

# CORRIERE TRIBUTARIO

40  
ANNI

20 NOVEMBRE

2017

44

## LEGGE DI BILANCIO 2018

Super e Iper-ammortamento

## DECRETO FISCALE

- Split payment
- Incentivi per gli investimenti pubblicitari

## PROCESSO TRIBUTARIO

Silenzio dell'Amministrazione finanziaria  
sull'istanza di autotutela del contribuente

## NORME DI COMPORTAMENTO AIDC

- Accertamenti posticipati
- Detrazione IVA per le fatture incomplete

## IMMOBILI

Locazioni brevi

## IMPOSTA DI REGISTRO

Regola del "prezzo-valore"  
per i contratti atipici di mantenimento

## LAVORO DIPENDENTE

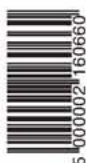
"Sconto energia" per gli ex dipendenti  
del comparto elettrico

### DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Esenzione IVA per i consorzi
- Carried interest
- Confisca per equivalente
- Cedolare secca
- Donazioni indirette
- Bonus Alberghi

Anno XL - 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

00216066



5 000002 160660



Wolters Kluwer



[www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)

# TESTO UNICO IMPOSTE SUI REDDITI

di Giulio Andreani e Gianfranco Ferranti

COMMENTARI IPSOA

Il Commentario **“Testo unico imposte sui redditi”** è un uno strumento indispensabile per orientarsi nell’ambito di una materia molto articolata e complessa.

Partendo dall’articolo del TUIR, approfondisce **le tematiche più rilevanti**, la **principale normativa complementare**, gli **orientamenti giurisprudenziali** e di **prassi**, i **documenti dell’Assonime** e delle **altre istituzioni** del mondo professionale e delle imprese.

La struttura dell’opera è pensata per fornire **l’inquadramento della materia attraverso un approccio sistematico** arricchito dalle **interpretazioni degli Autori** sull’applicazione delle disposizioni, grazie anche a **numerosi esempi**.



Scarica subito l’estratto gratuito al link:  
<http://shop.wki.it/TUIR>

---

**Redditi d'impresa**

---

**Proroga con limitazioni per i super-ammortamenti a partire dal 2018**

L'art. 5 del disegno di Legge di bilancio per il 2018 ha stabilito la riapertura dei termini per l'effettuazione degli investimenti per i quali spetta il super-ammortamento, ma con la riduzione della percentuale di maggiorazione del costo di acquisizione e l'esclusione anche dei mezzi di trasporto utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. I contribuenti che intendono evitare queste penalizzazioni possono fruire della vigente normativa, a condizione che siano rispettati gli ormai ristretti termini temporali previsti. Sono stati, altresì, 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.

*di Gianfranco Ferranti*

**3415**

---

---

**Agevolazioni**

---

**Il Fisco premia la pubblicità incrementale**

L'investimento in campagne pubblicitarie sulla stampa e sulle radiotelevisioni può consentire di beneficiare di un contributo in conto esercizio, a condizione che vi sia un incremento di tali spese rispetto all'annualità precedente. Intervenendo a modificare il testo del D.L. n. 50/2017, il Decreto fiscale Collegato alla Legge di bilancio 2018 (D.L. n. 148/2017) anticipa - sia pure parzialmente - l'agevolazione, rendendola fruibile anche per la seconda metà dell'anno 2017. L'utilizzo del contributo dovrà avvenire con spendita in compensazione del credito, su Mod. F24. Con l'intervento in esame, si intende premiare le aziende che effettuano investimenti sul canale pubblicitario e, al contempo, sostenere il comparto editoriale, che attraversa un periodo di forte crisi. Proprio a tale riguardo sembra giustificarsi l'anticipazione al periodo 2017 posta in essere con il Collegato.

*di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarenghi*

**3423**

---

---

**IVA**

---

**Raggio d'azione sempre più largo per lo split payment**

Dal 1° gennaio 2018 lo split payment dell'IVA allargherà ancora il raggio d'azione. Il D.L. n. 148/2017 (c.d. Decreto fiscale), infatti, include nel perimetro di applicazione del meccanismo speciale anche gli enti pubblici economici e le fondazioni partecipate da Amministrazioni pubbliche per almeno il 70%, nonché le società controllate direttamente o indirettamente ovvero partecipate per almeno il 70% da soggetti rientranti nel meccanismo. A breve dovranno essere emanate, con Decreto ministeriale, le disposizioni di attuazione, che disciplineranno l'individuazione dei soggetti coinvolti, verosimilmente attraverso il sistema degli elenchi da predisporre a cura dell'Amministrazione finanziaria, adottato dopo le modifiche apportate, con effetto dal 1° luglio 2017, dal D.L. n. 50/2017.

*di Franco Ricca*

**3429**

---

**Detrazione IVA per le fatture incomplete**

L'AIDC, con la Norma di comportamento n. 199/2017, ha esaminato i riflessi, sul diritto alla detrazione dell'IVA, della fattura che non contenga un'adeguata descrizione dei beni ceduti o dei servizi resi. In tal caso, si afferma che la detrazione è salva se il cessionario/committente è in grado di dimostrare, con documenti accessori, che sussistono i requisiti sostanziali previsti per il recupero dell'imposta. Tali documenti, presentati dal cessionario/committente, per assumere rilevanza a tal fine devono però provenire dal cedente/prestatore e, per considerarsi parte integrante della fattura, devono modificare e fare riferimento in modo specifico e inequivocabile ad essa.

*di Marco Peirola*

**3435**

---

## Accertamento

### Accertamenti posticipati a efficacia limitata

Sono legittimi gli accertamenti che, anche quando non comportano rettifiche immediate dell'imponibile del periodo d'imposta oggetto di verifica, influiscono sulla determinazione dell'imponibile dei periodi di imposta successivi. Parimenti, è possibile estendere il controllo a periodi d'imposta anteriori, quando abbiano riflesso su poste rilevanti nel periodo d'imposta oggetto di verifica, anche nel caso in cui ne derivi una rettifica che ha influenza esclusivamente sull'imponibile degli esercizi successivi. Tale estensione, tuttavia, incontra un limite nel termine di decadenza dell'azione dell'ufficio, che comporta conseguenze rilevanti sul piano della documentazione obbligatoria. È questa la tesi della Norma n. 200/2017 emessa dalla Commissione Norme di comportamento AIDC.

*di Filippo Jacobacci*

3441

## Processo tributario

### L'autotutela tributaria tra buona fede e trasparenza amministrativa

La Corte costituzionale, con sentenza n. 181/2017, confuta i dubbi formulati circa la costituzionalità del silenzio serbato dall'Amministrazione finanziaria sull'istanza di autotutela del contribuente, in ragione della natura ampiamente discrezionale dell'annullamento d'ufficio e della sua carenza di carattere giustiziale. Tale conclusione non sembra priva peraltro di interrogativi proprio nella prospettiva della tutela dell'interesse pubblico e della giustizia fiscale allegate dal giudice costituzionale.

*di Alberto Marcheselli e Luca Costanzo*

3447

## Immobili

### Locazioni brevi: chiarimenti su qualificazione dei redditi e obblighi procedurali

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 24/E/2017, che illustra la nuova disciplina fiscale delle locazioni brevi introdotta dal D.L. n. 50/2017, non esaurisce il novero delle questioni problematiche emerse in questi mesi, data la molteplicità dei casi possibili che si incontrano nella pratica. Una delle questioni di maggiore interesse teorico sollecitate dalla modifica riguarda l'impatto della stessa in punto di qualificazione dei redditi derivanti dallo sfruttamento economico degli immobili. Sul punto, la circolare ha adottato un approccio forse eccessivamente casistico, mentre sarebbe stato opportuno cogliere l'occasione offerta dalla riforma delle locazioni brevi per svolgere un esame di tipo sistematico.

*di Luigi Lovecchio*

3457

## Imposte indirette

### Possibile il "prezzo-valore" per i contratti atipici di mantenimento

La risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 113/E/2017 ha chiarito che anche per i contratti atipici di mantenimento, ove siano posti su di un piano di corrispettività un trasferimento immobiliare a favore di un soggetto da un lato e una prestazione di assistenza morale e materiale, vita natural durante, a favore dell'alienante dall'altro, è possibile richiedere (con riferimento al trasferimento stesso) il beneficio della "forfetizzazione" della base imponibile determinata con riferimento alla c.d. regola del "prezzo-valore".

*di Adriano Pischetola*

3463

## Reati tributari

**Fatture per operazioni soggettivamente inesistenti e deducibilità dei costi**

La sentenza della Corte di cassazione, Sezione penale, n. 39541/2017, chiarisce alcuni profili sul reato di dichiarazione fraudolenta nella ipotesi di fatture soggettivamente inesistenti, affermandone la sussistenza nel caso in cui il contribuente, con dolo e consapevolezza, partecipi ad una frode fiscale. Viene offerto dalla Corte di cassazione lo spunto a effettuare una riflessione sulla linea di confine tra operazione simulata ed operazione inesistente.

di Maria Vittoria Serranò

3469

## Lavoro dipendente

**Natura reddituale dello "sconto energia" praticato agli ex dipendenti del comparto elettrico**

Le imprese erogatrici dei servizi di fornitura di energia elettrica remunerano talvolta i propri dipendenti attraverso il riconoscimento del c.d. sconto energia, una riduzione sulla tariffa di vendita dell'energia che viene pattuita sulla base di accordi contrattuali. Quale forma di retribuzione in natura, lo "sconto energia" costituisce reddito del percettore, imponibile ai fini IRPEF, ove superiore a certi limiti quantitativi. Lo stesso beneficio viene riconosciuto anche ai lavoratori in pensione, subendo, a titolo di reddito di lavoro dipendente, un prelievo alla fonte da parte dell'Ente previdenziale nell'anno successivo a quello di fruizione. Tuttavia, con riferimento ai lavoratori in pensione, la natura giuridica del beneficio e il relativo regime impositivo hanno costituito più volte oggetto di esame da parte della giurisprudenza con esiti non sempre univoci. Tanto è vero che ancora oggi, nonostante sia per ultima intervenuta la Corte di cassazione, taluni profili della fattispecie appaiono non compiutamente esaminati e inducono a ritenere, pertanto, non del tutto risolte le suddette problematiche.

di Francesco Garganese

3476



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](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)  
[www.wolterskluwer.it](http://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

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.  
Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioletto (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa l'8 novembre 2017

## 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](mailto: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](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

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

# Proroga con limitazioni per i super-ammortamenti a partire dal 2018

di Gianfranco Ferranti (\*)

L'art. 5 del **disegno di Legge di bilancio** per il **2018** ha stabilito la **riapertura** dei **termini** per l'effettuazione degli investimenti per i quali spetta il **super-ammortamento**, ma con la **riduzione** della percentuale di **maggiorazione** del costo di acquisizione e l'**esclusione** anche dei **mezzi di trasporto** utilizzati esclusivamente quali beni strumentali nell'attività propria dell'impresa. I contribuenti che intendono evitare queste penalizzazioni possono fruire della vigente normativa, a condizione che siano rispettati gli ormai ristretti termini temporali previsti. Sono stati, altresì, **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.

Riapertura dei termini per l'effettuazione degli investimenti per i quali spetta il super-ammortamento ma con la maggiorazione del costo di acquisizione, anche ai fini della determinazione dei canoni di *leasing*, nella misura del 30% (anziché del 40% come previsto in precedenza) ed esclusione di tutti i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, del T.U.I.R. Proroga dei termini per fruire della maggiorazione del 150% (iper-ammortamento) per gli investimenti in chiave Industria 4.0 e di quella del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali funzionali alla medesima trasformazione tecnologica, riconoscendo 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. Queste novità sono state previste dal disegno di Legge di bilancio per il 2018 (1) nell'ambito della fase 2 del piano "Industria 4.0", unitamente a quelle riguardanti il nuovo credito d'imposta del 40% (fino ad un importo massimo annuale di 300.000 euro) per le "spese di formazione 4.0", il potenziamento della "nuova Sabatini"

e l'istituzione di un fondo per lo "sviluppo del capitale immateriale, della competitività e delle produttività" per la realizzazione degli "obiettivi connessi al programma Industria 4.0".

L'art. 5 del disegno di legge ha, in particolare, stabilito:

- nel comma 1, la possibilità di fruire della maggiorazione del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi - con riguardo alle quote di ammortamento e ai canoni di locazione finanziaria - nella misura del 30% per i titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi - esclusi i mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, del T.U.I.R. - dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il 30 giugno 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Resta, invece, ferma, fino a scadenza, la maggiorazione del 40% (super-ammortamento) già prevista dalla Legge di stabilità per il 2016 (2) e dalla Legge di bi-

(\*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Al momento di andare in stampa, si fa riferimento all'At-

to Senato n. 2960.

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

lancio per il 2017 (3), rispettando gli ormai ristretti termini temporali ivi stabiliti;

- nel comma 2, la proroga della 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). È possibile fruire dell'agevolazione 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;

- nel comma 3, la proroga della possibilità di maggiorare del 40% il costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali funzionali alla medesima trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0 (individuati nell'Allegato B alla stessa Legge n. 232/2016), per i soggetti che beneficino dell'iper-ammortamento. Tale proroga spetta per gli investimenti effettuati nel periodo indicato nel punto precedente;

- nel comma 4, che anche ai fini della fruizione dei benefici derivanti dalle proroghe di cui ai due punti precedenti è necessaria la produzione della documentazione prevista dall'art. 1, comma 11, della Legge n. 232/2016. Si tratta della dichiarazione del legale rappresentante o, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, della perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero di un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede le caratteristiche tecniche richieste dalla norma ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;

- nel comma 5, che resta confermata l'esclusione dalla possibilità di fruire delle agevolazioni per i beni per i quali sono previsti coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, per i fabbricati e le costruzioni nonché per le conduttu-

re 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 maggiorazioni del costo di acquisizione non producono, inoltre, effetti ai fini dell'applicazione degli studi di settore;

- nei commi 6 e 7, che è possibile continuare a fruire dell'iper-ammortamento anche se i beni originariamente agevolati sono sostituiti con altri in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A alla Legge n. 232/2016, a condizione che siano soddisfatte le condizioni documentali di cui al comma 4. Se l'investimento sostitutivo risulta di costo inferiore a quello del bene originario il beneficio deve essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.

Qualora si intenda fruire dei maggiori termini previsti per l'effettuazione degli investimenti in presenza di ordini accettati dai venditori e pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione che avvengano entro la fine del periodo d'imposta precedente, vanno tenuti presenti anche i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, nella risoluzione del 24 ottobre 2017, n. 132/E, con riguardo alle acquisizioni in *leasing*.

### La "riapertura" dei termini per il super-ammortamento

L'art. 1, comma 91, della Legge n. 208/2015 aveva previsto, allo scopo di favorire il rinnovamento dell'apparato produttivo utilizzato dalle imprese e dagli esercenti arti e professioni, che, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuavano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione era maggiorato del 40% (c.d. super-ammortamento).

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



L'art. 1 della Legge n. 232/2016 aveva poi stabilito, nel comma 8, la proroga della detta maggiorazione fino al 31 dicembre 2017 ovvero al 30 giugno 2018 (a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione). Erano

stati esclusi da tale proroga i veicoli e i mezzi di trasporto diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività di impresa.

Nel comma 1 dell'art. 5 del disegno di Legge di bilancio per il 2018 è adesso previsto che per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018 - ovvero fino al 30 giugno 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 - il costo di acquisizione è maggiorato del 30%, sempre con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

L'agevolazione resta, pertanto, 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.

Risulta confermato che possono beneficiare dell'agevolazione 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, relativamente alle 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.

#### PROSPETTIVE FUTURE

##### **Super-ammortamento dei beni materiali**

Per la maggiorazione del costo di acquisto di tali beni è prevista la **riapertura dei termini**, al massimo fino al **30 giugno 2019**, per l'effettuazione degli investimenti ma con la **riduzione** dal 40 al **30%** e l'**esclusione** dal beneficio per tutti i **mezzi di trasporto** di cui all'art. 164, comma 1, del T.U.I.R. I contribuenti che intendono evitare tali penalizzazioni devono definire i progetti di investimento entro la fine del 2017, al fine di fruire della disciplina vigente.

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.

Oltre alla penalizzazione consistente nella diminuzione di dieci punti percentuali dell'importo della maggiorazione, è stata introdotta l'esclusione della possibilità di fruire dell'agevolazione per tutti gli investimenti in veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, del T.U.I.R.

Nella Legge n. 232/2016 era stabilito che la proroga non riguardava le autovetture e gli altri mezzi di trasporto (autocaravan, motocicli e ciclomotori) di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) e b-bis), del T.U.I.R., cioè a deducibilità limitata, compresi quelli degli agenti di commercio o concessi in uso promiscuo ai dipendenti. L'agevolazione continuava, invece, a spettare per quelli 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. Dal 2018 risultano, invece, escluse anche queste ultime categorie di veicoli.

L'agevolazione continua, invece a spettare per i mezzi di trasporto diversi da quelli contemplati nel comma 1 dell'art. 164 del T.U.I.R. (quali autocarri, autotreni, veicoli commerciali leggeri, autoarticolati, autosnodati, autobus ecc.).

Nell'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 5 è espressamente stabilito che la disciplina sopra illustrata 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 del super-ammortamento per i beni materiali attualmente vigente continua, pertanto, ad applicarsi con riguardo agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017. Assumono rilevanza anche gli investimenti 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. 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, *email*, bonifici ecc.)";
- sia avvenuto il 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.

Nella stessa circolare è stato, altresì, stabilito che entro il 31 dicembre 2017:

- per i beni realizzati mediante contratto di appalto, deve essere sottoscritto il relativo contratto da entrambe le parti e deve 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 (non essendovi un venditore) ed è sufficiente che risultino sostenuti costi pari almeno al 20% di quelli complessivamente sostenuti nel periodo 1° gennaio 2017 - 30 giugno 2018. 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 periodo 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.

L'Agenzia delle entrate ha precisato, nella risoluzione n. 132/E/2017, che per i beni acquisiti in proprietà la verifica della sussistenza delle due condizioni sopra ricordate "risulta relativamente semplice in quanto sia il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore che quello del pagamento di acconti per almeno il 20% entro il 31 dicembre 2017 sono momenti temporali agevolmente individuabili, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, *email*, bonifici, ecc.)".

Per i beni acquisiti tramite locazione finanziaria, entro il 31 dicembre 2017 deve, invece, essere:

- sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing*;
- avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

In tal caso, la maggiorazione spetterà anche per i contratti di *leasing* per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018.

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% 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*", in merito al quale l'Agenzia ha ribadito la validità del principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi affermato nella circolare n. 4/E/2017.

È stato, pertanto, 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