



Tax Newsletter n. 4/2017

Tax & Legal

Highlights:

Legislazione

Aggiornamento della c.d. *White List*

Prassi

Piano Industria 4.0 - Chiarimenti su Super
ammortamento e iper ammortamento

Scomputo delle perdite nell'ambito dell'attività
di accertamento - Chiarimenti

kpmg.com/it



Indice

Parte prima

Legislazione

- 1 [Pagina 4](#) **Accertamento**
Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni in materia fiscale (c.d. white list) - Seconda revisione semestrale - D.M. del 23 marzo 2017
- 2 [Pagina 4](#) **Accertamento**
Fissazione della misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 602/73 - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 66826 del 4 aprile 2017
- 3 [Pagina 4](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno - Modifiche apportate dal D.L. n. 243/2016 - Nuovo modello di comunicazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 76099 del 14 aprile 2017
- 4 [Pagina 5](#) **Accertamento - Imposte sui redditi - IVA - Riscossione**
Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo - D.L. n. 50 del 24 aprile 2017
- 5 [Pagina 5](#) **IVA**
Comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (c.d. spesometro) - Soggetti esclusi - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 68495 del 6 aprile 2017

Parte seconda

Prassi

- 1 [Pagina 6](#) **Accertamento - Agevolazioni - Imposte sui redditi - IVA - Riscossione - Sanzioni amministrative**
Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata (c.d. Telefisco 2017) - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 8 del 7 aprile 2017, par. 19.1
- 2 [Pagina 6](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Piano Industria 4.0 - Proroga del c.d. Super ammortamento e introduzione del c.d. iper ammortamento - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 30 marzo 2017
- 3 [Pagina 13](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno - Modifiche apportate dal D.L. n. 243/2016 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 12 del 13 aprile 2017
- 4 [Pagina 14](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2017 ed ulteriori chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 13 del 27 aprile 2017
- 5 [Pagina 14](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni - Articolo 1, commi da 556 a 563, della L. n. 232/2016 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 14 del 27 aprile 2017
- 6 [Pagina 15](#) **Agevolazioni - Imposte sui redditi**
Scomputo delle perdite nell'ambito dell'attività di accertamento - Riduzione in dichiarazione delle perdite utilizzate - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15 del 28 aprile 2017
- 7 [Pagina 16](#) **Imposte sui redditi**
Scambio di partecipazioni mediante conferimento - Applicabilità del regime di 'realizzo controllato' ex art. 177, comma 2, del TUIR - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 43 del 4 aprile 2017

- 8 [Pagina 16](#) **Imposte sui redditi - IVA - Riscossione**
D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 - Principali novità di interesse operativo - Guardia di Finanza, Circolare n. 109546 del 7 aprile 2017
- 9 [Pagina 16](#) **IVA**
Distributori automatici - Invio telematico dei corrispettivi - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 44 del 5 aprile 2017
- 10 [Pagina 17](#) **IVA**
Produzione e conservazione elettronica di documenti informatici rilevanti ai fini tributari - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 46 del 10 aprile 2017
- 11 [Pagina 17](#) **Riscossione**
Definizione agevolata ai sensi del D.L. n. 193/2016 - Equitalia, Risposte a domande frequenti (FAQ) del 7 e 24 aprile 2017

Parte terza

Giurisprudenza

- 1 [Pagina 18](#) **Accertamento**
Onere della prova relativo alla rilevanza di componenti negativi: spetta al contribuente - Cassazione, Sentenza n. 9466 del 12 aprile 2017
- 2 [Pagina 18](#) **Imposta di registro**
Partecipazioni societarie - Cessione del diritto di opzione - Mancato esercizio da parte del cessionario - Operazione non assimilabile al trasferimento delle partecipazioni - Imposta di registro proporzionale - Cassazione, Sentenza n. 10240 del 26 aprile 2017
- 3 [Pagina 18](#) **Imposte sui redditi**
Spese di sponsorizzazione ex art. 90, co. 8 della Legge n. 289 del 2002 - Presunzione di inerenza: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017
- 4 [Pagina 19](#) **Imposte sui redditi**
Terreno pertinenziale di un impianto di distribuzione di carburante con utilizzazione limitata nel tempo - Ammortizzabilità del costo - Cassazione SS.UU., Sentenza n. 10225 del 26 aprile 2017
- 5 [Pagina 19](#) **IVA - Imposte sui redditi**
Immobili strumentali - Nozione - Cassazione, Sentenza n. 18403 dell'11 aprile 2017
- 6 [Pagina 19](#) **IVA**
Cessione di un fabbricato con immobili soggetti a diverse aliquote - Corrispettivo indiviso - Applicazione di un'unica aliquota IVA - Cassazione, Ordinanza n. 9661 del 14 aprile 2017.
- 7 [Pagina 19](#) **IVA**
Erronea applicazione del regime ordinario in luogo del regime di inversione contabile - Imposta addebitata all'acquirente: indetraibilità- Sanzioni nei confronti dell'acquirente: inapplicabilità in assenza di danno e di frode nei confronti dell'Erario - Corte di Giustizia, Sentenza n. C-564/15 del 26 aprile 2017
- 8 [Pagina 20](#) **Sanzioni amministrative**
Favor rei - Deroghe - Ambito di operatività - Cassazione, Sentenza n. 9670 del 14 aprile 2017

Parte prima

Legislazione

1

Accertamento

Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni in materia fiscale (c.d. white list) - Seconda revisione semestrale - D.M. del 23 marzo 2017

È stato pubblicato sulla G.U. n. 78 del 3 aprile 2017 il D.M. del 23 marzo 2017, che aggiorna la lista degli Stati e territori con i quali è attuabile lo scambio di informazioni, ai fini dell'applicazione delle disposizioni indicate nell'art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 239 del 1996, mediante la sostituzione dell'art. 1 del D.M. 4 settembre 1996. La lista, che ora contiene 134 Stati, era stata aggiornata (prima revisione semestrale) ad opera del D.M. 9 agosto 2016, pubblicato in G.U. n. 195 del 22 agosto 2016 (cfr. la nostra [TNL n. 8/2016](#)). Sebbene il decreto non contenga una specifica decorrenza, si ritiene che la nuova lista sia in vigore dal 3 aprile 2017 (data di pubblicazione in G.U. del decreto).

2

Accertamento

Fissazione della misura degli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo ai sensi dell'articolo 30 del D.P.R. n. 602/73 - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 66826 del 4 aprile 2017

A decorrere dal 15 maggio 2017, gli interessi di mora per ritardato pagamento delle somme iscritte a ruolo sono determinati nella misura del 3,50 per cento in ragione annuale. La misura del tasso in questione è stata rideterminata (rispetto alla previgente, pari al 4,13 per cento) sulla base della media dei tassi bancari attivi con riferimento al periodo 1 gennaio - 31 dicembre 2016 stimata da Banca d'Italia.

3

Agevolazioni - Imposte sui redditi

Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno - Modifiche apportate dal D.L. n. 243/2016 - Nuovo modello di comunicazione - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 76099 del 14 aprile 2017

L'Agenzia delle Entrate ha approvato il nuovo modello per la fruizione del credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno di cui all'art. 1, commi da 98 a 108, della L. n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità per il 2016).

La sostituzione del precedente modello (di cui al Provvedimento n. 45080 del 2016) si è resa necessaria a seguito delle modifiche normative apportate dalla legge di conversione del D.L. n. 243 del 2016 alla disciplina del credito d'imposta.



4

Accertamento - Imposte sui redditi - IVA - Riscossione

Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo - D.L. n. 50 del 24 aprile 2017

Il D.L. n. 50 del 24 aprile 2017, recante 'Disposizioni urgenti in materia finanziaria, iniziative a favore degli enti territoriali, ulteriori interventi per le zone colpite da eventi sismici e misure per lo sviluppo', è stato pubblicato in G.U. n. 95 del 24 aprile 2017 ed è in vigore dalla stessa data.

Tra le principali novità, si segnalano le seguenti (cfr. anche la nostra [Lettera informativa n. 1/2017](#)).

- Estensione del regime di *split payment*.
- Riduzione del termine entro cui può essere esercitato il diritto alla detrazione ai fini dell'IVA, che deve ora avvenire con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (ossia entro aprile dell'anno successivo) e non più con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo alla maturazione del diritto.
- Riduzione della soglia (da 15 mila a 5 mila euro) al di sopra della quale è necessario il visto di conformità sulla dichiarazione da cui emergono i crediti relativi alle imposte sui redditi, all'IRAP e all'IVA, ai fini della relativa compensazione e obbligatorietà, per i titolari di partita IVA, dell'uso dei servizi telematici in tutti i casi di compensazione dei crediti.
- Rimodulazione degli aumenti dell'aliquota IVA previsti a decorrere dal 2018.
- Rideterminazione della base imponibile ACE, mediante sostituzione del riferimento al capitale proprio al 31 dicembre 2010 con quello al capitale proprio esistente alla chiusura del quinto esercizio precedente a quello per il quale si applica il beneficio.
- Esclusione dei marchi dal regime di *Patent Box*, a decorrere dai periodi per i quali le opzioni sono esercitate dopo il 31 dicembre 2016 (ossia dall'1 gennaio 2017, per i soggetti 'solari').
- Estensione dell'ambito operativo dell'istituto del reclamo/mediazione nel contenzioso tributario, applicabile alle controversie di valore sino a cinquantamila euro (e non più sino a ventimila euro).
- Modifiche alla disciplina del *Transfer Pricing* (art. 110, comma 7 del TUIR).

5

IVA

Comunicazione all'Anagrafe tributaria delle operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (c.d. spesometro) - Soggetti esclusi - Direttore dell'Agenzia delle Entrate, Provvedimento n. 68495 del 6 aprile 2017

Per l'anno 2016, sono esclusi dalla comunicazione delle operazioni rilevanti ai fini IVA di cui al provvedimento del 2 agosto 2013 i seguenti soggetti:

- Le Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, della L. n. 196 del 2009, nonché le amministrazioni autonome;
- I commercianti al dettaglio (per le operazioni attive di importo unitario inferiore a 3.000 euro, al netto dell'IVA);
- I *tour operator* (per le operazioni attive di importo unitario inferiore a 3.600 euro, al lordo dell'IVA).



Parte seconda

Prassi

1

Accertamento - Agevolazioni - Imposte sui redditi - IVA - Riscossione - Sanzioni amministrative

Chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata (c.d. Telefisco 2017) - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 8 del 7 aprile 2017, par. 19.1

La Circolare riporta i chiarimenti interpretativi forniti in occasione di eventi organizzati dalla stampa specializzata ed in particolare della diretta Telefisco del 2 febbraio 2017. Si rimanda alla nostra [TNL n. 2/2017](#), per una sintesi delle principali risposte fornite dall'amministrazione finanziaria.

2

Agevolazioni - Imposte sui redditi

Piano Industria 4.0 - Proroga del c.d. Super ammortamento e introduzione del c.d. iper ammortamento - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 4 del 30 marzo 2017

Con l'art. 1 della Legge di Bilancio 2017 sono stati introdotti rilevanti ampliamenti della disciplina relativa alla maggiorazione degli ammortamenti introdotta dalla L. n. 208 del 28 dicembre 2015. Detta legge proroga, da un lato, l'estensione dell'ambito temporale - tranne che per taluni beni - agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 (o, al ricorrere di determinate condizioni, entro il 30 giugno 2018).

Dall'altro, viene introdotta una nuova disciplina che prevede l'espansione dell'ambito degli investimenti agevolati. Vengono infatti inseriti nel provvedimento di favore gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o, come sopra indicato, entro il 30 giugno 2018), che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave 'Industria 4.0'. Trattasi di beni ad elevatissima tecnologia, interconnessi, elencati nell'allegato A alla Legge di Bilancio 2017, per i quali la maggiorazione è riconosciuta nella misura del 150 per cento del costo di acquisizione (c.d. 'iper ammortamento'). Inoltre l'agevolazione viene estesa agli investimenti in determinati beni immateriali strumentali effettuati, dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o, al ricorrere di determinate condizioni, entro il 30 giugno 2018), da soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento; si tratta di beni come *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, elencati nell'allegato B alla Legge di Bilancio, precedentemente esclusi dalla disciplina del super ammortamento, per i quali viene riconosciuta una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione (c.d. 'maggiorazione relativa ai beni immateriali').

A seguito delle riferite modifiche normative è stata predisposta da parte della Agenzia delle Entrate e del Ministero dello Sviluppo economico la Circolare n. 4 del 30 marzo 2017, strutturata in tre sezioni: la prima, dedicata alla illustrazione del Piano nazionale Industria 4.0; la seconda contenente chiarimenti fiscali in merito al c.d. 'super ammortamento' e al c.d. 'iper ammortamento'; la terza, contenente le linee guida tecniche all'art. 1, commi da 9 a 11, della L. n. 232 del 2016. Qui di seguito vengono richiamate le precisazioni di maggior rilievo in ambito fiscale, tralasciando, peraltro, quanto già precisato dall'Agenzia nella Circolare n. 23 del 26 maggio 2016 (cfr. la nostra [TNL n. 5/2016](#)).



Proroga dell'agevolazione relativa ai super ammortamenti

Ambito temporale

Il comma 8 dell'art. 1 della Legge di Bilancio ha disposto che il super ammortamento continui ad operare in relazione agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 alla duplice condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- 1) il relativo ordine risulti accettato dal venditore e
- 2) sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Per determinare il 'momento di effettuazione', rilevante ai fini della spettanza della predetta maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, 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, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà (tali regole sono applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni - v. paragrafo 3 della Circolare n. 23 del 2016). Sono quindi irrilevanti i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e - a seguito delle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR dal D.L. n. 244 del 30 dicembre 2016 convertito dalla L. n. 19 del 27 febbraio 2017 decorrenti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015 - per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice Civile.

Per le acquisizioni di beni con contratti di *leasing* rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

Per i beni realizzati in economia, ai fini della determinazione del costo di acquisizione rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti:

- la progettazione dell'investimento;
- i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
- la mano d'opera diretta;
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
- i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.).

La maggiorazione spetta anche per i beni realizzati in economia, i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato art. 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione.

Nell'ipotesi in cui l'investimento sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai predetti criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente: in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto. La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'art. 1666 del c.c., entro il periodo di vigenza dell'agevolazione (cfr. Circolare n. 23 del 26 maggio 2016, Circolare n. 44 del 27 ottobre 2009 e Circolare n. 4 del 18 gennaio 2002).

Per quanto riguarda gli investimenti realizzati entro il 30 giugno 2018, si pone il problema della verifica della sussistenza delle due condizioni poste dalla seconda parte del comma 8 della Legge di Bilancio 2017 (accettazione dell'ordine da parte del venditore e pagamento di acconti per almeno il 20 per cento entro il 31 dicembre 2017).

A tal proposito occorre distinguere tra diverse situazioni, come segue:

Beni acquisiti in proprietà - La verifica della sussistenza delle due condizioni è agevole e occorre far riferimento alle date risultanti da idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, e-mail, bonifici, ecc.).

Beni acquisiti in leasing - Entro il 31 dicembre 2017 deve essere:

- 1) sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing* e
- 2) avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

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

Beni realizzati mediante contratti d'appalto - L'estensione temporale del super ammortamento al 30 giugno 2018 compete a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- 1) il relativo contratto di appalto risulti sottoscritto da entrambe le parti e
- 2) sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo complessivo previsto nel contratto.

In tale ipotesi, il super ammortamento spetterà anche per i contratti di appalto per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, data in cui l'opera o porzione di essa risulta verificata ed accettata dal committente) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018.

Beni costruiti in economia - Trattandosi non di beni acquistati presso soggetti terzi, ma realizzati internamente - la prima condizione prevista dalla norma (l'accettazione dell'ordine da parte del venditore) non rileva ai fini dell'estensione del beneficio del super ammortamento agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018.

Tale estensione, nel caso di beni realizzati in economia, può essere ottenuta qualora entro il 31 dicembre 2017 risultino sostenuti costi pari almeno al 20 per cento dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1° gennaio 2017 - 30 giugno 2018.



Valorizzazione dell'investimento - Ai soli effetti della quantificazione del beneficio fruibile, si ritiene che per la determinazione del costo agevolabile non rilevino i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice Civile.

Sale and lease back - La cessione del bene agevolato nell'ambito di una operazione di *sale and lease back*, non incide sull'agevolazione, che continuerà ad essere fruita secondo le regole e la dinamica temporale originaria, indipendentemente dal sopravvenuto contratto di *leasing*. Si ricorda che la maggiorazione del costo si applica esclusivamente con 'riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento' e, pertanto, essa non rileva ai fini del calcolo della plusvalenza/minusvalenza derivante dalla cessione del bene.

Rafforzamento della maggiorazione

Iper ammortamenti

L'art. 1, comma 9, della L. n. 232 del 2016 stabilisce che '*al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello 'Industria 4.0', per gli investimenti (...) in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento*'.

Le macchine che possono fruire della maggiorazione in esame sono agevolabili solo nella misura in cui siano utilizzate secondo il paradigma di 'Industria 4.0' e non soltanto per le loro caratteristiche intrinseche.

La platea dei soggetti interessati dalla maggiorazione del 150 per cento, invece, è limitata soltanto ai soggetti titolari di reddito d'impresa.

Il riferimento al costo di acquisizione, senza ulteriori specificazioni da parte dell'art. 1, comma 9, della Legge di Bilancio 2017, induce a ritenere che anche l'iper ammortamento, come il super, spetti ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

I beni agevolabili sono elencati nell'allegato A annesso alla Legge di Bilancio 2017 ('*Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0*') e sono raggruppabili in tre categorie:

- 1) beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- 2) sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- 3) dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica '4.0'.

Nel caso in cui vi siano dubbi in merito alla riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'allegato A annesso alla L. n. 232 del 2016, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate (ad esempio, si chiede se una macchina con determinate caratteristiche sia ammissibile all'agevolazione).



Considerato che la disciplina dell'iper ammortamento origina da quella dettata per il super ammortamento, alla prima possono essere estesi i chiarimenti illustrati nel paragrafo 5.2 (Investimenti) della presente Circolare, con le ulteriori precisazioni che seguono in materia di dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente.

Poiché la ratio delle disposizioni sull'iper ammortamento è anche quella di voler favorire il passaggio al modello 'Industria 4.0', si ritiene che i beni consistenti in 'dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel *revamping* dei sistemi di produzione esistenti' possano godere della maggiorazione del 150 per cento anche nel caso in cui vengano contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o *revamping*.

Anche ai fini dell'iper ammortamento resta ferma l'applicazione della disposizione di cui all'art. 1, comma 93, della Legge di Stabilità 2016, che esclude dall'ambito applicativo dell'agevolazione gli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il D.M. del 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento;
- fabbricati e costruzioni;
- i particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla Legge di Stabilità stessa.

L'iper ammortamento si applica agli investimenti effettuati nel periodo che va dal 1° gennaio 2017, data di entrata in vigore della Legge di Bilancio, al 31 dicembre 2017, ovvero al 30 giugno 2018 in presenza delle due condizioni sopra elencate. Per la verifica della sussistenza di tali condizioni in caso di *leasing*, appalto e beni materiali realizzati in economia, valgono i chiarimenti forniti in tema di proroga del super ammortamento.

A differenza di quanto previsto in tema di super ammortamento, la disposizione contenuta nel comma 11 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2017 prevede un ulteriore requisito da rispettare per poter (iniziare a) fruire della maggiorazione del 150 per cento: quello della 'interconnessione' del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Super ammortamento per i beni immateriali

Per i soggetti che beneficiano degli iper ammortamenti e che, nel periodo indicato al comma 8, effettuano investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B annesso alla presente legge, il costo di acquisizione di tali beni è maggiorato del 40 per cento.

Il beneficio della maggiorazione del 40 per cento per i beni immateriali elencati nell'allegato B della Legge di Bilancio 2017 è riconosciuto ai 'soggetti' che beneficiano della maggiorazione del 150 per cento (titolari di reddito d'impresa). In altre parole il bene immateriale non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento. Pertanto, i beni rientranti nel citato allegato B possono beneficiare della maggiorazione del 40 per cento a condizione che l'impresa usufruisca dell'iper ammortamento del 150 per cento, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.

Si ritiene che la maggiorazione spetti ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni immateriali.



I beni agevolabili, elencati nell'allegato B annesso alla L. n. 232 del 2016, sono i 'Beni immateriali (software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0'. A tal proposito, si ritiene che i *software* in esame rientrino tra gli investimenti agevolabili ancorché acquistati a titolo di licenza d'uso sempre che iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce B13 dello stato patrimoniale - Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno) in applicazione dei corretti principi contabili (OIC 24 versione dicembre 2016).

L'elenco dei beni dell'allegato B, agevolabili con la maggiorazione del 40 per cento, riguarda *software 'stand alone'*, ossia non necessari al funzionamento del bene materiale.

Qualora il *software* sia integrato (*'embedded'*) in un bene materiale dell'allegato A e venga acquistato unitamente ad esso, non si deve operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l'iperammortamento del 150 per cento.

In caso di dubbi in merito alla riconducibilità dei beni immateriali per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'allegato B annesso alla L. n. 232 del 2016, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate (ad esempio, si chiede se un determinato *software* sia ammissibile alla agevolazione).

L'ambito temporale di applicazione della agevolazione e i criteri per la determinazione del momento di effettuazione degli investimenti sono gli stessi già esaminati in relazione all'iperammortamento.

Interconnessione

Per poter beneficiare dell'iperammortamento e del superammortamento dei beni immateriali di cui, rispettivamente, agli allegati A e B deve sussistere il requisito della 'interconnessione' al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, sicché tale maggiorazione può essere fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza l'interconnessione.

È ammessa la possibilità di produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in due fasi separate e successive: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione. In questo caso, l'agevolazione dell'iperammortamento sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Tuttavia, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, l'impresa può godere della maggiorazione relativa al superammortamento fino all'esercizio precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione.

Le attestazioni e l'analisi tecnica

Ai fini della fruizione del beneficio (*i.e.* iperammortamento e superammortamento per i beni immateriali) inoltre, è necessario quanto segue:

- produzione da parte dell'impresa, per i beni dal costo unitario di acquisizione inferiore o uguale a 500.000 euro, di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante ai sensi del D.P.R. n. 445 del 2000, dichiarazione che può anche essere sostituita dalla perizia tecnica giurata o dall'attestato di conformità di cui al punto successivo; ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo superiore a 500.000 euro, di una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato. La perizia (o l'attestato) può anche riguardare una pluralità di beni agevolati.



Tale perizia/attestato devono attestare che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

- E' opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata da un'analisi tecnica i cui contenuti sono analiticamente descritti nella Circolare in esame. Le informazioni ivi contenute potranno essere rese disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell'Autorità giudiziaria.
- È stato consentito di produrre l'eventuale perizia o attestazione di conformità in due fasi separate e successive: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione.

Modalità di fruizione del beneficio

La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- per quanto riguarda l'iper ammortamento: i) per i beni acquisiti in proprietà, in base ai coefficienti stabiliti dal D. M. del 31 dicembre 1988 (ridotti alla metà per il primo esercizio); ii) per i beni acquisiti tramite *leasing* in un periodo 'non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito' dal già menzionato D.M. del 31 dicembre 1988;
- per ciò che riguarda la maggiorazione relativa ai beni immateriali, 'in misura non superiore al 50 per cento del costo'.

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.

Per quanto riguarda i beni dell'allegato A, l'iper ammortamento compete a partire dal periodo d'imposta in cui coesistono contemporaneamente tre momenti:

- 1) data di 'effettuazione' dell'investimento nell'ambito del periodo agevolato;
- 2) data di entrata in funzione del bene;
- 3) data di interconnessione.

Nell'ipotesi in cui l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo d'imposta. In tal caso si ritiene che:

- i) il bene, nel periodo d'imposta di entrata in funzione, possa temporaneamente godere del beneficio del super ammortamento (se ricorrono i requisiti previsti dalla relativa normativa);
- ii) tale beneficio temporaneo non impedisca l'accesso all'iper ammortamento nel periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione.

Tuttavia, al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper ammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione dovrà essere nettato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super ammortamento.

Per quanto riguarda i beni immateriali di cui all'allegato B tanto, il super ammortamento è subordinato:

- 1) all'effettuazione dell'investimento nell'ambito del periodo agevolato;
- 2) all'interconnessione;
- 3) alla fruizione dell'iper ammortamento per uno dei beni dell'allegato A, tenendo presente che il bene immateriale non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento). Nell'ipotesi in cui le tre condizioni sopra esposte si verificano nello stesso periodo d'imposta (ad es. 2017), l'impresa potrà fruire della maggiorazione del 40 per cento dal periodo d'imposta medesimo.

Acconti

Poiché il comma 12 non richiama le norme sul super ammortamento di cui ai commi 91 e seguenti della L. n. 208 del 2015, l'imposta dovuta per il 2016 - parametro di riferimento per calcolare l'acconto per il 2017 con il metodo storico - con riferimento al super ammortamento non deve essere rideterminata.

In sede di determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta 2018, l'imposta dovuta per il 2017, da assumere come parametro di riferimento per il calcolo dell'acconto con il metodo storico, va determinata senza tenere conto delle norme sulla proroga del super ammortamento, sull'iper ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali.

Super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici

Ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche è applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4 per cento, prevista dalla Circolare n. 36 del 2013 per i beni immobili, mentre 'ai costi relativi alla componente impiantistica' delle stesse centrali 'è applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9 per cento prevista dalla Circolare n. 36 per i beni mobili'.

E' possibile beneficiare del super ammortamento solo sulle componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche, in quanto tali componenti non rientrano nelle ipotesi di esclusione (investimenti in fabbricati e costruzioni o in beni materiali strumentali che hanno coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento).

3

Agevolazioni - Imposte sui redditi

Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno - Modifiche apportate dal D.L. n. 243/2016 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 12 del 13 aprile 2017

La Circolare fornisce chiarimenti relativi alle modifiche apportate alla disciplina del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno di cui all'art. 1, commi da 98 a 108, della L. n. 208 del 2015 (Legge di Stabilità per il 2016), ad opera del comma 7-*quater* del D.L. n. 243 del 2016, introdotto in sede di conversione dalla L. n. 18 del 2017, con decorrenza dall'1 marzo 2017.

4

Agevolazioni - Imposte sui redditi

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo - Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2017 ed ulteriori chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 13 del 27 aprile 2017

Il comma 15 dell'art. 1 della L. n. 232 del 2016 (Legge di Bilancio 2017) ha apportato le seguenti modifiche al credito di imposta per attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del D.L. n. 145 del 2013, con decorrenza dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016:

- proroga di un anno il periodo in cui possono essere effettuati gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo che consentono di beneficiare del credito di imposta;
- uniformazione al 50 per cento dell'aliquota del credito di imposta, per tutte le tipologie di spese ammissibili;
- estensione della platea dei soggetti beneficiari alle imprese residenti che svolgono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese committenti non residenti;
- incremento da 5 a 20 milioni di euro dell'importo massimo del credito di imposta che ciascun beneficiario può maturare in relazione a ciascun periodo agevolato;
- eliminazione del riferimento alla elevata qualificazione del personale addetto alle attività di ricerca e sviluppo;
- conferma che il credito di imposta è utilizzabile, esclusivamente in compensazione, a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello in cui i costi per le attività in ricerca e sviluppo sono stati sostenuti.

La Circolare n. 13, elaborata d'intesa con il Ministero dello sviluppo economico, fornisce chiarimenti in merito alle suddette modifiche rinviando, per quanto non innovato, alle disposizioni attuative contenute nel D.M. del 27 maggio 2015 (decreto attuativo del regime), nonché alla Circolare n. 5 del 16 marzo 2016. Inoltre, analizza ulteriori questioni emerse in sede di applicazione del credito d'imposta.

5

Agevolazioni - Imposte sui redditi

Rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni - Articolo 1, commi da 556 a 563, della L. n. 232/2016 - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 14 del 27 aprile 2017

I commi da 556 a 563 dell'articolo 1, della L. n. 232 del 2016 (Legge di Bilancio 2017), reintroducono la disciplina di rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali nella redazione del bilancio.

In particolare, le disposizioni in esame consentono la rivalutazione dei beni d'impresa (ad esclusione degli immobili alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa) e delle partecipazioni in società controllate e collegate risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2015. La rivalutazione deve essere eseguita nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015, a condizione che il termine di approvazione dello stesso scada successivamente al 1° gennaio 2017, data di entrata in vigore della legge di rivalutazione. E' anche consentito l'affrancamento del saldo attivo, mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali.

Le disposizioni in esame, inoltre, ripristinano, anche per i soggetti *las/lfrs adopters*, la disciplina del 'riallineamento', ossia l'affrancamento ai fini fiscali dei maggiori valori iscritti nel bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 2015.



La Circolare fornisce chiarimenti in merito al nuovo regime (beni rivalutabili, modalità di effettuazione della rivalutazione, effetti fiscali ecc.), che risultano sostanzialmente conformi a quelli già forniti in relazione alle precedenti norme di rivalutazione (cfr. ad esempio, la Circolare n. 13 del 2014).

6

Agevolazioni - Imposte sui redditi

Scomputo delle perdite nell'ambito dell'attività di accertamento - Riduzione in dichiarazione delle perdite utilizzate - Chiarimenti - Agenzia delle Entrate, Circolare n. 15 del 28 aprile 2017

L'articolo 25 del D.Lgs. n. 158 del 2015 ha introdotto nel nostro ordinamento la disciplina del computo in diminuzione delle perdite nei procedimenti di accertamento, ordinario o con adesione (cfr. la nostra [TNL n. 10/2015](#)).

Fatte salve le disposizioni destinate ai soggetti aderenti al consolidato di cui all'articolo 40-*bis* del D.P.R. n. 600 del 1973, per le perdite di periodo lo scomputo avviene in modo 'automatico' da parte dell'ufficio competente all'emanazione dell'avviso di accertamento con il quale si rettifica la perdita, mentre, per le perdite pregresse, lo scomputo dal maggior reddito accertato avviene solo su richiesta del contribuente, dopo l'eventuale scomputo delle perdite di periodo. Il Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 12 ottobre 2016 ha approvato il Modello c.d. IPEA vigente, da presentare all'Agenzia delle Entrate esclusivamente in via telematica, al fine dello scomputo delle perdite pregresse.

La Circolare n. 15 fornisce chiarimenti in merito allo scomputo delle perdite, sia di periodo che pregresse, anche da parte dei soggetti aderenti al regime di consolidato, nonché sulle modalità di presentazione del Modello IPEA. Fornisce inoltre esempi in relazione alle diverse ipotesi. Tra i principali chiarimenti, si segnalano i seguenti.

- Non possono essere richieste in diminuzione mediante Modello IPEA le perdite realizzate nei periodi d'imposta successivi a quello oggetto di rettifica.
- Non sussiste alcun vincolo di priorità nella scelta delle perdite da utilizzare in compensazione. Pertanto, qualora il contribuente possieda perdite utilizzabili sia in misura limitata sia in misura piena, lo stesso può liberamente individuare quali richiedere in diminuzione dai maggiori imponibili.
- Ferma restando la possibilità per la consolidante di presentare il Modello IPEC per chiedere in diminuzione dei maggiori imponibili accertati con atto unico sia le perdite di periodo sia le perdite pregresse del consolidato, in determinate ipotesi (*i.e.* perdite pregresse al consolidamento, perdite riattribuite a seguito di interruzione o revoca del regime, perdite del consolidato in relazione alla rettifica del Modello CNM), le perdite proprie dei soggetti aderenti al consolidato possono essere richieste con il Modello IPEA.

7

Imposte sui redditi

Scambio di partecipazioni mediante conferimento - Applicabilità del regime di 'realizzo controllato' ex art. 177, comma 2, del TUIR - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 43 del 4 aprile 2017

Al fine di applicare il regime c.d. di 'realizzo controllato' di cui all'art. 177, comma 2 del TUIR ad uno scambio di partecipazioni mediante conferimento, per effetto del quale la società conferitaria acquisisce il controllo di un'altra società (c.d. 'scambiata') ai sensi dell'articolo 2359, comma 1, n. 1), del codice civile, ovvero incrementa (in virtù di un obbligo legale o di un vincolo statutario) la percentuale di controllo, sia la società acquirente/conferitaria che la società acquistata/scambiata devono essere società di capitali residenti.

Ciò in quanto, per ragioni di ordine logico sistematico, si ritiene valgano le stesse condizioni di ordine soggettivo già individuate dal comma 1 dell'art. 177 del TUIR, riguardante la permuta di partecipazioni, per quanto non espressamente disciplinato dal comma 2 dello stesso articolo.

8

Imposte sui redditi - IVA - Riscossione

D.L. 22 ottobre 2016, n. 193 - Principali novità di interesse operativo - Guardia di Finanza, Circolare n. 109546 del 7 aprile 2017

La Circolare illustra le novità di maggiore impatto sull'attività operativa dei Reparti del Corpo della Guardia di Finanza, di cui al Capo I ('Misure urgenti in materia di riscossione') e al Capo II ('Misure urgenti in materia fiscale') del D.L. n. 193 del 2016, convertito, con modificazioni, dalla Legge 1° dicembre 2016, n. 225. In particolare, la Circolare fornisce chiarimenti sulle seguenti novità:

- Modifiche allo spesometro e introduzione dell'obbligo di trasmissione trimestrale delle liquidazioni IVA;
- Abrogazione degli elenchi *Intrastat*;
- Disciplina dei depositi IVA;
- Riapertura della c.d. *voluntary disclosure*;
- Modifiche al regime presuntivo in materia di indagini finanziarie.

IVA

Distributori automatici - Invio telematico dei corrispettivi - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 44 del 5 aprile 2017

9

L'art. 2 comma 2 del D.Lgs. n. 127 del 2015 prevede, a decorrere dall'1 aprile 2017, l'obbligo di memorizzare elettronicamente e di trasmettere in via telematica i dati dei corrispettivi relativi alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi effettuate mediante distributori automatici.

Tuttavia, i distributori automatici di tabacchi, ricariche telefoniche e biglietti 'gratta e vinci' sono esclusi dall'obbligo di memorizzazione e trasmissione telematica dei corrispettivi di cui all'art. 2 comma 2 del D.Lgs. n. 127 del 2015

Inoltre, i distributori 'misti', ossia quelli che erogano sia beni soggetti a Iva ordinaria, sia beni esclusi dall'obbligo di memorizzazione elettronica e di invio telematico dei corrispettivi, sono tenuti ad effettuare la trasmissione dei dati relativi ai soli servizi e prodotti non esclusi dall'obbligo.



10

IVA

Produzione e conservazione elettronica di documenti informatici rilevanti ai fini tributari - Agenzia delle Entrate, Risoluzione n. 46 del 10 aprile 2017

La Risoluzione in oggetto fornisce chiarimenti in merito alla conservazione elettronica di documenti informatici rilevanti ai fini IVA (nel caso di specie, fatture e bollette doganali in formato cartaceo, che all'atto dell'arrivo vengono scannerizzati in formato immagine e documenti direttamente ricevuti in formato PDF o altri formati digitali).

In base all'art. 1 del D.M. 17 giugno 2014, ai fini fiscali, è documento informatico qualsiasi 'documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti'. In presenza di tali caratteristiche, non vi è più alcun obbligo di materializzazione del documento su supporti fisici per considerarlo giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie.

Il termine per la stampa dei documenti analogici o per la conservazione dei documenti informatici coincide con il terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi (il 31 dicembre dell'anno successivo a quello oggetto di dichiarazione, per i contribuenti 'solari').

11

Riscossione

Definizione agevolata ai sensi del D.L. n. 193/2016 - Equitalia, Risposte a domande frequenti (FAQ) del 7 e 24 aprile 2017

Equitalia fornisce risposte alle più frequenti richieste di chiarimenti in merito alla c.d. definizione agevolata dei ruoli introdotta dall'art. 6 del D.L. n. 193/2016. In particolare, il termine per aderire alla definizione agevolata è scaduto lo scorso 21 aprile, ad eccezione del caso dei contribuenti residenti nei Comuni del Centro Italia colpiti dai sismi del 2016 e 2017, per i quali i termini sono prorogati di un anno (*i.e.*, la dichiarazione di adesione deve essere presentata entro il 21 aprile 2018). Equitalia fornisce inoltre chiarimenti in merito alle modalità e ai termini di presentazione della domanda, alle modalità con cui eseguire i relativi pagamenti, agli effetti del ritardato o omesso versamento.



Parte terza

Giurisprudenza

1

Accertamento

Onere della prova relativo alla rilevanza di componenti negativi: spetta al contribuente - Cassazione, Sentenza n. 9466 del 12 aprile 2017

L'onere della prova dei presupposti di costi ed oneri deducibili concorrenti alla determinazione del reddito d'impresa, ivi compresa la loro inerenza e la loro diretta imputazione ad attività produttive di ricavi, incombe al contribuente, il quale è tenuto altresì a dimostrare la coerenza economica dei costi sostenuti nell'attività d'impresa (conforme: Cass. n. 7701 del 2013). A tal fine non è sufficiente che la spesa sia stata contabilizzata dall'imprenditore in dipendenza di uno specifico accordo commerciale, occorrendo anche l'esistenza di una documentazione di supporto da cui ricavare, oltre che l'importo, la ragione e la coerenza economica della stessa, risultando legittima, in difetto, la negazione della deducibilità di un costo sproporzionato ai ricavi o all'oggetto dell'impresa (conforme: Cass. n. 21184 del 2014). Nel caso specifico i costi dichiarati in deducibili erano costituiti da 'consulenze, sperimentazioni cliniche e lavori scientifici effettuate dopo l'immissione in commercio dei prodotti medicinali', sostenuti dalla casa madre estera produttrice e addebitati alla *subsidiary* italiana distributrice, la quale, essendo priva di attività produttiva, non avrebbe potuto trarre alcun vantaggio dai suddetti costi, e quindi, non avendo dimostrato la relativa inerenza, non avrebbe potuto dedurli.

2

Imposta di registro

Partecipazioni societarie - Cessione del diritto di opzione - Mancato esercizio da parte del cessionario - Operazione non assimilabile al trasferimento delle partecipazioni - Imposta di registro proporzionale - Cassazione, Sentenza n. 10240 del 26 aprile 2017

In tema di imposta di registro, l'atto di cessione del diritto di opzione attribuito ai soci ex art. 2441 c.c., in caso di mancato esercizio dello stesso da parte del cessionario, è sottoposto all'aliquota proporzionale del 3 per cento di cui all'art. 9, Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131 del 1986 e non a quella fissa contemplata dall'art. 11 della stessa Tariffa, posto che, in tale ipotesi, non può parlarsi *stricto sensu* di negoziazione di partecipazioni societarie.

3

Imposte sui redditi

Spese di sponsorizzazione ex art. 90, co. 8 della Legge n. 289 del 2002 - Presunzione di inerenza: sussiste - Cassazione, Ordinanza n. 8981 del 6 aprile 2017

L'art. 90, co. 8 della L. n. 289 del 2002 sancisce una presunzione legale di inerenza e quindi di deducibilità delle spese di sponsorizzazione sino alla concorrenza di euro 200.000, qualora erogate ad associazioni sportive dilettantistiche, a condizione che la sponsorizzazione miri a promuovere l'immagine ed i prodotti dello sponsor e il soggetto sponsorizzato abbia effettivamente posto in essere una specifica attività promozionale (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o tabelloni sul campo da gioco, etc.). Né rileva in contrario la circostanza che l'associazione sponsorizzata abbia omesso la registrazione del contratto e la presentazione della dichiarazione annuale.

Ugualmente irrilevante deve considerarsi l'antieconomicità della spesa in esame. Infatti, in ordine a quest'ultimo profilo, quanto disposto dall'art. 90, comma 8, L. n. 289 del 2002 costituisce una 'presunzione assoluta' oltre che della natura di 'spesa pubblicitaria', altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell'importo di euro 200.000.



4

Imposte sui redditi*Terreno pertinenziale di un impianto di distribuzione di carburante con utilizzazione limitata nel tempo - Ammortizzabilità del costo - Cassazione SS.UU., Sentenza n. 10225 del 26 aprile 2017*

Il costo di acquisizione di un terreno su cui insista un impianto di distribuzione di carburante che sia strettamente e funzionalmente pertinenziale a tale impianto è soggetto ad ammortamento secondo il coefficiente previsto dal D.M. 31 dicembre 1988 per 'chioschi, colonne di distribuzione, stazioni di imbottigliamento, stazioni di servizio', ai sensi dell'art. 67 (ora 102), comma 2, del D.P.R. n. 917 del 1986, alla condizione che rimanga accertato in concreto che detto terreno abbia una 'vita utile' limitata, nel senso che la sua utilizzazione sia 'limitata nel tempo' ai sensi dell'art. 2426, primo comma, n. 2, c.c..

5

IVA - Imposte sui redditi*Immobili strumentali - Nozione - Cassazione, Sentenza n. 18403 dell'11 aprile 2017*

Il riconoscimento del carattere strumentale di un immobile, ai sensi dell'art. 43, secondo comma, secondo periodo, del D.P.R. n. 917 del 1986, presuppone la prova della funzione strumentale del bene non in senso oggettivo, ma in rapporto all'attività dell'azienda. Infatti tale disposizione non contempla una categoria di beni la cui strumentalità è 'in re ipsa', potendosi così prescindere, ai fini dell'accertamento della strumentalità, dall'utilizzo diretto del bene da parte dell'azienda soltanto nel caso in cui risulti provata l'insuscettibilità, senza radicali trasformazioni, di una destinazione del bene diversa da quella accertata in relazione all'attività aziendale (conforme: Cass. n. 4306 del 2015).

6

IVA*Cessione di un fabbricato con immobili soggetti a diverse aliquote - Corrispettivo indiviso - Applicazione di un'unica aliquota IVA - Cassazione, Ordinanza n. 9661 del 14 aprile 2017.*

La cessione con unico atto di un fabbricato comprendente unità immobiliari con destinazioni diverse cui corrispondono diverse aliquote IVA (nel caso specifico, immobili abitativi non di lusso e immobili strumentali) deve essere assoggettata ad un'unica aliquota IVA qualora il corrispettivo pattuito non sia ripartito tra le varie unità immobiliari con diversa destinazione.

7

IVA*Erronea applicazione del regime ordinario in luogo del regime di inversione contabile - Imposta addebitata all'acquirente: indetraibilità- Sanzioni nei confronti dell'acquirente: inapplicabilità in assenza di danno e di frode nei confronti dell'Erario - Corte di Giustizia, Sentenza n. C-564/15 del 26 aprile 2017*

Qualora il venditore abbia erroneamente applicato il regime ordinario IVA in luogo del regime di inversione contabile previsto per l'operazione posta in essere, le disposizioni della Direttiva 2006/112, come modificata dalla Direttiva 2010/45, nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che l'acquirente venga privato del diritto alla detrazione dell'IVA che ha indebitamente versato al venditore sulla base di una fattura erroneamente emessa.

Il principio di proporzionalità deve essere interpretato nel senso che esso osta a che le autorità tributarie nazionali irroghino a un soggetto passivo, che ha acquistato un bene alla cui cessione si applica il regime dell'inversione contabile, una sanzione tributaria pari al 50 per cento dell'importo dell'imposta sul valore aggiunto che egli è tenuto a versare all'amministrazione tributaria, qualora quest'ultima non abbia subito alcuna perdita di gettito e non sussistano indizi di frode fiscale.





Sanzioni amministrative

Favor rei - Deroghe - Ambito di operatività - Cassazione, Sentenza n. 9670 del 14 aprile 2017

La norma che preclude l'applicazione del *favor rei* non può consistere in una disposizione di mera decorrenza. Pertanto, in merito all'applicabilità del D.Lgs. n. 158 del 2015, che ha riformato il sistema sanzionatorio amministrativo tributario spesso in modo favorevole al contribuente, non ha rilievo l'art. 32, che fissa la decorrenza dall'1 gennaio 2016. Trattasi infatti di una norma che, a ben vedere, costituisce il presupposto di operatività del *favor rei*, in quanto in sua assenza si sarebbe applicato l'art. 73, co. 3 della Costituzione, e il D.Lgs. n. 158 del 2015 sarebbe entrato in vigore il quindicesimo giorno successivo alla pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.





Studio Associato
Consulenza legale e tributaria

Contatti

IT-FM-TPP@kpmg.it

Sedi

Milano

Via Vittor Pisani 27, 20124
Tel. 02 676441 - Fax 02 67644758

Ancona

Via 1° Maggio 150/A, 60131
Tel. 071 2916378 - Fax 071 2916221

Bologna

Via Innocenzo Malvasia 6, 40131
Tel. 051 4392711 - Fax 051 4392799

Firenze

Viale Machiavelli 29, 50125
Tel. 055 261961 - Fax 055 2619666

Genova

Piazza della Vittoria 15/12, 16121
Tel. 010 5702225 - Fax 010 584670

Napoli

Via F. Caracciolo 17, 80122
Tel. 081 662617 - Fax 081 2488373

Padova

Piazza Salvemini 2, 35131
Tel. 049 8239611 - Fax 049 8239666

Perugia

Via Campo di Marte 19, 06124
Tel. 075 5734518 - Fax 075 5723783

Pescara

Piazza Duca D'Aosta 31, 65121
Tel. 085 4210479 - Fax 085 4429900

Roma

Via Adelaide Ristori 38, 00197
Tel. 06 809631 - Fax 06 8077459

Torino

Corso Vittorio Emanuele II 48, 10123
Tel. 011 883166 - Fax 011 8395865

Verona

Via Leone Pancaldo 68, 37138
Tel. 045 8114111 - Fax 045 8114390



kpmg.com/socialmedia



kpmg.com/app

© 2017 Studio Associato - Consulenza legale e tributaria è un'associazione professionale di diritto italiano e fa parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Cooperative ('KPMG International'), entità di diritto svizzero. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi di KPMG International Cooperative ("KPMG International").

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.