

Circolare Informativa <<Fiscalità>>

27 Dicembre 2017

OGGETTO: AGGIORNAMENTI FISCALITA'

- *Novità sui modelli Intrastat dal 2018: errata corrige*
- *Omaggi e spese di rappresentanza*
- *Contabilizzazione dei costi di gestione del sito web*
- *TFM: tassazione e rinuncia*
- *Esenzione Iva attività formative*
- *Risoluzioni super e iper-ammortamento*

NOVITA' SUI MODELLI INTRASTAT DAL 2018: ERRATA CORRIGE

Con il presente si corregge il refuso presente a pagina 7 della Circolare di aggiornamenti n.13, riproponendo l'ultimo paragrafo corretto dell'articolo sulle novità ai fini Intrastat.

"Pertanto, se nel corso di un trimestre un soggetto passivo ha realizzato acquisti intracomunitari di beni pari a 300.000 euro e, nel medesimo periodo, **ha ricevuto servizi intracomunitari per 100.000 euro**, sarà tenuto a presentare **mensilmente** l'elenco riepilogativo dei **solli acquisti intracomunitari** di beni."

OMAGGI E SPESE DI RAPPRESENTANZA

Il D.M. del 19.11.2008 – Ministero dell'Economia e delle Finanze avente per oggetto "Disposizioni Attuative dell'articolo 108, comma 2, del Testo Unico delle imposte sui redditi, di cui al Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986 n. 917, in materia di spese di rappresentanza" definisce gli omaggi e le spese di rappresentanza come le "spese per erogazioni a titolo gratuito di beni e servizi effettuate con finalità promozionali o di pubbliche relazioni il cui sostenimento risponda a criteri di ragionevolezza in funzione dell'obiettivo di generare anche potenzialmente benefici economici per l'impresa ovvero sia coerente con pratiche commerciali di settore".

Affinché gli omaggi rientrino nelle spese di rappresentanza deve essere garantito il possesso dei seguenti **requisiti**:

- **gratuità** ovvero mancanza di un corrispettivo o di una contro prestazione da parte dei destinatari dei beni;
- **finalità promozionali** intesa come divulgazione sul mercato dell'attività svolta dall'azienda o dallo studio ovvero di pubbliche relazioni atte a diffondere e consolidare l'immagine dell'impresa;



- **ragionevolezza** ovvero dovranno essere idonee a generare benefici economici futuri o devono essere coerenti con le pratiche commerciali del settore.

Si precisa che **costituiscono spese di rappresentanza**:

- le **spese per viaggi turistici** in occasione dei quali siano programmate e in concreto svolte significative attività promozionali dei beni o dei servizi la cui produzione o il cui scambio costituisce oggetto dell'attività caratteristica dell'impresa;
- le **spese per feste, ricevimenti e altri eventi** di intrattenimento organizzati in occasione di:
 1. **ricorrenze aziendali o di festività nazionali o religiose;**
 2. **dell'inaugurazione di nuove sedi, uffici o stabilimenti dell'impresa;**
 3. **mostre, fiere, ed eventi simili** in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa.
- ogni **altra spesa per beni e servizi distribuiti o erogati gratuitamente**, ivi inclusi i contributi erogati gratuitamente per convegni, seminari e manifestazioni simili il cui sostenimento risponda a criteri di inerenza.

Non **costituiscono spese di rappresentanza** e non sono, pertanto, soggette ai limiti previsti dal presente decreto, le spese di viaggio, vitto e alloggio, sostenute:

- per ospitare clienti, anche potenziali, in occasione di mostre, fiere, esposizioni ed eventi simili in cui sono esposti i beni e i servizi prodotti dall'impresa o in occasione di visite e sedi, stabilimenti o unità produttive dell'impresa;
- per **ospitare clienti**, anche potenziali, nell'ambito di iniziative finalizzate alla promozione di specifiche manifestazioni espositive o altri eventi simili da parte di imprese la cui attività **caratteristica consiste nell'organizzazione di manifestazioni fieristiche e altri eventi simili**;
- direttamente **dall'imprenditore individuale** in occasione di trasferte effettuate per la partecipazione a mostre, fiere, ed eventi simili in cui sono esposti beni e servizi prodotti dall'impresa o attinenti all'attività caratteristica della stessa.

Gli omaggi e spese di rappresentanza hanno un trattamento fiscale differente nel caso il bene omaggiato rientri nell'attività propria dell'impresa o meno, se il destinatario è soggetto cliente o dipendente.

Di seguito proponiamo una tabella riepilogativa che riassume tutte le varie casistiche:

BENI NON RIENTRANTI NELL'ATTIVITA' PROPRIA						
CEDENTI	DESTINATARI	IMPORTO	IVA		DEDUCIBILITA' COSTO	
			ACQUISTO	CESSIONE	IRPEF/IRE S	IRAP



IMPRESE	CLIENTI/FORNITORI	COSTO UNITARIO <= € 50,00	DETRAIBILE	OPERAZIONE ESCLUSA IVA	DEDUCIBILE	DEDUCIBILE (per soggetti con metodo di bilancio)
		COSTO UNITARIO > € 50,00	INDETRAIBILE		DEDUCIBILE nel limite dell'ammontare dei ricavi vedi nota (1)	
	DIPENDENTI	QUALSIASI			DEDUCIBILE	INDEDEDUCIBILE
LAVORATORI AUTONOMI	CLIENTI/FORNITORI	COSTO UNITARIO <= € 50,00	DETRAIBILE	OPERAZIONE ESCLUSA IVA	DEDUCIBILE nel limite dell'1% dei compensi percepiti	DEDUCIBILE nel limite dell'1% dei compensi percepiti
		COSTO UNITARIO > € 50,00	INDETRAIBILE		DEDUCIBILE	INDEDEDUCIBILE
	DIPENDENTI	QUALSIASI			DEDUCIBILE	INDEDEDUCIBILE

BENI RIENTRANTI NELL'ATTIVITA' PROPRIA						
CEDENTI	DESTINATARI	IMPORTO	IVA		DEDUCIBILITA' COSTO	
			ACQUISTO	CESSIONE	IRPEF/IRE S	IRAP
CHIUNQUE	CLIENTI/FORNITORI	QUALSIASI	DETRAIBILE	OPERAZIONE IMPONIBILE IVA (obbligo fattura, autofattura o registro degli omaggi)	DEDUCIBILE	DEDUCIBILE (per soggetti con metodo di bilancio)
	DIPENDENTI					INDEDEDUCIBILE



Note (1)

Il D.M. 19.11.2008 prevede che le spese sono ammesse in deduzione nel limite commisurato all'ammontare dei ricavi e proventi della gestione caratteristica dell'impresa risultanti dalla dichiarazione dei redditi relativa allo stesso periodo; tali valori, da periodo di imposta successivo a quello in corso al 07.10.2015 (dal 2016) sono pari a:

- .. 1,50% dei ricavi e altri proventi fino a € 10 milioni;
- .. 0,60% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 10 milioni e fino a € 50 milioni;
- .. 0,40% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente € 50 milioni.

Argomento a cura di Annalisa Ragolia

CONTABILIZZAZIONE DEI COSTI DI GESTIONE DEL SITO WEB

Nell'attuale era digitale il sito internet si è rivelato essere uno strumento di marketing irrinunciabile, per aziende o professionisti che hanno qualcosa da vendere o da dire; diventa di interessante attualità, quindi, affrontare il tema della **corretta contabilizzazione dei costi** legati alla realizzazione ed alla gestione del sito web.

La moltitudine di siti internet, si può dividere in tre categorie:

- **SITI VETRINA**: con funzione meramente informative, fungono da brochure online. Si tratta di siti statici nei contenuti e finalizzati a consolidare il prestigio aziendale in chi già conosce il brand aziendale;
- **SITI PUBBLICITARI**: con lo scopo di promuovere l'azienda, facendo conoscere prodotti o servizi con cataloghi on line salvo rimandare l'utente al recapito fisico dell'azienda per eventuali acquisti o domande;
- **SITI E-COMMERCE**: o di commercio elettronico, consentono l'acquisto del prodotto o del servizio direttamente on line, gestendo ordini, consegne e pagamenti.

Progettare e realizzare un sito web, comporta il sostenimento di oneri di importo e natura variabile, a seconda dello scopo che si intende raggiungere.

Ci sono costi di realizzazione come la fornitura dello spazio web, la realizzazione di un server, la registrazione di un dominio, la progettazione, lo sviluppo del sito, e costi di gestione e manutenzione come l'aggiornamento delle pagine web.

Nelle norme civilistiche, nei principi contabili nazionali e nelle norme fiscali non esiste una trattazione specifica sulla contabilizzazione, sulla deducibilità e iscrizione a bilancio di questa tipologia di costi, di conseguenza è necessario fare riferimento ai principi generali e le scelte fatte a livello civilistico e contabile assumeranno rilevanza anche da un punto di vista fiscale.

Sul piano operativo il trattamento contabile dei costi risulta essere correlato alle caratteristiche del sito:

Tipologia di sito	Trattamento contabile	Trattamento fiscale
<u>Sito Vetrina</u>	I costi di realizzazione sono da	Secondo l'art.108 del Tuir, queste

	assimilare alle spese di rappresentanza (B 7 Costi per servizi) e spesi nel conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti	spese risultano deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento. L'Iva generata dalle spese di rappresentanza è indetraibile.
<u>Sito Pubblicitario</u>	I costi di realizzazione si possono trattare come spese di pubblicità (B 7 Costi per servizi) e spesi nel conto economico dell'esercizio in cui sono sostenuti; in alternativa, ma solo se hanno carattere eccezionale e non ricorrente ed essere relativi ad azioni dalle quali l'azienda abbia la ragionevole aspettativa di importanti e duraturi ritorni economici, le spese di realizzazione del sito pubblicitario, si possono capitalizzare trattandole come Costi di impianto e di ampliamento (B. I. 1)	Secondo l'art.108 del Tuir, le spese di pubblicità risultano deducibili nel periodo d'imposta di sostenimento. Se capitalizzate, l'ammortamento secondo l'art. 108 del Tuir, va dedotto entro un periodo non superiore a 5 anni. L'iva generata dalle spese di pubblicità è detraibile.
<u>Sito E-Commerce</u>	Se il sito ha il fine di sviluppare l'attività commerciale nel web, i costi di realizzazione vanno equiparati agli Oneri Pluriennali (B.I.3 Diritti di Brevetto industriale); Nel caso in cui il sito web, sia da considerarsi un espansione dell'attività aziendale in direzioni mai perseguite precedentemente, i costi di realizzazione andranno trattati come Costi d'impianto (B.I.1)	Se "Diritti di brevetto industriale", l'ammortamento va eseguito secondo l'art.103 del Tuir e dedotto in misura non superiore al 50% annuo del costo stesso; se "Costi d'impianto", l'ammortamento va eseguito secondo l'art. 108 del Tuir, entro un periodo non superiore ai 5 anni. In entrambi i casi l'Iva è detraibile.

Infine, i **costi di mantenimento e gestione** del sito vanno imputati alla voce B. 7 – Costi per servizi, e dedotti interamente nell'esercizio, se trattasi di costi operativi ricorrenti quali la fornitura dello spazio web, il canone per il mantenimento del dominio e l'aggiornamento delle pagine del sito. L'Iva è detraibile.

Se invece dobbiamo sostenere la spesa della **registrazione del dominio**, la stessa va trattata nell'ambito di "Concessioni, licenze, marchi e diritti simili", quindi registrata alla voce B.I.4 e capitalizzata in quanto rappresenta un segno distintivo dell'impresa. L'ammortamento relativo va eseguito in riferimento all'art.103 del Tuir e dedotto in misura non superiore a 1/18 per anno del costo. L'Iva è detraibile.

Argomento a cura di Paola Sella

TFM: TASSAZIONE E RINUNCIA

Il trattamento di fine mandato (cosiddetto TFM) per gli Amministratori è una indennità che l'impresa si impegna a corrispondere agli stessi alla scadenza del mandato.

Come il compenso, deve essere preventivamente stabilita e determinata dall'atto costitutivo della società o dall'assemblea dei soci.

L'indennità può essere stabilita o in misura fissa, o percentuale sul compenso annuo, oppure



proporzionalmente ad alcune grandezze del bilancio.

Non essendoci, quindi, un parametro predeterminato, si può affermare che **la misura del TFM viene rimessa alle parti, sempre, comunque, adottando un criterio congruo e ragionevole** in relazione alla realtà economica della azienda, al suo volume d'affari, alla sua capacità reddituale ed all'attività prestata nell'impresa dall'Amministratore.

Tassazione in capo all'amministratore

Al pari del compenso ordinario percepito in relazione alla carica di amministratore, anche l'indennità di fine mandato costituisce reddito assimilato al lavoro dipendente di cui all'art 50, comma 1, lett. c-bis del Tuir, con conseguente tassazione in base al criterio di cassa, e quindi solamente al momento dell'effettiva percezione.

In deroga a tale disposizione – comunque fermo restando il principio di cassa circa il momento di tassazione – in base all'art. 17, co. 1, lett c) del Tuir viene consentito, a determinate condizioni, di sottoporre tale componente reddituale alla più vantaggiosa opzione per la tassazione separata, che consiste nel tassare il TFM in base all'aliquota corrispondente al reddito medio netto conseguito dall'amministratore nel biennio antecedente all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione.

La percezione cumulativa dell'intero importo al momento della cessazione del mandato in relazione a quanto maturato nel corso di diversi anni comporterebbe, se sottoposto a tassazione ordinaria, l'applicazione di aliquote marginali Irpef elevate.

Con la tassazione separata, invece, l'aliquota Irpef dovrebbe in linea teorica essere più contenuta.

In ogni caso l'Amministrazione finanziaria riconosce la possibilità di far rientrare tali importi nella tassazione ordinaria, se risulta più favorevole rispetto alla tassazione separata.

Come già accennato il diritto alla tassazione separata è subordinato alla condizione che il diritto all'indennità risulti **da data certa anteriore all'inizio del rapporto** e fino comunque a concorrenza di **1 milione di euro** (la parte eccedente, pertanto, sarà comunque tassare con le regole ordinarie).

Sono ritenute idonee a conferire la **data certa** le seguenti modalità:

- ✓ Estratto notarile della delibera assembleare;
- ✓ Redazione di verbale di assemblea da parte di un notaio;
- ✓ Autentica notarile delle firme dei soci sul verbale di delibera;
- ✓ Notifica rituale del verbale di delibera all'amministratore stesso;
- ✓ Registrazione della delibera dei soci presso l'Agenzia delle Entrate;
- ✓ Invio all'amministratore con raccomandata di copia della delibera in plico senza busta;
- ✓ Invio all'amministratore tramite PEC della delibera.

Si ricorda infine che il mandato conferito all'amministratore da parte dell'assemblea si perfeziona con l'accettazione dell'incarico da parte dello stesso. Pertanto, dal punto di vista operativo e consequenziale, l'assemblea dapprima nomina l'amministratore, confermando allo

stesso un'indennità di fine mandato, e successivamente l'amministratore stesso procede all'accettazione della carica.

In questo modo risulta verificata la data anteriore all'inizio del rapporto.

Deduzione in capo alla società

Nel regolare la deducibilità del TFM, l'art. 105 del Tuir richiama l'art. 17, comma 1, lett. c) del Tuir stesso, che concede il beneficio della tassazione separata del TFM in capo all'amministratore-percettore, a condizione che il diritto all'indennità risulti da data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate con la Risoluzione 211/2008 l'accantonamento del TFM in capo alla società è deducibile secondo il criterio di cassa, a meno che il diritto all'indennità non risulti da data certa anteriore all'inizio del rapporto.

Viene pertanto subordinata la deducibilità secondo il principio di competenza alla medesima regola dell'art. 17, ovvero alla presenza di data certa anteriore all'inizio del rapporto.

In caso contrario, pertanto, il TFM sarà deducibile solo alla fine del mandato al momento dell'erogazione dell'indennità stessa.

RIEPILOGANDO...

CONDIZIONE	TASSAZIONE IN CAPO ALL'AMMINISTRATORE	DEDUCIBILITA' IN CAPO ALLA SOCIETA'
Il diritto risulta da data certa anteriore all'inizio del rapporto	<ul style="list-style-type: none">- Tassazione separata, previa ritenuta del 20%;- Ordinaria, su opzione da esercitare in sede di dichiarazione dei redditi	Accantonamento al TFM deducibile secondo il criterio di competenza.
Il diritto NON risulta da data certa anteriore all'inizio del rapporto	Tassazione ordinaria, sulla base delle aliquote progressivi per scaglioni Irpef.	Accantonamento al TFM deducibile secondo il criterio di cassa.

La rinuncia del TFM

Il tema delle conseguenze fiscali derivanti dalla rinuncia del TFM da parte dell'amministratore è stato oggetto di analisi da parte dell'Agenzia delle Entrate nella Risoluzione n.124 del 13 Ottobre 2017.

In particolare l'Amministrazione finanziaria distingue le conseguenze fiscali derivanti dalla rinuncia in capo all'amministratore e ad alla società a seconda che l'amministratore sia o meno socio della società amministrata.

Distinguiamo pertanto le due casistiche.



AMMINISTRATORE SOCIO

Per quanto concerne la situazione degli amministratori soci, troverà applicazione l'art. 88, comma 4-bis, del TUIR che cita *"La rinuncia dei soci ai crediti si considera sopravvenienza attiva per la parte che eccede il relativo valore fiscale. A tal fine il socio, con dichiarazione sostitutiva di atto notorio, comunica alla partecipata tale valore; in assenza di tale comunicazione, il valore fiscale del credito è assunto pari a zero."*

Detto ciò la Risoluzione 124/2017 esplicita che nel caso della rinuncia del TFM da parte di persone fisiche non esercenti un'attività d'impresa il valore fiscale dei crediti rinunciati coincide con il valore nominale degli stessi, con la conseguenza che la società rileva fiscalmente un apporto NON TASSATO, mentre il capo al socio aumenta il costo della partecipazione di tale importo.

Per quanto concerne la rilevazione reddituale in capo agli amministratori soci della rinuncia al TFM, l'Amministrazione conferma l'impostazione già data in precedenza, ovvero la tassabilità del credito rinunciato in capo alla persona fisica.

Per l'Amministrazione, infatti, la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali il TFM appunto) presuppone l'avvenuto **incasso giuridico del credito**, e quindi l'obbligo di sottoporlo a tassazione.

La società pertanto dovrà applicare le ritenute del caso.

AMMINISTRATORE NON SOCIO

In caso di amministratore non socio non trova applicazione il comma 4-bis dell'art. 88 del Tuir, che fa esplicito riferimento alla qualifica di socio, ma il comma 1 del medesimo articolo, secondo cui *"si considerano sopravvenienze attive i ricavi e gli altri proventi conseguiti a fronte di spese, perdite e oneri dedotti..."*.

Pertanto a seguito della rinuncia degli amministratori non soci, se la società ha dedotto le quote di TFM accantonate, dovrà assoggettare a tassazione una sopravvenienza attiva. In caso contrario la rinuncia non avrà effetto fiscale.

In capo agli amministratori non soci, invece, non potendo incrementare il valore della partecipazione, il principio del c.d. incasso giuridico non si applica, con la conseguenza che il credito rinunciato non sarà assoggettato ad alcuna imposizione fiscale.

RIEPILOGANDO...

CONDIZIONE	TASSAZIONE IN CAPO ALL'AMMINISTRATORE	TASSAZIONE IN CAPO ALLA SOCIETA'
Socio amministratore	Si parla di incasso giuridico: il credito rinunciato è tassato in capo all'amministratore; la società dovrà applicare le ritenute del caso.	Sopravvenienza attiva non tassata (apporto in capo alla società e incremento valore della partecipazione in capo



			all'amministratore).
Socio amministratore	non	Nessuna tassazione	Sopravvenienza attiva tassata.

Argomento a cura di Alessandra Marini

ESENZIONE IVA ATTIVITA' FORMATIVE

Il mondo dell'esenzione Iva per attività formative è assai variegato e costellato da importanti interpretazioni ministeriali e decisioni della giurisprudenza.

In linea generale sono esenti da Iva ai sensi dell'art. 10 n. 20 del DPR 633/1972:

- le prestazioni educative dell'infanzia e della gioventù rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Onlus;
- le prestazioni didattiche di ogni genere, anche per la formazione, l'aggiornamento, la riqualificazione e riconversione professionale, rese da istituti o scuole riconosciuti da pubbliche amministrazioni e da Onlus.

Diversi **documenti di prassi** sono andati oltre il dato soggettivo letterale e hanno chiarito che tali prestazioni sono esenti dall'imposta se effettuate da "organismi" riconosciuti da pubbliche amministrazioni e quindi non solo se rese da istituti o scuole. Il riconoscimento può essere effettuato da amministrazioni dello Stato diverse da quella scolastica e può essere rilasciato anche da organismi diversi dalla pubblica amministrazione a condizione che gli stessi siano sottoposti a loro volta a vigilanza e controllo da parte del Ministro competente (Risoluzione n. 129/2001).

Il riconoscimento può essere rilasciato anche per atto concludente da parte dell'Amministrazione, ad esempio tramite la concessione di un finanziamento che presuppone un'attività di controllo e di vigilanza da parte dell'ente pubblico (Circolare n. 22/2008).

Si citano ad esempio le risoluzioni dell'Agenzia delle Entrate n. 77/2001 e n. 134/2005.

Ai sensi dell'art. 14, co. 10 della Legge 24/12/1993 n. 537, poi, "i **versamenti eseguiti dagli enti pubblici** per l'esecuzione di corsi di formazione, aggiornamento, riqualificazione, riconversione del personale costituiscono **in ogni caso** corrispettivi di prestazioni di servizi **esenti dall'imposta** sul valore aggiunto ai sensi dell'art. 10 del DPR 633/1972".

Nel caso in cui, quindi, un ente pubblico commissioni ad un soggetto terzo l'esecuzione di corsi destinati alla formazione del proprio personale, gli importi corrisposti all'organizzatore sono sempre esenti da Iva. La risoluzione n. 100/2005, in merito, ha precisato gli organizzatori di tali corsi non necessitano del requisito del "riconoscimento".

L'esenzione, al contrario, non è applicabile se il corso di formazione, aggiornamento e riqualificazione del personale è organizzato dallo stesso ente pubblico.

Dal punto di vista del **requisito oggettivo**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tutte le attività educative dell'infanzia e della gioventù sono suscettibili di beneficiare dell'esenzione Iva, purché poste in essere da organismi riconosciuti da pubbliche amministrazioni (Risoluzione



n.205/2002).

Con la risoluzione n. 77/2001 la stessa Agenzia in più ha riconosciuto la "ampia formulazione utilizzata dalla norma in relazione alla individuazione dell'ambito oggettivo dell'esenzione, che indica le prestazioni educative dell'infanzia e delle gioventù e quelle didattiche di ogni genere". Si può quindi accogliere una nozione omnicomprensiva di prestazioni educative e di attività didattiche in cui possono rientrare anche a titolo esemplificativo l'insegnamento di sport, l'addestramento professionale.

Argomento a cura di Monica Marcolin

RISOLUZIONI SUPER E IPER-AMMORTAMENTO

Si riportano in sintesi due risoluzioni, riguardanti alcuni chiarimenti relativi al super ammortamento e all'iper-ammortamento su beni acquistati in leasing e su beni di valore fino a euro 516,46.

RISOLUZIONE AGENZIA ENTRATE N. 132 DEL 24/10/2017

La risoluzione n. 132 del 24 ottobre 2017 riguarda la proroga del super ammortamento al 30 giugno 2018 e dell'iper-ammortamento al 30 settembre 2018 e, nello specifico, considera il caso in cui al 31 dicembre 2017 sussistono le condizioni per la proroga, ma solo successivamente viene presa la decisione, da parte dell'investitore, di acquisire il bene tramite contratto di leasing.

In precedenza, la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 aveva chiarito che la proroga è utilizzabile nel caso in cui siano soddisfatte le due seguenti condizioni entro il 31 dicembre: la prima consiste nell'accettazione del relativo ordine da parte del venditore e, in caso di locazione finanziaria, nella sottoscrizione del contratto di leasing. La seconda consiste nell'avvenuto pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione e, in caso di leasing, nell'avvenuto pagamento di un "maxicanone" pari almeno al 20 per cento della quota capitale dovuta al locatore.

La risoluzione in oggetto chiarisce il caso in cui, entro il 31 dicembre, sussistono queste condizioni, ma la decisione di acquisizione tramite locazione finanziaria è presa in un secondo momento; l'investitore, in questo caso, potrebbe:

- Compensare l'acconto versato con il "maxicanone" iniziale dovuto alla società di leasing, la quale pagherà, per la differenza, il fornitore;
- Ottenere la restituzione dell'acconto da parte del fornitore; in questo caso la società di leasing dovrà pagare interamente il fornitore.

La risoluzione chiarisce che in entrambe le situazioni è potenzialmente possibile applicare il super e l'iper ammortamento, in quanto sussistono le due condizioni per la proroga.

RISOLUZIONE AGENZIA ENTRATE N. 145 DEL 24/11/2017



La risoluzione n. 145 del 24 novembre 2017 riguarda le modalità di applicazione del super ammortamento nel caso di beni dal costo unitario non superiore a 516,46 euro; in particolare, chiarisce se sia corretto in questo caso applicare la maggiorazione in un'unica soluzione oppure se si debba ripartire in funzione della percentuale di ammortamento prevista nel decreto ministeriale del 31 dicembre 1988.

In precedenza, le circolari n. 23/E del 26 maggio 2016 e 4/E del 30 marzo 2017, relativamente al super ammortamento, hanno chiarito che:

- Per quanto riguarda i beni materiali, la maggiorazione deve essere applicata considerando i coefficienti del decreto ministeriale;
- Per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze di conto economico, la maggiorazione è legata ai coefficienti fiscali e non alle valutazioni di bilancio;
- Per beni il cui costo unitario non sia superiore a 516,46 euro, la maggiorazione del 40 per cento non influisce su tale limite.

La risoluzione in oggetto chiarisce quindi che, nel caso in cui si decida di ammortizzare in più esercizi il bene di valore non superiore a 516,46 euro, è necessario ripartire anche il super ammortamento in più esercizi, applicando i coefficienti di ammortamento indicati dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988. Il contribuente dovrà quindi procedere con la deduzione delle quote di ammortamento e, solo fiscalmente, della maggiorazione del 40 per cento, utilizzando i coefficienti indicati nel decreto. Nel caso in cui si decida, invece, di dedurre tutto il costo nell'esercizio di acquisto, anche la maggiorazione sarà dedotta in quell'anno.

Argomento a cura di Francesca Fratti

Distinti Saluti

Per CDA Studio Legale Tributario
Vladimiro Boldi Cotti