

Edizione di venerdì 31 marzo 2017

AGEVOLAZIONI

Super e iper ammortamento a 360°

di Alessandro Bonuzzi

AGEVOLAZIONI

Bonus videosorveglianza: agevolabile il 100% dell'importo richiesto

di Marco Bomben

REDDITO IMPRESA E IRAP

Micro-imprese fuori dalla derivazione rafforzata

di Sandro Cerato

CONTENZIOSO

L'inversione dell'onere probatorio negli accertamenti bancari

di Luigi Ferrajoli

IVA

Confermata compatibilità del pro-rata Iva con il diritto comunitario

di Marco Bargagli

AGEVOLAZIONI

Super e iper ammortamento a 360°

di Alessandro Bonuzzi

Con la corposa [circolare 4/E](#) di ieri l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti a 360° sulle agevolazioni del **super e iper ammortamento**.

Il documento si occupa:

- della **proroga** del **super ammortamento** del 40%;
- dell'**introduzione** dell'**iper** ammortamento del 150% concernente i beni materiali **"Industria 4.0"** e della maggiorazione del 40% relativa ai **beni immateriali**;
- di alcuni **dubbi interpretativi** in tema di super ammortamento degli **impianti fotovoltaici** ed **eolici** a seguito dell'entrata in vigore della norma sui cosiddetti **"imbullonati"**.

Tra tutti i molteplici aspetti presi in considerazione pare importante soffermarsi su quello relativo all'**ambito temporale** dei *bonus*.

Sul punto, la circolare ricorda come la **proroga** del super ammortamento, l'**iper** ammortamento e la maggiorazione relativa ai **beni immateriali** operino in relazione agli **investimenti** effettuati **entro il 31 dicembre 2017**, ovvero entro il **30 giugno 2018** a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- il relativo **ordine** risulti **accettato** dal venditore e
- sia avvenuto il pagamento di **acconti** in misura almeno pari al **20%** del costo di acquisizione.

Ai fini della determinazione del **momento** di **effettuazione** dell'investimento, trovano ancora applicazione le regole ordinarie della **competenza fiscale**.

Ciò significa che l'imputazione della spesa segue le disposizioni contenute nell'[articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir](#). Secondo tale norma 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.

Viene, infatti, precisato che continuano a non rilevare 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'[articolo 83 del Tuir](#) dal D.L. 30 244/2016 – **per i soggetti che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile**, con l'esclusione delle **micro imprese** così come individuate dall'[articolo 2435-ter del codice civile](#).

La disapplicazione del **principio di derivazione rafforzata** ha come **effetto** quello di **equiparare**, relativamente all'ambito temporale del super e *iper* ammortamento, tutte le imprese: micro-imprese e non micro-imprese. Ciò proprio in ragione della **rilevanza** di eventuali clausole di vendita con effetto **sospensivo** sotto il profilo fiscale, ma che non impediscono il **passaggio dei rischi e dei benefici** (clausola di prova), atteso che secondo gli OIC “*se, in virtù di specifiche clausole contrattuali, non vi sia coincidenza tra la data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici e la data in cui viene trasferito il titolo di proprietà, prevale la data in cui è avvenuto il trasferimento dei rischi e dei benefici*”.

Al riguardo, la circolare precisa che “*ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, 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, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario*”.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



richiedi la prova gratuita per 30 giorni >

AGEVOLAZIONI

Bonus videosorveglianza: agevolabile il 100% dell'importo richiesto

di Marco Bomben

La quota percentuale del credito d'imposta per le spese di videosorveglianza sarà pari al 100% dell'importo richiesto e risultante dalle istanze validamente presentate entro lo scorso 20 marzo.

Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate con il provvedimento del 30 marzo 2017. Parallelamente, con la [risoluzione 42/E](#) di ieri, il Fisco ha istituito anche il **codice tributo “6874” da utilizzare in compensazione nel modello F24**.

Come noto, l'[articolo 1, comma 982, della L. 208/2015](#), ha introdotto **un nuovo credito d'imposta** a favore delle **persone fisiche** che hanno sostenuto, nel corso del 2016, spese:

- per sistemi di **videosorveglianza** digitale o allarme;
- **connesse ai contratti stipulati con istituti di vigilanza**, dirette alla prevenzione di attività criminali.

L'agevolazione in esame deve poi essere indicata nella dichiarazione dei redditi relativa al 2016 (mod. 730 / Redditi PF 2017), ed è utilizzabile:

- in **compensazione con il modello F24**, da presentare “**esclusivamente tramite i servizi telematici** dell'Agenzia delle Entrate”, pena lo scarto del modello;
- in **diminuzione delle imposte** (Irpef / addizionali) dovute in base alla dichiarazione dei redditi stessa.

Come già anticipato, con la risoluzione n. 42/E di ieri, l'Agenzia delle Entrate ha istituito il **codice tributo “6874”** denominato **“Credito d'imposta per le spese sostenute nell'anno 2016 per l'installazione di sistemi di videosorveglianza – art. 1, comma 982, della legge 28 dicembre 2015, n. 208”**.

In sede di compilazione del **modello F24**, il suddetto codice tributo è esposto nella sezione “Erario”, nella colonna **“importi a credito compensati”**, ovvero, nei casi in cui il contribuente debba procedere al **riversamento dell'agevolazione**, nella colonna **“importi a debito versati”**.

Il campo **“anno di riferimento”** è valorizzato con l'anno di sostenimento della spesa, nel formato “AAAA”.

L'Agenzia delle Entrate effettuerà dei **controlli automatizzati** su ciascun modello F24 ricevuto verificando che:

- il contribuente abbia presentato **l'istanza di attribuzione** del credito d'imposta **entro i termini previsti** (20 marzo 2017);
- l'importo del **credito utilizzato** in compensazione risulti **non superiore** all'ammontare del **credito spettante**.

In caso di **mancato superamento** dei controlli il **modello F24 viene scartato** e l'**esito negativo verrà comunicato** al soggetto che ha trasmesso il modello F24 tramite apposita ricevuta consultabile sul sito internet dell'Agenzia delle Entrate.

SEMINARIO DI SPECIALIZZAZIONE

PATENT BOX – ASPETTI OPERATIVI: DALL'ANALISI DEL CASO ALLA PREDISPOSIZIONE DELLE MEMORIE

Verona

REDDITO IMPRESA E IRAP

Micro-imprese fuori dalla derivazione rafforzata

di Sandro Cerato

Le **società** che presentano i **parametri per la compilazione del nuovo bilancio di cui all'[articolo 2435-ter codice civile](#)** sono escluse dall'applicazione del principio di derivazione rafforzata che governa la determinazione del reddito imponibile ai fini Ires dopo le modifiche introdotte dall'[articolo 13-bis del D.L. 244/2016](#) all'[articolo 83 del Tuir](#).

Come noto, il D.Lgs. 139/2015 ha introdotto importanti modifiche alla disciplina codicistica del **bilancio di esercizio**, modificando sia alcuni **principi generali** sia alcuni **criteri di valutazione** di specifiche poste di bilancio.

Per quanto riguarda i primi, è stato modificato uno dei principi indicati nell'[articolo 2423-bis codice civile](#), ed in particolare è stato aggiunto il [n. 1-bis](#) secondo cui ***"la rilevazione e la presentazione delle voci è effettuata tenendo conto della sostanza dell'operazione o del contratto"***. Ciò sta a significare che nella rappresentazione contabile degli accadimenti aziendali è necessario **tener conto della reale volontà delle parti** a prescindere dalla forma giuridica adottata per porre in essere l'operazione.

In tale contesto, i principi contabili precisano, ad esempio che la **vendita di un bene con una clausola sospensiva del trasferimento di proprietà** (vendita con riserva di gradimento o vendita a prova) debba essere contabilizzata già all'atto della consegna del bene poiché il possessore già dispone dei rischi e dei benefici che derivano dall'utilizzo del predetto bene.

Il **legislatore fiscale**, con le modifiche apportate al Tuir da parte del D.L. 244/2016 ha deciso di **rafforzare il principio di derivazione del reddito d'impresa dalle risultanze di bilancio**, modificando l'**articolo 83, comma 1, secondo periodo, del Tuir** il quale ora stabilisce che ***"per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali (...) e per i soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, valgono, anche in deroga alle disposizioni dei successivi articoli della presente sezione, i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai rispettivi principi contabili"***.

In buona sostanza, in linea generale le **società di capitali** **recepiscono le novità in materia di bilancio anche ai fini fiscali** (qualificazione, imputazione temporale e classificazione), ad eccezione però delle società di cui all'[articolo 2435-ter codice civile](#). Queste ultime, infatti, essendo **escluse dall'ambito applicativo della derivazione rafforzata** devono continuare a **determinare il reddito d'impresa non tenendo conto della prevalenza della sostanza sulla forma**, bensì dando rilievo al negozio giuridico formale che le parti hanno sottoscritto. Ciò si

traduce nella necessità di dare applicazione delle **regole sulla competenza fiscale tradizionalmente previste nel Tuir**, con la conseguenza che l'iscrizione in bilancio un cespite già posseduto ma di cui non sia ancora avvenuto il trasferimento giuridico della proprietà non rileva anche ai fini fiscali.

Relativamente all'**individuazione della categoria delle micro-imprese**, poiché l'**articolo 83 del Tuir** richiama genericamente i soggetti di cui all'[**articolo 2435-ter del codice civile**](#), tali società sono **escluse dall'applicazione della derivazione rafforzata anche laddove decidano di avvalersi della facoltà di redigere il bilancio in forma abbreviata** di cui all'[**articolo 2435-bis codice civile**](#).

Tale scelta potrebbe infatti essere dettata da esigenze informative richieste ad esempio dagli istituti di credito in relazione al rilascio o alla conferma degli affidamenti. Ma tale situazione, tuttavia, non influisce sulle regole fiscali ragion per cui si possono avere **società che redigono il bilancio in forma abbreviata** che applicano il **principio di derivazione rafforzata** (quelle che non hanno i parametri per la redazione del bilancio "micro") ed altre invece che ne sono **escluse** in quanto rientrano nei parametri indicati nell'[**articolo 2435-ter codice civile**](#). Circostanza, quest'ultima, che si ritiene **opportuno indicare nella nota integrativa** al fine di fornire una rappresentazione veritiera e corretta della situazione patrimoniale ed economica della società.

Master di specializzazione
**L'APPROVAZIONE DEI NUOVI OIC E L'IMPATTO
SULLA REDAZIONE DEL BILANCIO 2016**

CONTENZIOSO

L'inversione dell'onere probatorio negli accertamenti bancari

di Luigi Ferrajoli

Con la [sentenza n. 711 depositata in data 13 gennaio 2017](#), la Quinta Sezione Tributaria della Corte di Cassazione è tornata ad occuparsi della questione **relativa ad accertamenti bancari basati su indagini finanziarie**.

In particolare, nel caso in esame, il contribuente **aveva proposto ricorso** avanti la CTP avverso l'avviso di accertamento emesso dall'Ufficio sulla base di accertamenti bancari per l'anno di imposta 2002.

Tale giudizio sortiva effetto sfavorevole, in quanto la Commissione, prendendo atto del parziale annullamento dell'avviso di accertamento da parte dell'Ente impositore, **aveva ritenuto legittima la residua ripresa per voci di spesa non giustificate** pari ad euro 3.296,37.

Nel giudizio di appello, la Commissione tributaria regionale della Lombardia **confermava la decisione della CTP ritenendo la documentazione prodotta dal contribuente non sufficiente a giustificare le spese** sostenute da quest'ultimo soggetto e quindi, a dimostrare la fondatezza delle censure mosse dal medesimo alla sentenza impugnata.

Il ricorrente decideva di procedere ulteriormente in Cassazione, **rilevando come primo motivo la omessa, insufficiente o contraddittoria motivazione del provvedimento emesso dalla CTR**.

Nello specifico, secondo il ricorrente, la Commissione tributaria regionale **avrebbe omesso di illustrare le ragioni in base alle quali aveva ritenuto insufficiente la documentazione prodotta dal contribuente nei giudizi precedenti**, precisando, inoltre, che la controversia non aveva ad oggetto voci per "spese", come erroneamente indicato in sentenza ma riguardava semplicemente dei versamenti confluiti sul conto corrente intestato al contribuente che è stato oggetto di accertamento bancario.

Secondariamente il ricorrente proseguiva denunciando la violazione e la **falsa applicazione dell'articolo 115 c.p.c. (disponibilità delle prove), nonché dell'articolo 2697 cod. civ.** (onere della prova). Nello specifico, secondo il ricorrente, la CTR **avrebbe basato la propria decisione esclusivamente sulle prove dedotte dall'Ufficio** e non avrebbe preso in considerazione adeguatamente le prove contrarie dedotte da controparte e, contestualmente, la stessa avrebbe omesso **di rilevare che l'Ente impositore non avrebbe provato alcun modo l'inefficacia dei mezzi di prova** presentati dal contribuente in corso dei giudizi precedenti a sostegno delle proprie tesi.

La Corte di Cassazione ha ritenuto fondato il primo motivo e nello specifico ha **precisato che: "la statuizione sul punto è assertiva e non è svolto alcun argomento motivazionale a sostegno della ritenuta insufficienza probatoria degli affidavit prodotti dal contribuente"**.

In relazione al secondo motivo la Corte precisava che doveva **essere considerato assorbito dall'accoglimento del primo motivo** perché sostanzialmente ha sollecitato un riesame del merito in termini favorevoli al ricorrente.

In ogni caso, sul punto, la Suprema Corte, riprendendo i principi già enunciati in precedenti pronunce ([Cass., sentenza n. 15857/2016](#) e [n. 4829/2015](#)) ha specificato che *"qualora l'accertamento effettuato dall'Ufficio finanziario si fondi su verifiche di conti correnti bancari, l'onere probatorio dell'Amministrazione è soddisfatto, secondo l'articolo 32 del D.P.R. 600/1973, attraverso i dati e gli elementi risultanti dai conti predetti, determinandosi un'inversione dell'onere della prova a carico del contribuente, il quale deve dimostrare, con una prova non generica ma analitica per ogni versamento bancario, che gli elementi desumibili dalla motivazione bancaria non sono riferibili ad operazioni imponibili e sono prove di rilevanza fiscale; ciò vale anche in tema di Iva, al fine di superare la presunzione di imponibilità delle operazioni confluente nelle movimentazioni bancarie posta a carico del contribuente dall'articolo 51, comma 2, numero 2, del D.P.R. 633/1972* ([Cass., sentenza n. 21303/2013](#)).

Ne consegue che in caso di accertamenti sui conti correnti, il **contribuente è tenuto a dimostrare che i dati ricavabili dai movimenti bancari relativi a operazioni imponibili** non sono rilevanti fiscalmente e l'Ufficio non è obbligato a replicare ulteriormente a quanto prodotto dal contribuente, ma può semplicemente **limitarsi a contestarne la valenza**, poiché è rimesso all'organo giudicante la valutazione e la disamina del complessivo materiale probatorio sottoposto alla sua attenzione dalle parti.

Nel caso di specie la CTR ha errato nel non considerare questi elementi e pertanto la Corte di Cassazione con la **sentenza in commento ha accolto il ricorso, ha cassato la sentenza** e ha rinviato il giudizio alla CTR in altra composizione al fine di provvedere nuovamente, in applicazione dei principi richiamati, in ordine alla **richiesta di riesame** avanzata dal contribuente e per la statuizione delle spese del giudizio di legittimità.

Master di specializzazione

TEMI E QUESTIONI DI DIRITTO PENALE TRIBUTARIO

CON LUIGI FERRAJOLI

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Confermata compatibilità del pro-rata Iva con il diritto comunitario

di Marco Bargagli

Le **regole di detrazione Iva** sono strettamente subordinate alla **tipologia di operazioni effettuate dal soggetto passivo** d'imposta.

Nello specifico qualora l'impresa, nell'ambito della **propria attività**, pone in essere **contestualmente operazioni imponibili ed operazioni esenti**, il diritto alla detrazione spetta **in misura proporzionale alle prime**, come previsto dall'[articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972](#).

La **normativa sostanziale di riferimento** prevede che qualora il contribuente **eserciti contemporaneamente** attività che danno luogo ad **operazioni imponibili che conferiscono il diritto alla detrazione** ed attività che si qualificano per **l'esenzione Iva**, ai sensi dell'[articolo 10 del D.P.R. 633/1972](#), il **diritto alla detrazione** dell'imposta **subisce specifiche limitazioni**.

In particolare, ai sensi dell'[articolo 19-bis, comma 1, del D.P.R. 633/1972](#), la **percentuale di detrazione** prevista dall'[articolo 19, comma 5, del D.P.R. 633/1972](#), viene determinata in base **al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione** effettuate nell'anno e lo stesso importo **aumentato delle operazioni esenti** effettuate nel medesimo esercizio.

Inoltre, come indicato dall'[articolo 19-bis, comma 2, del D.P.R. 633/1972](#), nel calcolo del **pro-rata di detraibilità Iva** **non rilevano** particolari operazioni quali, ad esempio, le **cessioni di beni ammortizzabili**, i passaggi **interni tra attività separate** e le **cessioni esenti** (ex [art. 10, n. 27-quinquies del decreto Iva](#)).

Infine, **sono escluse dal calcolo del pro-rata**, le **operazioni esenti Iva** ([numeri da 1 a 9 dell'articolo 10 del D.P.R. 633/1972](#)), solo se le stesse:

- **non formano oggetto dell'attività propria** del soggetto passivo d'imposta;
- sono effettuate nell'ambito di un'**attività occasionale**;
- sono **accessorie** alle operazioni imponibili.

Per **calcolare il pro-rata di indetraibilità** si procede come segue: al **numeratore** occorre indicare **tutte le operazioni rilevanti ai fini Iva**, che danno diritto alla detrazione dell'imposta, ovvero, a titolo esemplificativo, occorrerà riportare:

- le **operazioni imponibili**;
- le **operazioni intracomunitarie** (D.L. 331/1993);
- le **operazioni non imponibili** (es. [articoli 8, 8-bis, 9, 38-quater, 71 e 72 del D.P.R. 633/1972](#));
- le **operazioni escluse** da Iva.

Di contro, al **denominatore** andranno indicate **tutte le operazioni già indicate al numeratore** oltre che tutte le **operazioni esenti**.

Dopo avere illustrato le **regole operative** da seguire per il **calcolo della corretta percentuale di detrazione d'imposta**, si ricorda che la **Corte di giustizia europea**, nella [causa 378/15 del 14 dicembre 2016](#) (nota come Mercedes-Benz Italia), **ha recentemente confermato la legittimità** della modalità di **calcolo del pro-rata di detraibilità** prevista dalla **normativa domestica**, nonostante l'Avvocato generale presso la stessa Corte avesse affermato un **diverso orientamento**.

In particolare, l'Avvocato generale aveva **ritenuto incompatibile, con la Direttiva 2006/112/UE**, la normativa domestica che impone ai soggetti passivi che effettuano operazioni imponibili ed operazioni esenti di calcolare la detrazione applicando il pro-rata sull'intero volume d'affari, **senza tener conto dell'effettivo utilizzo dei beni e servizi**.

Nello specifico, i giudici unionali si sono espressi sulla **controversia** nata tra la Mercedes-Benz Italia e l'Agenzia delle Entrate, con riferimento a talune tipologie di **operazioni finanziarie** effettuate che godevano del regime di **esenzione Iva**.

In merito, la società verificata aveva considerato **l'erogazione di finanziamenti** concessi nei confronti di società controllate come **operazioni "accessorie"** rispetto alle **attività effettuate**, nella considerazione che la normativa di riferimento, come detto, **esclude dal calcolo del pro-rata le operazioni esenti Iva che non formano oggetto dell'attività propria** del soggetto passivo d'imposta, effettuate nell'ambito di un'**attività occasionale** risultando **accessorie alle operazioni imponibili**.

Di conseguenza, **la società aveva escluso** dal calcolo del pro-rata gli **interessi attivi (esenti Iva)** che erano maturati sui finanziamenti, **non indicandoli nel rapporto** (numeratore/denominatore) che serve a **calcolare la percentuale di indetraibilità dell'Iva**.

La Corte di giustizia, nel **valutare l'esclusione delle operazioni "accessorie"** dal **calcolo del pro-rata**, ha preliminarmente affermato che la normativa di riferimento prevede che non rileva l'importo della cifra d'affari relativa alle **"operazioni accessorie, immobiliari o finanziarie"**. Sul punto, **l'entità dei redditi derivanti dalle operazioni finanziarie** poste in essere può costituire **un indizio** del fatto che dette operazioni **non debbano essere considerate accessorie**.

Tuttavia, sulla base di un **costante orientamento** espresso dalla stessa Corte di giustizia, un'attività economica deve essere **qualificata come "accessoria"** quando essa **non costituisce il**

prolungamento diretto, permanente e necessario dell'attività imponibile dell'impresa e non implica un impiego significativo di beni e di servizi per i quali l'Iva è dovuta (cfr. sentenze dell'11 luglio 1996, *Régiedauphinoise*, [C-306/94](#), EU:C:1996:290, punto 22; del 29 aprile 2004, EDM, [C-77/01](#), EU:C:2004:243, punto 76, e del 29 ottobre 2009, NCC *Construction Danmark*, [C-174/08](#), EU:C:2009:669, punto 31).

In definitiva, nel caso esaminato, a parere della Corte di giustizia il **sistema del calcolo del prorata** sancito **dalla normativa domestica** risulta **compatibile** rispetto al diritto comunitario previsto in materia di imposta sul valore aggiunto.



*La soluzione ai tuoi casi,
sempre a portata di mano.*

Adempimenti, fonti e aggiornamento quotidiano a tre clic da te.



[richiedi la prova gratuita per 30 giorni >](#)