SAL, alla data in cui l'opera o la porzione di essa risulta verificata ed accettata dal committente in base allo stato del SAL.



## Chiarimenti di prassi - segue

### Regole generali di competenza - 2

Per la determinazione del costo agevolabile non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti IAS e per chi redige il bilancio in conformità con le disposizioni del codice civile.

Dal **momento di effettuazione**, rilevante ai fini della spettanza del beneficio, si distingue il momento dal quale è possibile la **fruizione del beneficio**:

- Super → entrata in funzione del bene (art. 102, co. 2 TUIR);
- Iper → entrata in funzione del bene e **interconnessione**;
- Maggiorazione beni immateriali → interconnessione e fruizione dell'iper.

Il **ritardo nell'interconnessione** non è ostacolo alla completa fruizione dell'iper ma produce un semplice slittamento: in caso di non immediata interconnessione l'ammontare della maggiorazione del 150%, fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione, sarà nettizzato di quanto già fruito a titolo di (temporaneo) super ammortamento.



## Chiarimenti di prassi - segue

### Estensione a investimenti oltre il 31/12

- **acquisto:** il momento dell'accettazione dell'ordine e quello del pagamento dell'acconto sono agevolmente individuabili; il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa;
- **leasing:** entro il 31/12/2018 deve essere sottoscritto da entrambe le parti il contratto di leasing e deve avvenire il pagamento di un maxicanone almeno pari al 20% della quota capitale complessiva;
- **realizzo in economia:** non rileva l'accettazione dell'ordine da parte del venditore, ma l'agevolazione è fruibile se entro il 31/12/2018 risultano sostenuti costi pari almeno al 20% dei costi sostenuti nel periodo agevolato sino al termine per l'estensione temporale;
- **contratto di appalto:** entro il 31/12/2018 deve essere sottoscritto da entrambe le parti il contratto di appalto e deve avvenire il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto dal contratto.



## Chiarimenti di prassi - segue

### Chiarimenti specifici sul leasing

- La maggiorazione spetta solo all'utilizzatore, non al concedente.
- Non rileva il comportamento civilistico, ma la deduzione deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'art. 102, co. 7 TUIR: in «*un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito*» dal D.M. 31//12/1988.
- La maggiorazione non spetta per l'intero canone, ma solo per la quota capitale, con esclusione quindi della quota interessi.

### **Ris. 132/E del 24.10.2017**

Se dopo aver effettuato l'ordine e aver versato un acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione entro il 31.12.2017, l'investitore decida di acquisire il bene tramite contratto di leasing, in virtù del principio di non discriminazione degli investimenti in base alle modalità di effettuazione, l'investitore può fruire della maggiorazione in quanto alla data prevista dalla norma esiste sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento minimo.



## Chiarimenti di prassi - segue

### Particolari casistiche - 1

- Azienda condotta in affitto o usufrutto: l'agevolazione spetta solo all'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che deduce gli ammortamenti (art. 102, c. 8 TUIR).
- Contratto di locazione operativa o noleggio: per tali beni la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, spetta al locatore o noleggiante solo nell'ipotesi in cui l'attività di locazione operativa o noleggio costituisca l'oggetto principale dell'attività. Non spetta in caso di operazioni occasionali verso l'estero.
- Comodato d'uso a terzi: il comodante potrà beneficiare dell'agevolazione a condizione che i beni siano strumentali ed inerenti alla propria attività. I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.



## Chiarimenti di prassi - segue

### Particolari casistiche - 2

- Contratto di rete: se la rete si configura come rete-contratto, priva di autonoma soggettività giuridica, le singole imprese retiste hanno diritto all'agevolazione in relazione ai costi a loro fatturati o «ribaltati». In caso di rete-soggetto con autonoma soggettività giuridica iscritta nella sezione ordinaria del R.I., è a quest'ultima che spetta l'agevolazione.
- Sale & lease back: l'agevolazione non viene meno, continua a essere fruita sotto forma di maggiorazione del costo originario di acquisizione a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di leasing (che non configura per l'utilizzatore un ulteriore investimento agevolabile).
- Fotovoltaico: in relazione ad investimenti in impianti fotovoltaici ed eolici i contribuenti potranno fruire del super ammortamento solo sulle componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche (aliquota di ammortamento fiscale del 9% prevista dalla circ. 36/E del 2013), in quanto non rientrano nelle ipotesi di beni esclusi dalla norma, a differenza delle componenti immobiliari (aliquota del 4%).



## Chiarimenti di prassi - segue

### Iper ammortamenti e super ammortamenti per immateriali: chiarimenti specifici

- Le macchine sono agevolabili solo se utilizzate secondo il paradigma di «Industria 4.0» e non soltanto per le loro caratteristiche intrinseche;
- può essere presentata **istanza di interpello** all'AdE in caso di condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta applicazione dell'agevolazione;
- i software rientrano tra investimenti agevolabili (40%) ancorché utilizzati a titolo di **licenza d'uso**, sempre che iscrivibili tra le immateriali;
- nell'Allegato «B» rientrano software «**stand alone**», ossia non necessari al funzionamento del bene materiale. Qualora il software sia integrato («embedded») in un bene materiale dell'Allegato «A» e venga acquistato unitamente ad esso, non si opera una distinzione tra componenti e il bene deve considerarsi complessivamente agevolabile al 150%;
- non vi è interconnessione nel caso in cui lo scambio in informazioni tra il sistema di gestione e la macchina avvenga per il tramite di un operatore persona fisica.



## Chiarimenti di prassi - segue

### **Cessione del bene – super ammortamento e iper senza sostituzione**

Nell'ipotesi in cui il bene (o il contratto di leasing) venga ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione:

- nell'esercizio di cessione, la maggiorazione sarà determinata secondo il criterio *pro rata temporis*;
- le quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate, neanche dal cessionario che acquista un bene «non nuovo»;
- le quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di «restituzione» da parte del soggetto cedente (*no recapture*).

### **Sostituzione del bene – iper ammortamento**

- se la sostituzione o l'interconnessione avviene nel periodo di imposta successivo a quello di realizzo del bene originario, non si potrà più fruire delle residue quote della maggiorazione del 150%;
- è esclusa da tale disposizione la sostituzione di beni immateriali (oltre che dei beni super ammortizzabili).



## Chiarimenti di prassi - segue

### Rilevanza nei confronti con altre discipline

La maggiorazione rileva «*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria*», pertanto:

- non produce effetti ai fini dell'IRAP;
- non rileva ai fini del calcolo delle plus o minusvalenze da cessione;
- non influisce sul limite di 516,46 euro che consente la deduzione integrale nell'esercizio di sostenimento della spesa, né sul calcolo del plafond del 5% per la deduzione delle spese di manutenzione;
- non incide nel calcolo del limite triennale degli acquisti di beni strumentali previsto per i contribuenti in regime di vantaggio;
- non incide sul costo fiscalmente rilevante del bene per il calcolo dei parametri utilizzati per il test di operatività delle società di comodo;
- non produce effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore (né sulle quote di ammortamento né sui canoni leasing).



## Chiarimenti di prassi - segue

### **Acconti per i periodi di imposta 2017 e 2018**

La determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta in corso al 31.12.2017 e per quello successivo è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni relative ai super e iper ammortamenti.

In sede di determinazione dell'acconto per il periodo di imposta 2018, l'imposta dovuta per il 2017, da assumere come parametro di riferimento per il calcolo dell'acconto con il metodo storico, va determinata senza tenere conto delle norme sulla proroga del super ammortamento, sull'iper ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali.



## Credito di imposta per la formazione 4.0

**Normativa:** art. 1, commi 46-56 L. 205/2017

- **N.B.** in attesa della pubblicazione del Decreto Attuativo del MISE

**Beneficiari:** tutte le imprese

**Oggetto:** spese in attività di formazione del personale dipendente, pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali, per acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal Piano nazionale Industria.

**Sì:** spese per big data e analisi dati, cloud e fog computing, cyber security, sistemi cyber fisici, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo-macchina, manifattura additiva, IoT e integrazione digitale dei processi aziendali, applicate negli ambiti dell'allegato A alla Legge di Bilancio (gli ambiti generali sono: vendita e marketing, informatica, tecniche e tecnologie di produzione).

**No:** formazione ordinaria o periodica obbligatoria (es. in materia di salute e sicurezza sul lavoro, protezione ambientale, etc.)



## Credito di imposta per la formazione 4.0 - segue

**Misura:** credito pari al 40% delle spese relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui è occupato in attività di formazione, fino a un importo di 300.000 euro per ciascun beneficiario.

**Decorrenza:** spese sostenute dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31/12/2017. Credito utilizzabile in compensazione a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti (dal 2019).

### **Modalità:**

- Indicazione nella dichiarazione dei redditi del periodo di sostenimento delle spese (e in quelle relative fino a quando si conclude l'utilizzo).
- Da allegare al bilancio la certificazione del soggetto incaricato alla revisione legale dei conti o da un professionista iscritto nel registro dei Revisori Legali (costi per la certificazione agevolabili entro 5.000 euro).



## Incentivi fiscali agli investimenti pubblicitari

**Normativa:** art. 57-bis DL n. 50/2017, conv. con L. 96/2017 e art. 4 DL 148/2017, conv. con L. 172/2017.

- **N.B.** in attesa di Regolamento di attuazione, primi chiarimenti con comunicato del 24/11/2017 (aggiornato al 9/2/2018).

**Beneficiari:** titolari di reddito di impresa, di lavoro autonomo ed enti non commerciali.

**Oggetto:** credito di imposta da utilizzare in compensazione (mod. F24) calcolato come % sugli investimenti pubblicitari incrementali effettuati su:

- Stampa quotidiana e periodica anche online (dal 24/06/2017).
- Emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali.

Sì: acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali su giornali ed emittenti editi da imprese titolari di testata giornalistica iscritta presso il competente tribunale. Al netto di spese accessorie e costi di intermediazione.



## Incentivi fiscali agli investimenti pubblicitari - segue

**Misura:** contributo del 75% del valore incrementale (90% per micro, PMI e start up innovative) se l'investimento supera l'1% degli analoghi investimenti effettuati sugli stessi mezzi di informazione nell'anno precedente.

Limiti di spesa distinti tra le due tipologie di investimenti:

- Stampa: 20 mln per 2017, 30 per 2018.
- Emittenti radio-tv: 12,5 mln per 2018.

N.B.: il richiedente può vedersi riconosciuti due diversi crediti di imposta.

### **Modalità:**

- Presentazione di una domanda di fruizione del beneficio nella forma di «prenotazione» telematica su piattaforma AdE in una determinata finestra temporale (1-31 marzo??).
- Attestazione dell'effettività del sostenimento delle spese rilasciata da un soggetto legittimato a rilasciare il visto di conformità o da chi esercita la revisione legale dei conti.



## **Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo art. 3 del D.L. 145/2013**

### **Fonti normative, prassi e dottrina**

- L'art. 1 co. 35/36, Legge di Stabilità 2015 ha riscritto il credito d'imposta per attività di R&S modificando l'art. 3 del D.L. 145/2013, disciplinato nel dettaglio dal D.M. 27/05/2015 (Decreto attuativo)
- La Legge di Stabilità 2017 ha introdotto novità con decorrenza dal 2017
- Circolare Agenzia delle Entrate del 27/4/2017 n. 13
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 25/1/2017 n. 12
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 14/2/2017 n. 19
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 20/2/2017 n. 21
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 10/03/2017 n. 32
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 09/10/2017 n. 121
- Risoluzione Agenzia delle Entrate del 10/10/2017 n. 122
- FAQ Mi.S.E. del 29/9/2017
- Circolare Mi.S.E. del 9/2/2018 n. 59990



## Sintesi della disciplina (segue)

- Profilo soggettivo: l'agevolazione spetta a tutte le imprese, indipendentemente da forma giuridica, settore economico, dimensioni e regime contabile adottato, che sostengono i costi e si avvalgono degli eventuali risultati, assumendosi il rischio per l'attività di ricerca svolta (imprese committenti).
- Ricerca commissionata: dal 2017 l'agevolazione spetta anche alle imprese residenti commissionarie che eseguono le attività di R&S nel caso di contratti stipulati con imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'UE, aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo ovvero compresi nell'elenco di cui al DM 4.9.1996.
- Profilo temporale: sono agevolabili gli investimenti in attività di R&S effettuati dal 2015 al 2020 per i soggetti solari.
- Limiti: il credito spetta fino all'importo massimo di € 20 milioni per ciascun beneficiario, per una spesa minima in R&S di € 30.000 per anno.
- Si tratta di un'agevolazione fiscale ad accesso automatico, ovviamente sottoposta a controlli ex post da parte dell'Agenzia Entrate, nell'ambito dei quali può richiedere al Mi.S.E. esprimere il proprio parere.



## Sintesi della disciplina (segue)

- Misura del credito d'imposta:
  - l'agevolazione è quantificata in % dell'eccedenza degli investimenti effettuati nelle attività di R&S (misura incrementale) nel periodo d'imposta rispetto alla media dei medesimi investimenti effettuati nei tre periodi d'imposta precedenti a quello in corso al 31.12.2015 (triennio fisso, per i «soggetti solari» 2012/2014).
  - Per il 2017 e seguenti la % è unificata al 50%.
- Attività agevolabili: in linea con le definizioni di derivazione comunitaria (quelle identificate nella Comunicazione della Commissione Europea 2014/C 198/01):
  - ricerca fondamentale
  - ricerca industriale
  - sviluppo sperimentale
- Non si considerano agevolabili le modifiche ordinarie o periodiche apportate a prodotti, linee di produzione, processi di fabbricazione, servizi esistenti e altre operazioni in corso, anche quando tali modifiche rappresentino miglioramenti.



## Sintesi della disciplina (segue)

- Caratteristiche del credito d'imposta:
  - non imponibile ai fini IRES e IRAP;
  - non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali ex artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR;
  - deve essere indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta in cui è maturato;
  - costituisce sotto l'aspetto contabile un contributo in c/esercizio o in c/capitale oppure misto.
- Utilizzo del credito d'imposta:
  - Esclusivamente in compensazione orizzontale in F24 tramite Entratel / Fisconline (cod. trib. 6057, anno di sostenimento del costo), a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di sostenimento dei costi:
  - Non si applica il limite di € 250.000 previsto per i crediti d'imposta agevolativi (art. 1, co. 253, L. 244/2007).
  - Non si applica il limite di € 700.000 euro di compensazione orizzontale in F24 (art. 34, L. 388/2000).
  - Non si applica il divieto alla compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo > € 1.500 (art. 31, D.L. 78/2010).
  - Non si applica il «visto di conformità» sulla dichiarazione in cui è indicato il credito.



## Sintesi della disciplina (segue)

- Costi ammissibili: i costi di competenza ex art.109 TUIR direttamente connessi allo svolgimento delle attività di R&S agevolabili quali:
  - a) costi relativi a **personale impiegato nell'attività di R&S, sia altamente qualificato sia tecnico**, dipendente dell'impresa o collaboratore se svolge la propria attività presso le strutture della medesima, con esclusione del personale con mansioni amministrative, contabili e commerciali;
  - b) costi di **acquisizione, a titolo di proprietà o utilizzo, di strumenti e attrezzature di laboratorio** (agevolato il 25% dell'eccedenza), in relazione alla misura e periodo di utilizzo per l'attività di R&S e comunque con un costo unitario  $\geq 2.000$  €; **la Legge di Stabilità 2017 ha alzato la % al 50% dal 2017;**
  - c) **spese relative a contratti di ricerca** stipulati con università, enti di ricerca e organismi equiparati e con altre imprese;
  - d) **competenze tecniche e private industriali**, c.d. «patent», anche acquisite da fonti esterne.
  
- Per i contribuenti non soggetti a revisione legale e privi di collegio sindacale sono ammissibili i costi per la certificazione contabile fino a € 5.000



## Sintesi della disciplina (segue)

- Oneri documentali:
  - Deve essere predisposta apposita documentazione contabile certificata dal soggetto incaricato della revisione legale, dal collegio sindacale, o da un revisore legale dei conti; la certificazione deve essere allegata al bilancio, ma le imprese con bilancio certificato sono esenti dagli obblighi inerenti la certificazione della documentazione.
  - Costi del personale: fogli presenze firmati dal legale rappresentante o dal responsabile dell'attività di R&S.
  - Strumenti e attrezzature di laboratorio: dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa ovvero dal responsabile dell'attività di R&S, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per l'attività di R&S.
  - Contratti di ricerca: contratti e relazione sottoscritta da detti soggetti concernente le attività svolte nel periodo d'imposta cui il costo sostenuto si riferisce.
  - Prospetto di riepilogo dell'agevolazione: le imprese beneficiarie devono conservare, oltre alla documentazione idonea a dimostrare l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute, anche un prospetto, con l'elencazione analitica degli investimenti realizzati nei periodi di imposta precedenti ed utilizzati per il calcolo del credito.



## Circolare del 27/4/2017 n. 13 – chiarimenti (segue)

- Ricerca commissionata da enti non residenti:
  - l'agevolazione è ammessa anche nel caso in cui la controparte contrattuale sia una Università o un altro ente o organismo di ricerca non residente, ivi inclusi gli organismi comunitari, anche non commerciale.
  - Per il calcolo dell'incremento non sono inclusi nella media 2012/2014 i costi sostenuti per ricerca commissionata controparti residenti mentre sono inclusi i costi per ricerca effettuata in proprio o per controparti non residenti (principio di omogeneità dei costi).
- Consorzi e reti d'impresa:
  - Sono agevolabili solo i «soggetti investitori» che restano incisi dei costi, sostengono il rischio dell'investimento e acquisiscono i benefici della ricerca.
  - È agevolato il consorzio che effettua direttamente gli investimenti nell'attività di ricerca e sviluppo, NON è agevolato il consorzio che costituisce lo strumento attraverso cui sono effettuate, in comune, dette attività (in tal caso sono agevolati i consorziati).
  - È agevolata la rete-soggetto, NON è agevolata la rete-contratto (in tal caso sono agevolate le imprese retiste).



## Circolare del 27/4/2017 n. 13 – chiarimenti (segue)

- Contratti di ricerca:
  - Prevalenza della sostanza sulla forma (tipo di prestazioni in concreto svolte come risultanti dalla relazione, collegamento con l'attività di ricerca).
  - Contratti atipici, generalmente riconducibili allo schema negoziale dell'appalto o del contratto d'opera.
  - Sono incluse le spese per esternalizzare: la realizzazione, messa in opera, testing e collaudo di prototipi o di parti; la realizzazione di singole fasi della progettazione; l'elaborazione di progetti/disegni per prodotti, processi, servizi nuovi modificati/migliorati, dietro specifiche fornite dalla società committente.
  - Appalti di servizi con corrispettivo a timesheet in cui una società specializzata mette a disposizione il proprio personale per lo svolgimento di attività R&S presso la sede dell'appaltante, conservandone il diretto controllo e la gestione operativa: conta l'oggetto della specifica prestazione; attenzione agli aspetti giuslavoristici (distacco di personale/somministrazione lavoro!?).
  - Ricerca commissionata infragruppo: rilevano le spese al netto del mark up.



## Circolare del 27/4/2017 n. 13 – chiarimenti (segue)

- Personale agevolabile:
  - “tecnici” in senso stretto (come i tecnici di laboratorio e i tecnici ricercatori);
  - tutto il personale che svolge attività connesse e coerenti con l’oggetto dell’attività di ricerca svolta (ad es. il personale ausiliario specializzato nella progettazione e nella realizzazione di prototipi o di impianti-pilota ovvero addetto alle prove, ai controlli e ai collaudi);
  - NO personale con mansioni amministrative, contabili commerciali;
  - No personale impiegato in attività di supporto alla ricerca (ad es. addetto alla logistica, magazzino, vigilanza, pulizie).
- Spese relative alle «competenze tecniche»:
  - spese sostenute per l’acquisizione di conoscenze tecniche riservate, risultati di ricerche già effettuate da terzi, «contratti di know how», «licenze di know how»;
  - programmi per elaboratore tutelati da diritto d’autore (software coperti da copyright);
  - spese diverse dalle “privative industriali”, comunque finalizzate alle attività di ricerca e sviluppo ammissibili;
  - marchi d’impresa, «disegni e modelli» non sono agevolabili.



## Circolare del 27/4/2017 n. 13 – chiarimenti

- Mancata indicazione del credito nel quadro RU della dichiarazione dei redditi:
  - non inficia la fruizione dell'agevolazione;
  - costituisce violazione formale sanzionale ex art. 8, co. 1 D.Lgs. 471/1997 (da € 250 a € 2000) regolarizzabile in ravvedimento operoso.
  
- Mancata indicazione «prudenziale» del credito nel bilancio 2015:
  - non inficia la fruizione dell'agevolazione;
  - il provento non rilevato costituirà un componente positivo nell'esercizio successivo nel presupposto che la rilevazione avvenga nel rispetto di corretti principi contabili.



### **Risoluzione del 25/1/2017 n. 12 – Cumulo con contributi comunitari**

- Il credito d'imposta è cumulabile con i contributi comunitari «VII programma Quadro» e «Programma Horizon 2020» purché i benefici complessivamente fruiti non superino i costi ammissibili e ha chiarito la relativa metodologia di calcolo per verificare il limite di cumulo.

### **Risoluzione del 14/2/2017 n. 19 – Acquisto in blocco di private industriali da procedura fallimentare**

- Rientrano le spese agevolabili i costi di acquisti di brevetti e modelli di utilità da procedura fallimentare, pur necessitando la ripartizione del costo sostenuto nell'acquisto in blocco.
- Gli investimenti realizzati dalla società fallita non possono essere imputati ai fini del calcolo della media di riferimento alla società acquirente, in quanto le posizioni soggettive non si trasferiscono in caso di operazioni fiscalmente realizzative e la cessione in questione - coinvolgendo una procedura fallimentare - avviene fra parti indipendenti.



**Risoluzione del 20/2/2017 n. 21 – Realizzazione di prototipo in A.T.S.**

- Rientrano tra le spese agevolabili i costi dei singoli prototipi realizzati da soggetti terzi nell'ambito di un associazione temporanea di scopo, da considerare sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di SAL, alla data di accettazione da parte del committente.

**Risoluzione del 10/03/2017 n. 32 – Ricerca commissionata da associazione di società cooperative con riserva di nomina del contraente**

- Rientrano tra le spese agevolabili i costi per ricerca commissionata da un'associazione di imprese come ente di coordinamento delle singole associate, che restano le sole beneficiarie delle risultanze progettuali, laddove per ogni progetto di ricerca, l'associazione committente nominerà l'associata, che le subentrerà ex art 1401 c.c. con efficacia retroattiva in tutti gli obblighi e diritti derivanti dal contratto.

**Risoluzione del 09/10/2017 n. 121 – Modifica dell'esercizio sociale**

- In caso di modifica dell'esercizio sociale non più coincidente con l'anno solare, la media dei costi del triennio di riferimento va opportunamente ragguagliata ad anno.



## Risoluzione del 10/10/2017 n. 122 – Attività R&S nel settore biotecnologie

- Sono agevolabili i costi per «studi clinici non interventistici (osservazionali)» e per studi c.d. «post-registrativi», ossia condotti successivamente all'immissione in commercio del farmaco.
- Non è agevolabile il mero acquisto di semplici materiali o componenti già disponibili sul mercato pur se impiegato per la realizzazione dei prototipi.
- È agevolabile il costo per contratti di sviluppo sperimentale – contenenti studio di fattibilità tecnica, progettazione, ingegnerizzazione, realizzazione del prototipo di un nuovo macchinario e il suo test.
- È agevolabile il costo per personale assunto in apprendistato, purché direttamente impiegato nell'attività R&S.
- Sono agevolabili le spese per consulenze regolatorie finalizzate alla definizione delle caratteristiche scientifiche e del disegno dello studio clinico e NON le spese attinenti attività regolatorie di tipo burocratico/amministrativo finalizzate alla preparazione della documentazione destinata all'ottenimento delle autorizzazioni (da parte di autorità regolatorie, comitati etici o altri organismi).



## FAQ MISE 29-9-2017 – Attività R&S nel settore tessile e moda

- Sono agevolabili i costi per attività svolte dalle imprese operanti nel settore tessile e moda collegate alla ideazione e realizzazione dei nuovi campionari non destinati alla vendita, quali prodotti nuovi o notevolmente migliorati per il mercato si richiama la Circ. Mi.S.E. del 16/4/2009 n. 46586.
- Qual è il confine tra modifiche routinarie non agevolabili e migliorie agevolabili?
  - Il processo di creazione di prodotti nuovi o migliorati potrà in concreto apprezzarsi in rapporto ai materiali utilizzati, alla combinazione dei tessuti, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi caratterizzanti le nuove collezioni rispetto alle serie precedenti.
  - Non sono agevolabili le attività finalizzate a semplici adattamenti di una gamma di prodotti esistenti attraverso, ad esempio, l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica, ad esempio, unicamente dei colori proposti o di un elemento di dettaglio.
- Sono agevolabili in generale le attività R&S anche non collegate alla ideazione e realizzazione dei nuovi campionari; si fa riferimento in particolare alle attività di ricerca e sviluppo precedenti l'ideazione estetica, quali ad esempio la ricerca finalizzata all'innovazione dei materiali o delle tecniche di lavorazione.



## Circolare Mi.S.E. del 9/2/2018 n. 59990 – Attività R&S nel settore software (segue)

- Richiamo ai criteri di classificazione OCSE (c.d. Manuale di Frascati «Guidelines for Collecting and Reporting Data on Research and Experimental Development»).
- Le innovazioni legate al software, inteso quale prodotto finale, sono generalmente di tipo incrementale e normalmente classificabili, ove aventi un effettivo contenuto di R&S, nell'ambito delle attività di sviluppo sperimentale.
- Affinché un progetto di sviluppo software sia classificato come R&S:
  - l'esecuzione deve dipendere da un progresso scientifico e/o tecnologico;
  - lo scopo deve essere la risoluzione di un problema scientifico o tecnologico su base sistematica;
  - quale che sia il settore di appartenenza e il prodotto o processo oggetto d'innovazione, il progetto presenta un apprezzabile o significativo elemento di novità per il mercato, la cui realizzazione non derivi dalla semplice utilizzazione dello stato delle conoscenze e delle tecnologie già disponibili.
- Il riconoscimento del credito d'imposta non può riguardare attività dell'impresa successive a quelle cosiddette pre-competitive che, nel caso di attività di sviluppo di software, si intendono concluse in linea generale con il cosiddetto beta testing.



## Circolare Mi.S.E. del 9/2/2018 n. 59990 – Attività R&S nel settore software (segue)

- Qual è il confine tra modifiche routinarie non agevolabili e migliorie agevolabili?
  - Attività agevolabili: sviluppo di un nuovo sistema operativo o linguaggio di programmazione; progettazione e realizzazione di nuovi motori di ricerca basati su tecnologie originali; sforzi per risolvere i conflitti con hardware o software in base a un processo di reingegnerizzazione di un sistema o di una rete; creazione di nuovi o più efficienti algoritmi basati su nuove tecniche; creazione di nuovi e originali tecniche di criptazione o di sicurezza.
  - Attività non agevolabili: lavori su aggiornamenti, già liberamente disponibili prima dell'inizio dei lavori stessi, relativi a specifici sistemi o programmi; attività di ordinaria manutenzione di computer o software; sviluppo di software applicativi e sistemi informativi aziendali che utilizzino metodi conosciuti e strumenti software esistenti; aggiunta di nuove funzionalità per l'utente a programmi applicativi esistenti; creazione di siti web o software utilizzando strumenti esistenti; utilizzo di metodi standard di criptazione, verifica della sicurezza e test di integrità dei dati; "customizzazione" di prodotti per un particolare uso, in assenza di aggiunta di nuove conoscenze che migliorino significativamente il programma base; ordinaria attività di correzione di errori ("debug") di sistemi e programmi esistenti.



## Circolare Mi.S.E. del 9/2/2018 n. 59990 – Attività R&S nel settore software

- Sono richiesti particolari adempimenti documentali ulteriori rispetto alla documentazione obbligatoria, consistenti nella predisposizione di apposita documentazione concernente l'ammissibilità delle attività di ricerca e sviluppo svolte, da cui risultino:
  - gli elementi di novità che il progetto intende perseguire;
  - l'individuazione degli ostacoli di tipo tecnico e scientifico al cui superamento sono legati i lavori svolti;
  - l'avanzamento di tali lavori nell'ambito dei periodi d'imposta agevolabili;
  - nel caso in cui si tratti di innovazioni che si sostanzino in significativi miglioramenti di prodotti già esistenti sul mercato in cui opera l'impresa, l'indicazione degli elementi nei quali si specificano tali miglioramenti.



# NOVITÀ IN MATERIA DI IMPOSTE DIRETTE



CORTELLAZZO & SOATTO  
Economia Diritto e Finanza di Impresa



## Novità in materia di imposte dirette: programma.

1. Derivazione rafforzata secondo il D.M. 03.08.2017
2. Novità in tema di ACE
3. Novità sulla tassazione di dividendi e *capital gain*



**PRINCIPIO DI «DERIVAZIONE RAFFORZATA» PER I  
SOGGETTI OIC ADOPTER**

**(SOCIETÀ INDUSTRIALI E COMMERCIALI)**

**D.M. 3/8/2017 – DISPOSIZIONI DI COORDINAMENTO**



**Fonti normative, prassi e dottrina (segue)**

- Art. 13-bis del D.L. 244/2016 - Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015.
- **D.M. del 1/4/2009 n. 48 - Disposizioni di attuazione e di coordinamento in materia di determinazione del reddito dei soggetti IAS Adopter.**
- **D.M. del 8/6/2011 - Disposizioni di coordinamento tra i principi contabili IAS e le regole di determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP.**
- **D.M. del 3/8/2017 - Disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP dei soggetti OIC Adopter.**
- D.M. del 10/1/2018 - Strumenti derivati incorporati in altri strumenti finanziari.



**Fonti normative, prassi e dottrina**

- Agenzia Entrate Circolare n. 7 del 28/2/2011 - Le regole di determinazione del reddito dei soggetti IAS Adopter.
- Agenzia Entrate Risoluzione n. 77 del 24/6/2017 - Plusvalenza realizzata in un contratto di sale and lease back.
- Agenzia Entrate Risoluzione n. 10 del 29/1/2018 - Disciplina IRES per la valutazione titoli con il criterio del costo ammortizzato.
- Agenzia Entrate chiarimenti forniti in sede di Telefisco 2018 (non ancora ufficializzati).
- ASSONIME circolare 14/2017 - Il nuovo bilancio di esercizio delle imprese che adottano i principi contabili nazionali: profili civilistici e fiscali.
- Fondazione Nazionale Commercialisti e Consiglio Nazionale Dottori Commercialisti ed Esperti Contabili documenti di ricerca del 7/8/2017 e 30/10/2017 (versione estesa) - La fiscalità delle imprese OIC Adopter.



**Art. 13-bis del D.L. 244/2016 - Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015 (segue)**

- Proroga dei termini per la presentazione delle dichiarazioni in materia di imposte sui redditi e IRAP (co. 1).
- **Introduzione del «principio di derivazione rafforzata» per i soggetti OIC Adopter (co. 2, lett. a).**
- Modifiche alla disciplina degli interessi passivi deducibili ex art. 96 del TUIR per i soggetti OIC Adopter (co. 2, lett. b).
- Modifiche alla disciplina delle spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR per i soggetti OIC Adopter (co. 2, lett. c).
- Estensione della «previa imputazione» a conto economico ex art. 109, co. 4, del TUIR ai componenti negativi imputati a patrimonio netto dai soggetti OIC Adopter (co. 2, lett. d).
- Modifiche alla disciplina dei tassi di cambio delle valute estere (co. 2, lett. e).
- Modifiche alla disciplina delle operazioni fuori bilancio per i soggetti OIC Adopter (strumenti finanziari derivati) ex art. 112 del TUIR (co. 2, lett. f).



**Art. 13-bis del D.L. 244/2016 - Coordinamento della disciplina in materia di IRES e IRAP con il D.Lgs. 139/2015**

- Modifiche alla disciplina IRAP delle società di capitali per coordinamento con l'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico (comma 3).
- Coordinamento generale per l'abrogazione dell'area straordinaria del conto economico (co. 4).
- Decorrenza e regime transitorio (co. 5 e 6).
- Regime della First Time Adoption (co. 7 e 8).
- Modifiche alla disciplina delle spese relative a più esercizi ex art. 108 del TUIR per i soggetti IAS Adopter (co. 9).
- **Delega al MEF per l'emanazione di eventuali disposizioni di coordinamento per la determinazione della base imponibile dell'IRES e dell'IRAP, c.d. «endorsement fiscale» (co. 10) e per la revisione della disciplina attuativa dell'ACE (co. 11).**
- Disposizioni in termini di maggiori oneri per il bilancio dello Stato (co. 12 e 13).



## Il principio di «derivazione rafforzata» IRES (norma vigente)

Art. 83 del TUIR:

*«1. Il reddito complessivo è determinato apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo d'imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni della presente sezione. ... Per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali ... **e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti da detti **dai rispettivi principi contabili****».*

*«1-bis Ai fini del comma 1, ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni emanate in attuazione del comma 60 dell'articolo 1 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e del comma 7-quater dell'articolo 4 del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38»*



**Principio di «presa diretta» dell'imponibile IRAP dal bilancio (norma non modificata)**

Art. 5, co. 5, del D.Lgs. 446/1997:

*«Indipendentemente dall'effettiva collocazione nel conto economico, i componenti positivi e negativi del valore della produzione sono accertati **secondo i criteri di corretta qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili adottati dall'impresa**».*



**D.M. 3/8/2017: Coordinamento IRES e IRAP dei soggetti OIC Adopter**

- Art. 1: aggiornamento dei D.M. del 1/4/2009 n. 48 e D.M. del 8/6/2011 emanati per la determinazione IRES e IRAP dei soggetti IAS Adopter.
- Art. 2: individuazione degli articoli dei Decreti applicabili ai soggetti OIC Adopter
  - art. 2, co. 1, 2, 3 del D.M. del 1/4/2009 n. 48: **principio di «prevalenza della sostanza sulla forma» e disposizioni correlate;**
  - art. 3, co. 1, 3, 4 e 2 primo periodo del D.M. del 1/4/2009 n. 48: **operazioni tra OIC Adopter e soggetti diversi, deroghe alla «derivazione rafforzata»;**
  - art. 2, co. 2 del D.M. del 8/6/2011: **rilevanza IRAP componenti imputati a PN;**
  - art. 3, co. 1 del D.M. del 8/6/2011: **strumentalità fiscale degli immobili;**
  - art. 5 del D.M. del 8/6/2011: disciplina degli strumenti finanziari (co. da 1 a 4 ) e dei **finanziamenti infragruppo (co. 4-bis);**
  - art. 7, co. 2 e 3, del D.M. del 8/6/2011: **strumenti derivati di copertura;**
  - art. 9 del D.M. del 8/6/2011: **accantonamento a fondi e passività OIC 31.**
- Art. 3: **«clausola di salvaguardia».**



**«Clausola di salvaguardia» (art. 3 del D.M. 3/8/2017)**

- L'art. 13-bis del D.L. 244/2016 è entrato in vigore con riferimento al periodo d'imposta 2016 per i «soggetti solari» ma mancavano le regole di attuazione.
- Il D.M. 3/8/2017 di attuazione è stato emanato nel 2017 ben oltre i termini previsti per la chiusura dei bilanci dell'esercizio per i «soggetti solari» ed anche dopo i termini ordinari per il versamento delle imposte.
- Qual è la data di entrata in vigore del D.M. 3/8/2017???
- La c.d. «clausola di salvaguardia» rende salvi «... eventuali comportamenti adottati in modo non coerente (ovvero coerente) con le disposizioni contenute negli articoli 1 e 2, per i periodi d'imposta precedenti a quello di entrata in vigore del presente decreto, i cui termini per il versamento delle imposte sui redditi sono scaduti anteriormente a detta data», ossia per il periodo d'imposta 2016 per i «soggetti solari».
- La c.d. «clausola di salvaguardia» sembra invocabile anche solo per una, o più d'una, delle disposizioni contenute nel Decreto e non necessariamente per tutte.
- **Per il periodo d'imposta 2017 per i «soggetti solari» l'applicazione del D.M. 3/8/2017 è obbligatoria e inderogabile.**



### Le regole fiscali applicabili ai diversi soggetti passivi (segue)

- Le società di capitali OIC Adopter devono applicare il principio di «derivazione rafforzata» se redigono il bilancio abbreviato o ordinario secondo i limiti oggettivi del c.c. (superamento di 2 su 3 per 2 esercizi consecutivi):

Limiti dimensionali	Micro imprese	Bilancio abbreviato	Bilancio ordinario
Totale dell'attivo dello Stato patrimoniale	≤ 175.000,00 euro	≤ 4.400.000,00 euro	> 4.400.000,00 euro
Ricavi delle vendite e delle prestazioni	≤ 350.000,00 euro	≤ 8.800.000,00 euro	> 8.800.000,00 euro
Dipendenti occupati in media durante l'esercizio	≤ 5 unità	≤ 50 unità	> 50 unità

- Le microimprese **NON** applicano il principio di «derivazione rafforzata» ma la c.d. «derivazione semplice» e se redigono il bilancio in abbreviato o ordinario per scelta si applica il **DOPPIO BINARIO CIVILISTICO/FISCALE** (Telefisco 2018)
- Le società di persone non applicano il principio di «derivazione rafforzata» mentre le stabili organizzazioni di soggetti non residenti lo applicano (Telefisco 2018)



### Le regole applicabili ai diversi soggetti passivi

- Criterio di valutazione del costo ammortizzato ex art. 2426 co. 1, n. 1 e 8, c.c.:
  - obbligatorio per i soggetti che redigono il bilancio ordinario, salvo il caso di disapplicazione per irrilevanza che ha valenza anche ai fini fiscali;
  - facoltativo per i soggetti che redigono il bilancio abbreviato (art. 2435-bis, co. 7-bis, c.c.) - la facoltà di applicazione/disapplicazione ha sempre valenza anche ai fini fiscali;
  - facoltativo per le microimprese (art. 2435-bis, co. 7-bis, c.c. e art. 2435-ter, co. 2, c.c.) - la facoltà di applicazione comporta il **DOPPIO BINARIO CIVILISTICO/FISCALE perché non si applica mai il principio di «derivazione rafforzata».**
- Rilevazione degli strumenti finanziari derivati ex art. 2426, co. 1, n. 11-bis c.c.:
  - obbligatorio per i soggetti che redigono il bilancio ordinario e abbreviato;
  - non applicabile alle microimprese.



### Operazioni tra soggetti OIC Adopter e soggetti diversi (art. 3, co. 1, 3, 4 e 2 primo periodo del D.M. del 1/4/2009 n. 48)

- L'applicazione del principio di «derivazione rafforzata» **NON deve determinare doppia deduzione o nessuna deduzione di componenti negativi ovvero doppia tassazione o nessuna tassazione di componenti positivi.**
- **Il divieto di doppia tassazione o di doppia deduzione è riferito al singolo contribuente**, non imponendo una coerenza di rappresentazione di bilancio tra i partecipanti ad una medesima relazione negoziale.
- Il suddetto **principio di «non necessaria simmetria»** opera nelle operazioni tra:
  - OIC Adopter vs IAS Adopter
  - OIC Adopter vs Microimprese
  - OIC Adopter vs OIC Adopter in presenza di criteri non omogenei (ad es. disapplicazione del costo ammortizzato per irrilevanza)



**Il principio di «prevalenza della sostanza sulla forma» (art. 2, co. 1, 2, 3 del D.M. del 1/4/2009 n. 48)**

- **Riconoscimento fiscale delle rilevazioni di bilancio ispirate al principio di «prevalenza della sostanza sulla forma» e la conseguente **disapplicazione delle condizioni di certezza e determinabilità dei componenti reddituali (art. 109, co. 1, del TUIR) e del riferimento alle risultanze negoziali e all'acquisizione/passaggio della proprietà dei beni (art. 109, co. 2, del TUIR) se non conformi col suddetto principio.****
- **Mantenimento di limitazioni alla deduzione fiscale di componenti negativi o esclusioni/esenzioni/rateazioni di componenti positivi per specifiche fattispecie motivate da ragioni sistematiche, di cautela fiscale o agevolative:** in tali casi le regole fiscali prevalgono sulle valutazioni di bilancio e generano il doppio binario fra valori civili e fiscali (come peraltro già accadeva in passato).
- **Concorso alla formazione del reddito dei componenti positivi e negativi imputati direttamente a patrimonio netto, se fiscalmente rilevanti ai sensi del TUIR.**



## Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma: criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione (segue)

### ▪ Qualificazione:

- **esatta individuazione del «modello giuridico-negoziale» cui ricondurre l'operazione aziendale** e, conseguentemente, dei **relativi effetti** che ne derivano tanto **sul piano economico-patrimoniale** quanto sul piano strettamente giuridico (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.2.1)
- ad es. un'operazione si qualifica come vendita piuttosto che come locazione oppure finanziamento (lease back) piuttosto che come rimborso di capitale (acquisto azioni proprie)

### ▪ Classificazione:

- **individuazione** sotto il profilo reddituale **della specifica tipologia (o “classe”) di provento o di onere di ciascuna operazione** così come qualificata nella rappresentazione ... » conforme ai principi contabili adottati dall'impresa (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.2.2)
- ad es. la c.d. «finanziarizzazione» dei costi di transazione prevista nel costo ammortizzato



## Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma: criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione (segue)

### ▪ Imputazione temporale:

- Individuazione «del **periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile**», attribuendo rilievo a «... un criterio di competenza basato sulla “maturazione economica” (generalmente individuabile nel momento in cui si ritiene probabile che i benefici economici futuri saranno goduti dall'impresa ed in cui sarà possibile valutarne l'entità in modo attendibile, nonché quando anche i relativi costi sono attendibilmente determinabili)» (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.2.3) oppure a criteri di natura finanziaria.
- Ad es. la maturazione economica dei costi prevista in caso di applicazione del costo ammortizzato.



## **Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma: criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione (segue)**

- **Leasing finanziario:** acquisto di bene e non locazione – non recepito dagli OIC.
- **Lease back:** contratto atipico con causa finanziaria e non cessione di bene/locazione finanziaria – non recepito dagli OIC.
- **Stock options:** conferimento di opere/servizi – non recepito dagli OIC.
- **Vendita di bene con opzione di riacquisto/retrocessione a condizioni favorevoli:** locazione e non cessione/retrovendita di beni – non recepito dagli OIC.
- **Acquisto/rivendita di azioni proprie:** rimborso del capitale sociale e non compravendita di beni – OIC 28.
- **Costo ammortizzato dei debiti, crediti e titoli** – OIC 15 e 19.
- **Scomposizione di contratti ibridi che incorporano un derivato** (ad es. prestito obbligazionario convertibile) – OIC 32.



## **Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma: criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione**

- **I fenomeni di mera valutazione o quantificazione dei componenti di reddito risultano estranei al principio di «derivazione rafforzata»** e pertanto restano applicabili le ordinarie regole IRES (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.3: ad es. rivalutazioni di beni al fair value, svalutazioni da impairment test; si aggiunga la valutazione delle rimanenze).
- Al fine di poter applicare il principio di «prevalenza della sostanza sulla forma» ad una specifica casistica, di ottenere riconoscimento civilistico del relativo trattamento e, conseguentemente, anche fiscale in forza del principio di «derivazione rafforzata», **la casistica deve essere per forza previamente recepita dagli OIC???**
- La rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione è in ogni caso subordinata alla **corretta applicazione della norma civilistica e dei principi contabili OIC**; nei casi in cui il trattamento contabile adottato non sia conforme alle indicazioni dei principi contabili, **l'Amministrazione Finanziaria potrebbe «sindacare» il bilancio e rettificare l'imponibile fiscale???**



## **Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma: limitazioni e agevolazioni fiscali ancora applicabili (segue)**

- Restano comunque valide specifiche norme IRES di esclusione/limitazione della deduzione, esclusione/esenzione da tassazione, ripartizione in più anni (Circ. Ag. Entrate 7/2011 par. 3.4), quali, a titolo meramente esemplificativo:
  - Art. 90 del TUIR: indeducibilità dei costi relativi agli immobili patrimoniali
  - Art. 95, co. 4, del TUIR: compensi amministratori deducibili per cassa
  - Art. 100 del TUIR: limiti alla deduzione di oneri di utilità sociale
  - Art. 101, co. 5 del TUIR: «elementi certi e precisi» per le perdite su crediti
  - Art. 102, 102-bis, 103 del TUIR: limiti alla deduzione degli ammortamenti e manutenzioni
  - Art. 105 del TUIR: accantonamenti a fondi di quiescenza e previdenza
  - Art. 106: limiti alla deduzione di svalutazioni sui crediti/accantonamenti a fondi rischi su crediti
  - Art. 107, co. 4, del TUIR: indeducibilità di accantonamenti a fondi
  - Art. 108: limiti alla deduzione delle spese di rappresentanza



## **Il principio di prevalenza della sostanza sulla forma: limitazioni e agevolazioni fiscali ancora applicabili**

- Art. 109, co. 5, del TUIR: pro-rata di indeducibilità delle spese generali
- Art. 109, co. 5 del TUIR: limiti alla deduzione delle spese per alberghi e ristoranti
- Art. 109, co. 7, del TUIR: interessi di mora fiscalmente rilevanti per cassa
- Art. 110, co. 3 del TUIR: irrilevanza degli utili/perdite su cambi da valutazione
- Art. 110, co. 7 del TUIR: transfer price
- Art. 164 del TUIR: limiti alla deduzione delle spese per autovetture
- Art. 167 del TUIR: regime CFC
- Art. 87 del TUIR: regime PEX
- Art. 88 del TUIR: rateazione dei contributi in conto capitale
- Art. 89 del TUIR: esclusione parziale dei dividendi e rilevanza per cassa
- Art. 86, co. 4, del TUIR: rateazione delle plusvalenze da cessione di beni strumentali



**Deroghe oggettive al principio di «derivazione rafforzata» (art. 3, co. 3 e 4, del D.M. del 1/4/2009)**

- Continua ad applicarsi la «derivazione giuridico-formale» in luogo della «derivazione rafforzata» alle operazioni riguardanti:
  - **azioni o quote di partecipazioni, anche non rappresentate da titoli, al capitale di società ed enti di cui all'art. 73 del TUIR e strumenti finanziari simili (art. 85, co. 1, lett. c) e d) del TUIR) con esclusione delle azioni proprie e degli altri strumenti rappresentativi del patrimonio;** l'eccezione riguarda le operazioni che comportano il trasferimento, totale o parziale, dei diritti connessi a tali azioni e per esse vale il «realizzo» giuridico-formale al fine di evitare asimmetrie impositive e incoerenze col regime PEX.
  - **l'imputazione di ritenute e di crediti d'imposta,** che sono attribuiti al soggetto che ne risulta titolare in base alla natura giuridica dell'operazione.
  - **titoli acquisiti, sotto il profilo giuridico, in base ai rapporti di riporto e pronti contro termine su titoli e valute e rapporti di mutuo di titoli garantito** (art. 44, co. 1, lett. g-bis) e g-ter) del TUIR).



**Lease back (Agenzia Entrate Risoluzione n. 77 del 24/6/2017)**

- La rilevazione contabile del lease back prevista dagli OIC ancor oggi prevede la **contabilizzazione del bene nel bilancio della società di leasing** (metodo patrimoniale).
- Le **plusvalenze** derivanti da operazioni di compravendita con locazione finanziaria al venditore sono **ripartite in funzione della durata del contratto di locazione** (art. 2425-bis, co. 4, del c.c.).
- L'Agenzia Entrate ha disconosciuto fiscalmente l'imputazione civilistica della plusvalenza, ritenendo che essa fosse imponibile in un'unica soluzione oppure secondo la rateazione fiscale ex art. 86 del TUIR (Circ. 38/2010), in assenza di specifica norma fiscale accompagnatoria dell'art. 2425-bis, co. 4, del c.c.
- Finalmente con Risoluzione 77/2017 l'Agenzia Entrate ha riconosciuto per le società OIC Adopter diverse dalle microimprese la **rilevanza fiscale dell'imputazione civilistica della plusvalenza in forza del principio di «derivazione rafforzata»**, essa pertanto concorrerà all'imponibile in funzione della durata del contratto di locazione finanziaria e a partire dal momento in cui inizia a decorrere il suddetto contratto.



**Lavori in corso su ordinazione (Telefisco 2018)**

- Secondo l'Agenzia delle Entrate la «sopravvivenza» delle limitazioni fiscali sulle valutazioni riguarderebbe anche:
  - **L'obbligo di quantificare le commesse ultrannuali sulla base dei corrispettivi pattuiti** (percentuale di completamento) ex art. 93 del TUIR anche nel caso in cui le stesse siano valutate civilisticamente a commessa completata.
  - **L'obbligo di determinare al costo le commesse infrannuali** (commessa completata) ex art. 92, co. 6,d el TUIR anche nel caso in cui le stesse siano valutate civilisticamente a percentuale di completamento.
- Parimenti non avrebbe riconoscimento fiscale la svalutazione al presumibile realizzo delle rimanenze di beni iscritti a costi specifici (ad esempio immobili dalle imprese edili) ex art. 92 del TUIR (Risoluzione 78/2013).



**Costo ammortizzato applicato ai debiti finanziari (senza attualizzazione)**

- Il criterio del costo ammortizzato si applica ai **debiti con scadenza superiore ai 12 mesi e costi di transazione rilevanti** (ad es. finanziamenti a medio/lungo con costi di transazione > 2 o 3% del valore nominale del debito).
- Gli interessi passivi vengano rilevati nel conto economico sulla base del **tasso di interesse effettivo**, a prescindere dal tasso d'interesse nominale e dagli interessi effettivamente pagati.
- I costi di transazione riducono il valore di iscrizione iniziale del debito, incrementano il tasso di interesse effettivo e gli interessi passivi rilevati a conto economico (c.d. «**finanziarizzazione**» dei costi di transazione); di fatto tali costi sono «spalmati» lungo la durata del debito secondo criteri finanziari.
- **Gli interessi passivi** rilevati come sopra:
  - **Ai fini IRES entrano nel computo del ROL ex art. 96 del TUIR**
  - **Non sono deducibili ai fini IRAP**
- La «finanziarizzazione» dei costi di transazione vale anche in caso di disapplicazione del costo ammortizzato (risconti attivi vs oneri finanziari)!!!



**Costo ammortizzato applicato ai debiti commerciali (con attualizzazione)**

- L'attualizzazione («fattore temporale» ex art. 2426, co.1, n. 8, del c.c.) si applica ai **debiti con scadenza superiore ai 12 mesi con tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali significativamente diverso da quello di mercato** (ad es. acquisti di beni differiti senza applicazione di interessi).
- In tal caso il **debito deve essere iscritto inizialmente al valore attuale dei flussi futuri determinato utilizzando il tasso di interesse di mercato; la differenza** tra il valore di rilevazione iniziale del debito e il valore a termine **viene rilevata a conto economico come onere finanziario lungo la durata del debito** utilizzando il tasso di interesse di mercato.
- In capo al debitore:
  - **Ai fini IRES gli interessi passivi impliciti commerciali NON entrano nel computo del ROL** ex art. 96, co. 3 del TUIR (mentre quelli attivi impliciti migliorano il ROL del creditore).
  - **Ai fini IRAP gli interessi passivi non sono deducibili.**
  - **Il costo deducibile/ammortizzabile IRES/IRAP del bene è al netto degli interessi passivi.**



**Costo ammortizzato e valore dei crediti ai fini delle svalutazioni/perdite (art. 2, co. 3, del D.M. 1/4/2009 n. 48 e Telefisco 2018)**

- L'utilizzo del criterio del costo ammortizzato comporta la **rilevazione in sede di prima iscrizione di una differenza generalmente negativa tra valore nominale del credito e valore attuale.**
- I limiti alle svalutazioni per rischi su crediti deducibili ex art. 106, co. 1 del TUIR
  - Non si applicano alla suddetta differenza negativa rilevata in sede di prima iscrizione, che **discende da un criterio di qualificazione** (e non di valutazione) dei crediti e **pertanto è riconosciuta fiscalmente secondo «derivazione rafforzata»** ai sensi dell'art. 2, co. 3, del D.M. 1/4/2009 n. 48.
  - Si applicano alle valutazioni successive collegate al rischio di insolvenza dei debitori.
- **Il valore fiscale del credito in base al quale calcolare le svalutazioni deducibili ex art. 106, co. 1 del TUIR e le perdite deducibili ex art. 101, co. 5, del TUIR è il valore attuale derivante dalla corretta applicazione del costo ammortizzato**, sebbene la norma continui a richiamare il valore nominale (Telefisco 2018).



**Finanziamenti infragruppo infruttiferi o a tasso significativamente diverso da quello di mercato (art. 5, co. 4-bis del D.M. del 8/6/2011)**

- In applicazione del criterio del costo ammortizzato (OIC 19) se emerge che la natura di un finanziamento infragruppo rispecchia un **rafforzamento patrimoniale della società finanziata**:
  - la società erogante, a fronte di proventi finanziari figurativi calcolati al tasso di interesse effettivo/di mercato, che mai riceverà, dovrà iscrivere un **maggior valore della partecipazione**;
  - la società beneficiaria, a fronte di oneri finanziari figurativi calcolati al tasso di interesse effettivo/di mercato, che mai pagherà, dovrà iscrivere **apposita riserva di patrimonio netto** (c.d. «deemed contribution»).
- Nel caso di finanziamenti tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo ex art. 2359 c.c. assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a conto economico desumibili dal contratto di finanziamento; in altre parole **il Decreto sterilizza fiscalmente gli effetti derivanti dalla contabilizzazione con l'applicazione del criterio del costo ammortizzato.**



**Strumentalità fiscale degli immobili (art. 3, co. 1 del D.M. del 8/6/2011)**

- In sede di aggiornamento del documento OIC 16:
  - Sono stati sostituiti i termini «fabbricati industriali» con «fabbricati strumentali» e «fabbricati civili» con «fabbricati non strumentali»
  - È stata eliminata la facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali, che rappresentavano una forma d'investimento (e che quindi non avevano carattere “accessorio” rispetto agli investimenti strumentali)
- Per ragioni di cautela fiscale, il Decreto ribadisce espressamente che **la nozione di strumentalità fiscale degli immobili resta ancorata alla disciplina di cui all'art. 43 del TUIR**, indipendentemente dalla classificazione in bilancio.
- **In relazione ai fabbricati non strumentali restano quindi fermi i limiti di deduzione fiscale di cui all'art. 90 del TUIR.**



### Accantonamento a fondi e passività OIC 31 (art. 9 del D.M. del 8/6/2011)

- l'OIC 12 prevede che «gli accantonamenti ai fondi rischi e oneri sono iscritti prioritariamente nelle voci di costo di conto economico delle pertinenti classi (B, C o D), dovendo prevalere il criterio della **classificazione "per natura" dei costi**»
- Per ragioni di cautela fiscale, il Decreto ribadisce espressamente che **continua ad applicarsi la disciplina che limita la deduzione fiscale degli accantonamenti ai fondi di cui all'art. 107 del TUIR** a tutti i componenti iscritti in contropartita di passività di scadenza o ammontare incerti che presentano i requisiti indicati dall'OIC 31, anche se si tratti di componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamenti).



**Strumenti derivati di copertura (art. 7, co. 2 e 3, del D.M. del 8/6/2011)**

- Il Decreto riconosce la qualificazione di strumento derivato di copertura anche alle operazioni in cui un'impresa designa come relazione di copertura solo le variazioni dei flussi finanziari o del fair value dell'elemento coperto al di sopra o al di sotto di un determinato prezzo o in base ad altra variabile.
- Si conferma l'irrilevanza ai fini fiscali degli effetti della copertura di flussi finanziari fintanto che tali flussi non siano imputati al conto economico.
- Si stabilisce che **la finalità di copertura** dello strumento finanziario derivato emerga, alternativamente, da
  - **atto di data certa anteriore o contestuale alla negoziazione del relativo strumento**
  - **primo bilancio approvato successivamente alla negoziazione dello strumento**



**Rilevanza IRAP componenti imputati a patrimonio netto (art. 2, co. 2 del D.M. del 8/6/2011)**

- I componenti fiscalmente rilevanti ai sensi del decreto IRAP, imputati al patrimonio netto, **assumono rilievo fiscale ai fini IRAP**
  - **solo al momento della loro effettiva imputazione al conto economico;**
  - nell'ipotesi in cui le regole di contabilizzazione non prevedono in alcun momento l'imputazione al conto economico di tali componenti, assumono rilievo fiscale, indipendentemente dall'imputazione al patrimonio netto, **secondo le disposizioni e i principi generali della normativa IRAP applicabili ai componenti imputati al conto economico aventi la medesima natura.**
- Si pensi, a mero titolo esemplificativo, alle differenze di valore emergenti dalla modifica del criterio di valutazione delle rimanenze che, per effetto di quanto disposto dall'OIC 29, vanno imputate a patrimonio netto e mai rigirate a conto economico.



# NOVITÀ IN TEMA DI ACE



CORTELLAZZO & SOATTO  
Economia Diritto e Finanza di Impresa



## D.M. 3.8.2017- Revisione delle disposizioni attuative in materia di aiuto alla crescita economica

- Abrogazione espressa del D.M. 14.03.2012
- Novità principali:
  - ❖ Revisione della disciplina per gestire gli effetti delle modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015 in tema di bilancio e nuovi OIC
  - ❖ Aggiornamento delle disposizioni per i soggetti IRPEF in contabilità ordinaria
  - ❖ Norme specifiche derivanti da norme di rango primario
  - ❖ Modifiche introdotte per eliminare talune criticità applicative
  - ❖ Rivisitazione delle disposizioni antielusive
- Vedi anche Relazione Illustrativa al D.M. 3.8.2017, C.M. 26/E del 26.10.2017 e Documento di ricerca della FNC «La fiscalità delle imprese OIC Adopter» del 30.10.2017, § 11



## Revisione della disciplina per gestire gli effetti delle modifiche apportate dal D.Lgs. 139/2015 in tema di bilancio e nuovi OIC

1. Le operazioni su azioni proprie (1A- acquisto di azioni proprie nei casi speciali dell'art. 2357-bis c.c. tra i quali l'acquisto per annullamento e riduzione cs; 1B- acquisto di azioni proprie ex art. 2357 c.c., non finalizzato all'annullamento) – art. 5 c.4 e art. 11 c.1 D.M. 3.8.2017.
2. Emissione di diritti d'opzione (warrant) su azioni dell'emittente e emissione di obbligazioni convertibili – art. 5 c.5 D.M. 3.8.2017.
3. Finanziamenti infruttiferi o a tasso significativamente diverso da quello di mercato erogati dai soci – art. 5 c.5 e art. 10 c.2 D.M. 3.8.2017.
4. Adozione di nuovi principi contabili con conseguenti modifiche dei saldi patrimoniali di apertura – art. 5 c.7 e art. 11 c.2 D.M. 3.8.2017.
5. Valutazione degli strumenti finanziari derivati – art. 5 c.8 D.M. 3.8.2017.
6. Errori contabili – desumibile dalla Relazione illustrativa.



## Operazioni su azioni proprie – art. 5 c.4 e art. 11 c.1 D.M. 3.8.2017

Distinguere i casi di **acquisto ex art. 2357-bis c.c.** (riduzione CS con riscatto e annullamento di az. proprie, a titolo gratuito, per effetto di fusioni e scissioni, in occasione di esecuzione forzata per il soddisfacimento di un credito della società) dai casi di **acquisto ex art. 2357 c.c.** (diversi dai precedenti).

- Rilevano come elementi negativi della variazione del capitale proprio le riduzioni del PN con attribuzione, a qualsiasi titolo, ai soci o partecipanti, compresa la riduzione del PN conseguente all'acquisto di azioni proprie effettuato ai sensi dell'art. 2357-bis c.c..
- La riduzione del PN conseguente all'acquisto di azioni proprie effettuato ai sensi dell'art. 2357 c.c. rileva fino a concorrenza degli utili che abbiano concorso, in precedenza, ad incrementare il capitale proprio come accantonamento di utili a riserve disponibili.
- Negli stessi limiti rilevano gli incrementi di PN a seguito di cessione di tali azioni (a seguito della rivendita si ripristina l'incremento di patrimonio netto legato agli utili precedentemente sterilizzati dalla base ACE); in tal caso, l'incremento di PN che eccede il costo di acquisto delle azioni rileva come variazione in aumento (come fosse un conferimento in denaro).



## Operazioni su azioni proprie – art. 5 c.4 e art. 11 c.1 D.M. 3.8.2017- segue

	Acquisto ex art. 2357-bis c.c.	Acquisto ex art. 2357 c.c
<b>Natura della riduzione</b>	Permanente	Temporanea (si riassorbe con la cessione)
<b>Entità della riduzione</b>	Costo di acquisto delle az.proprie	Costo di acquisto delle az.proprie, sino a concorrenza degli utili che hanno concorso a formare la base ACE
<b>Aumento della base ACE</b>	Non possibile	Possibile, se vedo ad un corrispettivo maggiore di quello di acquisto
<b>Base ACE negativa</b>	Possibile, se la base ACE era inferiore al prezzo di acquisto delle az. proprie	Non possibile



## Operazioni su azioni proprie – art. 5 c.4 e art. 11 c.1 D.M. 3.8.2017- segue

Art. 11 c. 1 del D.M. 03.08.2017 «Limite del patrimonio netto»

*«1. In ciascun esercizio la variazione in aumento non può comunque eccedere il patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, ad esclusione delle riserve per acquisto di azioni proprie (...)».*

Per il conteggio del limite del patrimonio netto considero il patrimonio netto ridotto della riserva negativa per azioni proprie oppure escludo tale riserva dal computo e quindi conto su un patrimonio netto maggiore perché non decurtato della riserva negativa per azioni proprie???



## Finanziamenti infruttiferi o a tasso significativamente diverso da quello di mercato erogati dai soci – art. 5 c.5 e art. 10 c.2

Valore nominale prestito infruttifero: 500.000

Iscrizione al costo ammortizzato: 460.000

Interesse figurativo: 40.000

### Lato società finanziata:

- Entra liquidità per 500.000 ma in contropartita iscrivo il debito per 460.000 e la differenza di 40.000 la iscrivo tra le riserve di patrimonio netto.
- Lungo la durata del prestito faccio passare a c/e gli interessi figurativi per complessivi 40.000, che mi riducono ogni anno il risultato d'esercizio.
- In contropartita agli interessi passivi figurativi, ogni esercizio aumento il debito verso il socio finanziatore.
- 40.000 di riserva non rileva come incremento della base ACE
- n.b. però gli interessi figurativi mi abbattano ogni anno l'utile



## Finanziamenti infruttiferi o a tasso significativamente diverso da quello di mercato erogati dai soci - segue

### Lato società finanziatrice:

- Esce liquidità per 500.000 ma in contropartita iscrivo il credito verso la partecipata per 460.000 e la differenza di 40.000 la iscrivo ad incremento del costo della partecipazione.
  - Lungo la durata del prestito faccio passare a c/e gli interessi attivi figurativi per complessivi 40.000, che mi aumentano ogni anno il risultato d'esercizio.
  - In contropartita agli interessi attivi figurativi, ogni esercizio aumento il credito verso la controllata.
- 40.000 di aumento della partecipazione nella controllata non va a ridurre la base ACE ai sensi dell'art. 10 c.2, ma è parte integrante del finanziamento ai sensi dell'art. 10 c. 3 lett c).



## Adozione di nuovi principi contabili con conseguenti modifiche dei saldi patrimoniali di apertura- art. 5 c.7 D.M. 3.8.2017

«.... 7. Ai fini della determinazione della variazione in aumento di cui alla lettera b) del comma 2 sono rilevanti le seguenti ipotesi di rettifiche operate in sede di prima adozione dei principi contabili:

a) eliminazione di costi di ricerca e pubblicità non più capitalizzabili;

b) utilizzo del criterio del costo ammortizzato....»

- Effetto immediato sulle riserve utili/perdite a nuovo.
- Secondo la Relazione *«Tutte le ipotesi non menzionate nel testo del comma 7 sono da considerarsi non rilevanti ai fini della determinazione della base ACE»*.



## Errori contabili – Relazione illustrativa al D.M. 3.8.2017

*«Per quanto concerne (...) gli effetti sull'utile agevolabile derivanti dalla rilevazione degli errori contabili c.d. rilevanti (secondo quanto previsto dai principi contabili) la determinazione della base ACE è da operare mediante l'utilizzo degli istituti che consentono l'emendabilità della dichiarazione originariamente presentata, con conseguente irrilevanza delle poste di correzione iscritte nello stato patrimoniale o nel conto economico».*



Utilizzo dello strumento delle dichiarazioni integrative, con qualche dubbio sollevato dalla FNC nel funzionamento concreto del meccanismo.



## L'ACE per i soggetti IRPEF (art. 8 D.M. 03.08.2017)

Le novità della finanziaria 2017 (che erano già in vigore per i bilanci 2016) sono state recepite nell'art. 8 del D.M. 3.8.2017, pertanto la base ACE è determinata quale sommatoria di due componenti:

- una **componente statica**, valevole per tutte le annualità successive, rappresentata dalla differenza (positiva) fra il patrimonio netto al 31.12.2015 e il patrimonio netto al 31.12.2010 (entrambi al lordo dei rispettivi utili d'esercizio);
- una **componente variabile**, rappresentata dall'incremento patrimoniale formatosi dal 2016 e determinato con le regole applicabili ai soggetti IRES.

Vengono disciplinate le fattispecie di costituzioni dopo il 2010 e per passaggi dalla contabilità semplificata all'ordinaria.

Viene disposto che gli utili di esercizio rilevano nell'anno di maturazione (comma 3), al netto dei prelievi in conto utili, e non in quello di destinazione, come per i soggetti ires.



## Introduzione di norme specifiche derivanti da norme di rango primario

- Possibilità di trasformare le eccedenze ACE in credito d'imposta da utilizzare in compensazione per il pagamento dell'IRAP (art. 3 c. 3 D.M. 03.08.2017).
- Sterilizzazione della base ACE in ragione degli incrementi delle consistenze dei titoli e dei valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31.12.2010 (art. 5 c. 3 D.M. 03.08.2017).
  - Precisazione sui destinatari → i soggetti diversi da quelli che svolgono attività finanziarie e assicurative di cui alla sezione K dell'ATECOFIN 2007, ad eccezione delle holding non finanziarie.
  - Precisazione sull'oggetto → *«per titoli e valori mobiliari deve farsi riferimento alla nozione recata dall'art. 1, comma 1-bis, del D.Lgs. 58/98 (TUF), includendo altresì le quote di OICR».*
  - Secondo la Relazione Illustrativa gli incrementi devono essere misurati così come emergono dal bilancio d'esercizio, dando rilievo anche ad eventuali fenomeni valutativi.



## Ulteriori novità

- Riduzione del coefficiente di remunerazione del capitale proprio (art. 3 c. 1 D.M. 03.08.2017): riferimento al comma 3 dell'art. 1 del D.L. 201/2011
  - Periodo in corso al 31.12.2017 → 1,6%
  - Periodi d'imposta successivi → 1,5%
- Esclusione dall'ambito applicativo della norma delle imprese agricole che determinano il reddito ex art. 32 TUIR (art. 9 D.M. 03.08.2017).
- Esclusa la rilevanza ACE delle riserve formate con utili derivanti da plusvalenze iscritte per effetto dei conferimenti d'azienda o di rami d'azienda (art. 5 c.8 D.M. 03.08.2017).
- Precisazioni per il conteggio dell'ACE per le stabili organizzazioni italiane dei soggetti non residenti (art. 2 c. 2 D.M. 03.08.2017).



## Disposizioni antielusive (art.10 D.M. 03.08.2017)

- Individuata in maniera più puntuale la **nozione di gruppo**

*«...Ai soggetti appartenenti al medesimo gruppo, nell'ambito del quale è presente almeno uno dei soggetti di cui agli articoli 2 e 8, si applicano le disposizioni del presente articolo; si considerano società del gruppo le società controllate, controllanti o controllate da un medesimo soggetto ai sensi dell'art. 2359 del codice civile inclusi i soggetti diversi dalle società di capitali, ad eccezione dello Stato e gli altri enti pubblici. Per le persone fisiche si tiene conto anche delle partecipazioni possedute dai familiari...»*

Clausola anti-abuso	Natura della riduzione	Soggetto tenuto ad operare la riduzione
1) Conferimenti in denaro	Permanente	Conferente
2) Acquisto di partecipazioni	Permanente	Acquirente
3) Acquisto di aziende o rami d'azienda	Permanente	Acquirente
4) Incremento dei crediti da finanziamento	Temporanea	Finanziatore
5) Conferimenti in denaro da sogg. resid. in paradisi fiscali, anche non app. al gruppo	Permanente	Beneficiario del conferimento



## Decorrenza D.M. 03.08.2017 e doppia clausola di salvaguardia

Entrata in vigore → 11.08.2017, data di pubblicazione del D.M.

E la decorrenza???

SALVAGUARDIA DEI COMPORTAMENTI NON COERENTI ASSUNTI SINO AL 2016	SALVAGUARDIA DEI COMPORTAMENTI NON COERENTI ASSUNTI SINO AL 2017
<p>Norme di coordinamento con i nuovi principi contabili:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- Azioni proprie</li> <li>- Finanziamenti infruttiferi</li> <li>- FTA dei nuovi OIC</li> <li>- Valutazione derivati al <i>fair value</i></li> </ul>	<ul style="list-style-type: none"> <li>- Nuova disciplina soggetti IRPEF (già dal 2016 per modifica su D.L. 201/2011).</li> <li>- Nuove norme che derivano da norme di rango primario → trasf. delle eccedente ACE in crediti irap; riduzione della base ACE per investimenti in titoli.</li> <li>- Norme che hanno chiarito aspetti incerti (retroattive?) → acquisto az. proprie, fondo di dotazione stabili organizzazioni, esclusione società agricole.</li> <li>- Disciplina antielusiva → irrilevanza plusvalenze da conferimento, rivisitazione norme antiabuso.</li> </ul>
<p style="text-align: center;">↓</p> <p>Salvi i comportamenti difformi fino al 2016</p>	<p style="text-align: center;">↓</p> <p>Salvi i comportamenti difformi fino al 2017</p>



# NOVITA' SULLA TASSAZIONE DI DIVIDENDI E *CAPITAL GAIN*



## DIVIDENDI – Percettori persone fisiche (disciplina invariata per altri soggetti)

- Fonte → art. 1 c. 999 e seguenti della Legge di Bilancio 2018.
- Parificata la tassazione dei dividendi partecipazioni qualificate e non qualificate.
- Unica aliquota di tassazione al 26% assolta come ritenuta a titolo d'imposta ex art. 27 c. 5 del DPR 600/73.
- Si applica ai redditi di capitale **percepiti** a partire da **01.01.2018**.



## DIVIDENDI – Percettori persone fisiche (disciplina invariata per altri soggetti)

**Disciplina transitoria:** per le delibere di distribuzione di utili prodotti sino al 31.12.2017 assunte tra 01.01.2018 e 31.12.2022 si applica la disciplina previgente e quindi:

- Partecipazioni **non qualificate**: ritenuta a titolo d'imposta del 26% sul 100% dell'utile.
- Partecipazioni **qualificate**: dividendo concorre al reddito in base alla progressività Irpef parzialmente ed in particolare:
  - ✓ nel limite del 40% (utili formati fino all'esercizio in corso al 31.12.2007);
  - ✓ nel limite del 49,72% (utili formati dopo l'esercizio in corso al 31.12.2007 e sino all'esercizio in corso al 31.12.2016);
  - ✓ nel limite del 58,14% (utili formati a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016).



## PLUSVALENZE – realizzate da persone fisiche (disciplina invariata per altri soggetti)

- Fonte → art. 1 c. 999 e seguenti della Legge di Bilancio 2018.
  - Parificata la tassazione delle plusvalenze derivanti da alienazioni di partecipazioni qualificate e non qualificate.
  - Unica aliquota di tassazione al 26% assolta come imposta sostitutiva ex art. 5 c. 2 del D.Lgs. 461/97.
  - Si applica ai redditi diversi **realizzati** a partire da **01.01.2019** (assenza di regime transitorio).
- 
- Le plusvalenze si intendono *realizzate* «nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni» (CM 28.03.2012 n. 11).
  - Il momento di *realizzo* può non coincidere con quello dell'incasso del corrispettivo (momento di assoggettamento ad imposta).
  - Il momento del realizzo serve a determinare in che regime impositivo si situa l'operazione, mentre il momento del pagamento del corrispettivo serve ad individuare l'anno in cui il reddito è assoggettato ad imposta.



## PLUSVALENZE – realizzate da persone fisiche (disciplina invariata per altri soggetti)

Regime vigente fino alle cessioni di partecipazioni qualificate **realizzate** sino al 31.12.2018, tassazione progressiva IRPEF:

- nel limite del 40%, se realizzate entro il 31.12.2008;
- nel limite del 49,72%, se realizzate dall'1.1.2009 al 31.12.2017;
- nel limite del 58,14%, se realizzate dall'1.1.2018;

Data dell'atto di cessione	Data di pagamento del corrispettivo	Modalità di tassazione delle plusvalenze
Sino al 31.12.2017	Interamente entro il 31.12.2017	Nel 2018, con aliquote IRPEF progressive nel limite del 49,72%
	Prima <i>tranche</i> nel 2017, seconda <i>tranche</i> nel 2018	Parte nel 2017 e parte nel 2018, con aliquote IRPEF progressive nel limite del 49,72%
Nel 2018	Acconto nel 2017, saldo nel 2018	Nel 2018, con aliquote IRPEF progressive nel limite del 58,14%
	Interamente nel 2018	

Data dell'atto di cessione	Data di pagamento del corrispettivo	Modalità di tassazione delle plusvalenze
Nel 2018	Interamente entro il 31.12.2018	Nel 2018, con aliquote IRPEF progressive nel limite del 58,14%
	Prima <i>tranche</i> nel 2018, seconda <i>tranche</i> nel 2019	Parte nel 2018 e parte nel 2019, con aliquote IRPEF progressive nel limite del 58,14%
Dall'1.1.2019	Acconto nel 2018, saldo nel 2019	Nel 2019, con imposta sostitutiva del 26%
	Interamente nel 2019	





CORTELLAZZO & SOATTO  
Economia Diritto e Finanza di Impresa

Via Porciglia, 14 – Padova  
Via Tuveri, 25 – Cagliari  
[www.cortellazzo-soatto.it](http://www.cortellazzo-soatto.it)



CORTELLAZZO & SOATTO  
Economia Diritto e Finanza di Impresa

