

CORRIERE TRIBUTARIO

22 GENNAIO

2018

3

LEGGE DI BILANCIO 2018

- Proroga e modifiche per Super e Iper-ammortamento
- Tassazione dell'economia digitale

ACCERTAMENTO

Principio del contraddittorio

IVA

Note di variazione nelle procedure concorsuali

REATI TRIBUTARI

Direttive della GdF per il contrasto alle frodi IVA

FISCALITÀ INTERNAZIONALE

- Dividendi di fonte estera
- Black list UE degli Stati non collaborativi

REDDITI D'IMPRESA

Cost sharing agreement

DECRETO FISCALE

Lavoratori impatriati

IRAP

Collaborazione occasionale tra professionisti

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Consolidato orizzontale
- Competenza dei costi
- Pignoramento presso terzi

Legge di bilancio 2018

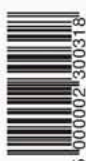
- Dividendi black list
- Rinvio degli ISA
- Indebita detrazione IVA

Decreto fiscale

- Spesometro

Anno XLII - Direzione e Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Tariffa R.O.C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano

00230031



5 000002 1300318



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

ITER ACCERTAMENTO

*Sai sempre
cosa fare!*



Iter Accertamento ti suggerisce le soluzioni da consigliare ai tuoi clienti che ricevono, da parte dell'Agenzia delle Entrate, un avviso di accertamento, un PVC o una cartella di pagamento.

IPSOA BIGSuite

Aggiungi **ITER ACCERTAMENTO** alla tua **IPSOA BigSuite** per fornire consulenze sempre più efficaci.

Avrai sempre a tua disposizione:

- Utilissimi help d'autore per conoscere **i casi più particolari, consultare pratici esempi e adempimenti**.
- Selezione di **articoli di dottrina** delle più importanti riviste del Gruppo Wolters Kluwer e i contenuti dei volumi della collana **Guide e Soluzioni** Accertamento e Riscossione e Contenzioso.
- **Collegamenti alla documentazione ufficiale** (leggi, prassi e giurisprudenza) presente in Big Suite.
- **Modulistica specifica e fogli di calcolo** che permettono di effettuare simulazioni.

chiedi la tua prova gratuita su:
www.ipsoa.it/bigsuite



Wolters Kluwer

Agevolazioni

Agevolazioni per gli investimenti tra proroga della Legge di bilancio 2018 e chiarimenti dell'Agenzia

La Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) ha riaperto i termini per fruire del super-ammortamento, limitando al 30% la percentuale di maggiorazione del costo di acquisizione ed escludendo i mezzi di trasporto utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. L'iper-ammortamento e il super-ammortamento del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali sono stati prorogati con alcune modifiche. L'Agenzia delle entrate e il Mise hanno recentemente fornito ulteriori chiarimenti riguardanti i costi rilevanti, le modalità di fruizione delle agevolazioni e gli adempimenti documentali richiesti.

di Gianfranco Ferranti

159

Web tax

L'incerta corsa alla tassazione dell'economia digitale

L'economia digitale corre troppo in fretta e senza confini, né territoriali, né di tipologie di attività e le regole fiscali, ancorate a criteri tradizionali, non sono in grado di stare al passo. L'approccio a tali problematiche non può che essere internazionale, altrimenti si rischiano iniziative approssimative e discriminatorie come avvenuto in Italia, sia con la c.d. web tax transitoria di cui al D.L. n. 50/2017 (in realtà una procedura di disclosure di stabili organizzazioni occulte), sia con la c.d. web tax sui servizi digitali introdotta dalla legge di bilancio 2018 (legge n. 205/2017). I tempi per una soluzione sovranazionale sono lunghi ed è possibile studiare opzioni, anche domestiche, transitorie. Queste però debbono essere diverse da quelle recentemente approvate e possibilmente condivise a livello comunitario, evitando in primis inique imposizioni sul fatturato.

di Antonio Tomassini

169

Accertamento

Le mille contraddizioni del principio del contraddittorio

Per giungere a una concreta effettività dell'attuazione del principio del contraddittorio nella disciplina tributaria molta strada è ancora da fare e la sensazione, maliziosa ma probabilmente esatta, è che la giurisprudenza finirà per dare un pieno riconoscimento a quello che è un principio chiaro e inequivoco solo dopo che sarà smaltito l'arretrato di contenzioso nel quale il riconoscimento del principio comporterebbe una perdita di gettito. Se sarà così, sarà una pagina non bella per la giurisprudenza tributaria italiana, che assai più elegantemente avrebbe potuto tentare di cercare delle vie - giuridiche - non per tentare, assurdamente, di discriminare ipotesi identiche o equivalenti, ma per escludere l'applicazione retroattiva del principio. Una tale soluzione sarebbe stata probabilmente discutibile ma in una collisione meno frontale con la logica giuridica complessiva.

di Alberto Marcheselli

176

Reati tributari

Le direttive della GdF nel contrasto alle frodi IVA

Le corpose istruzioni contenute nel nuovo manuale operativo sul contrasto all'evasione e alle frodi fiscali predisposto dalla Guardia di Finanza (circolare n. 1/2018) forniscono in vari capitoli interessanti spunti sulle frodi IVA, segnatamente quelle c.d. carosello, attuate per lo più mediante l'emissione e l'utilizzo di fatture per operazioni soggettivamente inesistenti. Si tratta di violazioni che di frequente coinvolgono operatori ignari della frode consumata a monte, e che, per il solo fatto di aver acquistato beni o servizi da soggetti che hanno evaso l'IVA incassata e spesso eluso tutti gli obblighi dichiarativi, sono chiamati a rispondere in proprio dell'indebita detrazione dell'imposta (regolarmente versata al fornitore). Le istruzioni del Comando Generale della GdF, oltre a deli-

neare le principali tipologie fraudolente scoperte dai Reparti nell'attività repressiva, forniscono precise indicazioni sugli elementi che possono far presumere la presenza in simili frodi ed il coinvolgimento degli operatori, nonché le violazioni in concreto contestabili in queste fattispecie.

di Laura Ambrosi e Antonio Iorio

181

IVA

Note di variazione in diminuzione a seguito di procedure concorsuali: una disciplina da ripensare

La Corte di Giustizia ha chiarito che contrasta con i principi eurounionali l'art. 26, comma 2, del D.P.R. n. 633/1972, nella parte in cui subordina il diritto alla riduzione della base imponibile IVA da parte del creditore, per mancato pagamento del corrispettivo, alla chiusura (infruttuosa) della procedura concorsuale cui è stato assoggettato il debitore in Italia; ciò perché i tempi per la conclusione della stessa sono talmente lunghi da far sopportare agli imprenditori soggetti alla normativa italiana uno svantaggio in termini di liquidità rispetto ai loro concorrenti di altri Stati membri, manifestamente in grado di compromettere l'obiettivo di armonizzazione fiscale perseguito dalla VI Direttiva. Tale contrasto potrebbe essere risolto dal legislatore, in occasione dell'esercizio della delega concernente la riforma organica della disciplina della crisi d'impresa, attraverso la riformulazione dell'art. 26, comma 2, e l'introduzione di una norma avente natura interpretativa (come tale applicabile anche per il passato) diretta a sancire che, nell'ambito degli istituti disciplinati dalla Legge fallimentare: 1) il diritto di emettere la nota di variazione in diminuzione per il creditore sorge al momento in cui risulti altamente probabile il mancato recupero del credito e, quindi, della relativa imposta, sebbene la procedura non sia ancora definitivamente terminata; 2) il debitore che riceve una nota di variazione, a seguito del mancato pagamento del creditore, è esonerato dall'obbligo di tenere conto della rettifica operata dal creditore con tale nota.

di Giulio Andreani e Angelo Tubelli

189

Fiscalità internazionale

Provenienza degli utili di fonte estera: le regole per la rilevanza della delibera di distribuzione dei dividendi

Nella risoluzione n. 144/E/2017, l'Agenzia delle entrate ha compiuto un'efficace ricostruzione delle condizioni che devono risultare soddisfatte affinché la percezione di dividendi di fonte estera possa avvenire in regime di sostanziale detassazione in capo al socio residente (rectius, di esclusione dal concorso alla formazione dell'imponibile per il 95% del relativo ammontare). Affrontando il caso di una società non residente, operante quale holding intermedia lungo la catena di controllo, che poneva in distribuzione riserve di utili "misti", vale a dire formate da utili sia di fonte black list che realizzati in Stati a fiscalità ordinaria, l'Agenzia ha chiarito che, al fine dell'individuazione della disciplina applicabile in capo al percettore residente (imponibilità integrale vs. esclusione al 95%), può assumere rilevanza anche la delibera di distribuzione dei dividendi. Infatti, nel caso in cui quest'ultima sia sufficientemente circostanziata circa la provenienza dei dividendi posti in distribuzione, è possibile superare la presunzione (peraltro, introdotta dalla stessa Agenzia in via interpretativa e non presente nella normativa primaria) di distribuzione prioritaria della parte delle riserve costituita con utili realizzati in Paesi a fiscalità privilegiata.

di Gianfilippo Scifoni

197

L'Unione Europea pubblica la sua black list degli Stati non collaborativi

Il Consiglio dell'Unione Europea ha formalizzato il 5 dicembre 2017 l'elenco delle 17 giurisdizioni non collaborative in ambito fiscale, sulla base di tre criteri: mancanza di un adeguato scambio di informazioni, adozione di misure di concorrenza fiscale scorretta e mancata adesione alle iniziative BEPS. Il primo criterio assume rilevanza giuridica negli ordinamenti dei Paesi dell'Unione, in quanto costituisce un punto di riferimento per le white list; il secondo e il terzo sono di natura eminentemente politica, per indurre il Paese "elencato" a recedere da queste strutture. Peraltro il riferimento alle azioni BEPS è formulato in modo generico.

di Raffaele Rizzardi

205

Redditi d'impresa

Profili di criticità dei cost sharing agreement a valle dell'ultimo intervento della Cassazione

I cost sharing agreement rappresentano uno strumento a disposizione dei gruppi multinazionali volto alla ripartizione tra le diverse società consociate dei costi sostenuti a livello accentrato in relazione a servizi destinati a beneficio di tutti i soggetti interessati. La prassi accertativa dell'Amministrazione finanziaria pone particolare attenzione a tali accordi disconoscendo in capo alle società italiane la deducibilità, totale o parziale, dei costi derivanti per mancanza di inerenza all'attività di impresa o a causa di un'asserita non congruità dei costi stessi. La sentenza della Corte di cassazione n. 25566/2017 analizza tali accordi fornendo alcuni principi da tenere in considerazione nell'ottica di ridurre preventivamente il rischio di contestazioni.

di Raul-Angelo Papotti e Andrea Alcara

210

Lavoro dipendente

Rimborsi in arrivo per i lavoratori impatriati "su opzione"

La già complessa evoluzione della normativa disciplinante i c.d. lavoratori impatriati si arricchisce di un nuovo tassello; il D.L. n. 148/2017 (c.d. Decreto fiscale), difatti, prevede una modifica alle modalità di tassazione per i soggetti che, fruendo dei benefici di cui alla Legge n. 238/2010, hanno optato per il nuovo regime introdotto dall'art. 16 del D.Lgs. n. 147/2015. Con maggior dettaglio, si dispone che, per l'anno 2016, venga mantenuta la percentuale di esenzione contemplata dalla Legge n. 238/2010 e, pertanto, i contribuenti in questione avranno diritto al rimborso delle maggiori imposte versate a fronte dell'applicazione dell'art. 16 citato.

di Giuseppe Marianetti

222

IRAP

La collaborazione occasionale tra professionisti non integra il presupposto IRAP

La sentenza della Suprema Corte n. 17463/2017, senza dubbio condivisibile, offre l'occasione per riflettere sull'elaborazione giurisprudenziale relativa all'organizzazione di lavoro altrui nelle attività professionali ai fini IRAP. Si giunge così a ritenere ampiamente provato il carattere asistemático del presupposto dell'IRAP in punto di autonomia organizzazione. Ci si chiede allora se l'impossibile sistematizzazione di detto presupposto, con la conseguente imprevedibilità e incertezza della pretesa fiscale, non conduca a ritenerlo confliggente con il principio di sistematicità dell'ordinamento tributario ex art. 53, comma 2, Cost.

di Andrea Bodrito

227



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

Direzione scientifica

Cesare Glendi - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

Coordinamento scientifico

Gianfranco Ferranti - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato scientifico

Sara Armella - Avvocato in Genova e Milano

Massimo Basilavecchia - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

Mauro Beghin - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

Mariagrazia Bruzzone - Avvocato in Genova

Angelo Busani - Notaio in Milano

Paolo Centore - Avvocato in Genova e Milano

Primo Ceppellini - Dottore commercialista in Milano

Piermaria Corso - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

Mario Damiani - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

Annibale Dodero - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

Alberto Marcheselli - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

Luca Miele - Dottore commercialista in Roma

Paolo Moretti - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

Raffaele Rizzardi - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

Luca Rossi - Dottore commercialista in Milano e Roma

Gianfilippo Scifoni - Responsabile Servizio Fiscale Ania

Dario Stevanato - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

Antonio Tomassini - Avvocato in Milano e Roma

Ivan Vacca - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

Giuseppe Zizzo - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

Pubblicità



E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

Fotocomposizione

Sinergie Grafiche Srl - Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI) - Tel. 02/57789422

Stampa

Geca s.r.l. - Via Monferrato, 54 - 20098 San Giuliano Milanese (MI) - Tel. 02 99952

Rivista licenziata per la stampa l'11 gennaio 2018

Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

Ipsa Redazione Corriere Tributario

Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600

e-mail: redazione.fiscale.ipsoa@wki.it

Casella postale 12055 - 20120 Milano

Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

Ipsa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: servizioclienti.ipsoa@wki.it - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario

Italia Abbonamento annuale € 380,00

Estero Abbonamento annuale € 760,00

Prezzo copia € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,

ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 2003 n. 196. La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l. con sede legale in Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), titolare del trattamento e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

➔ R. Mastroberti, "Nuovo Super ammortamento al 30% e senza veicoli a motore", in *Pratica Fiscale* n. 3/2018, pag. 50

Agevolazioni per gli investimenti tra proroga della Legge di bilancio 2018 e chiarimenti dell'Agenzia

di Gianfranco Ferranti (*)

La **Legge di bilancio 2018** (Legge n. 205/2017) ha **riaperto i termini** per fruire del **super-ammortamento**, limitando al **30%** la percentuale di maggiorazione del costo di acquisizione ed escludendo i mezzi di trasporto utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. L'**iper-ammortamento** e il **super-ammortamento del 40%** del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali sono stati **prorogati** con alcune **modifiche**. L'Agenzia delle entrate e il Mise hanno recentemente fornito ulteriori chiarimenti riguardanti i costi rilevanti, le modalità di fruizione delle agevolazioni e gli adempimenti documentali richiesti.

L'art. 1, commi da 29 a 36, della Legge di bilancio per il 2018 (1) ha nuovamente modificato la disciplina del super-ammortamento e dell'iper-ammortamento, prolungando i termini entro i quali possono essere effettuati gli investimenti ed introducendo alcune limitazioni nonché modifiche normative riguardanti i *software* agevolati e la sostituzione dei beni con altri in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori.

L'Agenzia delle entrate ha nel frattempo proseguito nella sua attività interpretativa emanando le risoluzioni del 24 novembre 2017, n. 145/E (riguardante il super-ammortamento dei beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro) e del 15 dicembre 2017, n. 152/E (concernente la determinazione del costo degli investimenti agevolabili e il termine per l'acquisizione della perizia giurata).

Il Ministero per lo Sviluppo economico (Mise) ha, da parte sua, emanato la circolare del 15 dicembre 2017, n. 547750, nella quale sono state fornite indicazioni in merito al contenuto e alle modalità di redazione della perizia giurata o dell'attestato di conformità o della dichiarazione avente valore di autocertificazione.

Nel presente articolo si illustrano le novità introdotte ed i chiarimenti ufficiali da ultimo intervenuti.

Si ricorda che in un precedente intervento (2) era stato fornito un primo commento delle previsioni normative contenute nel disegno di Legge di bilancio per il 2018 e della risoluzione 24 ottobre 2017, n. 132/E, che aveva affrontato il caso in cui, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene, l'investitore decida di acquisire lo stesso bene tramite contratto di *leasing*, ribadendo la validità del principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi.

Il "nuovo" super-ammortamento

L'art. 1, comma 29, della Legge di bilancio per il 2018 estende la possibilità di fruire della maggiorazione del costo di acquisizione rilevante ai fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il 30 giugno 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 2018 il relativo

(*) Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

(1) Legge 27 dicembre 2017, n. 205, pubblicata nella G.U. n. 302 del 29 dicembre 2017, Suppl. Ordinario n. 62.

(2) G. Ferranti, "Proroga con limitazioni per i super-ammortamenti a partire dal 2018", in *Corr. Trib.* n. 44/2017, pag. 3415.

ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

In tal caso la misura dell'agevolazione viene, però, ridotta dal 40 al 30% del detto costo di acquisizione e non sono più agevolati i mezzi di trasporto contemplati nel comma 1 dell'art. 164 del T.U.I.R.

Non è, quindi, più possibile fruire dell'agevolazione per i mezzi di trasporto utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (art. 164, lett. a), n. 1) - come quelli delle società di noleggio e delle autoscuole - ovvero ad uso pubblico (art. 164, lett. a), n. 2), quali i taxi. Il super-ammortamento continua, invece, a spettare per i mezzi di trasporto "pesanti", quali gli autocarri, gli autotreni, i veicoli commerciali leggeri, gli autoarticolati, gli autosnodati, gli autobus, gli autoveicoli a uso speciale o per trasporti specifici, i trattori stradali, i mezzi d'opera ecc.

L'ambito soggettivo di applicazione del beneficio resta invariato e possono, di conseguenza, fruirne gli esercenti arti e professioni e tutti i titolari di reddito d'impresa che esercitano l'attività in forma individuale o collettiva, compresi gli enti non commerciali (relativamente all'attività commerciale esercitata) e i soggetti non residenti nel territorio dello Stato (per le stabili organizzazioni situate nel territorio stesso). Non rileva il regime contabile - ordinario o semplificato - adottato. Non possono, invece, fruire della maggiorazione i contribuenti che fruiscono del regime forfetario.

Nel successivo comma 34 è poi stabilito che resta confermata l'esclusione dalla possibilità di fruire delle agevolazioni: a) per i beni per i quali sono previsti coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%; b) per i fabbricati e le costruzioni; c) per le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali, dagli stabilimenti balneari e termali e per la produzione e distribuzione di gas naturale e il materiale rotabile, ferroviario e tranviario e gli aerei completi di equipaggiamento. Le maggio-

razioni del costo di acquisizione non producono, inoltre, effetti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

L'incentivo non assume la natura di aiuto di Stato ed è cumulabile con altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti tali misure non dispongano diversamente.

Il super-ammortamento non produce effetti ai fini dell'IRAP, neanche per i soggetti che determinano il valore della produzione secondo i criteri stabiliti per le imposte sui redditi.

L'agevolazione resta temporanea e per l'imputazione temporale degli investimenti si applicano le regole generali della competenza previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R.

Continua a non esistere un meccanismo di *recapture* se il bene è ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione, la quale si interrompe. In tal caso il beneficio non spetta neanche al cessionario, che acquista un bene "usato". La stessa regola si applica anche in caso di cessione del contratto di *leasing* e di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto. Nell'esercizio di cessione la maggiorazione è determinata secondo il criterio *pro-rata temporis*.

Il precedente super-ammortamento

Nell'ultimo periodo del comma 29 è espressamente stabilito che la nuova disciplina non si applica con riguardo "agli investimenti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 8", della Legge n. 232/2016.

La disciplina originariamente stabilita dalla Legge di stabilità per il 2016 (3) e dalla Legge di bilancio per il 2017 (4) resta, quindi, applicabile - con la maggiorazione del 40% e senza la nuova limitazione introdotta per i mezzi di trasporto -, agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, nonché a quelli per i quali i presupposti per la sussistenza della competenza fiscale si verificano tra il 1° gennaio e il 30 giugno 2018, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2017, il relativo ordine risulti accettato dal venditore (5) e sia avvenuto il

(3) Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

(4) Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

(5) L'Agenzia ha precisato, nella circolare n. 4/E/2017, che il

contribuente è tenuto a conservare "idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, e-mail, bonifici ecc.)".

pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Solo al verificarsi di entrambe le condizioni sopra riportate risultano ammissibili al super-ammortamento anche gli investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio-30 giugno 2018.

L'Agenzia delle entrate ha precisato, nella circolare del 30 marzo 2017, n. 4/E, che entro il 31 dicembre 2017 il contratto di appalto doveva essere sottoscritto da entrambe le parti e doveva avvenire il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto dal contratto. Per i beni realizzati in economia non assume rilevanza la condizione dell'accettazione dell'ordine (mancando il venditore) ed è sufficiente che risultino sostenuti costi pari almeno al 20% di quelli complessivamente sostenuti nel periodo 1° gennaio 2017-30 giugno 2018 (6).

L'Agenzia delle entrate ha precisato, nella risoluzione n. 132/E/2017, che per i beni acquisiti tramite locazione finanziaria entro il 31 dicembre 2017 doveva essere sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto ed avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

Nella stessa risoluzione è stato affrontato il caso in cui, "dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'investitore decida, successivamente a tale data, di acquisire il bene tramite contratto di *leasing*".

LA NOVITÀ NORMATIVA

Proroghe

Sono stati **riaperti i termini** per l'effettuazione degli investimenti per i quali spetta il **super-ammortamento** ma con la riduzione della percentuale di maggiorazione al **30%** e l'**esclusione** anche dei **mezzi di trasporto** utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. Sono stati, inoltre, **prorogati l'iper-ammortamento** e la **maggiorazione del 40%** del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali, introducendo la possibilità di continuare a fruire dei benefici anche in caso di sostituzione del bene inizialmente agevolato con un altro in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori.

È stato, al riguardo, ritenuto che, in presenza della compensazione dell'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di *leasing*, l'investitore possa fruire della maggiorazione a condizione che, entro il 31 dicembre 2017, abbia effettuato un ordine accettato dal fornitore e abbia versato ad esso un acconto almeno pari al 20%. Ciò in quanto alla data prevista dalla norma esiste sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento minimo

da parte dell'investitore. Risulta, al riguardo, irrilevante che l'impegno venga inizialmente assunto nei confronti del fornitore e che l'acconto, a seguito della compensazione, si "trasformi" sostanzialmente in un maxicanone.

Anche in caso di restituzione da parte del fornitore dell'acconto versato è stato ritenuto che, per le medesime considerazioni, "l'investitore possa, ugualmente, fruire della maggiorazione; ciò a condizione, però, che in sede di restituzione dell'acconto da parte del fornitore e di stipula del contratto di *leasing* venga corrisposto al locatore un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto e venga inserito nel contratto di *leasing* stesso il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene".

I chiarimenti sopra illustrati restano, naturalmente, validi anche con riguardo anche ai "nuovi" investimenti effettuati entro il 30 giugno 2019, condizionati all'accettazione da parte del venditore del relativo ordine e al pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione che devono entrambi avvenire entro il 31 dicembre 2018.

(6) L'Assonime ha ritenuto, nella circolare n. 12/2017, non comprensibile la motivazione di tale interpretazione, in quanto si sarebbe anche potuto sostenere la necessità del pagamento, entro il 31 dicembre 2017, dei soli costi sostenuti nel perio-

do dal 1° gennaio al 30 giugno 2018, in quanto la finalità dell'estensione temporale dell'agevolazione è quella di agevolare anche i costi sostenuti in quest'ultimo periodo.

I beni di costo non superiore a 516,46 euro

L'Agenzia delle entrate ha ricordato, nella risoluzione n. 145/E/2017, che l'agevolazione riguardante l'ammortamento dei beni di cui all'art. 102 del T.U.I.R. si concretizza in una deduzione calcolata in base ai coefficienti stabiliti dal Decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa. Per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico, la maggiorazione è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale.

Nella circolare n. 23/E/2016 è stato precisato che qualora in un periodo d'imposta "si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi". Pertanto, la quota di maggiorazione non indicata, anche parzialmente, nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di competenza (ad es. in UNICO 2019) non può essere dedotta nelle dichiarazioni relative ai periodi successivi (ad es. in UNICO 2020). Tale regola si applica anche agli esercenti arti e professioni, che deducono gli ammortamenti e i canoni di *leasing* in base al principio di competenza. Si ritiene, però, che sia sempre possibile "recuperare" l'importo non dedotto presentando una dichiarazione integrativa "a favore" entro l'anno successivo o un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973.

Per i beni strumentali nuovi il cui costo unitario non sia superiore ad euro 516,46 la maggiorazione del 40% non influisce su tale limite e, anche qualora lo stesso sia superato per effetto della maggiorazione, resta possibile effettuare la deduzione integrale del costo nell'esercizio.

L'Agenzia ha poi affrontato, nella stessa risoluzione, la questione riguardante il caso in cui l'impresa decida di ammortizzare in bilancio i beni in questione applicando, di anno in anno,

i coefficienti previsti dal Decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Al riguardo è stato affermato che:

- la scelta di non dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio di sostenimento impedisce di fruire integralmente, nello stesso esercizio, della corrispondente maggiorazione del 40%;
- il contribuente dedurrà, quindi, le quote di ammortamento dei beni ai sensi dell'art. 102, commi 1 e 2, del T.U.I.R., nel rispetto del principio della previa imputazione al conto economico;
- la deduzione extracontabile delle quote relative alla maggiorazione del 40% avverrà applicando i coefficienti previsti dal Decreto ministeriale 31 dicembre 1988, indipendentemente dal coefficiente di ammortamento civilistico adottato in bilancio.

Pertanto, il comportamento tenuto dall'impresa in sede di bilancio rileva ai fini dell'applicazione della maggiorazione all'intero costo inferiore ad euro 516,46 (con deduzione in unica soluzione) ovvero alle quote di ammortamento dello stesso (dedotte nell'arco di più periodi d'imposta), pur non condizionando, in quest'ultimo caso, il calcolo dell'importo deducibile della maggiorazione (che avviene sempre applicando i coefficienti di ammortamento fiscale).

L'iper-ammortamento

L'art. 1, comma 30, della legge in esame stabilisce che la maggiorazione, nella misura del 150% (iper-ammortamento), del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 (indicati nell'allegato A annesso alla Legge n. 232/2016) si applica anche per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero fino al 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (7). Le imprese non sono state,

(7) In base alla precedente normativa il beneficio riguardava gli investimenti effettuati nel periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 ovvero al 30 settembre 2018 (termine così proro-

gato, rispetto a quello precedente del 30 giugno 2018, dal D.L. n. 91/2017 in presenza delle condizioni già ricordate con riguardo al super-ammortamento).