

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

35

24 settembre 2018

Quando non si applicano le penalizzazioni per i **beni iper-ammortizzabili delocalizzati**

Accesso dell'Amministrazione finanziaria alle **informazioni antiriciclaggio**

Fatturazione elettronica per i privati: come si devono organizzare le aziende

Proposte della Commissione UE in tema di **reverse charge**

Detraibilità dell'IVA sulle **spese di manutenzione straordinaria** su beni immobili di terzi

IVA sulla TIA2 e prospettive della vicenda sulla TARI puntuale

Contrasto alla morosità nel pagamento delle imposte iscritte a ruolo: utilizzo distorto del *trust*

Strumenti ibridi nel BEPS e nella Direttiva UE antielusione

Responsabilità del revisore legale per le **"falsità del bilancio"**

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale *il fisco* a soli 12,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

 Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

ISSN 1124-9307



9 771124 930009

Cod. 231816

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it

NON HO DUBBI. HO SCELTO IPSOA InPratica

Gli originali volumi IPSOA per avere sempre risposte chiare, immediate e integrate



HO SCELTO IPSOA InPratica PERCHÉ

- ✓ È **intuitivo**, grazie alla struttura chiara dei capitoli e alla grafica per favorire l'immediata individuazione degli argomenti.
- ✓ È **operativo**, grazie ai numerosi casi e puntuali esempi, tratti dalla pratica professionale.
- ✓ È **sempre aggiornato** on line. La versione digitale permette di consultare tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del volume cartaceo, evidenziando le parti modificate e segnalate da un sistema di alert.
- ✓ È **pratico**, grazie a schemi e tabelle che facilitano la lettura e l'individuazione delle informazioni.
- ✓ È **integrato**  con le soluzioni digitali Wolters Kluwer per la consultazione diretta della documentazione ufficiale e per l'approfondimento completo.
- ✓ È **completato** da Indici: **analitico** esaustivo e dettagliato, **sommario**, degli **adempimenti**, dei casi.

IPSOA InPratica

la nuova collana dove trovare risposte immediate alle domande dei clienti



Consulta l'estratto
e scopri i plus del metodo IPSOA inPratica!
registrazione.wolterskluwer.it/reg/INPRATICAFISCO

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Massimo Miani

Dottore commercialista in Venezia, Presidente del CNDCEC

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it



Wolters Kluwer

Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI)
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLII

il fisco

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2018, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2018 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2018, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2018, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2018 al 31.12.2018 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 60 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax 06.20.381.253

Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

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

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l.,
Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3
20142 Milano (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio Abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del Regolamento (UE) 2016/679 del 27 aprile 2016, "relativo alla protezione delle persone fisiche con riguardo al trattamento dei dati personali, nonché alla libera circolazione di tali dati e che abroga la direttiva 95/46/CE (regolamento generale sulla protezione dei dati)", La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati e custoditi su database elettronici situati nel territorio nazionale e di Paesi appartenenti allo Spazio Economico Europeo (SEE), o paesi terzi che garantiscono un adeguato livello di protezione dei dati. Wolters Kluwer Italia S.r.l., in qualità di Titolare del trattamento, utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica potrebbero essere anche utilizzati ai fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli della presente vendita.
Lei ha il diritto di chiedere a Wolters Kluwer Italia S.r.l. l'accesso ai dati personali che La riguardano, nonché la rettifica, la cancellazione per violazione di legge, la limitazione o l'opposizione al loro trattamento ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali. Lei ha, inoltre, il diritto di revocare il consenso in qualsiasi momento, senza pregiudicare la liceità del trattamento basata sul consenso prestato prima della revoca, nonché di proporre reclamo all'Autorità Garante per il trattamento dei dati personali ai sensi dell'art. 77 del Regolamento UE 679/2016.
L'elenco aggiornato dei responsabili e delle persone autorizzate al trattamento è consultabile presso la sede di Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via dei Missaglia, n. 97, Edificio B3 - 20142 Milano (MI).

Approfondimento

Agevolazioni

Quando non si applicano le penalizzazioni per i beni iper-ammortizzabili delocalizzati di Gianfranco Ferranti	3307
---	-------------

Accertamento

Accesso dell'Amministrazione finanziaria alle informazioni antiriciclaggio di Michele Carbone	3313
---	-------------

IVA

Fatturazione elettronica per i privati: come si devono organizzare le aziende di Alessandro Mastromatteo e Benedetto Santacroce	3323
---	-------------

Proposte della Commissione UE in tema di <i>reverse charge</i> di Giampaolo Giuliani e Mario Spera	3328
--	-------------

Detraibilità dell'IVA relativa alle spese di manutenzione straordinaria sui beni immobili di terzi di Gian Marco Committeri e Chiara Lo Re	3335
--	-------------

Tributi locali

Applicazione dell'IVA sulla TIA2 e prospettive della vicenda sulla TARI puntuale di Luigi Lovecchio	3341
---	-------------

Reati tributari

Contrasto alla morosità nel pagamento delle imposte iscritte a ruolo. Utilizzo distorto del <i>trust</i> di Gianfranco Antico e Massimo Conigliaro	3349
--	-------------

Fiscalità internazionale

Gli strumenti ibridi nel BEPS e nella Direttiva UE antielusione di Bruno Ferroni	3357
--	-------------

Bilancio

Il "revisore legale" è responsabile delle "falsità del bilancio", non invece il collegio sindacale di Flavio Dezzani	3365
--	-------------

Giurisprudenza

Corte di giustizia UE

IVA - Detrazione - Ente pubblico - Acquisto di immobile destinato ad attività non economica - Successivo cambio di destinazione del bene - Rettifica della detrazione inizialmente non operata - Ammissibilità (CORTE DI GIUSTIZIA UE, Sez. II, Pres. Ilešič, Est. Prechal - Sent. causa C-140/17 del 25 luglio 2018) con commento di Marco Peirola	3368
---	-------------

Corte di Cassazione

IVA - Cessioni all'esportazione - Plafond - Affitto di azienda - Clausola di cessione del <i>plafond</i> IVA alla società affittuaria - Mancata comunicazione telematica all'Ufficio IVA - Mera irregolarità dichiarativa - Configurabilità - Indebito o fraudolento uso del credito IVA - Esclusione (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Chindemi, Est. Varrone - Sent. n. 19366 del 5 giugno 2018, dep. il 20 luglio 2018) con commento di Fabio Gallio	3374
--	-------------

Accertamento - Accertamento analitico-induttivo - Presunzioni gravi, precise e concordanti - Nota fama artistica del contribuente - Unico elemento indiziario - Insufficienza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Locatelli, Est. Giudicepietro - Ord. n. 19957 del 17 maggio 2018, dep. il 27 luglio 2018) con commento di Antonino Russo	3378
Accertamento - Accertamento induttivo - Comportamento antieconomico - Indeducibilità dei costi - Sussistenza - Valutazione dell'antieconomicità dell'intera operazione - Necessità - Saldo contabile negativo di una parte dell'operazione considerata - Irrilevanza (CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Crucitti, Est. Guida - Ord. n. 20113 del 16 maggio 2018, dep. il 30 luglio 2018) con commento di Alessandro Borgoglio	3382
Reati tributari - Omessa dichiarazione - Subentro di nuovo amministratore - Responsabilità penale - Sussistenza (CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Sarno, Est. Scarcella - Sent. n. 39230 del 21 giugno 2018, dep. il 29 agosto 2018) con commento di Ciro Santoriello	3386
Commissioni tributarie	
IRAP - Presupposto impositivo - Attività di agente di commercio - Autonoma organizzazione - Possesso di due autovetture e guadagni elevati - Irrilevanza - Reddito percepito dalla locazione di immobile - Irrilevanza (COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Macerata, Sez. I, Pres. Fazzini, Est. Spuntarelli - Sent. n. 209 del 9 maggio 2018, dep. il 20 giugno 2018) con commento di Gabriele Sassara	3391
Rassegna della settimana	
a cura di Alessandro Borgoglio	3396

INDICE CRONOLOGICO

Corte di giustizia UE	
causa C-140/17 del 25.07.2018 (Sez. II)	3368
Corte di Cassazione	
n. 19366 del 5.06.2018, dep. il 20.07.2018 (Sez. trib.)	3374
n. 19957 del 17.05.2018, dep. il 27.07.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3378
n. 20113 del 16.05.2018, dep. il 30.07.2018 (Sez. trib.) (Ord.)	3382
n. 39230 del 21.06.2018, dep. il 29.08.2018 (Sez. III pen.)	3386
Commissioni tributarie	
Macerata, n. 209 del 9.05.2018, dep. il 20.06.2018 (Sez. I)	3391

Decreto Dignità

Quando non si applicano le penalizzazioni per i beni iper-ammortizzabili delocalizzati

di Gianfranco Ferranti (*)

La revoca dell'iper-ammortamento conseguente alla delocalizzazione dei beni agevolati non opera se gli stessi sono sostituiti con altri in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori e se si tratta di beni che sono destinati, per la loro stessa natura, all'utilizzo in più sedi produttive e possono costituire, quindi, oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato. L'individuazione di quest'ultima tipologia di investimenti presenta, però, aspetti problematici.

1. Premessa

In un precedente intervento sulla *Rivista* (1) è iniziato l'esame della disciplina recata dall'art. 7 del D.L. 12 luglio 2018, n. 87, convertito nella Legge 9 agosto 2018, n. 96, che ha stabilito che l'iper-ammortamento di cui all'art. 1, comma 9, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, spetta a condizione che i **beni agevolabili** siano destinati a **"strutture produttive situate nel territorio nazionale"**. In tale occasione sono stati analizzati il nuovo requisito della "territorialità" e la disciplina della revoca del beneficio nei casi in cui i beni agevolati siano ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa, affrontando, in particolare gli aspetti problematici relativi alle modalità di applicazione della stessa agli investimenti in *leasing* e alle conseguenze ai fini della fruizione del super-ammortamento dei beni immateriali.

Nel presente articolo sono, invece, prese in esame innanzitutto le ipotesi di **disapplicazione delle penalizzazioni**, concernenti la sostituzio-

ne dei beni originariamente agevolati con altri in possesso di caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla Legge n. 232/2016 e i casi in cui i beni sono destinati, per la loro stessa natura, all'utilizzo in più sedi produttive e possono costituire, quindi, oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato. L'individuazione dei beni rientranti in quest'ultima tipologia di investimenti e del periodo massimo di utilizzo all'estero risulta, però, problematica.

Sono, altresì, affrontate le questioni relative all'**ambito temporale** di applicazione delle penalizzazioni, che riguardano i soli investimenti effettuati successivamente al 14 luglio 2018, data di entrata in vigore del D.L. n. 87/2018.

Vengono, infine, illustrati i recenti chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero per lo Sviluppo economico (MISE), rispettivamente, nella risoluzione del 9 agosto 2018, n. 62/E (concernente gli investimenti nei c.d. magazzini autoportanti) e nella circolare del 1° agosto 2018, n. 295485, (riguardante il requisito della interconnessione per le macchine utensili

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

(1) Si veda G. Ferranti, "La perdita dell'iper ammortamento

in caso di delocalizzazione dei beni: le questioni da risolvere", in *il fisco*, n. 32-33/2018, pag. 3112.

che non ricevono istruzioni operative “in ingresso” ma trasmettono dati in uscita).

2. La sostituzione del bene delocalizzato

Nel comma 4, primo periodo, dell'art. 7 del D.L. n. 87/2018 è stabilito che le disposizioni del comma 2, relative al recupero dell'iper-ammortamento, “non si applicano agli interventi sostitutivi effettuati ai sensi dell'art. 1, commi 35 e 36, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205, le cui previsioni si applicano anche in caso di delocalizzazione dei beni agevolati”.

Nei detti commi 35 e 36 è stabilita la possibilità di 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, ferme restando le condizioni documentali già previste dalla norma.

L'Agenzia ha, da ultimo, affermato, nell'incontro del 1° febbraio 2018, che tale disposizione trova applicazione soltanto con riguardo ai beni per i quali è possibile fruire dell'iper-ammortamento (e non in caso di sostituzione dei beni immateriali di cui alla tabella “B” della Legge di bilancio 2017 nonché ai fini del super-ammortamento dei beni materiali). È stato, altresì, precisato che la stessa disposizione “non comporta **alcuna restituzione del beneficio**” relativo alle quote “legittimamente maturate prima della cessione” ma “produce effetti esclusivamente sulla prosecuzione del meccanismo applicativo del beneficio” (come già precisato nella circolare n. 4/E/2017). L'impresa non deve, pertanto, effettuare alcun ricalcolo dell'agevolazione e la **riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento** - stabilita dal comma 2, primo periodo, dell'art. 102 del T.U.I.R. - si applica soltanto sulla quota di ammortamento ordinario relativa al nuovo bene acquistato in sostituzione di quello precedente e non sulle “residue quote del beneficio”, cioè sulla maggiorazione deducibile in sede di dichiarazione dei redditi.

Nel detto comma 36 è presa, inoltre, in esame, come precisato nella stessa relazione illustrativa della Legge di bilancio per il 2018, “l'ipotesi, che non può escludersi in ragione della possibile futura riduzione dei costi di produzione dei beni strumentali, in cui l'investimento sostitutivo sia di **costo inferiore a quello del bene ori-**

ginario; in tal caso, ferme restando le altre condizioni oggettive e documentali richieste, si prevede che il beneficio calcolato in origine debba essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile”.

L'Agenzia ha illustrato, nel corso dello stesso incontro del 1° febbraio, anche tale fattispecie, precisando che se il costo del nuovo bene è inferiore a quello del bene originario resta fermo l'importo della maggiorazione deducibile in ciascun periodo d'imposta e la riduzione complessiva dell'agevolazione si rifletterà sull'ultima quota o sulle ultime quote.

Ciò in quanto “dal combinato disposto dei commi 35 (che fa riferimento alle ‘residue quote del beneficio, così come originariamente determinate’) e 36 (che stabilisce che ‘la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento’), emerge che, nell'ipotesi di costo dell'investimento sostitutivo inferiore al costo del bene originario, la riduzione complessiva dell'agevolazione si rifletterà sull'ultima quota (o sulle ultime quote) di iper-ammortamento, senza la necessità di ‘spalmare’ la riduzione su tutte le quote successive alla sostituzione”. In tal caso si ritiene che non operi comunque il recupero dell'agevolazione fruita nei precedenti periodi d'imposta in relazione ai beni delocalizzati, nonostante la riduzione dell'originaria misura del beneficio. I requisiti dell'**entrata in funzione** del bene e dell'**interconnessione** devono sussistere anche per i beni che subentrano in sostituzione di quelli precedentemente agevolati. L'Agenzia ha al riguardo precisato che “se la sostituzione o l'interconnessione avvengono nel periodo di imposta successivo a quello di realizzo del bene originario, non si potrà più fruire delle residue quote della maggiorazione del 150 per cento”.

3. I beni utilizzabili in più sedi produttive

In relazione all'originario testo del Decreto legge era stato osservato (2) che l'estrema genericità della previsione normativa rischiava “di colpire anche imprese, in particolare quelle che costruiscono **opere edili o grandi impianti**, che ordinariamente svolgono la propria attività produttiva non già nei siti che hanno autonomamente individuato, ma nei cantieri situati dove l'opera richiesta dal committente deve essere realizzata, in Italia come all'estero”. È stata, al-

(2) Da L. Gaiani, “Iperammortamento a rischio per i macchinari usati all'estero”, in *Il Sole - 24 Ore* del 31 luglio 2018, pag. 17.

tresi, segnalata la criticità relativa ai casi in cui le imprese, “dopo aver utilizzato macchinari interconnessi in un cantiere italiano (ed aver legittimamente dedotto il 150%), li trasferiscono, anche temporaneamente, in un altro cantiere, questa volta situato oltrefrontiera, ove stanno realizzando un’**opera in appalto**”. Era stata, quindi, auspicata l’introduzione della possibilità di “disapplicare la penalizzazione in tutti i casi in cui il trasferimento del bene a strutture produttive estere non dipenda da una scelta, ma sia la conseguenza di un **‘giustificato motivo oggettivo’** secondo quanto lo stesso D.L. 87 stabilisce, all’art. 6, per evitare la decadenza da aiuti di Stato a impatto occupazionale”.

In sede di conversione in legge del Decreto n. 87/2018 è stata introdotta una **seconda ipotesi di esclusione**, inserendo nel comma 4 dell’art. 7 un secondo periodo nel quale è stabilito che le disposizioni relative al recupero dell’iper-ammortamento non si applicano “nei casi in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura **destinati all’utilizzo in più sedi produttive** e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato”.

L’intervento appare rispondere alle criticità sopra ricordate e lo stesso autore (3) ha rilevato che la salvaguardia introdotta “si riferisce principalmente a macchinari impiegati da imprese di costruzione nei diversi cantieri in cui esse svolgono ordinariamente la propria attività. Casistiche analoghe potrebbero riguardare imprese che svolgono attività di ricerca in mare o quelle che effettuano lavorazioni e installazioni presso la sede dei clienti avvalendosi di macchine interconnesse”.

La casistica evidenziata appare condivisibile e destinata, naturalmente, ad ampliarsi in relazione alle modalità produttive adottate dalle imprese. Appare necessario che il MISE individui, con apposite istruzioni, le caratteristiche che devono possedere i beni utilizzabili in più sedi produttive.

Dovrà essere, inoltre, chiarito quando ricorra l’ipotesi di **“temporaneo utilizzo”**, che risulta inevitabilmente collegato all’opera da effettuare all’estero. Si ritiene, in ogni caso, necessario che l’impresa dimostri che l’utilizzo prevalente del macchinario sia avvenuto nel territorio nazionale.

Un altro aspetto problematico è quello concernente il **comodato d’uso**, in merito al quale è stato affermato (4) che un ulteriore caso di as-

senza di delocalizzazione dovrebbe essere “quello in cui il rapporto tra il soggetto residente e quello estero dovesse inquadrarsi nell’ipotesi del comodato d’uso, sempreché i beni (oggetto dell’agevolazione) siano destinati sin dall’origine ad un comodatario non residente ... A conclusioni diverse si dovrebbe, invece, giungere qualora gli stessi beni, in origine impiegati in sedi produttive nel territorio dello Stato, venissero dati in comodato ad un soggetto estero, anche appartenente allo stesso soggetto residente. In questo caso sarebbe evidente che, in assenza di investimento sostitutivo, la produzione che quel bene garantiva sarebbe dirottata al di fuori dei confini nazionali”.

In tali ipotesi si ritiene decisiva - come precisato dall’Agenzia delle entrate nella risoluzione del 16 maggio 2008, n. 196/E - la dimostrazione, da parte del comodante, che il bene dato in comodato - anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell’attività e non utilizzato in maniera diretta - risulti parte integrante del complesso dei beni strumentali ed inerente, in quanto destinato a “favorire il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituendo ‘un mezzo’ per il raggiungimento del ‘fine’ della società comodante, che è quello della produzione di ricavi”. I beni devono, pertanto, essere utilizzati nell’ambito di un’attività strettamente funzionale alle esigenze di produzione del comodante, che deve “dimostrare di trarre, comunque, delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito come quello in questione”.

4. L’ambito temporale delle penalizzazioni

Nel comma 3 del D.L. n. 87/2018 è stabilito che le nuove disposizioni si applicano agli investimenti effettuati successivamente alla data di entrata in vigore dello stesso Decreto (**14 luglio 2018**).

Si ricorda che l’art. 1, comma 30, della Legge n. 205/2017 ha stabilito che la maggiorazione, nella misura del 150% (iper-ammortamento), del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 (indicati nell’Allegato A annesso alla Legge n. 232/2016) si applica anche per gli **investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018** ovvero **fino al 31 dicembre 2019**, a condizione che en-

(3) Si veda L. Gaiani, “Maxibonus salvo se il bene è sostituito”, in *Il Sole - 24 Ore* del 10 agosto 2018, pag. 21.

(4) Da F. Ghiselli, “Iperammortamento: quando l’utilizzo di

beni all’estero non costituisce delocalizzazione”, in *Quotidiano IPSOA* del 9 agosto 2018.

Approfondimento

Agevolazioni

tro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore (5) e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. In base alla precedente normativa il beneficio riguardava, invece, gli investimenti effettuati nel periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 ovvero entro il 30 settembre 2018 (6) a condizione che, entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione).

Al fine di individuare gli "investimenti effettuati" a decorrere dal 15 luglio 2018 - ai quali si applicano le penalizzazioni introdotte dal D.L. n. 87/2018 - occorre fare riferimento ai criteri di imputazione temporale degli investimenti agevolati, in merito ai quali si applicano le **regole generali della competenza** previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R.

Si ricorda che 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.

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 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 del Codice civile - nel detto ambito temporale, senza che assumano rilevanza il momento di inizio e quello di conclusione del contratto di appalto.

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 stessa.

L'Agenzia delle entrate ha affermato, nella circolare del 26 maggio 2016, n. 23/E, che tali criteri devono essere applicati anche dalle imprese che adottano i principi contabili internazionali.

Nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 tale applicazione è stata estesa ai soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., 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"**.

Non assumono 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.

Le modifiche normative in esame si applicano, infine, ai beni acquisiti tramite contratti di locazione finanziaria la cui consegna, risultante dall'apposito verbale, sia avvenuta successivamente al 14 luglio 2018.

Per fruire dell'iper-ammortamento occorre, però, che si verifichi anche il **requisito dell'interconnessione**. Si pone, quindi, la questione se per individuare la decorrenza delle nuove disposizioni occorra tenere conto anche del momento in cui avviene la detta interconnessione: se, cioè, le penalizzazioni si applichino anche agli investimenti effettuati (in base ai criteri sopra illustrati) entro il 14 luglio 2018 nel caso in cui l'interconnessione dei macchinari avvenga dopo tale data.

Al riguardo si ritiene che a tal fine non debba essere considerato il requisito della interconnessione in esame, atteso che la locuzione **"investimenti effettuati"** è la stessa utilizzata nella disposizione che ha introdotto l'agevolazione ed il cui ambito di applicazione temporale è stato individuato dall'Agenzia delle entrate utilizzando i criteri sopra ricordati.

D'altra parte, nel caso in cui il bene entri in funzione pur senza essere interconnesso, l'impresa può comunque godere della maggiorazione relativa al super-ammortamento **fino all'esercizio precedente** a quello in cui si realizza l'interconnessione. È, pertanto, possibile fruire **temporaneamente del super-ammortamento** (se ne ricorrono le condizioni) nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, senza che ciò impedisca l'accesso all'iper-ammortamento nel periodo d'imposta in cui avviene la interconnessione.

Il **"ritardo" nell'interconnessione** (conseguente, ad esempio, alla complessità dell'investimento) non è di ostacolo alla "completa" fruizione dell'iper-ammortamento, ma produce un sem-

(5) L'Agenzia ha precisato, nella circolare n. 4/E/2017, che il contribuente è tenuto a conservare "idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza,

email, bonifici ecc.)".

(6) Termine così prorogato, rispetto a quello precedente del 30 giugno 2018, dal D.L. n. 91/2017.