

L'ESPERTO RISPONDE
**Affitti, bollette, Rc auto, conti correnti:
le pratiche oltre la denuncia di successione**
Nel fascicolo estraibile ▶ da pagina 23 a pagina 30

Guida alla manovra. Come si applica l'agevolazione sui beni acquisiti, costruiti in economia o tramite appalto tra il 2017 ed il 2018

La data decide il bonus investimenti

Aliquote e calcoli del superammortamento in base al calendario di acconto e consegna

PAGINA A CURA DI
Paolo Meneghetti

La proroga del superammortamento per gli investimenti eseguiti nel 2018 prevede regole diverse da quelle stabilite per l'agevolazione degli scorsi anni, e segnatamente una aliquota di incremento del valore fiscale del bene strumentale ridotta al 30% contro il 40% dei periodi d'imposta 2015/2017. Vediamo i casi che possono presentarsi a seconda della modalità dell'investimento e dei tempi di consegna.

Bene acquisito entro il 30 giugno 2018

In primo luogo analizziamo il caso del bene già ultimato e consegnato tra il 1° gennaio 2018 e il 30 giugno 2018. Sarà necessario distinguere l'ipotesi del bene per il quale sia stato versato acconto sul prezzo almeno del 20% entro il 2017 con ordine accettato dal venditore entro la medesima data, rispetto al bene acquisito nel 2018 senza aver versato alcun acconto. Nel primo caso l'investimento si intende eseguito nel 2017, quindi con variazione diminutiva calcolata sul 40% del costo del bene (ancorché l'agevolazione verrà fruita nel 2018 al momento di consegna del bene con avvio del processo di ammortamento). Nel secondo caso, a parità di data di consegna del bene, esso si intende acquisito nel 2018 con calcolo dell'agevolazione con l'aliquota del 30%.

Appalto con consegna entro il 30 giugno 2018

Nell'ipotesi di beni costruiti da terzi tramite contratto di appalto, l'investimento si intende eseguito o al momento della ultimazione della prestazione dell'appaltatore, oppure nel momento in cui risultano accettati definitivamente gli stati di avanzamento lavori (Sal) e limitatamente ai corrispettivi liquidati tramite gli stessi Sal. In tale ipotesi la circolare 4/E/2017 (paragrafo 5.3) ha affermato che la condizione dell'acconto sul prezzo pari almeno al 20% si intende avverata qualora il contratto di appalto risulti sottoscritto entro il 31 dicembre 2017 e sia avvenuto il pagamento di acconti all'appaltatore nella misura di almeno il 20%

del costo complessivo indicato nel contratto. In assenza di Sal liquidati entro il 31 dicembre 2017 il bene consegnato entro il 30 giugno 2018 sarà agevolato con l'aliquota del 40%. Anche se vi saranno Sal liquidati entro il 31 dicembre 2017 non sembra diversa la situazione (quindi agevolazione calcolata con aliquota unica del 40%), purché siano presenti le condizioni sopra indicate.

Appalto con consegna oltre il 30 giugno 2018

Valutiamo ora l'ipotesi più complessa rappresentata dal bene la cui costruzione è iniziata nel 2017 ma con consegna oltre il 30 giugno 2018, oppure con consegna entro il 30 giugno ma senza aver corrisposto entro il 31 dicembre 2017 l'acconto all'appaltatore di almeno il 20% del costo complessivo. In presenza di Sal liquidati definitivamente entro il 31 dicembre 2017 l'investimento è realizzato in parte nel 2017 e in parte nel 2018, con la complicazione che cambia l'aliquota dell'agevolazione con riferimento al medesimo bene. Sembra corretto affermare che la variazione diminutiva verrà calcolata con l'aliquota del 40% per la parte di costo sostenuto nel 2017 e con l'aliquota del 30% per quella realizzata nel 2018. Vediamo questo esempio. Il costo complessivo del bene costruito tramite appalto ammonta a 100.000 €. Nel 2017 sono stati liquidati Sal per 50.000 € e nel 2018 la restante parte con consegna al 30 novembre 2018. L'aliquota di ammortamento è del 15%. La variazione diminutiva annuale dovrebbe essere pari a $3.000 + (100.000/2 = 50.000 \times 15\% = 7.500 \times 40\% = 3.000) + 2.250 = 100.000/2 = 50.000 \times 15\% = 7.500 \times 30\% = 2.250$ per un totale complessivo pari a 5.250 €, senza calcolare, per semplicità dell'esempio, la quota diminutiva nel primo anno di utilizzo del bene.

Medesime considerazioni valgono per il bene realizzato in economia, dove la possibilità di ritenere eseguito l'investimento interamente nel 2017 è condizionata dal fatto che nel 2017 stesso siano stati sostenuti costi pari almeno al 20% del costo complessivo.

Quattro esempi pratici

IL CASO LA POSSIBILE SOLUZIONE BENE ORDINATO NEL 2017

Mario Rossi snc ha ordinato l'acquisto di un bene strumentale nuovo, con ordine accettato il 20 novembre 2017, pagando un acconto pari al 10% del costo complessivo. Il bene verrà consegnato a maggio 2018. Può fruire del superammortamento e se sì con quale aliquota?

Il cespite genera il superammortamento al momento della consegna, cioè quando inizia il processo di ammortamento. Si può far decorrere l'investimento all'anno precedente solo con acconto pagato nel medesimo anno di almeno il 20% del costo complessivo. Quindi, il bene fruisce del superammortamento a decorrere dal 2018, con aliquota di variazione diminutiva calcolata al 30% della quota di ammortamento.

CONTRATTO DI APPALTO

Gianini Neri Srl ha sottoscritto nel 2017 un contratto di appalto per la costruzione di un cespite, pagando un acconto pari al 30% del costo complessivo. Il bene, per il quale non sono previsti Sal, viene consegnato nel gennaio 2018. Fruisce del superammortamento e con quale aliquota?

Il superammortamento verrà fruito con aliquota del 40% poiché in caso di contratto di appalto l'investimento si intende eseguito nel momento della sottoscrizione del contratto con pagamento di acconto di almeno il 20% a condizione che la consegna avvenga entro giugno 2018. Tali previsioni sono avverate nel nostro esempio, quindi a decorrere dal 2018 si potrà fruire del superammortamento con aliquota prevista per gli investimenti del 2017, cioè il 40%.

CONSEGNA DEL BENE CON COLLAUDO

Alberto Bianchi Spa riceve un bene Industria 4.0 il 20 dicembre 2017. Nel contratto di acquisto è previsto che il momento giuridico del trasferimento si avrà con l'esito positivo del collaudo che si terrà entro febbraio 2018. Il bene fruisce dell'iperammortamento? E quando?

Per l'iperammortamento non assume significato il principio di derivazione rafforzata per cui il bene si intende trasferito nel 2018, all'esito positivo del collaudo. Tuttavia il processo di ammortamento inizia nel 2017, quindi nel 2018 si ha il secondo anno di ammortamento. Si può così utilizzare l'aliquota piena, e non dimezzata, per calcolare la quota annuale ammortizzabile e calcolare con valore pieno e non dimezzato anche la variazione di iperammortamento.

INVESTIMENTO A CAVALLO TRA 2017 E 2018

Neri Srl ha sottoscritto un contratto di appalto per la costruzione di un cespite che verrà consegnato a novembre 2018. Verranno liquidati stati di avanzamento lavori per il 10% del valore complessivo nel 2017. Come si calcola il superammortamento?

In linea generale l'investimento si intende eseguito in relazione agli stati di avanzamento definitivamente accettati e maturati in ciascun esercizio. Quindi dovrebbe aversi che il bonus viene calcolato al 40% di variazione diminutiva limitatamente al 15% del valore complessivo e al 30% sul restante 85% di costo complessivo. L'intera agevolazione verrà fruita dal momento di acquisizione del bene definitivo, cioè l'esercizio 2018.

Iper e superammortamento. Se c'è derivazione rafforzata

Prova a gennaio: i principi contabili dividono le imprese

Una questione da valutare nel caso dell'iperammortamento è come calcolare l'agevolazione per i beni consegnati a fine 2017, con la previsione contrattuale di un periodo di prova ex articolo 1521 Codice civile il cui esito positivo si avvera nel 2018.

In linea generale la circolare 4/E/17 (paragrafo 5.3) ha stabilito che il momento di effettuazione dell'investimento segue le regole della competenza fiscale di cui all'articolo 109 del Tuir. Il bene mobile perciò si intende acquisito quando è fisicamente consegnato, salvo quando specifiche clausole contrattuali (diverse dalla riserva di proprietà) posticipino l'effetto traslativo, come nel caso di consegna in prova del bene con trasferimento della proprietà che assume efficacia in base all'esito della prova.

Tornando al caso esaminato in partenza, in presenza di periodo di prova, il trasferimento ai fini fiscali avviene, dunque, nel 2018 quando la stessa prova abbia dato esito positivo. Tuttavia, questa tematica si intreccia con il principio di derivazione rafforzata di cui all'articolo 83 del Tuir, secondo cui i criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili prevalgono sulle diverse norme del Tuir. Sotto questo profilo va notato che in base ai criteri contabili il bene consegnato a fine dicembre con contestuale trasferimento dei rischi e dei benefici in capo al futuro acquirente si intende acquisito al momento della consegna a prescindere dalla esistenza di clausole che posticipano l'effetto traslativo.

A questo punto si dovrebbe dire che per le società che applli-

cano il principio di derivazione rafforzata il cespite, nel nostro esempio di partenza, è trasferito nel 2017, mentre per le imprese che applicano il principio di derivazione semplice l'acquisizione si avverebbe nel 2018. Osta, però, a tale conclusione un passaggio (per la verità mai motivato adeguatamente) della citata circolare 4/17 secondo cui ai soli fini del bonus da super/iper ammortamento non valgono le regole della derivazione rafforzata: quindi, sia per le società di capitali (non micro imprese), sia per le altre imprese il bene si intende ceduto in base alle regole ordinarie dell'articolo 109 del Tuir.

Detto questo una differenza tra macro e micro impresa, ai fini del calcolo dell'agevolazione sembra comunque sussistere. Infatti per la macro impresa, il principio di derivazione rafforzata comporta che per il bene consegnato nel 2017, il cui utilizzo inizia nello stesso anno, si avvia sempre nel 2017 il processo di ammortamento, con aliquota ridotta del 50%. Pertanto nel 2018 il processo di ammortamento avviene con aliquota piena cui consegue il calcolo della variazione diminutiva del 150% altrettanto sul valore pieno (e non ridotto al 50%). Diversamente la micro impresa, non potendo derogare ai fini del processo di ammortamento dall'articolo 109 Tuir, inizierà ad ammortizzare il cespite nel 2018 ad aliquota ridotta al 50%, cui consegue il calcolo dell'agevolazione per il primo anno al 50%. Sarebbe opportuno che tale conclusione venisse esaminata ed eventualmente confermata dalla Agenzia delle Entrate.

Telefisco 2018

Si avvicina l'edizione numero 27 di Telefisco, il convegno annuale dell'Esperto risponde - Il Sole 24 Ore, in calendario giovedì 1° febbraio 2018. L'appuntamento per le imprese e i professionisti sarà incentrato sulle principali novità previste dalla manovra di Bilancio (la legge 205/2017) e dal decreto legge fiscale (il DL 50/2017).

Gli esperti del Sole 24 Ore affronteranno i temi più importanti con cui gli operatori saranno chiamati a confrontarsi nel 2018, dagli iperammortamenti alla riapertura della rottamazione, passando per le comunicazioni Iva, l'Ace e il regime di cassa. Ma ci sarà spazio anche per le altre novità normative in tema di reddito d'impresa e per le scadenze del calendario fiscale, dopo il pesante re-

styling dettato dalla legge di Bilancio.

Anche quest'anno, all'evento parteciperanno i funzionari dell'amministrazione finanziaria, che risponderanno ai quesiti del pubblico e dei relatori. Proprio per raccogliere le domande dei lettori, nei prossimi giorni sarà attivo un Forum. Gli Ordini professionali, gli organismi associativi locali e gli istituti di credito sono ancora in tempo per aggiungersi alla lista di coloro che hanno già scelto di diventare partner del Sole 24 Ore attivando nella propria città una sede di Telefisco.

Per informazioni sulle modalità di attivazione: 02/34973209; telefisco@ilssole24ore.com; www.ilssole24ore.com/telefisco

© RIPRODUZIONE RISERVATA

Relatori e temi di Telefisco 2018

- Benedetto Santacroce**
 - Le nuove regole Iva: le detrazioni, lo split payment e le altre novità della manovra
- Raffaele Rizzardi**
 - La fatturazione elettronica, l'invio delle comunicazioni periodiche e il gruppo Iva
- Gian Paolo Ranocchi**
 - Le novità su dichiarazioni, compensazioni e costi auto
- Marco Piazza**
 - Le nuove regole sulle partecipazioni qualificate e la detassazione dei proventi dei Pir
- Franco Roscini Vitali**
 - L'applicazione dei principi contabili nella versione definitiva
- Primo Ceppellini**
 - Dal bilancio al reddito imponibile: il criterio di derivazione rafforzata
- Luca Miele**
 - La revisione dell'Ace e il

- ricordo con le regole di bilancio
- Roberto Lugano**
 - La proroga del bonus per gli investimenti: super e iperammortamenti
- Gian Paolo Tosoni**
 - Imprese minori: il regime di cassa, la proroga dell'Iri e le altre novità
- Luca Galani**
 - La crisi di impresa e regole fiscali
- Antonio Iorio**
 - I controlli e le novità sull'accertamento, le istruzioni della Guardia di finanza
- Luigi Lovecchio**
 - La rottamazione delle cartelle
- Angelo Busani**
 - Le nuove regole sul registro e le operazioni straordinarie
- Dario Deotto**
 - Elusione, abuso del diritto, legittimo risparmio d'imposta e tassazione digitale

NORME & TRIBUTI MESE

IL MENSILE DI APPROFONDIMENTO PER I PROFESSIONISTI DEL FISCO CON LE FIRME PIÙ PRESTIGIOSE DEL SOLE 24 ORE

- REDDITO D'IMPRESA** Stp: fisco e previdenza divisi sulla natura del reddito
- FISCALITÀ INTERNAZIONALE** Dividendi esteri e prova della provenienza degli utili
- RISCOSSIONE** Avvisi bonari e decadenza dal beneficio della rateazione
- CRISI D'IMPRESA** Con la riforma respiro più ampio per le procedure concorsuali

IN EDICOLA A €12,90 PIÙ IL PREZZO DEL QUOTIDIANO
O IN ABBONAMENTO SU OFFERTE.ILSOLE24ORE.COM/NET

