



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

ForMaster 2017

- *Novità fiscali 2017*

- *Manovra 2018*

**- *OLC e Principio di derivazione
rafforzata***



- 1) D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)**
- 2) D.M. 26.5.2017**
(tassazione degli utili e delle plusvalenze)
- 3) D.L. 148/2017 (manovra fiscale collegata alla Legge di Bilancio 2018)**
- 4) Legge di Bilancio 2018**
- 5) NOTE DI CREDITO IVA**
- 6) Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)**



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

1) D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



DL n. 50/2017 (cd. Manovra correttiva), convertito dalla Legge n. 96/2017.

NOVITA':

1- estensione dall'1.7.2017 dello split payment ai lavoratori autonomi;

2- riduzione del termine per l'esercizio della detrazione dell'IVA a credito (applicabile alle fatture emesse dall'1.1.2017);

3- riduzione a € 5.000 del limite di utilizzo dei crediti tributari che richiede il visto di conformità (esteso ora anche al credito IVA trimestrale).



1- estensione dall'1.7.2017 dello split payment ai lavoratori autonomi.

Art. 17-ter, co. 1, DPR 633/1972 (post D.L. 50/2017)

«Per le cessioni di beni e per le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di amministrazioni pubbliche, come definite dall'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, e successive modificazioni e integrazioni, per le quali i cessionari o committenti non sono debitori d'imposta ai sensi delle disposizioni in materia d'imposta sul valore aggiunto, l'imposta è in ogni caso versata dai medesimi secondo modalità e termini fissati con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze».

Estensione a tutte le Amministrazioni Pubbliche [art. 1 co 2 L. 196/09 => ISTAT]



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Art. 1, co. 209, L. 244/2007 (fatturazione elettronica)

«Al fine di semplificare il procedimento di fatturazione e registrazione delle operazioni imponibili, a decorrere dalla data di entrata in vigore del regolamento di cui al comma 213, l'emissione, la trasmissione, la conservazione e l'archiviazione delle fatture emesse nei rapporti con le amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della legge 31 dicembre 2009, n. 196, nonché con le amministrazioni autonome, anche sotto forma di nota, conto, parcella e simili, deve essere effettuata esclusivamente in forma elettronica, con l'osservanza del D.Lgs. n. 52/04, e del codice dell'amministrazione digitale, di cui al D.Lgs. n. 82/05».

Soggetti verso cui si
applica la fatturazione
elettronica



Soggetti verso cui si
applica lo split payment



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Sono soggette a split payment le pubbliche amministrazioni (P.A.) per le quali è obbligatorio emettere fattura elettronica (Decreto del Mef del 13 luglio 2017). Ne consegue che il riferimento normativo della fatturazione elettronica e dell'art.17- ter del D.P.R. n. 633/1972 (split payment) coincide e l'elenco corrisponde a quello dell'indice delle Pubbliche amministrazioni (IPA sul Sito). Conseguentemente, per identificare le P.A. in ambito split payment si deve fare riferimento esclusivamente all'indice IPA.

Circolare n. 27 del 7/11/17: rientrano nello split anche gli Ordini professionali.

Dall'1/1/18, viene esteso (D.L. 148/2017) lo split anche a tutte le società controllate, in misura non inferiore al 70%, dalla P.A. (quindi, non solo le P.A. per le quali vi è l'obbligo di fattura elettronica).



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

RICERCA SOGGETTI CUI SI APPLICA IL SISTEMA DELLA SCISSIONE DEI PAGAMENTI:

- per le pubbliche amministrazioni (art. 17-ter, comma 1): occorre fare riferimento alla normativa in materia di fatturazione elettronica obbligatoria di cui alla legge n. 244/2007, e dunque all'elenco pubblicato nell'Indice delle Pubbliche Amministrazioni, consultabile sul sito www.indicepa.gov.it
- per gli altri soggetti (art. 17-ter, comma 1-bis), occorre fare riferimento agli appositi elenchi predisposti dall'Amministrazione finanziaria e da questa pubblicati sul proprio sito internet, nell'area del Dipartimento delle politiche fiscali.



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

indicepa.gov.it/documentale/index.php
SITI FISCALI Principali

La comunicazione con le PA inizia da qui.

Cerca

Numero Verde
800 129 986

- Apri un ticket
- Controlla un ticket aperto
- Verifica browser

Fatturazione elettronica

10-04-15
Dal 31 Marzo 2015 la fatturazione elettronica è un obbligo verso tutta la pubblica amministrazione. Se non sei ancora entrato a far parte dell'IPA, fallo subito e inserisci così tutti i dati richiesti sui servizi di fatturazione.

» LEGGI TUTTO

In primo piano

16-11-16
Si informa che, per interventi di manutenzione straordinaria dei sistemi di rete dell'infrastruttura dell'IPA, il servizio non sarà disponibile dalle ore 16:00 del 19 novembre alle ore 06:00 del 20 novembre

» ARCHIVIO NOTIZIE

Amministrazioni più cliccate

- 1 Agenzia delle Entrate
- 2 Regione Lombardia
- 3 Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali
- 4 Ministero dell'Istruzione, dell'Università e della Ricerca
- 5 Ministero della Salute
- 6 Ministero dell'Interno
- 7 Ministero dell'Economia e delle Finanze
- 8 Ministero dello Sviluppo Economico

Sistemi di ricerca avanzata

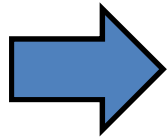
- Per alfabeto**
Tutti gli enti in ordine alfabetico
- Per categoria**
Tutti gli enti classificati per categoria
- Per area geografica**
Trova l'ente o l'ufficio all'interno dell'area geografica individuata



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo



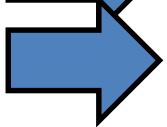
EA Per Alfabeto


Selezionare una lettera e avviare la ricerca. Il sistema restituirà tutti gli Enti che hanno come lettera iniziale quella selezionata.


A	B	C	D	E	F	G	H	I	J	K	L	M	N	O	P	Q
R	S	T	U	V	W	X	Y	Z								




 Per categoria




 Per area geografica

 Per codice fiscale

 Per servizio

 Per codice univoco ufficio

 Per pec-cccpac

 Per social network

 Per lingue minoritarie



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

www.finanze.it/opencms/it/

SITI FISCALI Principali

IN EVIDENZA FOCUS CIRCOLARI E RISOLUZIONI

16-11-2017
COMUNICATO – IMU-TASI: 18 DICEMBRE 2017 VERSAMENTO DELLA SECONDA RATA
Il prossimo 18 dicembre scade il termine per il versamento della seconda rata dell'IMU e della TASI per l'anno 2017. Il versamento deve essere eseguito a saldo dell'imposta dovuta per l'intero anno, c...

15-11-2017
ENTRATE TRIBUTARIE E CONTRIBUTIVE SETTEMBRE 2017
Le entrate tributarie e contributive nei primi nove mesi del 2017 mostrano nel complesso un incremento del 1,8 per cento rispetto all'analogo periodo dell'anno precedente...

15-11-2017
ENTRATE TRIBUTARIE INTERNAZIONALI GENNAIO-SETTEMBRE 2017
Il report fornisce l'analisi dell'andamento tendenziale del gettito tributario per i principali Paesi europei...

10-11-2017
STATISTICHE FISCALI-SETTEMBRE 2017
Osservatorio partite IVA: nel mese di settembre 2017 sono state aperte 40.715 nuove partite Iva con un incremento dell'1,7% rispetto allo stesso mese dell'anno precedente....

06-11-2017
ENTRATE TRIBUTARIE GENNAIO-SETTEMBRE 2017
Nei primi nove mesi del 2017 le entrate tributarie erariali ammontano a 316,3 miliardi di euro (+0,9%)...

31-10-2017
SPLIT PAYMENT
Si provvede alla pubblicazione, ai sensi dell'articolo 5 ter, comma 2, del D.M. 27/06/2017, come modificato dall'articolo 1 del D.M. 13/07/2017, degli elenchi, validi per l'anno 2018, dei soggetti ten



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

A decorrere dal 1° gennaio 2018 lo **split payment** conquisterà nuovo spazio. L'ulteriore espansione del meccanismo speciale di pagamento dell'IVA, che segue di pochi mesi quella disposta dal D.L. n. 50/2017, è prevista dall'art. 3 del D.L. 16 ottobre 2017, n. 148 - Collegato fiscale 2018.

Per l'effetto, saranno in buona sostanza attratti nel perimetro applicativo del meccanismo, come si legge nella relazione illustrativa, anche:

- gli enti pubblici economici nazionali, regionali e locali, comprese le **aziende speciali** e le aziende pubbliche di servizi alla persona
- le fondazioni partecipate da amministrazioni pubbliche per una percentuale complessiva del fondo di dotazione non inferiore al 70%
- le società controllate, direttamente o indirettamente, ai sensi dell'art. 2359, comma 1, n. 1, c.c., da qualsiasi tipo di amministrazione pubblica, ente o società assoggettati al meccanismo stesso
- le **società partecipate, per una percentuale complessiva del capitale non inferiore al 70%, da qualsiasi tipo di amministrazione pubblica, ente o società assoggettati al meccanismo stesso.**



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Come chiarito sul sito del Dipartimento delle Finanze, gli elenchi pubblicati il 31 ottobre 2017 a valere per l'anno 2018 non tengono conto dell'estensione dello split payment a tutte le società controllate dalla P.A., ai sensi dell' art. 3 del D.L. n. 148, convertito, dalla L. n. 172/17.

Conseguentemente per gli elenchi definitivi si dovrà attendere la pubblicazione sul sito del Dipartimento delle Finanze entro la fine del 2017.



L'emissione della fattura e l'indicazione di «scissione pagamenti» o «split payment»

CM 15/E/2015: in mancanza di questa indicazione è prevista la sanzione art. 9 co 1, D.Lgs. n. 471/97 da 1.000 a 8.000 euro

Circ. 15/E/2015:

«**13. Sanzioni**

Per le forniture di beni e servizi effettuate nei confronti delle pubbliche amministrazioni i fornitori – sempre che non ne siano esonerati, salvo richiesta della PA – devono emettere fattura con l'indicazione “scissione dei pagamenti” o “split payment”. Giova rammentare che nel caso in cui la fattura non contenga la predetta indicazione è applicabile la sanzione amministrativa di cui all'art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471 del 1997.».



Quali operazioni NON vanno in split payment?

1. Operazioni con Scontrino o Ricevuta Fiscale o fattura semplificata
2. Operazioni per le quali il fornitore ha già nella propria disponibilità il corrispettivo spettante: (ad esempio, aggio sui tabacchi e valori bollati);
3. Operazioni assoggettate ai fini IVA a regimi speciali, in quanto non prevedono l'evidenziazione dell'imposta in fattura (regime monofase art. 74, DPR 633/72, regime del margine, agenzia di viaggio);
4. Operazioni rese da soggetti che applicano un regime forfetario di determinazione della detrazione IVA (agricoltura, regime forfetario ASD L. n. 398/91, attività di intrattenimento e spettacoli viaggianti).
5. Operazioni di acquisto per le quali il cessionario/committente assolve l'iva in reverse charge (manutenzioni edili, servizi di pulizia, acquisto di immobili, etc.). Se l'operazione è imputabile sia alla sfera istituzionale sia a quella commerciale deve comunicare la quota destinata alla sfera commerciale e quella cui è applicabile l'iva ordinaria. cm 15/2015, § 2.



D.L. 50/2017 (manovra fiscale correttiva)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

2- riduzione del termine per l'esercizio della detrazione dell'IVA a credito (applicabile alle fatture emesse dall'1.1.2017);



MODIFICHE ALLA DETRAZIONE IVA

Modifica dell'articolo 19, dpr 633/1972:

«Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa ~~al secondo anno successivo~~ all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo»



MODIFICHE ALLA DETRAZIONE IVA

«Le disposizioni si applicano alle fatture e alle bollette doganali emesse dal 1° gennaio 2017»



COMPATIBILITA' CON NORMA UE?

32. La Commissione delle Comunità europee afferma che la detrazione dovrebbe essere esercitata rispettando le normali scadenze fiscali. Il suo esercizio non potrebbe quindi essere differito sine die. Essa ne deduce che la fissazione di termini di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione non sarebbe incompatibile con gli obiettivi perseguiti dalla sesta direttiva, a condizione che tali termini non siano tali da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico comunitario (principio di effettività).



45 Di conseguenza, la tesi secondo cui il diritto a detrazione non potrebbe essere assoggettato ad alcun termine di decadenza non può essere accolta.

46 Si deve aggiungere che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla sesta direttiva, **purché, ...esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività)**, (v. sentenze 27 febbraio 2003, causa C-327/00, Santex, Racc. pag. I-1877, punto 55, e 11 ottobre 2007, causa C-241/06, Lämmerzahl, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 52).



54 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere al giudice del rinvio nel senso che gli artt. 17, 18, nn. 2 e 3, nonché 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva **non ostano ad una normativa nazionale che preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione**, quale quello di cui trattasi nelle cause principali, **purché siano osservati i principi di equivalenza e di effettività**. Il principio di effettività non è violato per il semplice fatto che l'amministrazione fiscale disponga, per procedere all'accertamento dell'IVA non assolta, di un termine che eccede quello concesso ai soggetti passivi per l'esercizio del loro diritto a detrazione.

Modifica dell'articolo 25, DPR 633/1972:

«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 [, ovvero alla dichiarazione annuale,] nella quale è esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.»



Problematiche applicative....e incongruenze:

- Obbligo di registrazione delle fatture?

(art. 6, co. 7, Dpr 695/1995 e art. 25, Dpr 633/1972; spesometro?)

- Termine per la registrazione?

(C.M. 328/E/1997: le fatture passive «devono essere annotate nel registro degli acquisti, entro l'anno nella cui dichiarazione viene esercitato il diritto alla detrazione della relativa imposta»)

- Detrazione subordinata alla registrazione?

(fattura emessa il 16/1 ? Art. 25: i documenti vanno «registrati anteriormente alla liquidazione periodica nella quale s'intende esercitare la detrazione»; Contra Corte Ue)

- Mancato ricevimento della fattura e regolarizzazione (termine art. 6 D.Lgs. 471/1997 e penalizzazione)



Problematiche applicative:

- Detrazione subordinata alla registrazione?

La stessa Amministrazione finanziaria ha precisato che *“la legge non subordina l’esercizio del diritto alla detrazione al rispetto dell’adempimento formale. L’obbligo della registrazione di detti documenti, al pari di tutti gli altri adempimenti contabili, continua, perciò, a sussistere per le esigenze che si ricollegano all’accertamento del tributo”* (C.M. n. 328/E/1997, § 3.5.2).

L’obbligo di registrazione è funzionale alla regolarità del sistema, L’omessa registrazione assume, pertanto, rilevanza sostanziale. La Cassazione richiama l’orientamento espresso dalla Corte di giustizia nella sentenza Ecotrade, dalla quale si evincerebbe che l’irregolarità si considera formale, non determinando la perdita del diritto alla detrazione, limitatamente alle operazioni soggette a *reverse charge* (Cass. n. 3107/2014).

Problematiche applicative:

- Detrazione subordinata alla registrazione?

Procedimento *Idexx Laboratories Italia* (causa C-590/13): l'omessa registrazione delle fatture d'acquisto integra, infatti, una violazione di carattere formale non solo per le operazioni in reverse charge, ma anche per quelle in regime ordinario, il cui debitore d'imposta sia, cioè, il cedente o prestatore.

Sulla scorta di questa conclusione generale, i giudici di legittimità hanno affermato che, *“se il contribuente si attiene agli obblighi formati-contabili prescritti dalla normativa interna (nella specie annotando regolarmente le fatture attive e passive nei registri dei corrispettivi e degli acquisti), graverà sull'Amministrazione fiscale che intenda disconoscere il diritto a detrazione negando la corrispondenza della realtà effettuale a quella rappresentata nelle scritture contabili l'onere della relativa prova; diversamente ove il contribuente non si attenga alle prescrizioni formali e contabili disciplinate dall'ordinamento interno, sarà onere dello stesso, a fronte della contestazione di omessa od irregolare tenuta delle scritture contabili (nella specie dei registri IVA dei corrispettivi e degli acquisti), fornire adeguata prova della esistenza delle condizioni sostanziali cui la normativa comunitaria ricollega la insorgenza del diritto a detrazione”* (Cass. n. 25871/2015; Id.; n. 18924/2015; Id. n. 11168/2014).



2) D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Legge di stabilità 2016 (art. 1, co. 64, L. 208/2015):



riduzione aliquota IRES dal 27,5% al 24%,



con decorrenza dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2016 (2017)



il MEF ha rideterminato (in aumento) le percentuali di concorrenza alla formazione del reddito complessivo dei soci dei dividendi e delle plusvalenze di natura finanziaria, in modo da mantenere invariata la tassazione teorica complessiva in capo al socio persona fisica



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

La percentuale di concorrenza al reddito complessivo oggetto della rideterminazione interessa le seguenti fattispecie reddituali.

Riferimento normativo	Fattispecie
Art. 47, comma 1	Utili derivanti da partecipazioni qualificate, non detenute nell'esercizio d'impresa , in società ed enti soggetti IRES e proventi ad essi equiparati
Art. 68, comma 3	Plus/minusvalenze derivanti dal realizzo di partecipazioni qualificate, non detenute nell'esercizio d'impresa , nonché dei titoli e strumenti finanziari e dei contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza ad esse equiparati
Art. 59	Utili derivanti da partecipazioni qualificate e non, detenute nell'esercizio d'impresa , in società ed enti soggetti IRES e proventi ad essi equiparati
Art. 58, comma 2	Plus /minusvalenze derivanti dal realizzo di partecipazioni qualificate e non, detenute nell'esercizio d'impresa (PEX) , nonché dei titoli, strumenti finanziari, contratti di associazione in partecipazione e cointeressenza ad esse equiparati

**Non qualificate:
26%**

Percentuale di esenzione

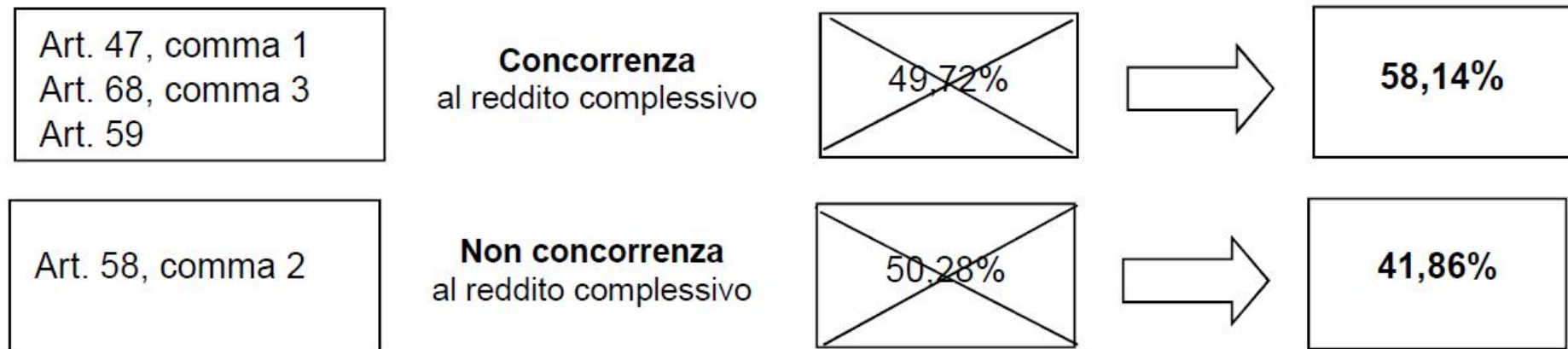


D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Con il Decreto 26.5.2017 il MEF ha modificato, in relazione a ciascuna fattispecie, le percentuali di imponibilità / esenzione come di seguito evidenziato.





La misura del 58,14% garantisce un prelievo aggiuntivo IRPEF in modo che il prelievo complessivo IRES-IRPEF non superi il 43% (aliquota marginale IRPEF).

Infatti, considerando un utile ante IRES pari a 100:

- l'IRES dovuta è pari a 24;
- il dividendo distribuibile al socio è pari a 76;
- il prelievo aggiuntivo IRPEF deve essere pari a 19 (43 – 24);
- la misura del 58,14% applicata al dividendo di 76 determina la concorrenza al reddito complessivo pari a 44,186, che assoggettato all'aliquota marginale IRPEF del 43% garantisce il prelievo IRPEF pari a 19 (44,186 x 43%).



TASSAZIONE DIVIDENDI / UTILI

Come disposto dall'art. 1, co. 1, DM 26.5.2017 la nuova percentuale del 58,14% va applicata agli utili / proventi equiparati **formati** con **utili prodotti dalla società a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016.**

Periodo di produzione degli utili	% tassazione	
Fino all'esercizio in corso al 31.12.2007 (in generale fino al 2007)	33%	40%
Dall'esercizio successivo e quello in corso al 31.12.2007 (in generale dal 2008) fino all'esercizio in corso al 31.12.2016 (in generale fino al 2016)	27,5%	49,72%
Dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2016 (in generale dal 2017)	24%	58,14%

Prioritaria distribuzione



ESEMPIO

Il patrimonio netto della Alfa srl (costituita nel 2010) è così composto:

Capitale sociale € 10.000

Riserva legale € 2.000

Riserva straordinaria € 40.000

Utile esercizio 2017 € 15.000 (accantonato a riserva)

In data xxxx.2018 la società delibera la distribuzione della riserva (di utili) per un importo pari a € 27.000.

L'ammontare in distribuzione è considerato prioritariamente prelevato dagli utili formati fino al 2016. Di conseguenza quanto percepito dai singoli soci concorrerà a formare il relativo reddito in misura pari al 49,72%.



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

TASSAZIONE PLUS / MINUSVALENZE DA PARTECIPAZIONI

La nuova percentuale del 58,14% risulta applicabile anche ai **redditi diversi di natura finanziaria (*capital gains*)**, costituiti dalle plus / minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni qualificate non nell'esercizio d'impresa.

In relazione alle plus / minusvalenze derivanti da cessioni di partecipazioni nell'esercizio d'impresa da parte di soggetti non IRES l'art. 58, co. 2, TUIR stabilisce la percentuale di esenzione. Il Decreto ha pertanto fissato la nuova percentuale di esenzione in misura pari al 41,86% (100 – 58,14). La medesima percentuale va utilizzata per determinare la quota delle minusvalenze non deducibile.



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

La percentuale di esenzione / tassazione in esame ha subito le seguenti modifiche.

Plus / minusvalenze da cessioni partecipazioni da parte di	Realizzate		
	fino al 31.12.2008	dall'1.1.2009	dall'1.1.2018
• imprese individuali	60%	50,28%	41,86%
• società di persone			50,28%
• persone fisiche private	40%	49,72%	58,14%

← Esenzione dal reddito

← Concorrenza al reddito complessivo



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

L'applicazione delle nuove percentuali riguarda le **plus / minusvalenze realizzate a decorrere dall'1.1.2018.**

A differenza di quanto avviene per i dividendi, la nuova percentuale **prescinde**, per motivi di semplicità, **dalla circostanza che le plusvalenze tassate con la nuova percentuale siano maturate («contengano utili formatisi»)** antecedentemente al 2018.



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Il Legislatore ha disciplinato in modo specifico il caso in cui la **cessione delle partecipazioni sia avvenuta anteriormente all'1.1.2018** e i corrispettivi **siano percepiti in tutto o in parte successivamente** a tale data. In tale situazione è prevista l'applicazione della vecchia percentuale del 49,72% (verosimilmente il Legislatore ha ritenuto di dare prevalenza al momento del realizzo piuttosto che a quello dell'incasso).



I sigg. Bianchi e Rossi hanno costituito nel 2002 la Beta srl mediante conferimento in denaro pari a € 15.000 ciascuno. Il socio Bianchi cede la propria quota di partecipazione in data 25.9.2017 al prezzo di € 45.000. Il corrispettivo è incassato per metà all'atto della cessione e per la restante parte nel 2018. Non è stata effettuata la rivalutazione della partecipazione.

La plusvalenza derivante dalla cessione pari a € 30.000 (45.000 – 15.000) sarà tassata per il 50% nel 2017 e per il restante 50% nel 2018.

Sia nel 2017 che nel 2018 le due quote di plusvalenze concorrono alla formazione del reddito complessivo dell'ex socio in misura pari a 49,72% in quanto la cessione è stata realizzata anteriormente all'1.1.2018.

Art. 47, co. 1, u.p., TUIR



LEGGE DI BILANCIO 2018

A partire dagli utili percepiti dall' 1.1.2018 (capital gain conseguiti dall' 1.1.2019), la tassazione avverrà con aliquota del 26% di imposta sostitutiva anche nel caso di partecipazioni qualificate.

Per gli utili da partecipazione qualificata prodotti fino al 31.12.2017, distribuiti dall' 1.1.2018 al 31.1.2022, continua ad applicare la tassazione progressiva con aliquote IRPEF su una base imponibile parziale.



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

LEGGE DI BILANCIO 2018

ESEMPIO

Utili pari a 100.000 distribuiti in data:

- a) 3.3.2019;**
- b) 3.3.2023.**

Gli utili si sono formati:

- 30.000 fino al 2007**
- 60.000 fino al 2016;**
- 10.000 nel 2017.**



D.M. 26.5.2017 (tassazione degli utili e delle plusvalenze)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

LEGGE DI BILANCIO 2018

ESEMPIO

Utile	anno di formazione	concorso alla formazione del reddito IRPEF in capo al socio persona fisica che detiene la partecipazione qualificata al di fuori dell'esercizio di impresa	Quota imponibile	IRPEF (aliquota marginale del 43% + 2% addizionali)
30.000	entro il 2007	40%	12.000	5.400
60.000	dall 2008 al 2016	49,72%	29.832	13.424
10.000	nel 2017	58,14%	5.814	2.616
			-	21.441

In ipotesi di distribuzione nel 2023, ad una aliquota di tassazione sostitutiva del 26% (su 100.000) corrisponde una imposta di 26.000 (contro i 21.441 della tassazione progressiva)



D.L. 148/2017 (manovra fiscale collegata alla Legge di Bilancio 2018)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

3) D.L. 148/2017 (manovra fiscale collegata alla Legge di Bilancio 2018)



Spesometro

Sanzioni

Per le irregolarità commesse nell'invio dello spesometro relativo al primo semestre 2017 non si applicano le sanzioni di cui all'art. 11, commi 1 e 2-bis, del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, qualora **entro il 28 febbraio 2018** vengano trasmessi i dati esatti.

Novità introdotte in sede di conversione

- Il contribuente può optare per l'invio a cadenza **semestrale**, limitandosi a trasmettere i seguenti dati:
 1. partita Iva o codice fiscale dei soggetti coinvolti nelle operazioni;
 2. data e numero della fattura;
 3. base imponibile;
 4. aliquota applicata;
 5. imposta;
 6. tipologia dell'operazione ai fini Iva nel caso in cui l'imposta non sia indicata in fattura.



Rottamazione delle cartelle:

Si riapre la possibilità di definire i carichi pendenti.

La possibilità è offerta:

- **In relazione ai carichi affidati all'agente della riscossione dall' 1.1 al 30.9.2017 (istanza da presentare entro il 15.5.2018);**
- **Per i carichi compresi in piani di dilazione in essere al 24.10.2016 per i quali il debitore non fu ammesso alla precedente definizione agevolata per il mancato pagamento di tutte le rate scadute al 31.12.2016;**
- **Anche per i carichi affidati all'agente della riscossione dal 2000 al 2016 per i quali non fu presentata una apposita dichiarazione di adesione nella precedente «rottamazione».**



Altre novità

- **Estensione dello split payment (dall' 1.1.2018) a enti pubblici economici, fondazioni e società partecipate per almeno il 70% da amministrazioni pubbliche;**
- **Sanatoria per attività e somme detenute su conti correnti e libretti di risparmio all'estero, in violazione degli obblighi sul monitoraggio fiscale (3% del valore delle attività);**
- **Termini per la stampa dei registri IVA**



Altre novità

- Termini per la stampa dei registri IVA

E' consentita la tenuta dei registri IVA in formato elettronico anche in difetto di trascrizione su supporto cartaceo. Tale facoltà è riconosciuta a condizione che, in caso di controlli, i registri risultino aggiornati sugli appositi supporti magnetici e vengano stampati contestualmente alla richiesta avanzata dagli organi competenti ed in loro presenza.



Altre novità

- Termini per la stampa dei registri IVA

<i>Ante DL 148/2017</i>	<i>Post DL 148/2017</i>
La tenuta di qualsiasi registro con sistemi meccanografici è considerata regolare, in difetto di trascrizione nei termini di legge su supporti cartacei dei dati relativi all'esercizio per il quale non siano scaduti, da oltre 3 mesi, i termini per la presentazione delle relative dichiarazioni (dei redditi).	Si considera regolare la tenuta dei registri IVA in formato elettronico in difetto di trascrizione su supporto cartaceo nei confronti di legge
REGISTRI IVA LIBRO GIORNALE LIBRO DEGLI INVENTARI REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI	LIBRO GIORNALE LIBRO DEGLI INVENTARI REGISTRO DEI BENI AMMORTIZZABILI



SOMMARIO



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

4) LEGGE DI BILANCIO 2018



STERILIZZAZIONE AUMENTI ALIQUOTE IVA

A seguito della modifica della lett. a) del comma 718 dell'art. 1, Finanziaria 2015, l'aumento dell'aliquota IVA ridotta del 10% è "rivisto" prevedendo che la stessa passerà **all'11,50% dal 2019** e al 13% dal 2020.

Con la modifica della lett. b) del citato comma 718, anche l'aumento dell'aliquota IVA del 22% è rivisto prevedendo che la stessa passerà **al 24,2% dal 2019**, al 24,9% dal 2020 e al 25% dal 2021.



INTERVENTI DI RIQUALIFICAZIONE ENERGETICA

Con la modifica dell'art. 14, DL n. 63/2013 è disposta la proroga della detrazione per la "generalità" degli **interventi di riqualificazione energetica** nella misura del **65% per le spese sostenute fino al 31.12.2018** (anziché fino al 31.12.2017; nessuna proroga per gli interventi su **parti comuni dell'edificio**, che godono della detrazione del 70/75%, in quanto è già previsto che la detrazione spetta fino al 2021).

Il differimento del termine al 31.12.2018 riguarda anche (ma con detrazione limitata al 50%) le spese sostenute per gli interventi riguardanti l'acquisto e la posa in opera di:

- Impianti di climatizzazione invernale** dotati di generatori di calore alimentati da **biomasse combustibili**;
- Schermature solari**.



INTERVENTI DI RECUPERO EDILIZIO E SISMA BONUS

Con la modifica dell'art. 16, co. 1, D.L. 63/2013, la detrazione IRPEF per gli **interventi di recupero del patrimonio edilizio** di cui all'art. 16-bis, TUIR:

- nella misura del **50%** (anziché del 36%);
- su un importo **massimo di € 96.000** (anziché € 48.000);



è riconosciuta per le **spese sostenute fino al 31.12.2018** (anziché 31.12.2017).



La detrazione spettante con riferimento alle spese sostenute per interventi consistenti nell'adozione di misure antisismiche e nell'esecuzione di opere per la messa in sicurezza statica degli edifici, così come prevista dai commi da 1-bis a 1-sexies dell'art. 16 TUIR è fruibile anche da:

- **Istituti autonomi per le case popolari (IACP)**, comunque denominati;
- **enti aventi le stesse finalità sociali** di detti Istituti;
- **cooperative di abitazione a proprietà indivisa** per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai soci.



BONUS MOBILI ED ELETTRODOMESTICI

È prorogata fino al 31.12.2018 la detrazione IRPEF del 50% prevista a favore dei soggetti che sostengono spese per l'acquisto di mobili / grandi elettrodomestici rientranti nella categoria A+ (A per i forni) finalizzati all'arredo dell'immobile oggetto di interventi di recupero del patrimonio edilizio (iniziati dall' 1.1.2017), per il quale si fruisce della relativa detrazione.

Come in passato la detrazione è fruibile in 10 quote annali e l'ammontare della spesa detraibile (massimo € 10.000) è computata indipendentemente dall'importo delle spese sostenute per i lavori di recupero del patrimonio edilizio (con l'introduzione del nuovo comma 2-bis all'art. 16, DL n. 63/2013 è previsto che anche in tali casi **le informazioni relative agli interventi effettuati dovranno essere trasmesse all'ENEA**).



NUOVO “BONUS VERDE”

È introdotta, **per il 2018**, una **detrazione IRPEF**, nella misura del **36%**, su una **spesa massima di € 5.000 per unità immobiliare ad uso abitativo**, fruibile dal proprietario / detentore dell’immobile sul quale sono effettuati interventi di:

- **“sistemazione a verde”** di aree scoperte private di edifici esistenti, unità immobiliari, pertinenze o recinzioni, **impianti di irrigazione** e realizzazione **pozzi**;
- realizzazione di **coperture a verde** e di **giardini pensili**.

La nuova detrazione:

- spetta anche quando i predetti interventi sono effettuati su parti comuni esterne di edifici condominiali;
- spetta anche per le spese di progettazione e manutenzione connesse all’esecuzione degli interventi agevolati.



ABBONAMENTI TRASPORTO PUBBLICO

Con l'aggiunta della **nuova lett. i-decies)** al comma 1 dell'art. 15, TUIR, è introdotta la detrazione IRPEF pari al 19% delle spese sostenute, anche nell'interesse dei soggetti a carico, per l'acquisto di **abbonamenti ai servizi di trasporto pubblico locale / regionale e interregionale per un importo non superiore a € 250.**



Con l'aggiunta della **nuova lett. d-bis)** al comma 2 dell'art. 51, TUIR è previsto che **non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente:**

*“le somme erogate o rimborsate alla generalità o a categorie di dipendenti dal datore di lavoro o le spese da quest'ultimo direttamente sostenute, volontariamente e/o in conformità a disposizioni di contratto, di accordo o di regolamento aziendale, per l'acquisto degli **abbonamenti per il trasporto pubblico locale, regionale e interregionale del dipendente e dei familiari** [a carico]”.*



PROROGA “MAXI – AMMORTAMENTO”

È prorogata la possibilità a favore delle imprese / lavoratori autonomi che effettuano investimenti in **beni strumentali nuovi dall'1.1.2018 al 31.12.2018** (30.6.2019 a condizione che entro il 31.12.2018 sia accettato il relativo ordine e siano pagati acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione), di **incrementare il relativo costo di acquisizione del 30%** (fino al 2017 la maggiorazione era pari al 40%) al solo fine di determinare le quote di ammortamento e i canoni di leasing.



Sono **esclusi** dall'agevolazione in esame i **veicoli a deducibilità limitata** di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), TUIR, i **veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti** ex lett. b-bis) e quelli **esclusivamente strumentali all'attività d'impresa e di uso pubblico** di cui alla lett. a).

Di fatto, quindi, l'esclusione dall'agevolazione riguarda l'intera categoria dei veicoli richiamati dal co. 1 del citato art. 164 (fino al 2017 l'esclusione era limitata ai veicoli di cui alle lett. b e b-bis).

È confermata **l'irrilevanza dell'incremento di costo ai fini dell'applicazione degli studi di settore** (maggiori ammortamenti / maggiori valori beni strumentali).



PROROGA “IPER – AMMORTAMENTO”

È prorogata la possibilità a favore delle imprese che effettuano investimenti in **beni nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica / digitale**, ricompresi nell’Allegato A della Finanziaria 2017, **entro il 31.12.2018**, di **incrementare il costo di acquisizione del 150%**.

Per i soggetti che effettuano nel suddetto periodo investimenti in **beni immateriali strumentali** di cui all’Allegato B della Finanziaria 2017, **il costo di acquisizione è aumentato del 40%**.

Il soggetto interessato deve produrre una **dichiarazione** del legale rappresentante ovvero, per i beni di **costo superiore a € 500.000**, una **perizia tecnica giurata** rilasciata da un ingegnere / perito industriale / ente di certificazione accreditato, attestante che il bene possiede le caratteristiche tecniche tali da includerlo nell’elenco di cui agli Allegati A / e sia **interconnesso al sistema aziendale** di gestione della produzione o alla rete di fornitura.



(RI)FINANZIAMENTO SABATINI-TER

La concessione dell'agevolazione c.d. "Sabatini – ter" di cui all'art. 2, DL n. 69/2013, che prevede l'erogazione di un contributo in conto esercizio, a parziale copertura degli interessi relativi al finanziamento stipulato per l'acquisto / acquisizione in leasing di beni strumentali nuovi da parte delle PMI, è riconosciuta fino **ad esaurimento dei fondi disponibili.**



Una parte delle risorse disponibili è riservata agli investimenti effettuati dalle **micro, piccole / medie imprese** per l'acquisto di macchinari, impianti e attrezzature nuovi di fabbrica aventi come finalità la realizzazione di investimenti in tecnologie, compresi gli investimenti in big data, cloud computing, banda ultralarga, cybersecurity, robotica avanzata e mecatronica, realtà aumentata, manifattura 4D, Radio frequency identification (RFID) e sistemi di tracciamento e pesatura dei rifiuti.



CREDITO D'IMPOSTA SPESE DI FORMAZIONE

Alle imprese che effettuano attività di formazione **a decorrere dal 2018** spetta un **credito d'imposta pari al 40%** delle spese relative al **costo aziendale del personale dipendente** per il periodo occupato nella formazione svolta per acquisire / consolidare le conoscenze tecnologiche previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0 (big data e analisi dei 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, internet delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei processi aziendali).



INTERPRETAZIONE DEGLI ATTI IMPOSTA DI REGISTRO

Per effetto dell'integrazione dell'art. 20, DPR n. 131/86, l'imposta è applicata secondo l'intrinseca natura e gli effetti giuridici dell'atto presentato alla registrazione, anche se non vi corrisponda il titolo o la forma apparente, ***“sulla base degli elementi desumibili dall'atto medesimo, prescindendo da quelli extratestuali e dagli atti ad esso collegati, salvo quanto disposto dagli articoli successivi”***.

Tale precisazione, come desumibile dalla Relazione accompagnatoria al ddl in esame, è volta a risolvere le questioni interpretative sorte in sede giurisprudenziale in merito all'applicazione del citato art. 20, che pertanto non potrà essere “utilizzato” al fine di riqualificare le operazioni poste in essere dai contribuenti (così, ad esempio, la cessione totalitaria di quote di partecipazione non potrà essere riqualificata quale cessione d'azienda).



FATTURAZIONE ELETTRONICA TRA SOGGETTI DIVERSI DALLE P.A.

Dall'1.1.2019 le cessioni di beni / prestazioni di servizi che intercorrono tra soggetti passivi residenti / stabiliti in Italia e le relative variazioni, devono emesse documentate esclusivamente da fatture elettroniche tramite il Sistema di Interscambio (SdI).
Sono esclusi i minimi e i forfettari.



In caso di emissione della fattura **con modalità diverse** da quelle sopra descritte, la fattura si intende **non emessa** e sono applicabili le sanzioni di cui all'art. 6, D.Lgs. n. 471/97.

Al fine di **evitare la sanzione** di cui al comma 8 del citato art. 6, l'acquirente / committente può regolarizzare la violazione inviando l'autofattura tramite il Sistema di Interscambio (SdI).

Il Sistema di Interscambio (SdI) sarà utilizzato oltre che ai fini **della trasmissione / ricezione delle fatture elettroniche** relative a operazioni intercorrenti tra **soggetti residenti / stabiliti in Italia** anche **per l'acquisizione dei dati fiscalmente rilevanti**.

Contestualmente **dall'1.1.2019 è abrogato lo spesometro** di cui all'art. 21, DL n. 78/2010.



I soggetti passivi stabiliti in Italia **trasmettono telematicamente** all'Agenzia delle Entrate (entro il giorno 5 del mese successivo a quello di emissione / ricezione della fattura) i dati delle cessioni di beni / prestazioni di servizi effettuate / ricevute **verso / da soggetti non stabili in Italia**, ad eccezione di quelle per le quali è stata emessa bolletta doganale o emessa / ricevuta fattura elettronica. In caso di omessa trasmissione o trasmissione di dati incompleti / inesatti è applicabile la sanzione di € 2 per ciascuna fattura, con il limite massimo di € 1.000 per ciascun trimestre. La sanzione è ridotta alla metà se la trasmissione è effettuata entro i 15 giorni successivi alla scadenza, ovvero se, nello stesso termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati. Non è applicabile il cumulo giuridico di cui all'art. 12, D.Lgs. n. 472/97.



PAGAMENTI P.A.

Con la modifica dell'art. 48-bis, co. 1, DPR n. 602/1973, **dall'1.3.2018**, è previsto che le Pubbliche Amministrazioni e le società a prevalente partecipazione pubblica, **prima di pagare, a qualunque titolo, somme di ammontare superiore a € 5.000** (in precedenza € 10.000) devono **verificare**, anche con modalità telematiche, **se il soggetto beneficiario risulta inadempiente** al versamento di una o più cartelle di pagamento per un importo complessivamente pari almeno a € 5.000.

In caso di **inadempimento la Pubblica Amministrazione sospende, per i 60 giorni successivi** (in precedenza 30), **il pagamento** delle somme al beneficiario **fino a concorrenza del debito**.



RIVALUTAZIONE TERRENI E PARTECIPAZIONI

È riproposta la possibilità di **rideterminare il costo d'acquisto** di:

- **terreni** edificabili e agricoli posseduti a titolo di proprietà, usufrutto, superficie ed enfiteusi;
- **partecipazioni** non quotate in mercati regolamentati, possedute a titolo di proprietà / usufrutto;

alla data dell'1.1.2018, non in regime d'impresa, da parte di persone fisiche, società semplici e associazioni professionali, nonché di enti non commerciali.

È fissato al **30.6.2018** il termine entro il quale provvedere:

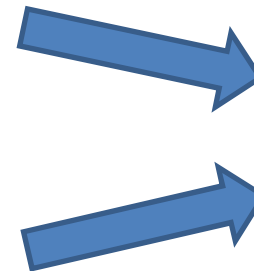
- alla **redazione** ed all'**asseverazione della perizia** di stima;
- al **versamento dell'imposta sostitutiva**, pari all'8%.



TASSAZIONE CAPITAL GAINS E DIVIDENDI

Dividendi da partecipazioni , qualificate e non qualificate (in precedenza solo non qualificate)

Plusvalenze di natura finanziaria da partecipazioni qualificate e non qualificate (in precedenza solo non qualificate)



Imposta sostitutiva del 26%



DECORRENZA DELLE NUOVE DISPOSIZIONI

Le nuove disposizioni sopra accennate sono applicabili ai **redditi di capitale percepiti a partire dall'1.1.2018** e ai **redditi diversi realizzati a decorrere dall'1.1.2019**.

Alle distribuzioni di utili derivanti da partecipazioni qualificate in società / enti soggetti IRES formatesi con **utili prodotti fino all'esercizio in corso al 31.12.2017**, deliberate dal 2018 al 2022, sono applicabili le regole di cui al DM 26.5.2017, ossia la **parziale tassazione** degli stessi in base alle percentuali fissate dal citato Decreto.



SOMMARIO



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

5) NOTE DI CREDITO IVA

Note di credito IVA

Formazione



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Art. 1, co. 126 e 127, L. 208/2015



Riscrive l'art. 26, D.P.R. 633/1972
e consente l'emissione delle note
di variazione in caso di mancato
pagamento in tutto o in parte al
momento dell'avvio di procedure
concorsuali



Dalle procedure apertesi dall'
1.1.2017

Art. 1, co. 567, L. 232/2016



Ripristina la disciplina previgente



Il recupero dell'imposta è
ammesso al termine della
procedura (circ. 77/E/2000)



Note di credito IVA



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

art. 90, Dir. 28.11.2006, n. 2006/112/CE:

par. 1: *“in caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l’operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri”.*

par. 2: *“in caso di mancato pagamento totale o parziale, gli Stati membri possono derogare al paragrafo 1”.*



La previsione normativa commentata è, secondo la Corte europea, espressione di un **principio fondamentale della direttiva**, secondo cui la **base imponibile** è data dal **corrispettivo realmente ricevuto** e il cui corollario è che il Fisco non può riscuotere a titolo di Iva un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo (Corte di Giustizia UE, 26.1.2012, causa C-588/10, punti 26 e 27; si veda anche Corte di Giustizia UE, 3.7.1997, causa C-330/95, punto 15). Infatti, l'art. 90 attiene alla disciplina della determinazione della base imponibile, aspetto fondamentale e sostanziale di applicazione del tributo.



La Corte ha altresì spiegato che la facoltà di deroga concessa agli stati membri si fonda sull'assunto che, in presenza di talune circostanze e in ragione della situazione giuridica esistente nello stato membro interessato, il mancato pagamento del corrispettivo può essere difficile da accertare o essere solamente provvisorio (Corte di Giustizia UE, 3.7.1997, causa C-330/95, punti 16-18). Quindi, l'esercizio della facoltà deve essere **giustificato**, come rileva il punto 35 della sentenza da ultimo citata: *“Tale disposizione (art. 11, parte C, par. 1, Dir., 77/388/CEE, n.d.a.) obbliga in via di principio gli Stati membri a procedere alla riduzione della base imponibile ogniqualvolta, successivamente alla conclusione di un'operazione, il corrispettivo non venga totalmente o parzialmente percepito dal soggetto passivo”* (si veda anche Corte di Giustizia UE, 29.5.2001, causa C-86/99, punto 33). In pratica, la discrezionalità riconosciuta al legislatore nazionale non può risolversi in una regolamentazione contraria allo spirito della norma comunitaria di riferimento.



Evoluzione della normativa domestica

L'art. 26, D.P.R. 633/1972 ha subito nel tempo molteplici modifiche.

Originariamente l'imposta addebitata in rivalsa sulle fatture emesse poteva essere recuperata, mediante variazioni in diminuzione solo *"in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o in conseguenza dell'applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente"*.

La rettifica non era invece ammessa in caso di mancato pagamento del corrispettivo per inadempimento del debitore, neppure se esso era assoggettato a procedure concorsuali. Per questa ipotesi si era affermato che l'inadempimento del cessionario o del committente non esonera il fornitore di beni o il prestatore dei servizi dall'adempimento dell'obbligo di versamento del tributo, precisando che *"per poter accogliere la richiesta di recupero dell'IVA avanzata dalla parte istante si renderebbe necessaria l'emanazione di un apposito provvedimento che disciplini il caso di specie"* (R.M. 11.6.1985, n. 320319).



Note di credito IVA



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Solo con la L. 28.2.1997, n. 30, di conversione del D.L. 31.12.1996, n. 669, è stato consentito al cedente o prestatore di recuperare, attraverso la rettifica dell'operazione originaria, l'Iva anticipata all'erario sulle fatture rimaste insolute nei confronti dei debitori assoggettati a procedure esecutive o concorsuali. In particolare, la norma aveva ammesso la riduzione dell'ammontare imponibile di un'operazione e della relativa imposta in caso di *“mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell'avvio di procedure concorsuali o di procedure esecutive rimaste infruttuose”*.

La soluzione offerta dal legislatore è apparsa da subito insoddisfacente, in quanto non era ammessa la rettifica in assenza di procedure concorsuali (si pensi a crediti il cui modesto ammontare non suggerisce di intraprendere la procedura esecutiva o di insinuarsi al passivo fallimentare); inoltre, con l'art.13-bis, co. 1, D.L. 28.3.1997, n. 79, conv. con modif. dalla L. 28.5.1997, n. 140, ha soppresso la parola **“dell'avvio”** contenuta nel secondo comma dell'art. 26, D.P.R. 633/1972.

In conseguenza di questa modifica – cui corrisponde il testo dell'art. 26 in vigore fino al 31.12.2015 – la variazione in diminuzione viene subordinata all'infruttuosa **conclusione** della procedura concorsuale o di quella esecutiva.



E' ammessa la riduzione dell'ammontare imponibile di un'operazione e della relativa imposta in caso di "*mancato pagamento in tutto o in parte a causa dell' (avvio) di **procedure concorsuali** o di **procedure esecutive rimaste infruttuose***"

Insolvenza riconosciuta da un organo giudiziario e deducibilità ammessa ai fini delle imposte sui redditi



l'Agenzia delle Entrate, nella nota emessa il 16 marzo 2015 (n. 9954-27/2014) in risposta ad una istanza di interpello, ha chiarito che *“il verificarsi della **condizione contemplata da una causa risolutiva espressa apposta al contratto, quale il mancato pagamento (art. 1456 c.c.) o l'inutile decorso del congruo termine intimato per iscritto alla parte inadempiente (art. 1454 c.c.) possono costituire il presupposto legittimante l'attivazione della procedura in esame**”*, cioè quella volta al recupero dell'imposta da parte del fornitore.



La Corte di Giustizia Ue, con sentenza 23.11.2017, in causa C-246/16 ha stabilito che non è conforme al diritto dell'Unione l'art. 26, co. 2, D.P.R. 633/1972 nella misura in cui, a fronte del mancato pagamento del corrispettivo di una cessione o prestazione, subordina la possibilità per il fornitore di emettere note di credito al verificarsi dell'infruttuosità di una procedura concorsuale, la cui durata media supera di 10 anni.



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

6) Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Il “nuovo” bilancio previsto dal Codice civile

Attraverso il recepimento della Direttiva n. 34/2013/UE, con il D.Lgs. n. 139 del 18 agosto 2015 sono state modificate le regole alla base della redazione del bilancio d’esercizio.

Le novità riguardano, in generale, i seguenti aspetti:

- postulati di bilancio:
 - postulato della rilevanza;
 - postulato della rappresentazione sostanziale.
- valutazione e rappresentazione delle poste di bilancio:
 - costi di ricerca e di pubblicità;
 - azioni proprie;
 - strumenti finanziari derivati e *fair value*;
 - ammortamento dei costi di sviluppo;
 - ammortamento dell’avviamento;
 - valutazione di titoli immobilizzati, crediti e debiti;
 - rapporti con imprese controllate dalla medesima controllante.



Fiscaltà dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)

RUOLO DEI PRINCIPI CONTABILI

DECRETO LEGISLATIVO 18 agosto 2015, n. 139

Attuazione della direttiva 2013/34/UE (GU n.205 del 4-9-2015)

Art. 12 Disposizioni finali, transitorie

1. Le disposizioni del presente decreto entrano in vigore dal 1° gennaio 2016 e si applicano ai bilanci relativi agli esercizi finanziari aventi inizio a partire da quella data.
2. Le modificazioni previste dal presente decreto all'articolo 2426, comma 1, numeri 1), 6) e 8), del codice civile, possono non essere applicate alle componenti delle voci riferite a operazioni che non hanno ancora esaurito i loro effetti in bilancio.
3. **L'Organismo italiano di contabilità («OIC») aggiorna i principi contabili nazionali di cui all'articolo 9-bis, comma 1, lettera a), del decreto legislativo 28 febbraio 2005, n. 38, sulla base delle disposizioni contenute nel presente decreto.**



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)

RUOLO DEI PRINCIPI CONTABILI

DECRETO LEGISLATIVO 28 febbraio 2005, n. 38

Art. 9-bis ((**Ruolo e funzioni dell' Organismo Italiano di Contabilità**))

((1. L'organismo Italiano di Contabilità, istituto nazionale per i principi contabili:

- a) emana i principi contabili nazionali, ispirati alla migliore prassi operativa, per la redazione dei bilanci secondo le disposizioni del codice civile;
- b) fornisce supporto all'attività del Parlamento e degli Organi Governativi in materia di normativa contabile ed esprime pareri, quando ciò è previsto da specifiche disposizioni di legge o dietro richiesta di altre istituzioni pubbliche;
- c) partecipa al processo di elaborazione dei principi contabili internazionali adottati in Europa, intrattenendo rapporti con l'International Accounting Standards Board (IASB), con l'European Financial Reporting Advisory Group (EFRAG) e con gli organismi contabili di altri paesi.

Con riferimento alle attività di cui alle a), b) e c), si coordina con le Autorità nazionali che hanno competenze in materia contabile.

2. Nell'esercizio delle proprie funzioni l'Organismo Italiano di Contabilità persegue finalità di interesse pubblico, agisce in modo indipendente e adegua il proprio statuto ai canoni di efficienza e di economicità. Esso riferisce annualmente al Ministero dell'economia e delle finanze sull'attività svolta)).



Le diverse tipologie di bilancio

Limiti per la redazione del bilancio in forma ordinaria, in forma abbreviata e delle micro- imprese.

BILANCIO IN FORMA ORDINARIA	BILANCIO IN FORMA ABBREVIATA	BILANCIO DELLE MICRO-IMPRESSE
<p>Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi superano due dei seguenti limiti:</p> <ul style="list-style-type: none">• totale attivo: 4,4 mln €• totale vendite e prestazioni di servizi: 8,8 mln €• dipendenti: 50 unità	<p>Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (art. 2435-<i>bis</i>):</p> <ul style="list-style-type: none">• totale attivo: 4,4 mln €• totale vendite e prestazioni di servizi: 8,8 mln €• dipendenti: 50 unità• società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati	<p>Nel primo esercizio o per due esercizi consecutivi non superano due dei seguenti limiti (art. 2435-<i>ter</i>):</p> <ul style="list-style-type: none">• totale attivo: 175 mila €• totale vendite e prestazioni di servizi: 350 mila €• dipendenti: 5 unità• società che non abbiano emesso titoli negoziati in mercati regolamentati

Applicazione delle novità di bilancio alle diverse tipologie di bilancio.

	BILANCIO ORDINARIO	BILANCIO ABBREVIATO	MICRO-IMPRESA
Introduzione principio di rilevanza	✓	✓	✓
Introduzione principio di rappresentazione sostanziale dell'operazione	✓	✓	✓
Eliminazione della possibilità di capitalizzazione di costi di ricerca e di pubblicità	✓	✓	✓
Modifiche alla disciplina dell'ammortamento dell'avviamento	✓	✓	✓
Iscrizione dei derivati (sia di copertura sia non di copertura) al loro <i>fair value</i>	Obbligo	Obbligo	Divieto
Valutazione di titoli immobilizzati, crediti e debiti al costo ammortizzato	Obbligo	Facoltà	Facoltà
Iscrizione delle azioni proprie a diretta riduzione del patrimonio netto	✓	✓	✓
Obbligo redazione rendiconto finanziario	Obbligo	Facoltà	Facoltà
Modifiche agli schemi di stato patrimoniale e conto economico	✓	✓	✓
Eliminazione area straordinaria dal Conto Economico	✓	✓	✓
Eliminazione dei conti d'ordine	✓	✓	✓
Modifiche Nota integrativa	✓	✓	Facoltà



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Dal punto di vista civilistico, vi è la facoltà di redigere una tipologia di bilancio di “rango” superiore rispetto a quella in cui si ricade, fermo restando quanto previsto per le micro-imprese dall’ultimo comma dell’art. 2435-ter c.c. secondo cui *“le società che si avvalgono delle esenzioni previste del presente articolo devono redigere il bilancio, a seconda dei casi, in forma abbreviata o in forma ordinaria quando per il secondo esercizio consecutivo abbiano superato due dei limiti indicati nel primo comma”*.

Tale facoltà è utile nel caso, ad esempio, di una micro-impresa particolarmente indebitata con il **sistema bancario** che sceglie di fornire una più ampia e trasparente informativa attraverso la redazione del bilancio abbreviato o ordinario, che sarebbe probabilmente comunque richiesto dalla controparte bancaria.

Un altro caso tipico è costituito dalle **holding di partecipazione industriale**, anche in cima alla catena partecipativa di grandi gruppi, che sovente rientrano nella definizione di micro-impresa in quanto non superano i limiti previsti per i ricavi (voce A1), pur contabilizzando dividendi o plusvalenze di importo rilevante (voce C16), e per i dipendenti. Queste *holding* frequentemente opteranno per il bilancio ordinario, dovendo probabilmente redigere anche un bilancio consolidato.



Profilo fiscale

- Dal punto di vista fiscale, i soggetti possono essere invece suddivisi in tre categorie:
- soggetti *IAS adopter*, con fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata” ed altre specifiche particolarità;
 - soggetti (non *IAS adopter*) diversi dalle micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di “derivazione rafforzata”², definiti nel prosieguo anche soggetti “*OIC adopter*”;
 - micro-imprese, con fiscalità basata sul principio di “derivazione semplice”³.

La tripartizione fiscale è piuttosto rigida come stabilito dal novellato [art. 83](#), comma 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante l’approvazione del Testo unico delle imposte sui redditi, che prevede che per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile e che rientrano nella definizione di micro-impresa, non trovi applicazione il c.d. [principio di “derivazione rafforzata”](#), continuando quindi a rendersi applicabile la derivazione semplice.



PRINCIPIO DI DERIVAZIONE SEMPLICE

Per tale s'intende la tradizionale determinazione del reddito d'impresa prevista per i soggetti in contabilità ordinaria dall'art. 83, comma 1, primo periodo, del TUIR, secondo cui *“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”*.



PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA

Il nuovo art. 83 del TUIR, al comma 1 (come modificato dall'art. 13-*bis* del D.L. 30 dicembre 2016, n. 244, convertito con modificazioni dalla L. 27 febbraio 2017, n. 19), prevede *“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”* il principio della derivazione rafforzata secondo il quale ai fini della determinazione del reddito d'impresa *“valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”*.



Principi generali di redazione del bilancio

Con riferimento ai principi di redazione del bilancio, è stato:

- introdotto il **principio generale di rilevanza**;
- ridefinito il **principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma**.



Il principio generale di rilevanza

Il nuovo quarto comma dell'art. 2423 del Codice civile, inserito dall'art. 6 del D.Lgs. n. 139/2015, ha introdotto nel nostro ordinamento il **principio di rilevanza** stabilendo che *“non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione”*.



Il principio generale della rappresentazione sostanziale

L'art. 6, terzo comma, del D.Lgs. n. 139/2015 ha ricodificato il **principio generale della prevalenza della sostanza sulla forma**, ora contenuto nel nuovo n. 1-*bis*) dell'art. 2423-*bis* del Codice civile il quale stabilisce che *“la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto”*. Al precedente n. 1) del medesimo articolo sono state conseguentemente soppresse le seguenti parole: *“nonché tenendo conto della funzione economica dell'elemento dell'attivo o del passivo considerato”*, relativamente alle modalità di effettuazione della valutazione delle voci di bilancio.



Criteria civilistici di valutazione

Le principali novità nella valutazione e rappresentazione delle poste di bilancio riguardano:

- i costi di ricerca, di pubblicità, di sviluppo;
- l'avviamento;
- le azioni proprie;
- i titoli immobilizzati, crediti e debiti;
- gli strumenti finanziari derivati e *fair value*.



***Costi di ricerca e di pubblicità, i costi di sviluppo,
l'avviamento ed il loro ammortamento***

I costi di ricerca e i costi di pubblicità non possono più essere considerati immobilizzazioni immateriali dello stato patrimoniale.

Così come già nei principi contabili internazionali, l'attuale formulazione del Codice civile non consente più la capitalizzazione delle spese di ricerca e delle spese di pubblicità (queste ultime sono capitalizzabili solo se rientrano tra i costi di impianto e ampliamento) che, di conseguenza, dovranno essere spese nel conto economico dell'esercizio di sostenimento.



L'art. 2426, punto 5), del Codice civile modificato è il seguente “*i costi di impianto e di ampliamento e i costi di sviluppo aventi utilità pluriennale possono essere iscritti nell'attivo con il consenso, ove esistente, del collegio sindacale. I costi di impianto e ampliamento devono essere ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. I **costi di sviluppo** sono ammortizzati secondo la loro vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, sono ammortizzati entro un periodo non superiore a cinque anni. Fino a che l'ammortamento dei costi di impianto e ampliamento e di sviluppo non è completato possono essere distribuiti dividendi solo se residuano riserve disponibili sufficienti a coprire l'ammontare dei costi non ammortizzati*”.



Tra le modifiche apportate al Codice civile, si segnala anche la differente modalità di determinazione dell'ammortamento dell'avviamento. Il novellato art. 2426, punto 6), c.c. così stabilisce *“L'ammortamento dell'avviamento è effettuato secondo la sua vita utile; nei casi eccezionali in cui non è possibile stimarne attendibilmente la vita utile, è ammortizzato entro un periodo non superiore a dieci anni. Nella nota integrativa è fornita una spiegazione del periodo di ammortamento dell'avviamento”*.



Azioni proprie

L'acquisto di azioni proprie non trova più iscrizione tra le attività di bilancio ma il valore deve essere iscritto in un'apposita riserva negativa, prevista tra le voci del patrimonio netto, a seguito delle seguenti modifiche al Codice civile:

- terzo comma dell'art. 2357-ter, che diviene il seguente: *“l'acquisto di azioni proprie comporta una riduzione del patrimonio netto di eguale importo, tramite l'iscrizione nel passivo del bilancio di una specifica voce, con segno negativo”*;
- nuovo settimo comma dell'art. 2424-bis, secondo cui *“le azioni proprie sono rilevate in bilancio a diretta riduzione del patrimonio netto, ai sensi di quanto disposto dal terzo comma dell'articolo 2357-ter”*.



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Le voci del patrimonio netto sono state conseguentemente ridefinite nel modo seguente:

I	Capitale
II	Riserva da soprapprezzo delle azioni
III	Riserve di rivalutazione
IV	Riserva legale
V	Riserve statutarie
VI	Altre riserve, distintamente indicate
VII	Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi
VIII	Utili (perdite) portati a nuovo
IX	Utile (perdita) dell'esercizio
X	<i>Riserva negativa per azioni proprie in portafoglio</i>

La riserva negativa per azioni proprie in portafoglio viene inserita nella nuova voce contrassegnata dal numero X romano e determinerà una riduzione del patrimonio netto complessivo.



Strumenti finanziari derivati

Il nuovo punto 11-bis) dell'art. 2426, primo comma, c.c., dedicato agli strumenti finanziari derivati, dispone che *“Gli strumenti finanziari derivati, anche se incorporati in altri strumenti finanziari, sono iscritti al fair value. Le variazioni del fair value sono imputate al conto economico oppure, se lo strumento copre il rischio di variazione dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata, direttamente ad una riserva positiva o negativa di patrimonio netto...Le riserve di patrimonio che derivano dalla valutazione al fair value di derivati utilizzati a copertura dei flussi finanziari attesi di un altro strumento finanziario o di un'operazione programmata non sono considerate nel computo del patrimonio netto per le finalità di cui agli articoli 2412, 2433, 2442, 2446 e 2447 e, se positive, non sono disponibili e non sono utilizzabili a copertura delle perdite”*.



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Pertanto, gli strumenti finanziari derivati trovano iscrizione tra le attività e passività di bilancio, al loro *fair value*. Se il *fair value* è negativo lo strumento finanziario derivato è una passività o una voce negativa di patrimonio netto, mentre se il *fair value* è positivo lo strumento finanziario derivato è un'attività.

Inoltre,

- la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati non di copertura e la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati di copertura del *fair value* sono imputate al conto economico;
- la variazione di valore degli strumenti finanziari derivati di copertura dei flussi finanziari e degli impegni programmati è imputata a patrimonio netto.



Al fine di accogliere la valutazione di derivati al *fair value*, sono state inserite le seguenti nuove voci:

nello Stato Patrimoniale:

B.III.4) dell'attivo, tra le immobilizzazioni finanziarie: "Strumenti finanziari derivati attivi";

C.III.5) dell'attivo, tra le attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni: "Strumenti finanziari derivati attivi";

A.VII nel raggruppamento A del passivo, tra le voci di patrimonio netto: "Riserva per operazioni di copertura dei flussi finanziari attesi";

B.3) del passivo, tra i fondi per rischi e oneri: "Strumenti finanziari derivati passivi".

nel Conto economico sono state inserite le nuove voci:

D.18.d): "Rivalutazioni di strumenti finanziari derivati";

D.19.d): "Svalutazioni di strumenti finanziari derivati".



Costo ammortizzato e attualizzazione

Per effetto del D.Lgs. n. 139/2015 i criteri di valutazione civilistici per la valutazione dei titoli, crediti e debiti, sono stati così modificati:

- art. 2426, primo comma, punto 1): *“le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile”;*
- art. 2426, primo comma, punto 8): *“i crediti e i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale e, per quanto riguarda i crediti, del valore di presumibile realizzo”.*

I novellati articoli del Codice civile introducono quindi l'utilizzo:

- del criterio del costo ammortizzato per titoli, crediti e debiti;
- dell'attualizzazione (fattore temporale) per i crediti ed i debiti.



Principio di derivazione rafforzata

L'art. 83 del TUIR, al co. 1 prevede ***“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”*** il principio della derivazione rafforzata secondo il quale ***ai fini della determinazione del reddito d'impresa “valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili”***.

Per la decodificazione pratica di tale principio, il successivo co. 1-*bis* del citato art. 83 rimanda in quanto compatibili, alle disposizioni di attuazione contenute nei seguenti provvedimenti normativi:

- D.M. 1° aprile 2009, n. 48 (primo decreto IAS) e
- D.M. 8 giugno 2011 (secondo decreto IAS).



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Il D.M. 3 agosto 2017 è composto da 3 articoli:

- il primo contiene modifiche al D.M. 8 giugno 2011;
- il secondo individua le disposizioni dei due decreti IAS (D.M. n. 48/2009 e D.M. 8 giugno 2011) che sono applicabili ai soggetti *OIC adopter*, diversi dalle micro-impreses;
- il terzo inserisce una clausola di salvaguardia che rende salvi gli effetti sulla determinazione della base imponibile non coerenti con il nuovo decreto, con riferimento ai periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data di entrata in vigore del D.M. per i quali sono già scaduti i termini di versamento a saldo delle imposte dirette.



Qualificazione, imputazione temporale e classificazione

I concetti di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio (c.d. “*Qu.I.C.*”) sono stati delineati dall’Agenzia delle entrate (con la circolare Agenzia delle entrate 28 febbraio 2011, n. 7/E, par. 3.2) nel seguente modo:



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Qualificazione	Qualificare significa individuare: <ul style="list-style-type: none">• lo schema giuridico-contrattuale cui ricondurre la specifica operazione in base alla rappresentazione in bilancio (ad es., acquisto con pagamento differito);• se l'operazione genera flussi reddituali o patrimoniali (ad es., acquisto e vendita di azioni proprie);• se l'operazione non sia rappresentata nel bilancio IAS (ora anche <i>OIC adopter</i>), ma possa considerarsi fiscalmente realizzata o meno sotto il profilo giuridico-formale (ad es., vendita con assunzione di garanzia significativa).



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Classificazione	Classificare significa individuare: <ul style="list-style-type: none">• la specifica tipologia o classe di provento/onere (Conto economico) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche <i>OIC adopter</i>) (ad es., fondi di ripristino e bonifica);• la specifica tipologia o classe di attivo/passivo (Stato Patrimoniale) di ciascuna operazione, come qualificata nella rappresentazione IAS (ora anche <i>OIC adopter</i>) (ad es., classificazione di attività e strumenti finanziari).



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

DEFINIZIONE	DESCRIZIONE
Imputazione temporale	<p>Imputare sotto il profilo temporale significa individuare:</p> <ul style="list-style-type: none">• la maturazione economica che potrebbe essere diversa da quella giuridico-formale (ad es., ricavi di attivazione);• il periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti concorrono a formare la base imponibile (oneri relativi a più esercizi di cui all'art. 108, comma 3, del TUIR). <p>Il fenomeno delle "imputazioni temporali" attiene alla corretta individuazione del periodo d'imposta in cui i componenti reddituali fiscalmente rilevanti devono concorrere a formare la base imponibile.</p>



SI NOTI CHE

non rientrano nella derivazione rafforzata i **fenomeni
meramente valutativi** che non assumono rilievo ai fini
fiscali (circolare Agenzia delle entrate 28 febbraio 2011, n.
7/E, par. 3.3)



Il D.M. 3 agosto 2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti *OIC adopter*, si applicano i commi 1, 2 e 3 dell'art. 2 del D.M. 1 aprile 2009 n. 48 (primo decreto IAS).

Il comma 1 prevede che:

- ai fini della determinazione del reddito imponibile IRES (Capo II, Sezione I, del TUIR), assumono rilevanza gli elementi reddituali e patrimoniali rappresentati in bilancio in base al criterio della prevalenza della sostanza sulla forma previsto dagli IAS (ed ora anche dagli OIC);
- devono intendersi non applicabili le disposizioni dell'art. 109, comma 1 (requisiti di certezza e determinabilità dei componenti reddituali) e comma 2 (determinazione dell'esercizio di competenza).



Il comma 2 dell'art. 2 del D.M. n. 48/2009 dispone alcune limitazioni al precedente comma 1 in quanto restano applicabili le disposizioni del TUIR *“che prevedono limiti quantitativi alla deduzione di componenti negativi o la loro esclusione o ne dispongono la ripartizione in più periodi di imposta, nonché quelle che esentano o escludono, parzialmente o totalmente, dalla formazione del reddito imponibile componenti positivi, comunque denominati, o ne consentono la ripartizione in più periodi di imposta, e quelle che stabiliscono la rilevanza di componenti positivi o negativi nell'esercizio, rispettivamente, della loro percezione o del loro pagamento”*.



Di seguito sono riportate le principali disposizioni fiscali che si applicano a prescindere dai criteri di **qualificazione**, **imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio** (e che, quindi, prevalgono sul principio di derivazione rafforzata):



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

RIFERIMENTO NORMATIVO	COMPONENTI DI REDDITO	MODALITÀ DI TASSAZIONE
Artt. 86 e 87 del TUIR	Plusvalenze patrimoniali e plusvalenze esenti	Si applicano le norme fiscali relative al frazionamento della tassazione e all'eventuale esenzione
Art. 88 del TUIR	Contributi in conto capitale	Si applica il principio di cassa e la ripartizione temporale in 5 esercizi
Art. 89 del TUIR	Dividendi	Si applica il principio di cassa
Art. 95 co. 5 Del TUIR	Compensi spettanti agli amministratori	Si applica il principio di cassa
Art. 96 del TUIR	Interessi passivi	Si applicano i limiti fiscali
Art. 99 del TUIR	Oneri fiscali e contributivi	Si applica il principio di cassa

RIFERIMENTO NORMATIVO	COMPONENTI DI REDDITO	MODALITÀ DI TASSAZIONE
Art. 100 del TUIR	Oneri di utilità sociale	Si applicano le limitazioni della deducibilità previsti dalla norma
Art. 101 co. 5 del TUIR	Perdite su crediti	Ai fini della deducibilità, si applicano i requisiti richiesti dalla norma
Artt. 102 e 102- <i>bis</i> del TUIR	Ammortamento dei beni materiali	<p>Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale</p> <p>Le quote di ammortamento deducibili sono esclusivamente quelle riferite ai beni strumentali</p> <p>Si applica il criterio forfetario previsto per lo scorporo del valore dei terreni su cui insistono fabbricati</p>
Art. 102 co. 6 del TUIR	Spese di manutenzione	Restano fermi i limiti alla deducibilità delle spese di manutenzione
Art. 102 co. 7 del TUIR	<i>Leasing</i>	Si applica la disciplina fiscale relativa ai contratti di <i>leasing</i>

RIFERIMENTO NORMATIVO	COMPONENTI DI REDDITO	MODALITÀ DI TASSAZIONE
Art. 103 del TUIR	Ammortamento dei beni immateriali	Resta ferma la deducibilità delle quote di ammortamento nella misura prevista dal legislatore fiscale
Art. 105 del TUIR	Accantonamenti di quiescenza e previdenza	Si applicano le disposizioni previste dalla norma fiscale
Art. 106 del TUIR	Svalutazione dei crediti e accantonamenti per rischi su crediti	Si applicano i limiti previsti dal legislatore fiscale
Art. 107 del TUIR	Accantonamenti	Si applica il divieto di deduzioni per accantonamenti diversi da quelli espressamente individuati dalle norme del TUIR
Art. 108 del TUIR	Spese di rappresentanza	Si applicano i limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

RIFERIMENTO NORMATIVO	COMPONENTI DI REDDITO	MODALITÀ DI TASSAZIONE
Art. 109 co. 5 del TUIR	Spese alberghiere e di ristorazione	Si applicano i limiti alla deducibilità previsti dalla norma fiscale
Art. 109 co. 5 del TUIR	Principio di inerenza	Si applicano il principio di inerenza e le disposizioni che non consentono o limitano la deduzione delle spese generali
Art. 109 co. 7 del TUIR	Interessi di mora	Si applica il principio di cassa
Art. 110 co. 7 del TUIR	Prezzi di trasferimento	Si applicano le disposizioni in materia di prezzi di trasferimento



ESEMPI DI APPLICAZIONE DEL PRINCIPIO DI DERIVAZIONE RAFFORZATA AD ALCUNE OPERAZIONI AZIENDALI ISCRITTE IN BILANCIO SECONDO GLI OIC



ESEMPIO

Vendita di merce

In data 1.1.2017 una società vende un macchinario per 2.000 euro + Iva.

Il pagamento è pattuito, eccezionalmente, in 8 rate trimestrali con scadenza 31.12.2018.

Non vi sono costi di transizione.

Tasso di interesse pattuito: 0%.

Tasso di interesse di mercato: 5%.



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Esercizio	Valore attuale del capitale (credito/debito) a inizio esercizio	Interessi attivi impliciti (calcolati al tasso di mercato)	Flussi finanziari in entrata
2017	2.308,28	94,53	1.220 (305x4)
2018	1.182,81	37,19	1.220 (305x4)



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Scritture contabili:

Data	SP/CE	Voce	Conto	DARE	AVERE
01/01/2017	SP A	C) III 1)	crediti v/clienti	2.290,00	
	CE	D) 12)	Debiti tributari (Iva)		440,00
	CE	A) 1)	Ricavi delle vendite		1.850,00
31/03/2017	CE	C) III 1)	crediti v/clienti	25,00	
	SP P	C) 16)	Proventi finanziari		25,00
31/03/2017	SP A	C) IV	Disponibilità liquide	305,00	
	SP A	C) III 1)	Crediti v/clienti		305,00



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

Il D.Lgs. n. 139/2015 ha introdotto, tra l'altro, il criterio del costo ammortizzato per la valutazione dei debiti. Infatti, a seguito delle modifiche apportate ai criteri di valutazione civilistici, l'art. 2426, primo comma, punto 8) del Codice civile prevede ora che: *"... i debiti sono rilevati in bilancio secondo il criterio del costo ammortizzato, tenendo conto del fattore temporale ..."*. Il costo ammortizzato e l'attualizzazione possono non trovare applicazione qualora gli effetti siano irrilevanti (art. 2423, quarto comma, c.c.).



ESEMPIO

In data 1.1.2017 una società riceve un finanziamento soci di euro 1.000.000, senza costi di transazione.

Tasso di interesse pattuito: 0%.

Il rimborso è previsto per il 31.12.2018.

Tasso di interesse di mercato: 8%

Esercizio	Valore attuale del capitale a inizio esercizio	Interessi attivi impliciti (calcolati al tasso di mercato)	Flussi finanziari in uscita
2017	857.338,82	68.587,11	0
2018	925.925,93	74.074,07	1.000.000



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Scritture contabili:

Data	SP/CE	Voce	Conto	DARE	AVERE
01/01/2017	SP A	C) IV	disponibilità liquide	1.000.000,00	
	SP P	D) 3)	Debiti verso soci		857.338,82
	CE	C) 16)	Proventi finanziari		142.662,18
31/12/2017	CE	C) 17)	Oneri finanziari	68.587,11	
	SP P	D) 3)	Debiti verso soci		68.587,11
31/12/2018	CE	C) 17)	Oneri finanziari	74.074,07	
	SP P	D) 3)	Debiti verso soci		74.074,07
	SP P	D) 3)	Debiti verso soci	1.000.000,00	
	SP A	C) IV	Disponibilità liquide		1.000.000,00



Sotto il profilo IRES occorre, da un lato, far riferimento al principio di **derivazione rafforzata** stabilito dall'art. 83 del TUIR che riconosce, anche ai fini fiscali, la qualificazione, la classificazione e l'imputazione temporale di bilancio e che dovrebbe, quindi, comportare la rilevanza ai fini della determinazione della base imponibile fiscale della valutazione del debito al costo ammortizzato.



Dall'altro lato, è necessario, però, considerare che il DM 3 agosto 2017 ha introdotto il comma *4-bis* all'art. 5 del DM 8 giugno 2011, secondo cui “nel caso di operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di **controllo** di cui all'art. 2359 del codice civile assumono rilevanza fiscale esclusivamente i componenti positivi e negativi imputati a conto economico desumibili dal contratto di finanziamento, laddove siano rilevati nello stato patrimoniale componenti derivanti dal processo di attualizzazione a tassi di mercato previsto dal criterio del costo ammortizzato”.



Da quanto indicato, quindi, sembrerebbe possibile affermare che la contabilizzazione del finanziamento infruttifero secondo il metodo del costo ammortizzato rileva **anche fiscalmente** nel caso in cui l'attualizzazione, differenza tra le disponibilità liquide ricevute e il valore attuale dei flussi futuri, sia imputata a **Conto economico** (così come rileva fiscalmente la contabilizzazione del finanziamento fruttifero senza attualizzazione). Diversamente, laddove i componenti derivanti dal processo di attualizzazione siano rilevati a Stato patrimoniale, non trova applicazione il principio di derivazione rafforzata, assumendo rilevanza le risultanze giuridico formali derivanti dal contratto tra le parti con la necessità di dover gestire un doppio binario civilistico fiscale.



Infine, si osserva che il tenore letterale dell'art. 4-*bis* citato, facendo riferimento alle operazioni di finanziamento tra soggetti tra i quali sussiste il rapporto di controllo di cui all'art. 2359 c.c., introduce alcuni **dubbi interpretativi**. In particolare, il rinvio all'art. 2359 c.c. sembrerebbe far riferimento al solo controllo delle società e non anche ai casi di soci persone fisiche. così come non viene chiarito come gestire le situazioni in cui il controllo si realizzi o si perda in corso d'anno. In ultimo, resta da chiarire la natura fiscale della riserva iscritta a patrimonio netto.



ESEMPIO

Valutazione crediti

Iniziale e successiva



Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 2 co. 3 del DM 1.4.2009 n. 48, ai sensi del quale i limiti di cui all'art. 106 co. 1 e 3 del TUIR (in materia di deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti per rischi su crediti) non si applicano alle differenze emergenti dalla **prima iscrizione dei crediti ivi previsti.**



La prima iscrizione dei crediti ad un valore divergente da quello nominale (più alto o più basso), che (secondo quanto previsto dal documento OIC 15) tiene conto dell'attualizzazione dei flussi finanziari sulla base del **tasso di interesse effettivo** (ovvero di mercato, se divergente), non è infatti l'espressione di un criterio di valutazione, ma di una qualificazione, che, quindi, deve essere riconosciuta come tale ai fini fiscali in forza del principio di derivazione rafforzata.



Valore cui commisurare le svalutazioni deducibili

La relazione illustrativa al DM 3.8.2017 precisa che il **decreto riconosce ai fini IRES** la “diversa qualificazione della prima iscrizione dei crediti ad un valore divergente da quello nominale”.

Sembra, quindi, corretto ritenere che il calcolo delle svalutazioni deducibili debba essere effettuato sulla base del valore risultante dall’applicazione del **criterio del costo ammortizzato** (previa eventuale attualizzazione), che si sostituisce al “valore nominale o di acquisizione”.



Classificazione degli immobili

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche ai soggetti OIC, si applica l'art. 3 co. 1 del DM 8.6.2011. Pertanto, gli immobili di cui al documento OIC 16 **si considerano strumentali solo se presentano i requisiti di cui all'art. 43 del TUIR.**



In sostanza, il **regime fiscale riconosciuto agli immobili strumentali deve essere applicato a tutti gli immobili che**, indipendentemente dalla classificazione in bilancio, **presentano i requisiti di cui all'art. 43 del TUIR**, mentre agli immobili che non possiedono i previsti requisiti di strumentalità si applicano le disposizioni previste per i beni patrimoniali contenute nell'art. 90 del TUIR (indeducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi al bene stesso).

La disposizione si ricollega al fatto che, in sede di aggiornamento del documento OIC 16, **è stata eliminata** (allineando il trattamento contabile a quello dei soggetti IAS adopter) la **facoltà di non ammortizzare i fabbricati non strumentali**, riconosciuta dalla precedente versione (2014) del principio contabile in riferimento ai fabbricati civili che rappresentavano una forma d'investimento (e che quindi non avevano carattere "accessorio" rispetto agli investimenti strumentali).



Accantonamenti

Il DM 3.8.2017 ha stabilito che, anche in riferimento ai soggetti OIC, si applica l'art. 9 del DM 8.6.2011. Pertanto, **si considerano accantonamenti** (che sono deducibili se rientranti tra quelli di cui all'art. 107 co. 1 - 3 del TUIR) i **componenti reddituali iscritti in contropartita di passività di scadenza** o ammontare incerti che presentano i requisiti di cui all'OIC 31, ancorché si tratti di componenti negativi di reddito classificati sulla base della natura delle spese (nelle pertinenti classi B, C o D) che generano le predette passività (e non a titolo di accantonamenti nelle voci "B.12 - Accantonamenti per rischi" e "B.13 - Altri accantonamenti" del Conto economico).



Fiscalità dei soggetti *OIC adopter* (D.M. 3.8.2017)



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

Assumono rilievo fiscale a titolo di accantonamenti, inoltre,
**gli oneri derivanti dall'attualizzazione delle passività in
esame.**



Formazion



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo



Pausa caffè
Ci “riconnettiamo” fra pochi minuti



Ordine Consulenti del Lavoro della Provincia di
Macerata e Fermo

grazie

