

Edizione di mercoledì 13 febbraio 2019

IVA

Fattura elettronica: gli adempimenti nei casi di “self billing”

di **Luca Caramaschi**

REDDITO IMPRESA E IRAP

Tfm deducibile senza limiti di legge, in ragione della quota maturata

di **Andrea Caboni, Gianluca Cristofori**

IVA

Esterometro e territorialità Iva

di **Sandro Cerato**

IMPOSTE INDIRETTE

Il trattamento fiscale dell'indennizzo da locazione

di **Alessandro Bonuzzi**

AGEVOLAZIONI

I chiarimenti di Telefisco 2019 in materia di agevolazioni 4.0

di **Debora Reverberi**

IVA

Fattura elettronica: gli adempimenti nei casi di “self billing”

di Luca Caramaschi

Nelle **risposte** che l'Agenzia delle entrate ha fornito nelle **Faq** pubblicate sul proprio sito web (principalmente in data 27 novembre e 21 dicembre 2018), richiamate in occasione dei diversi **forum** organizzati sia dalla stampa specializzata che da alcune associazioni di categoria professionale, si definiscono gli **adempimenti** che occorre seguire nei cosiddetti casi di “**self billing**”, ovvero le situazioni nelle quali è il **cessionario** o **committente** ad emettere la **fattura elettronica in nome e per conto del cedente o prestatore**.

La prima rilevante **indicazione** fornita dall'Agenzia delle entrate è che in questi casi non si deve assolutamente parlare di “**autofattura**” posto che la fattura così formata rimane sempre e comunque una **fattura attiva** per il **cedente/prestatore** che confluirà a debito nel **registro iva vendite** e una **fattura passiva** che genera iva a credito per il **cessionario/committente**.

Nessuna particolarità, quindi, sotto il profilo degli **obblighi di registrazione** bensì una particolarità nel solo processo di **formazione** e **trasmissione** dello strumento di certificazione fiscale, appunto la **fattura**.

Le situazioni che l'Agenzia delle entrate commenta nei diversi documenti sopra citati sono le seguenti:

- fatture emesse dalle **cooperative agricole** di conferimento per conto dei loro **soci conferenti**;
- fatture emesse dai tour operator per conto delle **agenzie di viaggi** intermedie (la cosiddetta “**autofattura provvigioni**” prevista dall'[articolo 74-ter, comma 8, D.P.R. 633/1972](#));
- fatture emesse dagli acquirenti degli **agricoltori in regime di esonero**;
- fatture emesse dai mandanti per conto dei **venditori porta a porta** dotati di partita iva.

Con riferimento a tutti questi casi di “**self billing**”, i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate hanno delineato una **procedura comune**, seppur con le singole particolarità dovute al **caso specifico**.

In particolare il **cessionario** o **committente** dovrà predisporre una **fattura elettronica** (indicando quale tipo documento il **codice “TD1”**) riportando **partita iva** e altri **dati anagrafici del cedente o prestatore** nell'apposita sezione e i **suoi estremi** nella sezione del **cessionario o committente**, specificando che la **fattura è emessa per conto del cedente o prestatore** (nel campo 1.6 della **fattura elettronica** occorrerà scegliere “**CC**” in quanto emessa dal cessionario/committente).

Come già detto, quindi, nulla cambia in termini di registrazione della fattura, che risulterà **“attiva”** per il **cedente/prestatore** e **“passiva”** per il **cessionario/committente**.

Ma l'aspetto certamente più rilevante nei casi di **“self billing”** è quello relativo alle modalità attraverso la quale il cessionario o committente che emette la fattura per conto del cedente o prestatore **la porta a conoscenza di quest'ultimo**.

Sul punto l'Agenzia delle entrate ha precisato che il **Sistema di Interscambio (Sdi)** consegna la fattura all'indirizzo telematico (sia esso PEC oppure codice destinatario) riportato nella fattura stessa.

A seconda quindi dell'indirizzo di riferimento possono verificarsi **due diverse situazioni**:

- se il **cessionario o committente**, che emette la fattura per conto del cedente o prestatore ha **registrato** il proprio **indirizzo telematico** nell'anagrafe dell'Agenzia delle entrate, la fattura verrà di *default* recapitata sempre a quest'ultimo soggetto (stante la prevalenza, in ogni caso, dell'indirizzo registrato in anagrafe tributaria) con la conseguenza che il **cedente o prestatore** non ha modo di sapere che è stata emessa una fattura **per suo conto**; secondo l'Agenzia, quindi, al fine di **informare** il cedente o prestatore, il cessionario o committente dovrà inviargli una **copia di cortesia** a mezzo mail, Pec o altra modalità analogica, nella quale dovrà essere precisato che l'originale della fattura in formato elettronico (l'unica valida) è disponibile nella sua **area riservata sul sito dell'Agenzia**;
- qualora, invece, il cessionario o committente **non abbia registrato** il proprio indirizzo telematico sul sito dell'Agenzia sarà possibile per questi indicare l'**indirizzo telematico** (Pec o **codice destinatario**) del cedente o prestatore di modo che sia per lui visibile la fattura inviata per suo conto dal cessionario o committente; in tale evenienza si riscontra l'anomalia per cui il **documento ricevuto dal cedente o prestatore non è per lui un acquisto** bensì una **fattura di vendita**.

In entrambi i casi, laddove il cedente o prestatore emetta anche fatture direttamente, oltre a quelle in **“self billing”**, sarà opportuno adottare appositi **registri sezionali**, concordando per queste ultime le modalità di **numerazione** da parte del cessionario o committente.

Infine, c'è anche un'ipotesi introdotta con il **D.L. 119/2018** convertito dalla **L. 136/2018**, riferita prevalentemente agli **enti non commerciali di tipo associativo** (ma anche alle società di capitali sportive dilettantistiche) che applicano in **regime forfettario L. 398/1991** e che nell'esercizio precedente hanno conseguito **proventi commerciali** oltre una determinata soglia.

Più precisamente, è il caso del soggetto in **regime 398** che nel 2018 ha superato **65.000 euro** di ricavi: situazione con riferimento alla quale il legislatore ha previsto che la fattura elettronica venga **emessa dal committente “per conto” del soggetto in 398** (quindi, un tipico caso di **“self billing”** come quelli sopra esaminati).

Tuttavia, in considerazione della circostanza che l'emissione della fattura elettronica da parte del committente "per conto" del soggetto in 398 **non è procedura semplice** (che tra l'altro obbliga il soggetto in 398 a "recuperare" questa fattura nell'**area riservata** dell'Agenzia) e attesa l'assenza di qualsivoglia **struttura amministrativa** in capo a questi soggetti spesso di **ridotte dimensioni**, l'Agenzia delle entrate ha precisato che il **soggetto in 398 può direttamente emettere la fattura elettronica esponendo l'iva nel documento** (non applicando quindi la previsione descritta al punto precedente).

Si potrebbe quindi ritenere che l'ultimo caso descritto, diversamente dagli altri, è un caso di **"self billing" facoltativo**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

FATTURAZIONE ELETTRONICA, ADEMPIMENTI DIGITALI E RIORGANIZZAZIONE DELLE ATTIVITÀ DELLO STUDIO

Scopri le sedi in programmazione >

REDDITO IMPRESA E IRAP

Tfm deducibile senza limiti di legge, in ragione della quota maturata

di **Andrea Caboni, Gianluca Cristofori**

La deducibilità, ai fini dell'Ires, dell'accantonamento relativo al **trattamento di fine mandato degli amministratori** (c.d. "Tfm") è espressamente regolata dall'[articolo 105, comma 4, Tuir](#), nel quale è previsto che: *"Le disposizioni dei commi 1 e 2 valgono anche per gli accantonamenti relativi alle **indennità di fine rapporto** di cui all'articolo 17, comma 1, lettere c), d) e f) [n.d.r. tra le quali rientra anche il **Tfm** spettante agli amministratori]"*.

L'articolo [105, comma 1, Tuir](#), al quale si fa espresso rimando, stabilisce che *"Gli accantonamenti ai fondi per le indennità di fine rapporto e ai fondi di previdenza del personale dipendente istituiti ai sensi dell'articolo 2117 del codice civile [n.d.r. tra i quali rientra anche l'accantonamento al fondo **trattamento di fine rapporto**, o "**TFR**"], se costituiti in conti individuali dei singoli dipendenti, **sono deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi**"*.

In proposito, la Corte di Cassazione, nella [sentenza n. 26431 del 19.10.2018](#), ha affermato che *"Le aziende possono decidere di corrispondere agli amministratori, al termine del loro mandato, una indennità definita **"trattamento di fine mandato"**, quale compenso aggiuntivo a quello ordinario stabilito dallo statuto sociale ovvero dall'assemblea dei soci e lasciato alla libera contrattazione delle parti. [...] In base al combinato disposto degli articoli 105 e 17, del Tuir il regime di deducibilità adottato per i costi in argomento è pertanto quello di competenza sempre che il diritto al Tfm risulti da atto scritto avente data certa anteriore all'inizio del rapporto; solo in tale evenienza in ciascun esercizio sono deducibili le quote maturate a favore dei singoli amministratori e accantonate nell'apposito fondo, **indipendentemente dal fatto che la loro manifestazione finanziaria avverrà solo in un momento successivo**. In caso contrario è estesa anche al Tfm l'applicazione del principio di cassa disposto dall'articolo 95, comma 5, Tuir, per i compensi spettanti agli amministratori, e gli accantonamenti in esame sono deducibili dal reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui avviene il pagamento. Le indennità per il trattamento di fine mandato (Tfm) hanno, quindi, per quanto rileva nel presente giudizio, un diverso trattamento fiscale a seconda che le stesse risultino o meno da atto scritto avente data certa anteriore alla data di inizio del rapporto"*.

Quindi, in applicazione della suesposta disciplina:

1. gli **accantonamenti al fondo Tfm** *"sono deducibili nei limiti delle quote maturate*

nell'esercizio" in conformità agli accordi contrattuali conclusi tra le parti (se risultanti da atto scritto avente data certa anteriore alla data di inizio del rapporto), in quanto **non esistono disposizioni legislative** che regolino le modalità di determinazione di tale indennità o **che prevedano limiti alla relativa deducibilità**, come invece talvolta sostenuto dall'Amministrazione finanziaria nei casi in cui l'ammontare degli accantonamenti eccedesse quanto previsto dall'[articolo 2120 cod. civ.](#) per i lavoratori dipendenti;

2. gli **accantonamenti al fondo Tfr per i lavoratori dipendenti** *"sono [invece] deducibili nei limiti delle quote maturate nell'esercizio in conformità alle disposizioni legislative e contrattuali che regolano il rapporto di lavoro dei dipendenti stessi"* (e, quindi, in conformità all'[articolo 2120 cod. civ.](#), che stabilisce che le quote siano determinate in misura *"pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5"*).

Come anticipato, l'Agenzia delle Entrate ha talvolta considerato **parzialmente indeducibile l'accantonamento al fondo Tfm** rilevato nell'anno di competenza, **ritenendo analogicamente applicabile il limite di deducibilità previsto per l'accantonamento al fondo Tfr di lavoro dipendente (articolo 2120 cod. civ.)** in misura *"pari e comunque non superiore all'importo della retribuzione dovuta per l'anno stesso divisa per 13,5"*, ciò **nonostante si tratti di accantonamenti regolati**, civilisticamente e fiscalmente, **in modo del tutto autonomo e distinto**, con un approccio peraltro contrastante anche con propria prassi pubblica ([risoluzione AdE 124/E/2017](#)).

Tali rilievi dell'Amministrazione finanziaria, ampiamente criticati dai commentatori e dalla dottrina, sono stati oggetto di **numerosi contenziosi** e di un **intenso dibattito giurisprudenziale**.

L'orientamento giurisprudenziale largamente prevalente contrasta la tesi sostenuta dall'Agenzia delle Entrate; per esempio, sulla questione si è autorevolmente espressa, di recente, la **CTR Milano** che, con la **sentenza n. 5280/18/2018 del 03.12.2018**, ha ribadito i seguenti principi: ***"Il trattamento di fine mandato, diversamente dal trattamento di fine rapporto, non è disciplinato da nessuna norma specifica, avendo natura pattizia, e ad esso, come anche per la parte non differita dei compensi degli amministratori, risulta dunque applicabile semplicemente il criterio di congruità e di ragionevolezza che si fonda sulla misura proporzionale ai compensi annualmente corrisposti. Tanto premesso, si deve qui ribadire che il legislatore non ha posto un tetto massimo di deducibilità dell'accantonamento periodico al fondo Tfm e, tanto meno, ha disposto che l'accantonamento di cui si discute debba essere limitato al valore fisso convenzionale pari al numero di mensilità (13,5) a cui i lavoratori subordinati hanno diritto. Tale orientamento trova conferma anche nella risoluzione n. 124/E del 13.10.2017 emessa dall'Agenzia delle Entrate, dove si afferma che l'ammontare del Tfm è determinato secondo criteri di ragionevolezza e congruità rispetto alla realtà economica dell'impresa. Non è da ritenersi sindacabile la deduzione di un accantonamento che non sia eccessivo e sproporzionato con riguardo alla realtà specifica dell'azienda, quando questo risulti, come nel caso in esame, conseguente ad una delibera assembleare presa secondo criteri di ragionevolezza e congruità, a nulla rilevando il riferimento alle specifiche norme adottate dal legislatore per il rapporto di lavoro subordinato"***.

Tale orientamento era già stato espresso dalla stessa **CTR Milano**, con la [sentenza n. 3749/16/2018 dell'11.09.2018](#), ove aveva rilevato che ***“L'amministrazione finanziaria non ha il potere di valutare la congruità dei compensi corrisposti come Tfm agli amministratori di società di persone. Tali somme sono deducibili come costi, sicché deve concludersi che nel sistema attuale la spettanza e la deducibilità degli emolumenti a favore degli amministratori è determinata dal consenso che si forma tra le parti o nell'ambito dell'ente sul punto, senza che all'ufficio sia riconosciuto un potere specifico di valutazione di congruità. Giustappunto, l'indennità di fine mandato è sostanzialmente assimilabile all'indennità di fine rapporto prevista per i lavoratori dipendenti; tuttavia, mentre per il Tfr, sia il codice civile, (articolo 2120) sia la normativa fiscale (articolo 105 Tuir, commi 1 e 2) disciplinano e limitano la quota annuale di accantonamento deducibile, stabilendo che l'entità di tale trattamento si calcoli sull'importo della retribuzione annua diviso per 13,5, per il Tfm, invece, non esiste alcuna norma di riferimento. Pertanto, non vi è limitazione all'ammontare”***.



Seminario di specializzazione

I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >

IVA

Esterometro e territorialità Iva

di **Sandro Cerato**

Nella **comunicazione delle operazioni transfrontaliere** di cui all'[articolo 1, comma 3 bis, D.Lgs. 127/2015](#) devono essere inserite anche le operazioni con **rilevanza territoriale in Italia** poste in essere con **controparti non residenti o non stabilite ai fini Iva in Italia**.

A fronte dell'inserimento dell'obbligo di **fatturazione elettronica per le operazioni intercorse con controparti residenti o stabilite ai fini Iva in Italia**, il legislatore richiede ai soggetti passivi di comunicare le operazioni che non transitano obbligatoriamente per il Sdi in quanto aventi come **controparte un soggetto non obbligato a tale adempimento**.

Pertanto, ciò che rileva al fine di verificare l'**obbligo di comunicazione** non è tanto il regime territoriale dell'operazione, bensì la **controparte dell'operazione**, con conseguente inclusione nell'esterometro anche delle **operazioni che ai fini Iva rilevano territorialmente in Italia**.

Prima di individuare le operazioni che sono oggetto di comunicazione, è opportuno ricordare che **non si considerano soggetti stabiliti ai fini Iva in Italia** i soggetti non residenti che nel nostro Paese sono **identificati** con rappresentante fiscale o direttamente ai sensi dell'[articolo 35-ter D.P.R. 633/1972](#), in quanto tale posizione **non attribuisce lo status di soggetto stabilito**.

È bene osservare che trattandosi di un **soggetto meramente identificato in Italia**, e come tale estraneo all'obbligo di fatturazione elettronica, non sorge nemmeno l'obbligo di presentazione dell'**esterometro**, posto che tale adempimento è previsto solamente per coloro che ricadono nell'ambito soggettivo della fatturazione elettronica (**soggetti residenti o stabiliti ai fini Iva in Italia**).

Si pensi, ad esempio, ad una società francese che in Italia è identificata direttamente ([articolo 35-ter](#)) e che nel nostro territorio pone in essere le seguenti operazioni: acquista dei beni da un soggetto passivo nazionale con consegna in Italia, e successivamente rivende tali beni ad altro soggetto passivo nazionale nel territorio dello Stato.

In tale ipotesi:

- per l'**acquisto** presso un soggetto passivo nazionale **l'identificazione Iva permette l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta** da parte del soggetto non residente, e tale operazione non deve essere indicata nell'**esterometro** in quanto il soggetto non è stabilito ai fini Iva in Italia;
- il **soggetto passivo Iva nazionale** che procede alla cessione dei beni al soggetto

francese identificato ai fini Iva in Italia deve indicare **l'operazione nell'esterometro** (operazione soggetta ad Iva in quanto rilevante territorialmente rilevante in Italia);

- il soggetto passivo nazionale che acquista i beni dal soggetto francese identificato in Italia deve assoggettare ad imposta l'operazione, ai sensi dell'[articolo 17, comma 2, D.P.R. 633/1972](#), con **l'inversione contabile**, e conseguente inclusione dell'operazione nell'**esterometro**.

È opportuno osservare, come indicato nell'[articolo 1, comma 3-bis, D.Lgs. 127/2015](#), che in relazione alle operazioni attive, **il soggetto passivo stabilito ai fini Iva in Italia può decidere di emettere facoltativamente la fattura in formato elettronico** al fine di evitare di includere tali operazioni nell'esterometro.

Nell'esempio proposto, il **soggetto passivo italiano** che **cede** i beni alla **società francese identificata in Italia**, con consegna nel territorio dello Stato, può quindi evitare l'**esterometro** emettendo la fattura elettronica e inviandola tramite il Sdi (ferma restando la consegna di una **copia cartacea al cliente francese**) indicando nel campo codice destinatario i **sette zero**.

Seminario di specializzazione

**LA GESTIONE FISCALE E AMMINISTRATIVA DEI B&B E
LA DISCIPLINA DELLE LOCAZIONI BREVI**

Scopri le sedi in programmazione >

IMPOSTE INDIRETTE

Il trattamento fiscale dell'indennizzo da locazione

di **Alessandro Bonuzzi**

Nell'ambito della stipula di **contratti di locazione** può capitare di imbattersi in accordi, a cui addivengono le parti, tutt'altro che semplici da gestire sotto il **profilo fiscale**.

Ciò è accaduto nel caso oggetto della [risposta all'istanza di interpello n. 16](#) pubblicata dall'Agenzia delle entrate in data 29 gennaio 2019, in cui la **società istante locatrice** di un immobile strumentale, il cui contratto sarebbe cessato a breve, in forza della **disdetta** comunicata alla **società conduttrice**, atteso il rilevante incremento di valore acquisito dal fabbricato, ha proposto alla controparte di stipulare un nuovo contratto di locazione con un **canone più elevato**, pari ad euro 100.

La società conduttrice, in considerazione del particolare valore dell'immobile, ha fin da subito manifestato il **proprio interesse**, ma non alla cifra proposta dal locatore.

A seguito di **negoziazione**, le parti hanno stipulato un **contratto preliminare** (con contestuale versamento di una caparra confirmatoria) in base al quale si sono impegnati a:

- stipulare un **nuovo contratto di locazione** con un **canone annuo** pari ad euro 50 (in luogo dei 100 inizialmente richiesti) per una durata di 9 anni, con automatico rinnovo per altri 9 e rinuncia alla facoltà di disdire il rinnovo da parte del locatore;
- sottoscrivere una **scrittura privata** che prevede il pagamento al locatore di una **somma una tantum** (cd. **indennizzo**) pari ad euro 500, a fronte della sensibile riduzione di canone annuo accettato, non ripetibile in caso di cessazione anticipata del contratto.

Successivamente, la società locatrice ha presentato l'**interpello** da cui è scaturita la risposta n. 16 in commento e con cui ha chiesto all'Agenzia delle entrate di:

1. confermare il fatto che l'**indennizzo** debba essere trattato fiscalmente come una **componente del canone di locazione dell'immobile**, dovendo scontare la **scrittura privata** che lo regola l'imposta di registro in **termine fisso** nella **misura dell'1%**;
2. chiarire il **regime Iva** applicabile all'**indennizzo**;
3. attestare la **deducibilità** dell'indennizzo ai fini Ires e Irap;
4. precisare il regime Iva applicabile alla eventuale **cessione del contratto di locazione**, ossia applicazione dell'imposta oppure esenzione a seconda del regime subito dal contratto di locazione, nonché se l'operazione sconti l'**imposta di registro** nella misura fissa di **67 euro**.

L'Agenzia delle entrate ha fornito il **proprio parere** su tutte le questioni poste.

In particolare, in relazione all'**indennizzo**, la **risposta n. 16** ha affermato che, siccome tale somma trova la sua fonte nella **scrittura privata separata** dal contratto di locazione, essa rappresenta un'**obbligazione autonoma** non strettamente riconducibile al rapporto di locazione. Ne deriva che:

- non può essere applicato il regime Iva proprio del canone di locazione, dovendosi ritenere l'indennizzo **escluso** dall'ambito di applicazione dell'Iva per **mancanza del presupposto oggettivo** di cui all'[articolo 3 D.P.R. 633/1972](#), e, di conseguenza,
- va applicata l'**imposta di registro** con l'**aliquota del 3%** [ex articolo 9, Tariffa, Parte Prima, D.P.R. 131/1986](#).

Per quanto riguarda il profilo dell'**imposizione diretta**, l'indennizzo rappresenta un debito/passività di natura **determinata** ed **esistenza certa**. Pertanto, esso deve essere considerato **deducibile** ai fini Ires e Irap in capo alla società conduttrice, nel periodo d'imposta in cui **sorge** l'obbligazione al relativo **pagamento**.

In merito al trattamento fiscale della eventuale **cessione del contratto di locazione**, l'Agenzia, cassando la soluzione prospettata dal contribuente, secondo cui sarebbe applicabile lo stesso regime fiscale del contratto di locazione, ha precisato che siffatta operazione:

- è **imponibile ai fini Iva** ai sensi [dell'articolo 3, comma 2, n. 5\), D.P.R. 633/1972](#), scontando l'**aliquota ordinaria**;
- è soggetta ad **imposta di registro in misura fissa** in virtù del **principio di alternatività** tra l'Iva e l'imposta di registro [ex articolo 40 Tur.](#)

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:



Seminario di specializzazione

I CONTRATTI DI LOCAZIONE IMMOBILIARE E LA DISCIPLINA FISCALE

Scopri le sedi in programmazione >

AGEVOLAZIONI

I chiarimenti di Telefisco 2019 in materia di agevolazioni 4.0

di **Debora Reverberi**

Fra le risposte ai quesiti formulati all'Agenzia delle entrate in occasione di **Telefisco 2019** è giunto qualche chiarimento **in materia di agevolazioni 4.0**.

I temi affrontati sugli incentivi fiscali legati al Piano Nazionale Impresa 4.0 (già Piano Nazionale Industria 4.0) riguardano:

- **la definizione degli atti recupero del credito R&S** e in generale di tutti i **crediti d'imposta**;
- **il meccanismo di *recapture* nell'iperammortamento**;
- **l'applicazione dell'iperammortamento a beni il cui costo complessivo a consuntivo superi quello contrattualmente previsto** e utilizzato come base di calcolo dell'acconto pagato il 31.12.2018.

In relazione agli atti di recupero dei crediti d'imposta l'Agenzia delle entrate ha chiarito che i contribuenti possono richiedere **la definizione agevolata delle liti pendenti**, prevista dall'[articolo 6 D.L. 119/2018](#), convertito con modificazioni dalla **L. 136/2018**, in quanto **trattasi di controversie tributarie con l'Agenzia delle entrate su atti impositivi**.

La loro definizione potrà dunque avvenire:

- **con il pagamento di un importo uguale al valore della controversia** (importo del tributo al netto degli interessi e delle eventuali sanzioni irrogate con l'atto impugnato);
- **in caso di soccombenza dell'Agenzia in primo grado, con il pagamento della metà del valore** della controversia;
- **in caso di soccombenza dell'Agenzia in secondo grado, con il pagamento di un quinto del valore** della controversia.

Si rammenta che la definizione agevolata si applica alle **liti pendenti in cui il ricorso in primo grado è stato notificato entro il 24.10.2018, data di entrata in vigore del provvedimento** e per le quali, alla data di presentazione della domanda di definizione agevolata, il processo non si sia concluso con una pronuncia definitiva.

In tema di iperammortamento l'Agenzia delle entrate ha illustrato **ratio e fattispecie applicative del meccanismo di *recapture*** introdotto dal **D.L. 87/2018**, convertito con modificazioni dalla **L. 96/2018** (c.d. Decreto Dignità).

La funzione attribuita all'agevolazione fiscale è di **supporto ed incentivo agli investimenti d'impresa atti a favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello Industria 4.0.**

In tutti i casi in cui il **bene sia distolto dalla sua originaria funzione all'interno del compendio aziendale viene meno la reale finalità dell'agevolazione perché il livello tecnologico e digitale dell'impresa si riduce**: ecco allora che scatta il meccanismo di *recapture*, ovvero il **recupero dell'incentivo attraverso una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si verifica il presupposto** per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Il recupero dell'iperammortamento si applica alle seguenti due fattispecie:

- **cessione a titolo oneroso** del cespite iperammortizzato;
- **delocalizzazione del cespite verso strutture produttive, anche appartenenti alla stessa impresa, ubicate all'estero.**

Il meccanismo di *recapture* non si applica:

- **ad investimenti effettuati fino al 14.07.2018**, data di entrata in vigore del Decreto Dignità;
- **in caso di investimenti sostitutivi con beni di caratteristiche analoghe o superiori**, ai sensi dell'[articolo 1, commi 35 e 36, L. 205/2017](#) (c.d. Legge di Bilancio 2018) confermato dall'[articolo 1, comma 64, L. 145/2018](#) (c.d. Legge di Bilancio 2019);
- **alla cessione d'azienda o di ramo d'azienda e in tutti i casi di trasferimento del bene come parte di un complesso aziendale nell'ambito di un'operazione straordinaria neutrale o realizzativa**; il bene, indipendentemente dal passaggio di proprietà, resta infatti all'interno del compendio aziendale mantenendo immutata la sua funzione di accrescerne il livello tecnologico e digitale, seppure il **beneficio trasli in capo al cessionario** con le regole, i costi e la dinamica temporale definiti sul cedente.

L'ultimo tema affrontato riguarda la **situazione di investimenti iperammortizzabili per i quali al 31.12.2018 si siano verificate le due condizioni necessarie** previste dalla precedente Legge di Bilancio 2018 per aversi la proroga al 2019:

- **ordine accettato dal fornitore;**
- **pagamento di un acconto pari ad almeno il 20% del costo** di acquisizione del bene.

Nulla *quaestio* circa l'aliquota agevolativa da applicarsi **al corrispettivo contrattualizzato nel 2018**: la Legge di Bilancio 2019 precisa che **si applica la precedente disciplina, con una maggiorazione del costo di acquisizione del bene del 150%.**

Interessante risulta la precisazione dell'Agenzia delle entrate nel caso in cui **il costo**

complessivo dell'investimento risulti, a consuntivo nel 2019, superiore a quello contrattualmente previsto nel 2018 e utilizzato come base di calcolo dell'acconto.

Al costo eccedente sarà necessario applicare la nuova disciplina agevolativa che prevede un'aliquota a scaglioni decrescenti in funzione dell'ammontare degli investimenti complessivi, con tanto di esemplificazione numerica che evidenzia la necessità di un calcolo dell'agevolazione separato:

Periodo	Costo investimento		Aliquota Iperammortamento	
2018	Corrispettivo contrattualizzato = euro 1.000.000		No iper nel 2018 perché l'investimento è effettuato nel 2019	
2019	Costo a consuntivo = Euro 1.100.000	Euro 1.000.000	150%	
		Euro 100.000		
			Investimenti complessivi 2019	Aliquota
			Fino a euro 2.500.000	170 %
			Da euro 2.500.001 a euro 10.000.000	100 %
			Da euro 10.000.001 a euro 20.000.000	50 %
			Da euro 20.000.001	0 %

Seminario di specializzazione

INTERNAZIONALIZZAZIONE DI IMPRESA E STRUMENTI DI CRESCITA PER LE PMI

Scopri le sedi in programmazione >