

CORRIERE TRIBUTARIO

30 APRILE

2018

17

DICHIARAZIONI

- Super e iper-ammortamenti
- Regime ACE
- Bonus ricerca e sviluppo

IVA

- Cessione di terreno edificabile
- Detrazione dell'imposta non dovuta

FISCALITA' INTERNAZIONALE

Credito di imposta convenzionale sui dividendi

AGEVOLAZIONI PRIMA CASA

Impossibilità di trasferire la residenza per cause di forza maggiore

REDDITI D'IMPRESA

Vendite con diritto di reso e contratto estimatorio

PROCESSO TRIBUTARIO

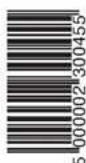
Principio di diritto nel giudizio di rinvio

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Nuovo OIC 11
- Disciplina dei PIR
- Premi di risultato e welfare aziendale
- Cessioni e acquisti di carburanti
- Stabile organizzazione personale
- Mod. CNM
- Assistenza tecnica nel processo

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

00230045



5 000002 300455



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

Smetti di guardarti intorno.



No Risk Visure



**L'unico portale
italiano di business
Information
per sapere tutto
e subito.**

- **NoRisk Visure** offre a commercialisti, avvocati e aziende informazioni ufficiali e sicure su soggetti italiani e internazionali.

- **Un unico accesso** per visure camerali e immobiliari, protesti, falliti e pregiudizievoli di conservatoria, bilanci, dossier, rintraccio e investigativi, rapporti informativi italiani e esteri.

- **L'unico portale** con una grafica che si adatta a Pc, tablet e smartphone.

- **NoRisk Visure** è garantito dall'affidabilità di Wolters Kluwer e dei migliori provider di business information.

Powered by

 | **"InfoCamera"** | 

Scopri di più su
www.noriskvisure.it

 **Wolters Kluwer**

Dichiarazioni

Super e iper-ammortamenti tra dichiarazione e ultimi chiarimenti

Nei modelli delle dichiarazioni dei redditi 2018 si è tenuto conto della possibilità per le imprese di effettuare le maggiorazioni degli ammortamenti e dei canoni di leasing relativi agli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali nuovi. Nel frattempo l'Agenzia delle entrate ed il MISE continuano ad emanare chiarimenti interpretativi, soprattutto in merito all'iper-ammortamento.

di Gianfranco Ferranti

1287**Il regime ACE revisionato alla prova della dichiarazione dei redditi**

Prima con la Legge di bilancio 2017, poi con il D.M. 3 agosto 2017, il regime di incentivo alla capitalizzazione delle imprese (c.d. regime ACE) è stato oggetto di modifiche di varia natura, volte, prima a mitigare la dimensione del beneficio, poi a coordinarlo con gli effetti derivanti dall'adozione dei principi contabili OIC, a interpretarne alcune disposizioni e, infine, a meglio identificare le operazioni da ricondurre nel novero delle disposizioni antielusive. A questo punto, resta solo da verificare se il contesto normativo sotteso a tale regime presenta qualche dubbio interpretativo e se il prospetto della dichiarazione dei redditi deputato ad accoglierne i dati utili al calcolo del beneficio si presenta adeguato.

di Giosuè Manguso

1296**Il credito d'imposta per la ricerca e lo sviluppo nel nuovo prospetto del quadro RU**

Il quadro RU del Modello di dichiarazione dei redditi 2018 presenta la nuova sezione IV-bis per indicare il credito d'imposta per le attività di ricerca e lo sviluppo ammesse a fruire dell'agevolazione sulla base dei costi sostenuti nel periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017. Diversamente da quanto fatto fino all'anno scorso, quando nella sezione I del quadro RU si dichiarava solo l'ammontare del credito maturato, la nuova sezione richiede ora l'indicazione dei vari elementi utilizzati per la determinazione del bonus spettante; in ogni caso, la sezione I va ugualmente compilata, trattandosi del quadro che riepiloga i crediti d'imposta maturati ed il loro utilizzo nel tempo.

di Guido Berardo e Vito Dulcamare

1304

IVA

Il terreno edificabile tra IVA ed imposta di registro

Il regime di tassazione della vendita di un terreno edificabile sembra sospeso fra l'IVA e l'imposta di registro. La Corte di cassazione, con ordinanza n. 3802/2018, interviene in favore di quest'ultima imposta, trattandosi - nella specie - di un terreno agricolo divenuto successivamente edificabile, con una motivazione che, tuttavia, non convince appieno, considerando il doppio profilo oggettivo e soggettivo che entra in gioco ai fini della corretta valutazione dell'imposta da applicare.

di Paolo Centore

1309**I confini della detrazione dell'IVA non dovuta**

La Legge di bilancio 2018 salva il diritto alla detrazione dell'IVA indebitamente applicata, alla condizione che, al di fuori di ipotesi di frode, il fornitore abbia assolto il tributo, anche se in modo irregolare. Questo è quanto dispone il nuovo testo dell'art. 6, comma 6, del D.Lgs. n. 471/1997, in seguito alle integrazioni apportate dal legislatore. Resta, in capo al soggetto che riceve la fattura errata "per eccesso", la responsabilità per la sanzione

che, tuttavia, è applicata in misura fissa, analogamente a quanto previsto in materia di violazioni al regime del reverse charge. Molti, tuttavia, sono i punti da chiarire. Fra questi, in primo luogo vi è la questione dell'ambito oggettivo della nuova disposizione.

di Massimo Sirri e Riccardo Zavatta

1325

Fiscalità internazionale

Il pagamento dei dividendi in Madre-Figlia esclude il credito d'imposta convenzionale?

La Corte di cassazione, con la sentenza n. 25584/2017, sorprendentemente afferma che, avendo una società estera fruito della esenzione da ritenuta domestica sui dividendi di cui alla Direttiva Madre-Figlia, essa implicitamente opta per l'applicazione del regime comunitario, il che comporta la rinuncia definitiva a quello convenzionale. La decisione della Corte sembra convincente ma non è condivisibile.

di Maricla Pennesi e Barbara Faini

1332

Agevolazioni

Prevedere le inefficienze della giustizia per preservare le agevolazioni prima casa

Secondo quanto disposto dall'ordinanza della Suprema Corte n. 4591/2018, l'agevolazione "prima casa" è risolutivamente condizionata ad un facere, e cioè al trasferimento della residenza entro 18 mesi dall'acquisto. L'impegno originariamente manifestato nell'atto, quindi, deve necessariamente concretizzarsi nel predetto lasso temporale. Ciò significa, in termini civilistici, che il contribuente deve adempiere alla propria obbligazione verso il Fisco. In difetto, egli è responsabile per l'inadempimento. Tuttavia, vertendosi in tema di rapporti obbligatori, deve essere indagata anche la eventuale sussistenza di cause esimenti di tale responsabilità, tra cui la causa di forza maggiore ed il caso fortuito. Ci si chiede fino a che punto le inefficienze del sistema Paese possono compromettere i nostri diritti. Esiste una tutela risarcitoria, simile a quella prevista per i processi irragionevolmente lunghi, che tuteli l'affidamento del contribuente nella corretta applicazione della funzione giurisdizionale?

di Pierluigi Antonini

1342

Redditi d'impresa

Il principio di derivazione rafforzata: vendite con diritto di reso e contratto estimatorio

L'applicazione del principio di derivazione rafforzata rappresenta argomento di stretta attualità in un periodo tradizionalmente dedicato alla chiusura dei bilanci. In particolare, assume grande importanza il disposto dell'art. 2, comma 1, D.M. n. 48/2009, che prevede la disattivazione dei commi 1 e 2 dell'art. 109 del T.U.I.R. e delle altre disposizioni di determinazione del reddito imponibile che non rispettino il principio di prevalenza della sostanza sulla forma. In tale contesto, si analizzano le rappresentazioni contabili e i conseguenti effetti fiscali di fenomeni di qualificazione/classificazione incerta, quali le vendite con diritto di reso e i trasferimenti in base a contratti estimatori.

di Paolo Stella Montfredini

1348

Processo tributario

Il valore del principio di diritto nel giudizio di rinvio tributario

Le eventuali precisazioni svolte nel giudizio rescindente da parte dei giudici di legittimità rappresentano un obiter dictum, che, come tale, costituisce affermazione eccedente la necessità logico-giuridica della decisione ed è quindi privo di efficacia vincolante in quanto non funzionale alla ratio decidendi.

di Nicolò Zanotti

1356



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 il 18 aprile 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

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.

Super e iper-ammortamenti tra dichiarazione e ultimi chiarimenti

di Gianfranco Ferranti (*)

Nei modelli delle dichiarazioni dei redditi 2018 si è tenuto conto della possibilità per le imprese di effettuare le **maggiorazioni** degli **ammortamenti** e dei **canoni di leasing** relativi agli **investimenti** in **beni strumentali** materiali e immateriali **nuovi**. Nel frattempo l'Agenzia delle entrate ed il MISE continuano ad emanare chiarimenti interpretativi, soprattutto in merito all'iper-ammortamento.

L'iper-ammortamento e il super-ammortamento dei beni immateriali strumentali nuovi appaiono nei modelli delle dichiarazioni dei redditi 2018, così come la proroga del super-ammortamento di beni materiali.

Si ricorda, peraltro, che la Legge di bilancio per il 2018 (1) ha prorogato l'iper-ammortamento (mantenendo la maggiorazione nella misura del 150%) e il super-ammortamento dei beni immateriali (mantenendo la maggiorazione nella misura del 40%) ed ha riaperto i termini per fruire del super-ammortamento dei beni materiali (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) (2).

L'Agenzia delle entrate, dopo aver fornito alcune risposte al riguardo (3) nel corso di due incontri con la stampa specializzata, tenutisi il 24 gennaio (4) ed il 1° febbraio 2018 (5), ha reso noti ulteriori chiarimenti nel corso del convegno del 13 marzo 2018 (6) - tenuto insieme al MISE e ad Accredia - e nella risoluzione del 9 aprile 2018, n. 27/E.

Nel presente intervento sono esaminati tali chiarimenti, unitamente agli adempimenti di-

chiarativi e ai rapporti tra l'agevolazione e le risultanze del bilancio.

La dichiarazione dei redditi

L'art. 1 della Legge di bilancio per il 2017 (7) aveva stabilito, nel comma 8, la proroga della maggiorazione del 40% delle quote di ammortamento (c.d. super-ammortamento) e dei canoni di *leasing* relativi agli investimenti in beni strumentali nuovi - precedentemente prevista dalla Legge di stabilità per il 2016 - 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) (8). 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.

Nei successivi commi 9 e 11 era stata disciplinata la nuova agevolazione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 (individuati nell'Allegato A alla stessa legge) - realizzati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (ovvero al 30 settembre

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

(1) Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

(2) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "Agevolazioni per gli investimenti tra proroga della Legge di bilancio 2018 e chiarimenti dell'Agenzia", in *Corr. Trib.*, n. 3/2018, pag. 159.

(3) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "Gli effetti della proroga di super e iper-ammortamenti", in *Corr. Trib.*, n. 7/2018, pag. 487.

(4) Si veda *Italia Oggi* del 25 gennaio 2018.

(5) Si veda *Il Sole - 24 Ore* del 1° e del 2 febbraio 2018.

(6) Si veda C. Bellieni - B. Santacroce, "Bene modificato, serve una nuova perizia", in *Il Sole - 24 Ore* del 14 marzo 2018, pag. 21.

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

(8) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "Le agevolazioni per i beni strumentali nuovi acquisiti in proprietà e in leasing a partire dal 2017", in *Corr. Trib.*, n. 3/2017, pag. 167.

Dichiarazioni

2018, in presenza delle condizioni ricordate in precedenza) -, per i quali la maggiorazione delle quote di ammortamento (c.d. iper-ammortamento) e dei canoni di *leasing* è riconosciuta nella misura del 150%.

Nel comma 10 era stata, infine, prevista la possibilità, per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento, di aumentare del 40% anche il costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali (quali alcuni *software*, sistemi IT e attività di *system integration*) acquisiti in proprietà o in *leasing* e funzionali alla medesima trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0 (individuati nell'allegato B alla Legge).

Nei modelli delle dichiarazioni dei redditi 2018 si è tenuto conto degli effetti di queste disposizioni.

L'art. 1, commi da 29 a 36, della Legge di bilancio per il 2018 (9) ha poi nuovamente modificato la disciplina del super-ammortamento e dell'iper-ammortamento, prolungando, come già detto, 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.

Le imprese con esercizi coincidenti con l'anno solare dovranno tenere conto di queste ultime disposizioni nelle dichiarazioni dei redditi degli anni successivi al 2017 (ad eccezione della disciplina della sostituzione dei beni con altri in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori, che si applica anche anteriormente al 2018).

Le dichiarazioni dei redditi delle società di capitali (10) e degli enti non commerciali (che esercitano un'attività commerciale in regime di contabilità ordinaria) sono state, però, predisposte al fine di poter essere utilizzate anche delle società e dagli enti con esercizi non coincidenti con l'anno solare.

Nel rigo 55 del quadro RF di tali dichiarazioni è, infatti, possibile indicare anche le maggiorazioni delle quote di ammortamento e dei cano-

ni di *leasing* relative agli investimenti effettuati successivamente al 31 dicembre 2017.

È stato, altresì, richiesto di indicare le maggiorazioni relative agli investimenti effettuati anteriormente al 2017, ai sensi dell'art. 1, commi 91 e 92, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, e concernenti le quote di ammortamento e ai canoni di competenza dello stesso anno 2017.

Nel rigo RF55 delle dette dichiarazioni è possibile effettuare le variazioni in diminuzione indicando, nel campo immediatamente precedente a quello relativo all'importo, il codice:

- 50, se è maggiorato del 40% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati: a) dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016; b) entro il 31 dicembre 2017 ovvero entro il 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);

- 55, se è maggiorato del 150% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, indicati nell'Allegato A annesso alla Legge n. 232/2016, effettuati entro il 31 dicembre 2017 ovvero entro il 30 settembre 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);

- 56, se è maggiorato del 40% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) relativo agli investimenti in beni immateriali strumentali nuovi, indicati nell'Allegato B annesso alla Legge n. 232/2016, effettuati entro il 31 dicembre 2017 ovvero entro il 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);

(9) Legge 27 dicembre 2017, n. 205.

(10) Utilizzate anche dagli enti aventi come oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali.

- 57, se è maggiorato del 30% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) relativo agli investimenti beni materiali strumentali nuovi - esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, del T.U.I.R. - effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2018 ovvero entro il 30 giugno 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal vendito-

re e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione;

- 58, se è maggiorato del 150% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, indicati nell'Allegato A annesso alla Legge n. 232/2016, effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore (11) e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione;

- 59, se è maggiorato del 40% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) degli investimenti in beni immateriali strumentali nuovi, indicati nell'Allegato B annesso alla Legge n. 232/2016, effettuati nell'arco temporale di cui al punto precedente.

Le imprese individuali e le società commerciali di persone in contabilità ordinaria devono indicare, nello stesso rigo RF55, le maggiorazioni relative agli investimenti effettuati sia nell'anno 2017 che in precedenza, contraddistinte dai detti codici 50, 55 e 56.

Le imprese individuali, le società commerciali di persone e gli enti non commerciali in contabili-

MOD. REDDITI 2018

Effetti in dichiarazione delle disposizioni su super e iper-ammortamento

Nei modelli delle dichiarazioni dei redditi 2018 si è tenuto conto degli effetti delle disposizioni riguardanti la proroga del super-ammortamento dei beni materiali e l'introduzione di quello relativo ai beni immateriali e dell'iper-ammortamento. Le dichiarazioni sono state predisposte al fine di poter essere utilizzate anche delle **società e dagli enti con esercizi non coincidenti con l'anno solare**, che potrebbero fruire delle agevolazioni con riguardo a **periodi d'imposta che terminano successivamente al 2017**.

tà semplificata devono, invece, indicare nel rigo 22 del quadro RG il codice:

- 27, se è maggiorato del 40% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) degli investimenti in beni materiali strumentali nuovi - compresi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. - effettuati: a) dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016; b) entro il 31 dicembre 2017 ovvero

entro il 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);

- 28, se è maggiorato del 150% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, indicati nell'Allegato A annesso alla Legge n. 232/2016, effettuati entro il 31 dicembre 2017 ovvero entro il 30 settembre 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);

- 29, se è maggiorato del 40% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) relativo agli investimenti in beni immateriali strumentali nuovi, indicati nell'Allegato B annesso alla Legge n. 232/2016, effettuati entro il 31 dicembre 2017 ovvero entro il 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).

Il beneficio della maggiorazione del 40% il costo (o la quota capitale del canone di *leasing*) dei beni materiali strumentali nuovi spetta an-

(11) 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.)".

Dichiarazioni

che alle persone fisiche e alle associazioni professionali senza personalità giuridica (anche non residenti in Italia) che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, 1 comma, del T.U.I.R., in relazione agli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 ovvero entro il 31 dicembre 2017.

In tali casi nel quadro RE delle dichiarazioni dei redditi delle persone fisiche e delle associazioni professionali (modelli SP - per le associazioni residenti in Italia - e ENC - per quelle non residenti -) vanno indicati:

- nel rigo RE7, colonna 1, la maggiorazione della quota di ammortamento. Tale importo va riportato anche in colonna 1, unitamente a quello della quota "ordinaria";
- nel rigo RE8, colonna 1, la maggiorazione della quota capitale del canone di *leasing*. Tale importo va riportato anche in colonna 1, unitamente a quello del canone di locazione "ordinario".

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. nel modello di dichiarazione 2018) non può essere dedotta nelle dichiarazioni relative ai periodi successivi (ad es. nel modello di dichiarazione 2019).

Tale regola si applica anche agli esercenti arti e professioni, perché deducono anch'essi 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.

I rapporti con il bilancio

La disciplina del super e dell'iper-ammortamento spettanti alle imprese in alcuni casi pre-

scinde dalle regole del bilancio mentre in altri ne risulta condizionata.

La maggiorazione va, infatti, effettuata in via extra-contabile, senza che assuma rilevanza l'importo imputato al conto economico. Inoltre il costo dei beni agevolati va assunto al lordo dei contributi in conto impianti e quello della perizia giurata o dell'attestazione di conformità non assume rilevanza ai fini della agevolazione, indipendentemente, in entrambi i casi, dalle modalità di contabilizzazione adottate. Per i beni di costo non superiore a 516,46 euro la scelta effettuata in bilancio tra la deduzione in unica soluzione e l'ammortamento condiziona, però, anche le modalità di fruizione dell'agevolazione.

L'Agenzia delle entrate ha, altresì, precisato che, ai fini della quantificazione del costo agevolabile, rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione, per la cui concreta individuazione "occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa". Tuttavia, gli accessori che costituiscono "elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo" possono assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa "nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale".

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nelle circolari n. 23/E/2016 e n. 4/E/2017, le modalità di fruizione dell'agevolazione, precisando che la maggiorazione va effettuata nella dichiarazione dei redditi e va calcolata applicando la percentuale prevista all'importo delle quote di ammortamento "massime" risultanti dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti dal D.M. del 31 dicembre 1988.

Non assume, quindi, rilevanza la quota - eventualmente inferiore - che è stata imputata al conto economico, ma resta ferma la regola stabilita dall'art. 102, comma 2, del T.U.I.R., secondo la quale nel primo esercizio di entrata in funzione del bene l'importo deducibile è ridotto alla metà.