

**Edizione di giovedì 14 settembre 2017**

## **ADEMPIMENTI**

**Spesometro: sanzioni e ravvedimento operoso**

di **Raffaele Pellino**

## **BILANCIO**

**Il primo bilancio consolidato nel caso di un gruppo preesistente**

di **Gabriella Manella**

## **AGEVOLAZIONI**

**Assegnazione abusiva se la modifica della destinazione è solo formale**

di **Enrico Ferra**

## **ISTITUTI DEFLATTIVI**

**Il perfezionamento del procedimento di reclamo/mediazione**

di **Angelo Ginex**

## **AGEVOLAZIONI**

**Iper ammortamento fino al 30 settembre 2018**

di **Dottryna**

## ADEMPIMENTI

---

### ***Spesometro: sanzioni e ravvedimento operoso***

di **Raffaele Pellino**

Con la **proroga** al 28 settembre dello spesometro relativo al primo semestre 2017, la relativa sanzione base, comminabile in caso di violazioni, è “ridotta” alla **metà** se la comunicazione corretta dei dati delle fatture avviene entro il prossimo 13 ottobre.

Sul piano sanzionatorio, infatti, l'[articolo 11, comma 2-bis del D.Lgs. 471/1997](#) (come modificato dal D.L. 193/2016) stabilisce che in caso di **omessa o errata trasmissione** dei dati delle fatture emesse e ricevute, è prevista l'applicazione di una **sanzione amministrativa di 2 euro per ogni fattura, con un limite massimo di euro 1.000 per ciascun trimestre**. Detta sanzione si riduce del 50% (ossia, **1 euro** per ogni fattura), entro il **limite massimo di 500 euro**, se la trasmissione è effettuata **entro i 15 giorni** successivi alla scadenza, ovvero se, nel medesimo termine, è effettuata la trasmissione corretta dei dati.

Tuttavia, non sono applicabili le disposizioni sul **cumulo giuridico** ([articolo 12, D.Lgs. 472/1997](#)); pertanto, in caso di violazioni nella trasmissione dei dati, occorre **sommare** la sanzione prevista (2 euro oppure 1 euro se la regolarizzazione avviene entro 15 giorni) per ciascuna fattura, nel limite massimo di 1000 euro per trimestre (o 500 euro se la regolarizzazione avviene entro 15 giorni dalla scadenza).

Come precisato dalla [risoluzione 104/E/2017](#), la disciplina in esame ha natura “*amministrativo-tributaria*” e pertanto, in assenza di una deroga espressa, ad essa risulta applicabile l'istituto del **ravvedimento operoso** di cui all'[articolo 13 del D.Lgs. 472/1997](#): le sanzioni possono essere così “**ridotte**” da 1/9 a 1/5 a seconda del momento in cui avviene la regolarizzazione (entro o oltre i 15 giorni) della comunicazione ed eseguito il versamento.

Si ricorda che il ravvedimento è possibile salva la notifica degli atti di accertamento.

Pertanto – come indicato dalla [risoluzione 104/E/2017](#) – la violazione può essere regolarizzata **inviando la comunicazione** (inizialmente omessa/errata) e applicando alla sanzione di cui all'[articolo 11, comma 2-bis](#) le “**riduzioni**” **previste dal ravvedimento**, a seconda del momento in cui interviene il versamento.

Al fine di meglio comprendere le modalità per regolarizzare l'**omessa o errata comunicazione** dei dati delle fatture la [risoluzione 104/E/2017](#) ha fornito chiarimenti operativi, proponendo il seguente esempio: in caso di errata comunicazione dei dati di 180 fatture relative al 1° semestre 2017, qualora il contribuente si ravveda in data 3/11/2017 (quindi, oltre il 15 giorni) deve nuovamente assolvere all'obbligo comunicativo e versare 40,00 euro (sanzione di 360

euro – 180 x 2 euro – ridotta di 1/9).

Tuttavia, tenuto conto della “proroga” al 28 settembre dei termini di presentazione della prima comunicazione relativa al 2017, si propone, di seguito, in forma tabellare, una sintesi dei termini e delle sanzioni entro cui correggere l’eventuale violazione dell’adempimento (entro e oltre i 15 giorni dalla scadenza ordinaria).

**Tabella – Presentazione comunicazione dati fatture entro 15 giorni**

Scadenza Adempimento	Correzione entro 15 giorni	Ravvedimento operoso ( <a href="#">articolo 13, comma 1, D.Lgs. 472/1997</a> )				
		<a href="#">lett. a-bis)</a>	<a href="#">lett. b)</a>	<a href="#">lett. b-bis)</a>	<a href="#">lett. b-ter)</a>	<a href="#">lett. b-quater)</a>
I° semestre  28/09/2017	  13/10	Sanzione 1 euro ridotta a 1/9 entro il 27/12/2017	Sanzione 1 euro ridotta a 1/8 entro il 30/04/2018	Sanzione 1 euro ridotta a 1/7 entro il 30/04/2019	Sanzione 1 euro ridotta a 1/6 entro il 31/12/2023	Sanzione 1 euro ridotta a 1/5 fino alla notifica dell’atto impositivo

**Presentazione comunicazione dati fatture oltre 15 giorni**

Scadenza Adempimento	Correzione oltre 15 giorni	Ravvedimento operoso ( <a href="#">articolo 13, comma 1, D.Lgs. 472/1997</a> )				
		<a href="#">lett. a-bis)</a>	<a href="#">lett. b)</a>	<a href="#">lett. b-bis)</a>	<a href="#">lett. b-ter)</a>	<a href="#">lett. b-quater)</a>
I° semestre 28/09/2017	Dal 14/10	Sanzione 2 euro ridotta a 1/9 entro il 27/12/2017	Sanzione 2 euro ridotta a 1/8 entro il 30/04/2018	Sanzione 2 euro ridotta a 1/7 entro il 30/04/2019	Sanzione 2 euro ridotta a 1/6 entro il 31/12/2023	Sanzione 2 euro ridotta a 1/5 fino alla notifica dell’atto impositivo

Seminario di specializzazione

## GLI EFFETTI DELLA MANOVRA CORRETTIVA SULL’IVA

Scopri le sedi in programmazione >

## BILANCIO

---

### ***Il primo bilancio consolidato nel caso di un gruppo preesistente***

di **Gabriella Manella**

A differenza di quanto previsto nelle preesistenti versioni, il principio contabile OIC 17 in vigore dal 1° gennaio 2016 non dedica paragrafi specifici alla redazione del **primo bilancio consolidato di un gruppo preesistente**: sarà, pertanto, il solo riferimento ai suoi principi generali quello che potrà orientare il trattamento delle problematiche tipiche riconducibili a questa fattispecie.

La tematica riguarda i gruppi che, a partire da un certo periodo, non rientrano più nelle **condizioni di esonero** previste dal D.Lgs. 127/1991, modificato dal D.Lgs. 139/2015, ed in particolare:

1. **Gruppi di dimensioni limitate.** Con la recente riforma in materia di bilancio, sono stati innalzati i limiti dimensionali che consentono ad un Gruppo di qualificarsi come di piccole dimensioni e di non predisporre il consolidato: 20.000.000 di euro di totale attivo, 40.000.000 di euro di fatturato e 250 dipendenti. Le modalità di applicazione di questa condizione di esonero sono invece rimaste immutate. In particolare, per potere essere esonerati per limiti dimensionali, i Gruppi non devono superare due dei tre limiti stabiliti per due esercizi consecutivi. Al contrario, il superamento di due dei tre limiti in un esercizio, comporta la redazione obbligatoria del bilancio consolidato. L'esonero non è applicabile agli enti di interesse pubblico e agli enti sottoposti a regime intermedio;
2. **esistenza di un bilancio consolidato di livello superiore.** Come in passato, nel caso di gruppi complessi – dove un gruppo si trovi a far parte a sua volta di un consolidato più ampio – la Capogruppo (*sub holding*) può avvalersi della facoltà di non redigere il consolidato. I requisiti sono regolati dall'[articolo 27, commi 3 e 4, D.Lgs. 127/1991](#). Questa condizione di esonero non è applicabile nel caso in cui la *sub holding* abbia emesso valori mobiliari ammessi alla negoziazione in mercati regolamentati in Italia o UE;
3. **altre situazioni particolari** ([articolo 27 comma 3-bis, D.Lgs. 127/1991](#)), ossia quando: le imprese controllate sono individualmente e complessivamente irrilevanti; oppure, le imprese controllate sono costituite esclusivamente da imprese che possono essere escluse dal consolidamento ai sensi dell'[articolo 28 del D.Lgs. 127/1991](#).

Un gruppo che si trovi a redigere per la prima volta il bilancio consolidato dovrà affrontare una serie di problemi di carattere **organizzativo**, che risulteranno più articolati in caso di gruppi internazionali. Tra questi, la scelta delle **modalità** e degli **strumenti** da utilizzare per la predisposizione del bilancio consolidato, la definizione di **regole di riferimento** per il Gruppo

(cosiddetto “manuale di consolidamento”) o l’attivazione di **procedure** di conferma dei saldi e delle transazioni infragruppo.

Inoltre, nel caso di **prima predisposizione del bilancio consolidato da parte di un gruppo preesistente** – ad esempio, un gruppo che, per effetto della crescita o a seguito di modifiche dell’area di consolidamento, superi i limiti dimensionali previsti per le condizioni di esonero – si rende necessario affrontare anche alcune **problematiche particolari**, come quella – dotata di una sua complessità – relativa alle modalità di consolidamento delle **partecipazioni in società controllate** acquisite in precedenti esercizi.

A tale riguardo si dovrà fare riferimento a quanto previsto dall’OIC 17 nel caso di primo consolidamento di una nuova partecipazione. In questi casi, sulla falsariga di quanto indicato dal Legislatore, il principio contabile evidenzia la possibilità di utilizzare due metodologie:

1. **consolidamento alla data di acquisizione:** la differenza di annullamento della partecipazione è calcolata sulla base del patrimonio netto contabile alla data di acquisizione del controllo, o ad una data che ragionevolmente approssimi quest’ultima;
2. **consolidamento in base alla data in cui la neo controllata è inclusa per la prima volta nel bilancio consolidato:** la differenza di annullamento è calcolata sulla base del patrimonio netto alla data di chiusura del primo consolidato che comprende la controllata. Pertanto, nel primo consolidato non saranno presentati i risultati del conto economico della neo controllata ma esclusivamente i valori patrimoniali della stessa.

Il principio contabile precisa, però, che la seconda metodologia può essere utilizzata solo nel caso di **indisponibilità delle informazioni necessarie** per l’adozione della prima metodologia. Questo in quanto l’utilizzo della data di acquisizione rappresenta la **metodologia più appropriata da utilizzare in sede di consolidamento**.

Nel caso di **primo consolidamento di un gruppo preesistente**, è facile ravvisare la situazione in cui non sia possibile ricostruire le informazioni necessarie all’**annullamento delle varie partecipazioni** in base alla data di acquisizione; e come, di conseguenza, l’utilizzo di questa metodologia presenti delle indiscutibili difficoltà di applicazione. A fronte di queste difficoltà, quindi, il Gruppo potrebbe adottare la seconda metodologia, più semplice, nel rispetto dei principi contabili di riferimento. È bene sottolineare, tuttavia, che in questo caso il primo bilancio consolidato presenterebbe i risultati economici riferiti alla sola capogruppo, mentre le società controllate sarebbero consolidate di fatto solo a livello patrimoniale. Ovviamente, nulla esclude che la capogruppo sia in grado di ottenere informazioni storiche ragionevolmente attendibili e consolidare quindi le controllate in base alla data di acquisizione.

Un’altra problematica particolare è costituita dalle modalità di **trattamento delle transazioni realizzate tra le società consolidate**, soprattutto in presenza di transazioni che abbiano determinato l’emergenza dei cosiddetti “utili infragruppo non realizzati” nei precedenti

esercizi. Le modalità di trattamento di queste operazioni discenderanno inevitabilmente dalle logiche e dalle scelte adottate per l'annullamento delle partecipazioni.

Infine, in termini di informativa di bilancio, il nuovo OIC 17, al paragrafo 32, evidenzia che “*le norme non richiedono di presentare il **bilancio comparativo** dell'esercizio precedente*”. Tuttavia, laddove il Gruppo ritenga comunque opportuno presentare informazioni di tipo comparativo, si renderà necessaria la predisposizione di un bilancio consolidato riferito all'esercizio precedente.



Seminario di specializzazione

**LA REDAZIONE DEL BILANCIO CONSOLIDATO  
IN BASE AL D.LGS 139/2015 E AL NUOVO OIC 17**

[Scopri le sedi in programmazione >](#)

## AGEVOLAZIONI

---

### ***Assegnazione abusiva se la modifica della destinazione è solo formale***

di **Enrico Ferra**

Le ultime risposte fornite dall'Agenzia delle Entrate con le [risoluzioni 99/E, 100/E e 101/E](#), tutte pubblicate il 27 luglio scorso, contribuiscono a chiarire meglio il pensiero dell'Amministrazione finanziaria sotto il profilo dell'abuso del diritto nell'ambito delle disposizioni agevolative previste dalla L. 208/2015 in materia di assegnazione dei beni immobili ai soci.

Come più volte ricordato, la scelta di una modalità di "estromissione" rispetto ad un'altra è del tutto libera, potendo gli interessati scegliere tra l'**assegnazione** o la **cessione ai soci** oppure, qualora la società intestataria degli immobili sia una società immobiliare di "puro godimento", la **trasformazione in società semplice**. Ciò risulta confermato dalla stessa Agenzia delle Entrate nella [circolare 37/E/2016](#), ove è stato ribadito che la possibilità di optare per l'assegnazione agevolata in luogo della cessione – e viceversa – costituisce una "**scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore**", potendo il contribuente scegliere la strada meno onerosa in ragione di un **legittimo risparmio di imposta** non sindacabile ai sensi dell'[articolo 10-bis della L. 212/2000](#) in materia di diritti del contribuente.

Allo stesso modo, in riferimento alla **modifica della destinazione d'uso**, l'Agenzia ha confermato nella [circolare 26/E/2016](#) che il cambiamento della destinazione d'uso effettuato in prossimità della data di assegnazione **per acquisire lo status di bene agevolabile non costituisce un'ipotesi sindacabile in base alla disciplina anti abuso**.

Proprio sotto quest'ultimo profilo appare utile esaminare attentamente la prima delle tre risoluzioni citate, la [99/E/2017](#), in relazione alle possibili censure che possano derivare dagli eventuali **mutamenti di destinazione d'uso a ridosso dell'assegnazione dei beni immobili ai soci**. In tale documento di prassi viene chiesto all'Amministrazione finanziaria di valutare la sussistenza di eventuali profili abusivi sottesi ad un'operazione di assegnazione così ipotizzata:

- **conferimento dell'azienda** da parte di una società che svolge attività di lavorazione e produzione di articoli di pelletteria in una NEWCO Snc costituita dagli stessi soci della conferente;
- **locazione dell'immobile** alla NEWCO Snc;
- **assegnazione dell'immobile ai soci**;
- scioglimento della società e assegnazione delle partecipazioni nella NEWCO Snc ai



soci.

Il cambio della destinazione d'uso si realizza, nel caso di specie, proprio mediante la **locazione**: tale operazione consente infatti all'immobile di generare un autonomo reddito anche se, per effetto del principio di attrazione, lo stesso concorre alla produzione del reddito d'impresa.

Nel porre il quesito all'Ufficio, l'istante propone di adottare la medesima interpretazione offerta nella [risoluzione 101/E/2016](#), nella quale l'Agenzia non ha ravvisato ipotesi di abuso del diritto nel comportamento di una società che, al fine di beneficiare della trasformazione in società semplice, ha dapprima realizzato un'operazione di scissione – con attribuzione alla beneficiaria di tutti i beni immobili – per poi procedere alla trasformazione di quest'ultima in una società semplice.

L'Agenzia non ha però condiviso l'assimilazione di tale operazione a quella ipotizzata dall'istante, censurando di conseguenza il disegno proposto in relazione a tutti e tre i presupposti costitutivi dell'**abuso del diritto**. Le due operazioni mirano invero a due differenti risultati: mentre nel caso appena descritto la società scissa continua a svolgere la propria attività mediante un cambio di destinazione "sostanzialmente" realizzato, nell'operazione di conferimento la società conferente "**prosegue**" la sua attività mediante il conferimento dell'azienda ad una nuova realtà costituita dai medesimi soci con l'**esclusivo** scopo di far rientrare l'immobile tra quelli agevolabili.

Di conseguenza, la censura dell'Ufficio riguarda tutti i seguenti profili:

- l'**indebito risparmio d'imposta**, in quanto l'intera operazione (conferimento dell'azienda, locazione dell'immobile e liquidazione della società conferente) è funzionale esclusivamente alla riduzione del prelievo sulla plusvalenza mediante una estromissione solo "formale";
- l'**assenza di una sostanza economica**, essendo un'operazione che assume il carattere di circolarità in termini di utilizzo del bene nella "medesima" impresa, anche se di fatto i proprietari giuridici sarebbero i soci e non la società;
- l'**essenzialità del vantaggio fiscale indebito**, in quanto non sembra sussistere alcun altro "vantaggio" se non quello di beneficiare di un'imposizione inferiore.



*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 >**



## ISTITUTI DEFLATTIVI

---

### ***Il perfezionamento del procedimento di reclamo/mediazione***

di Angelo Ginex

Il **procedimento di reclamo/mediazione** opera nella ipotesi in cui il contribuente voglia contestare in via giudiziale un **atto di valore sino a 20.000 euro (50.000 euro dall'1.1.2018)**: in tal caso, egli è tenuto infatti a notificare, entro il termine di decadenza di 60 giorni dalla notifica, il **ricorso/reclamo**, che, in via eventuale, può contenere anche una **proposta di mediazione**.

Se quest'ultima è presente e, su iniziativa di una delle parti, si giunge alla **definizione della controversia**, negoziando la pretesa fiscale in contestazione e fruendo di una riduzione delle sanzioni, occorre provvedere, ai fini del **perfezionamento della mediazione**, al **pagamento delle somme dovute o della prima rata** nei termini prescritti.

In linea generale, alla luce dei diversi rinvii normativi, la **disciplina sui versamenti** è contenuta negli [articoli 8 e 15-bis D.Lgs. 218/1997](#) e [15-ter D.P.R. 602/1973](#).

Sotto il **profilo temporale**, si rileva che ex [articolo 17 D.Lgs. 241/1997](#), il **versamento** della totalità delle somme o della prima rata **deve essere eseguito entro 20 giorni dalla data di sottoscrizione dell'accordo di mediazione tramite versamento unitario**, fatte salve le ipotesi in cui siano contemplate altre modalità di pagamento in ragione della tipologia del tributo.

Gli importi possono essere pagati in un **numero massimo di 8 rate trimestrali di pari importo**, elevate a 16 se gli stessi superano i 50.000,00 euro.

Ai sensi dell'[articolo 8 D.Lgs. 218/1997](#), cui rinvia l'[articolo 17-bis D.Lgs. 546/1992](#), le rate successive alla prima devono essere versate **entro l'ultimo giorno di ciascun trimestre** e sul loro importo sono **dovuti gli interessi** calcolati dal giorno successivo al termine di versamento della prima rata.

In caso di **mancato versamento di una rata successiva alla prima** entro il termine di pagamento di quella successiva, vengono **iscritti a ruolo gli importi derivanti dall'accordo di mediazione con maggiorazione della sanzione** pari al 45 per cento del residuo dovuto a titolo di imposta.

Infatti, l'[articolo 8 D.Lgs. 218/1997](#) fa riferimento all'**ordinaria sanzione del 30 per cento** da tardivo versamento, di cui all'[articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), **aumentata della metà**.

Inoltre, trova applicazione anche l'[articolo 15-ter D.P.R. 602/1973](#), per cui **l'accordo e la dilazione permangono** se la prima rata, una rata successiva o la totalità delle somme dovute

sono oggetto di **lievi inadempimenti**.

A titolo esemplificativo, si tratta dei casi di **insufficiente versamento della rata** per una frazione non superiore al 3 per cento e, in ogni caso, a 10.000 euro, di **tardivo versamento della prima rata** non superiore a 7 giorni o, ancora, di **tardivo pagamento di una rata diversa dalla prima** entro il termine di pagamento della rata successiva.

Nei casi suddetti, viene **irrogata**, sull'importo non pagato o pagato tardi, la **sanzione del 30 o del 15 per cento** ex [articolo 13 D.Lgs. 471/1997](#), a seconda che il **ritardo sia contenuto o meno nei 90 giorni dalla scadenza**.

È comunque ammesso il **ravvedimento operoso** entro il termine di pagamento della rata successiva o, in ipotesi di versamento in unica soluzione o di ultima rata, entro 90 giorni dalla scadenza.



Seminario di specializzazione

## LA MEDIAZIONE TRIBUTARIA

Scopri le sedi in programmazione >

## AGEVOLAZIONI

### ***Iper ammortamento fino al 30 settembre 2018***

di Dottryna



Con l'obiettivo di "favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0»" la legge di Bilancio 2017 ha introdotto il c.d. "iper ammortamento".

Al fine di approfondire gli aspetti dell'agevolazione, è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione "Misure agevolative", una apposita *Scheda di studio*.

Il presente contributo si occupa dell'ambito temporale del beneficio di recente modificato ad opera del D.L. 91/2017.

L'*iper ammortamento* consiste nella possibilità di **maggiore del 150%**, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento ovvero dei canoni di *leasing*, il **costo di acquisizione di alcuni beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico** (elencati nell'[allegato A alla L. 232/2016](#)).

Sotto il **profilo temporale**, a seguito delle disposizioni di cui all'[articolo 14 del D.L. 91/2017](#) (c.d. "Decreto Sud") convertito nella L. 123/2017, **la maggiorazione del 150% si applica agli investimenti** in beni strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico **effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018** (in luogo del precedente 30/06/2018), a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Pertanto, a seguito della proroga dei termini, **l'*iper ammortamento* si applica agli investimenti effettuati entro il 31/12/2017** ovvero entro il **30/09/2018** in presenza delle condizioni elencate; per la verifica di tali condizioni la [circolare AdE 4/E/2017](#) rimanda ai chiarimenti forniti in tema di *super ammortamento* di seguito riepilogati e "adattati" ai nuovi termini previsti per il solo *iper ammortamento*.

**Beni in *leasing*** Per i **beni acquisiti tramite *leasing***, entro il **31/12/2017** deve essere:

- **sottoscritto dalle parti il relativo contratto di *leasing*** e
- **avvenuto il pagamento di un maxi-canone** in misura almeno pari al 20%

della quota capitale dovuta al locatore.

In tal caso, l'*iper*-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 31/12/2017 ed entro il 30/09/2018.**

**Beni in appalto** Per i **beni realizzati mediante contratto di appalto**, si può avere l'estensione temporale del beneficio al 30/09/2018 **a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:**

- il **contratto di appalto risulti sottoscritto da entrambe le parti;**
- **sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto.**

In tale ipotesi, l'*iper*-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 ma entro il 30 settembre 2018.**

**Beni in  
economia**

In merito ai beni **realizzati in economia**, la [circolare 23/E/2016](#) ha chiarito che la maggiorazione spetta anche per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo in questione, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato [articolo 109 del Tuir](#), anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione.

Pertanto, nel caso di specie – trattandosi di beni realizzati internamente – la **prima condizione prevista dalla norma** (l'accettazione dell'ordine da parte del venditore) **non rileverà ai fini dell'estensione del beneficio** agli investimenti effettuati entro il 30/09/2018. Tale estensione, nel caso di beni in economia, **può essere ottenuta qualora entro il 31/12/2017 risultino sostenuti costi pari almeno al 20% dei costi sostenuti nel periodo 01/01/2017 – 30/09/2018.**

Ai fini della spettanza della maggiorazione, anche per l'*iper* ammortamento vale il principio secondo cui **l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole della competenza** ([articolo 109, commi 1 e 2, Tuir](#)).

**Dal momento di effettuazione degli investimenti** – rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione del 150% – **deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio.** Al riguardo è opportuno evidenziare, infatti, che la maggiorazione, traducendosi in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta – conformemente a quanto previsto dall'[articolo 102, comma 1, del Tuir](#) – solo **“a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene”**.

A differenza di quanto previsto in tema di *super* ammortamento, la disposizione contenuta nel [comma 11, dell'articolo 1, della L. 232/2016](#) prevede un ulteriore requisito per poter fruire della maggiorazione del 150%: quello della “*interconnessione*” del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.