

# CORRIERE TRIBUTARIO

40  
ANNI

24 APRILE  
2017

17

## REDDITI D'IMPRESA

Proroga del super-ammortamento  
dei beni strumentali nuovi

## DICHIARAZIONI

- ACE
- Società non operative

## IRPEF

Trasferimento in Italia  
degli high net worth individuals

## SANZIONI

Ne bis in idem

## FISCALITÀ INTERNAZIONALE

Finanziamenti infruttiferi infragruppo  
e transfer pricing

## AGEVOLAZIONI

Nozione di "ricerca"

## RISCOSSIONE

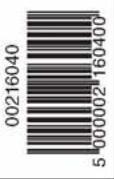
Iscrizione nei ruoli straordinari

## IMPOSTE INDIRETTE

Divisione di comunione con conguaglio

## DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Patent Box
  - Credito d'imposta R&S
  - Fusione eterogenea
  - Rimborso dell'IVA applicata sulla TIA
  - Amministratore di fatto
- Dichiarazioni
- Branch exemption
  - Dichiarazione integrativa a favore



Wolters Kluwer





Corriere Tributario

# La nostra storia siete voi. Da 40 anni insieme.

Per 40 anni, giorno dopo giorno Corriere Tributario ha accompagnato il lavoro e la vita dei suoi abbonati. Celebrare il traguardo raggiunto significa soprattutto ringraziare tutti coloro che hanno contribuito a rendere sempre migliore la nostra rivista.

A tutti i lettori, alla Direzione Scientifica e ai nostri autori va quindi la nostra riconoscenza, con la promessa che Corriere Tributario continuerà ad essere ancora più ricco, ancora più autorevole, sempre al passo con il mondo che cambia.

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



Y16EVCL

 Wolters Kluwer

**Redditi d'impresa****L'Agenzia chiarisce la proroga del super-ammortamento dei beni strumentali nuovi**

La circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E/2017 contiene numerosi chiarimenti riguardanti la proroga del super-ammortamento dei beni strumentali materiali nuovi e l'introduzione dell'iper-ammortamento di quelli funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 nonché del super-ammortamento dei beni immateriali rilevanti ai fini della medesima trasformazione, che sono state disposte dalla Legge di bilancio per il 2017. Le nuove agevolazioni spettano a partire dall'anno in corso e nel quadro RF della prossima dichiarazione dei redditi le società di capitali con esercizio "a cavallo" possono già effettuare le relative deduzioni extracontabili.

*di Gianfranco Ferranti*

**1311**

**Dichiarazioni****ACE: le novità per il 2016 e le modifiche alla dichiarazione dei redditi**

L'agevolazione fiscale nota come Aiuto alla Crescita Economica (ACE) consiste in una tassazione ad aliquota zero, cioè in una variazione in diminuzione dalla base imponibile, corrispondente al rendimento nozionale dell'incremento di patrimonio del soggetto di imposta, rispetto alla relativa consistenza ad una data di riferimento. La Legge di bilancio 2017 introduce, con riferimento alla determinazione della base di calcolo dell'ACE, alcune disposizioni che peggiorano retroattivamente la posizione dei contribuenti; tali disposizioni hanno dunque delle ricadute sulla dichiarazione dei redditi per il 2016.

*di Raffaele Rizzardi*

**1319**

**La disciplina delle società non operative nella dichiarazione dei redditi delle società di capitali**

Anche nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta 2016 una specifica sezione è riservata, in linea con le precedenti annualità, alla disciplina delle società non operative ed in perdita sistematica. Non si riscontrano variazioni nella relativa normativa e bisognerà quindi tener conto dei vari chiarimenti forniti nel tempo dall'Amministrazione finanziaria nonché delle attuali modalità di presentazione dell'interpello, che da "obbligatorio disapplicativo" è diventato "facoltativo probatorio". Rimangono infatti ferme, così come riscontrabile per le dichiarazioni dello scorso anno, le regole procedurali che caratterizzano gli interpellati, ossia la possibilità di disapplicare la norma "autonomamente" fornendone evidenza in dichiarazione anche in assenza di interpello. A tal fine le istruzioni prevedono apposite modalità di compilazione della relativa dichiarazione.

*di Gian Marco Committeri ed Emiliano Ribacchi*

**1324**

**IRPEF****Il regime speciale per gli high net worth individuals che si trasferiscono in Italia**

Il nuovo regime volto a favorire il radicamento nel territorio dello Stato di individui e nuclei familiari ad alto potenziale (i.e. high net worth individuals) ha un ruolo centrale nel sostegno della politica economica dell'Italia. Ma è anche un banco di prova della capacità del nostro sistema di gestire gli strumenti agevolativi e di essere percepito come affidabile e sicuro. Il Provvedimento dell'Agenzia delle entrate dell'8 marzo 2017 ha dettato le prime istruzioni operative sul regime, ma molti sono ancora i passi da compiere.

*di Stefano Massarotto e Giulia Sorci*

**1330**

## Sanzioni

### Aspettando la Grande Chambre sulla doppia sanzione per le infrazioni tributarie

Il divieto di doppia punizione, sancito dalla Convenzione europea dei Diritti dell'Uomo (e dalla Carta dei Diritti fondamentali dell'Unione europea), si applica se in presenza di un duplice procedimento, da cui derivi una punizione reiterata a carico di un unico soggetto. Il principio è generalmente valido per le sanzioni di carattere penale e può applicarsi anche al comparto delle sanzioni tributarie. È questo un settore delicato, perché regolato da un principio di altrettanta validità, contenuto nell'art. 325 del T.F.U.E., che tutela con pari forza gli interessi finanziari dell'Unione e promuove la lotta alla frode. Il quadro non è ancora delineato, come dimostrano i plurimi interventi giurisprudenziali conclusi ed ancora da concludere.

di Paolo Centore

1336

## Fiscalità internazionale

### I finanziamenti infruttiferi infragruppo nell'ambito del transfer pricing

Il fenomeno dei finanziamenti infragruppo costituisce una tematica assai rilevante nell'ottica di un'avanzata amministrazione delle imprese appartenenti alla medesima struttura. Tale ambito riveste, però, anche un ruolo considerevole sotto il profilo del diritto tributario, sia nel contesto fiscale italiano, sia in quello internazionale, soprattutto con riferimento ai finanziamenti infragruppo cross border. I giudici di legittimità si sono pronunciati recentemente in più occasioni su tale tematica in modo non sempre costante e sistematico.

di Raul-Angelo Papotti e Filippo Molinari

1341

## Riscossione

### Iscrizione nei ruoli straordinari: immediatamente esecutiva la sentenza anche se impugnata

Le Sezioni Unite, con sentenza n. 758/2017, hanno posto fine al contrasto giurisprudenziale sulle sorti dell'iscrizione a ruolo straordinaria a seguito dell'annullamento dell'atto impositivo che ne aveva costituito il presupposto, disponendo l'immediata esecutività della sentenza della Commissione tributaria anche se impugnata. Tale condivisibile soluzione ha trovato un punto di forza incontestabile nelle modifiche legislative dovute al D.Lgs. n. 156/2015, di riordino del contenzioso tributario, che ha introdotto la disposizione che "le sentenze emesse dalle Commissioni tributarie sono esecutive". Criticabile, invece, la motivazione della pronuncia nella parte in cui rimarca il carattere sostitutivo della sentenza tributaria rispetto al provvedimento impositivo.

di Franco Randazzo

1349

## Agevolazioni

### La nozione di ricerca quale elemento fondamentale per le agevolazioni fiscali all'innovazione delle imprese

Nella recente legislazione italiana le agevolazioni fiscali in favore delle imprese per promuovere la ricerca e lo sviluppo costituiscono un importante fattore di sostegno del sistema produttivo nella logica della innovazione industriale. A tal fine acquista un rilievo essenziale la determinazione della nozione di ricerca, che richiede complesse valutazioni di ordine giuridico per essere concretamente applicata.

di Pietro Boria

1357

## Imposte indirette

---

### **Conguaglio divisionale e condizione di adempimento tra regolamento contrattuale e titolo giudiziale**

L'obbligo di corresponsione di un conguaglio divisionale - seppur, già di per sé, differente dall'ipotesi disciplinata dall'art. 2932 c.c., ove il pagamento del prezzo ad opera della parte acquirente costituisce esecuzione della controprestazione - o di adempimento in genere, può assumere, (anche) sotto il profilo fiscale, una valenza eterogenea se inserito in un regolamento contrattuale.

di Vincenzo Pappa Monteforte

**1366**

## Accertamento

---

### **Il raddoppio dei termini per l'accertamento della detenzione di attività finanziarie all'estero**

Con la sentenza C-317/15 del 2017, la Corte di Giustizia, chiamata ad interpretare l'art. 64 T.F.U.E., ha riconosciuto la validità del raddoppio dei termini di accertamento ai fini della contestazione dell'occulta apertura e mantenimento di un conto corrente presso una banca con sede in un Paese black list. Atteso che detta norma comunitaria legittima soltanto le misure restrittive interne esistenti al 31 dicembre 1993, la disciplina interna in materia di contrasto ai paradisi fiscali, introdotta nell'ordinamento tributario soltanto con l'art. 12, comma 2-bis, del D.L. n. 78/2009, potrebbe porsi in contrasto con l'interpretazione fornita dalla Corte UE. La sentenza si inserisce, peraltro, in un contesto applicativo della norma interna già particolarmente controverso per le numerose questioni interpretative che, ad oggi, non hanno trovato una definitiva soluzione. Da qui, l'esigenza di un auspicato intervento legislativo che riordini la lacunosa disciplina attualmente vigente.

di Emanuele Tito e Gabriele Giusti

**1376**



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 Cappellini** - 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. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (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)

Strada 1 Palazzo F6  
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

## Realizzazione grafica

Ipsoa

## 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 Poltello (MI) - Tel. 02 92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 12 aprile 2017

## Contributi redazionali

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

## Ipsoa 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:

## Ipsoa 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. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (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

**Esteri** 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 Assago Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (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 - Centro Direzionale Milanofiori Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un Fax al numero: 02.82476.403.

# L'Agenzia chiarisce la proroga del super-ammortamento dei beni strumentali nuovi

di Gianfranco Ferranti (\*)

La **circolare** dell'Agenzia delle entrate **n. 4/E/2017** contiene numerosi chiarimenti riguardanti la **proroga del super-ammortamento** dei beni strumentali materiali nuovi e l'**introduzione dell'iper-ammortamento** di quelli funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 nonché del super-ammortamento dei beni immateriali rilevanti ai fini della medesima trasformazione, che sono state disposte dalla Legge di bilancio per il 2017. Le nuove agevolazioni spettano a partire dall'anno in corso e nel **quadro RF** della prossima dichiarazione dei redditi le **società** di capitali con **esercizio "a cavallo"** possono già effettuare le relative **deduzioni extracontabili**.

L'Agenzia delle entrate ha illustrato, nella circolare 30 marzo 2017, n. 4/E, la disciplina delle maggiorazioni del 40% (c.d. super-ammortamento) e del 150% (c.d. iper-ammortamento) delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi agli investimenti in beni strumentali nuovi in possesso dei requisiti previsti dalla Legge di stabilità per il 2016 (1) e dalla Legge di bilancio per il 2017 (2).

Tale circolare è stata emanata di concerto con il Ministero per lo Sviluppo economico, che ha illustrato il Piano nazionale Industria 4.0 e fornito le linee guida tecniche per l'individuazione dei beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti nonché delle caratteristiche che tali beni devono possedere per beneficiare delle agevolazioni fiscali. Le linee guida hanno riguardato anche i sistemi per l'assicurazione della qualità e sostenibilità, i dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro e i beni immateriali oggetto del super-ammortamento.

È stata, peraltro, annunciata la proroga dal 30 giugno al 31 dicembre 2018 del termine entro il quale deve avvenire la consegna dei beni

agevolati per beneficiare dell'iper-ammortamento (3).

In merito a tali modifiche normative l'Agenzia delle entrate ha, tra l'altro, chiarito, d'intesa con il MiSE, che:

- per la determinazione del momento di effettuazione dell'investimento si applicano le regole generali della competenza, di cui all'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R., anche per soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali, ancorché per gli stessi trovi applicazione, per effetto del D.L. n. 244/2016, il principio della "derivazione rafforzata";
- il costo dei beni agevolabili va assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione;
- il super-ammortamento del 40% è applicabile, nell'anno di entrata in funzione del bene, anche ai beni materiali per i quali spetta l'iper-ammortamento, qualora il requisito dell'interconnessione si verifichi in un periodo d'imposta successivo, senza che ciò impedisca di fruire di quest'ultima agevolazione a partire dal detto periodo successivo;

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

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

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

(3) Si veda C. Fotina, "L'iperammortamento verso l'estensione al 2018", in *Il Sole - 24 Ore* del 1° aprile 2017, pag. 5.

- gli esercenti arti e professioni non possono fruire del c.d. iper-ammortamento del 150%. Tale beneficio si applica soltanto agli investimenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2017. Per determinare il momento di effettuazione dell'investimento si applicano le regole del principio di competenza di cui all'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R. È necessario, altresì, che il bene sia entrato in funzione e che sia realizzata la interconnessione;
- i beni materiali e immateriali devono rispettare anche il requisito della "interconnessione", al fine di fruire, rispettivamente, dell'iper-ammortamento e della maggiorazione del 40%;
- in merito alla riconducibilità dei beni tra quelli per i quali spetta l'iper-ammortamento o la maggiorazione del 40% per i beni immateriali, i contribuenti possono acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico, "limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate";
- la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali spetta a condizione che l'impresa abbia acquisito almeno un bene materiale che beneficia dell'iper-ammortamento, anche se non collegato con i detti beni immateriali. In caso di acquisizione di un *software* la maggiorazione si applica a condizione che lo stesso sia *stand alone* (cioè non necessario per il funzionamento di un bene materiale); in caso contrario il *software embedded* è agevolato con l'iper-ammortamento spettante per il bene materiale in cui è integrato. Il beneficio spetta anche se il *software* è acquistato a titolo di licenza d'uso. Questa agevolazione va fruita in misura non superiore al 50% del costo;
- la perizia giurata prevista per fruire dell'iper-ammortamento e della maggiorazione del 40% in relazione ai beni materiali e immateriali di valore superiore a 500mila euro può anche essere redatta per una pluralità di beni acquistati.

Nelle istruzioni per la compilazione del quadro RF della dichiarazione dei redditi delle società di capitali è stata poi prevista la possibilità di dedurre extracontabilmente anche l'iper-ammortamento. Tale beneficio spetta, come det-

to, a partire dal 2017 e la deduzione potrà essere, quindi, effettuata soltanto dalle società con esercizio "a cavallo".

Nel presente intervento si inizia l'analisi dei chiarimenti forniti nella circolare in esame in merito alla proroga della maggiorazione del 40% fino al 31 dicembre 2017 o, ricorrendone le condizioni, al 30 giugno 2018. Saranno successivamente illustrate le istruzioni impartite in merito alla nuova maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* - relativi ai beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 - riconosciuta nella misura del 150% e a quella del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali rilevanti ai fini della stessa trasformazione. Anche il super-ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici formerà oggetto del successivo articolo.

### **La proroga del super-ammortamento**

È stata, come detto, prorogata l'agevolazione per gli investimenti in beni strumentali nuovi prevista dalla Legge di stabilità per il 2016, consistente nella maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi acquisiti dai soggetti titolari di reddito d'impresa e dagli esercenti arti e professioni.

Nel comma 8 dell'art. 1 in esame è fatto riferimento alle disposizioni dell'art. 1, comma 91, della Legge n. 208/2015, nel quale era stato fatto riferimento sia alle quote di ammortamento che ai canoni di locazione finanziaria. La proroga si applica, quindi, a tutti gli investimenti, che possono essere effettuati ricorrendo all'acquisto in proprietà, alla costruzione in economia o alla stipula di un contratto di *leasing* o di appalto, analogamente a quanto avvenuto in occasione delle precedenti agevolazioni.

Tale incentivo era stato originariamente previsto per gli investimenti effettuati nel periodo dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. Quest'ultimo termine è stato prorogato alla fine del 2017 ovvero fino al 30 giugno 2018, "a condizione che entro la data del 31 dicembre

2017 il relativo ordine risultò accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione". Nella circolare n. 4/E/2017 è stato precisato gli investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio - 30 giugno 2018 sono agevolabili "solo al verificarsi di entrambe le condizioni sopra riportate".

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.

Per i beni mobili le spese si considerano, pertanto, sostenute alla data della consegna o spedizione ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, mentre non sono rilevanti eventuali patti di riserva della proprietà fino al pagamento dell'ultima rata di prezzo (4).

Per i beni in leasing rileva il momento in cui il bene viene consegnato ed entra, quindi, nella disponibilità del locatario. Va fatto, quindi, riferimento alla data di sottoscrizione, da parte dell'utilizzatore, del verbale di consegna allo stesso del bene. Se è contrattualmente prevista la clausola di prova a favore del locatario, assume rilevanza la dichiarazione dello stesso dell'esito positivo del collaudo. Non rileva, invece, il momento del riscatto del bene.

In caso di appalto a terzi le spese si considerano sostenute dal committente alla data di ultimazione della prestazione o in quella in cui avviene il collaudo con esito positivo (se previsto).

Qualora siano stati previsti stati di avanzamento dei lavori si fa riferimento alla data in cui

### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

#### **Proroga al 30 giugno 2018**

La Legge di bilancio 2017 consente, al fine di fruire del super-ammortamento, di attribuire **rilevanza** anche agli **investimenti** effettuati tra il **1° gennaio** e il **30 giugno 2018**, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine sia accettato dal venditore e il contribuente conservi "**idonea documentazione giustificativa** (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici ecc.)". Devono essere, altresì, pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione o della quota capitale dei canoni di leasing, risultante dal contratto stipulato entro lo stesso anno.

l'opera o parte di essa viene verificata e accettata dal committente. In tal caso sono agevolati i corrispettivi liquidati a titolo definitivo - ai sensi dell'art. 1666 c.c. - nel detto ambito temporale.

In presenza di lavori eseguiti in economia rilevano i costi sostenuti per l'investimento. Se i lavori sono iniziati in periodi precedenti, la maggiorazione spetta limitatamente ai costi sostenuti nel periodo

agevolato, anche se gli stessi lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione.

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare 26 maggio 2016, n. 23/E, che tali criteri devono essere applicati anche dagli esercenti arti e professioni e dalle imprese che adottano i principi contabili internazionali. Nella circolare n. 4/E/2017 tale applicazione è stata estesa ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio sulla base dei principi contabili nazionali, ancorché per gli stessi trovi applicazione, per effetto del D.L. n. 244/2016, il principio della "derivazione rafforzata".

### Gli investimenti effettuati nel 2018

In base alla normativa originaria non hanno assunto rilevanza la data di trasmissione dell'ordine di acquisto o l'eventuale pagamento di acconti né il momento di entrata in funzione del bene. Quest'ultimo condiziona, tuttavia, l'inizio dell'ammortamento e, quindi, della fruizione dell'agevolazione. Qualora, ad esempio, la consegna del bene acquistato in proprietà avvenga a dicembre 2016 e la sua entrata in funzione a gennaio 2017, l'investimento sarà agevolato ma i relativi vantaggi inizieranno a decorrere da quest'ultimo anno.

(4) Per una disamina completa degli aspetti problematici relativi al momento di effettuazione dell'investimento si rinvia a G. Ferranti, "Credito d'imposta per nuovi investimenti: i dubbi

sul momento di effettuazione dell'investimento", in *Corr. Trib.*, n. 19/2015, pag. 1431.

Criteri analoghi continuano ad applicarsi per gli investimenti realizzati entro il 31 dicembre 2017. La disposizione in esame consente, inoltre, di attribuire rilevanza anche 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 detta data del 31 dicembre 2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore. Al riguardo 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. È stato osservato (5) che l'acconto "avrà essere commisurato al corrispettivo risultante dal contratto stipulato entro il 2017, a nulla rilevando, per la validità dell'intero investimento, che a consuntivo (cioè al momento della consegna del bene, entro il 30 giugno 2018) il costo sostenuto risulti differente a seguito di aggiustamenti o varianti all'ordine iniziale".

Nella circolare n. 4/E/2017 è stato precisato che entro il 31 dicembre 2017:

- per i beni acquisiti in *leasing*, deve essere sottoscritto il relativo contratto da entrambe le parti e deve avvenire il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta dal locatore;
- 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 sostenu-

ti nel periodo 1° gennaio 2017 - 30 giugno 2018.

### **L'ambito soggettivo**

Il beneficio spetta sia ai titolari di reddito d'impresa che agli esercenti arti e professioni, anche in forma associata.

Possono, quindi, 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 sono state, quindi, operate discriminazioni riguardanti la natura giuridica, le dimensioni e il settore economico di appartenenza e l'incentivo non assume, quindi, la natura di aiuto di stato.

Non rileva, inoltre, il regime contabile - ordinario o semplificato - adottato.

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nella circolare in esame, che possono beneficiare della misura agevolativa:

- le imprese minori di cui all'art. 66 del T.U.I.R., che applicano il c.d. regime di cassa, che continuano a dedurre le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* applicando il criterio di competenza;
- le singole imprese che aderiscono al "contratto di rete" di cui all'art. 3, commi 4-ter e seguenti, del D.L. n. 5/2009, qualora questa si configuri come "rete-contratto", cioè priva di autonoma soggettività giuridica e capacità tributaria. In tali casi se l'organo comune agisce in veste di mandatario con rappresentanza l'acquisto del bene è direttamente imputabile ai singoli partecipanti; in caso contrario la singola impresa o quella "capofila" che opera senza rappresentanza deve "ribaltare" il costo alle imprese partecipanti. Sono queste ultime, pertanto, che hanno diritto al super-ammortamento sulla quota parte del costo di propria competenza;

(5) Da L. Gaiani, "Super e iper-ammortamento: pianificazione temporale degli investimenti da fare e/o da rinviare", in *il fisco*, n. 45/2016, pag. 4313.