
NOVITÀ TRIBUTARIE 2018

a cura di Silvia Pelizzo, dottore commercialista e tributarista in Udine

- SOMMARIO -

1. NUOVE REGOLE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA	2
1.1. LE MODIFICHE	2
1.2. EFFICACIA TEMPORALE DELLA NORMA.....	3
1.3. CRITICITÀ OPERATIVE: ESEMPI PRATICI E POSSIBILI SOLUZIONI	3
1.4. DECADENZA DEL DIRITTO ALLA DETRAZIONE IVA E RISPETTO DEL PRINCIPIO DI NEUTRALITÀ... CHE SUCCEDERÀ IN SEDE COMUNITARIA?	6
1.5. PROSPETTO DI SINTESI	8
2. NOVITA' SULLE NOTE DI VARIAZIONE IVA.....	9
2.1. NOTE DI VARIAZIONE "ORDINARIE", DOPO LE MODIFICHE ALL'ART. 19 DEL D.P.R. N. 633/1972.....	9
2.2. NOTE DI VARIAZIONE IN CASO DI FALLIMENTO, DOPO LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA NELLA CAUSA C-246/16 DEL 23 NOVEMBRE 2017	10
2.3. NOTE DI VARIAZIONE IN CASO DI CONCORDATO PREVENTIVO	11
3. PROROGA SUPER E IPER AMMORTAMENTO	13
3.1. PROROGA DEL SUPER-AMMORTAMENTO	13
3.2. PROROGA DELL'IPER-AMMORTAMENTO	15
3.3. PROROGA DELLA MAGGIORAZIONE DEL 40% PER I BENI IMMATERIALI CORRELATI E AMPLIAMENTO DELLE FATTISPECIE AGEVOLATE 	15
3.4. NUOVA DISPOSIZIONE RELATIVA ALLA SOSTITUZIONE DI UN BENE AGEVOLATO	16
4. NOVITA' IN TEMA DI ACE	17
4.1. RIFERIMENTI PATRIMONIALI MOBILI? MODIFICHE E RIPENSAMENTI	17
4.2. NUOVI (E PIÙ BASSI) COEFFICIENTI DI REMUNERAZIONE	18
4.3. OBBLIGO DI RICALCOLO DELL'ACCONTO PER IL 2017.....	18
5. STRETTA IN TEMA DI DEDUCIBILITA' DEGLI INTERESSI PASSIVI.....	19
6. INCENTIVI PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI DI IMPRESE E PROFESSIONISTI	21
6.1. BONUS PUBBLICITÀ	21
7. PROROGA DELLA C.D. "ROTTAMAZIONE DEI RUOLI".....	25
7.1. POSTERGAZIONE AL 7 DICEMBRE 2017 DELLE PRIME TRE RATE O DEL VERSAMENTO IN UNICA SOLUZIONE.....	25
7.2. RIAMMISSIONE ALLA ROTTAMAZIONE PER I CARICHI TRASMESSI DAL 2000 AL 2016	25
7.3. ESTENSIONE DELLA ROTTAMAZIONE AI CARICHI TRASMESSI AGLI AGENTI DELLA RISCOSSIONE DALL'1.1.2017 AL 30.9.2017 ...	27

1. NUOVE REGOLE PER LA DETRAZIONE DELL'IVA

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 2 DEL D.L. N. 50/2017 (CONV. IN L. N. 96/2017)
-------------------------------	---

EFFICACIA TEMPORALE:	PER LE FATTURE E LE BOLLETTE DOGANALI EMESSE DAL 1° GENNAIO 2017
-----------------------------	--

1.1. Le modifiche

L'art. 2 del D.L. 24 aprile 2017, n. 50 (convertito in Legge 21 giugno 2017, n. 96) - con effetti per le fatture e le bollette doganali emesse **dal 1° gennaio 2017** - ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina del diritto alla detrazione IVA,

- riducendo l'arco temporale entro cui lo stesso diritto è esercitabile e, correlativamente,
- riducendo il termine di annotazione, nell'apposito registro, dei relativi documenti contabili.

Oggetto di modifica sono stati **l'art. 19** ("Detrazione"), comma 1 e **l'art. 25** ("Registrazione degli acquisti"), secondo comma, del D.P.R. n. 633/1972:

- ⇒ quanto al **diritto alla detrazione di imposta**, lo stesso
 - a)** sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile ed
 - b)** è esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto (ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo);
- ⇒ **l'annotazione delle fatture d'acquisto** (e delle bollette doganali d'importazione) deve eseguirsi anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e, comunque, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno di ricezione della fattura e con riferimento al medesimo anno.

La differenza rispetto alla disciplina **previgente** è netto, poiché

- a)** *il diritto alla detrazione IVA (che, anche a seguito della citata novità legislativa, sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile) doveva esercitarsi al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo rispetto a quello di origine del medesimo diritto;*
- b)** *l'annotazione delle fatture d'acquisto (e delle bollette doganali d'importazione) doveva eseguirsi anteriormente alla liquidazione periodica, ovvero alla dichiarazione annuale, nella quale esso è esercitato.*

Balza all'occhio, dunque, come la disposizione in argomento, rispetto al passato, **anticipi** di due anni il termine ultimo per l'esercizio della detrazione IVA, stabilendo che l'imposta può essere detratta, al più tardi, entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui la stessa è divenuta esigibile (art. 19 , co. 1, del D.P.R. n. 633/1972) e non più entro la dichiarazione del secondo anno successivo.

Inoltre, prevede che le fatture di acquisto e le bollette doganali debbano essere annotate sul registro di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633/1972 anteriormente alla liquidazione periodica nella quale è esercitato il diritto alla detrazione e comunque entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno di ricezione della fattura (con riferimento al medesimo anno), ma senza fare riferimento all'anno in cui è sorta l'esigibilità dell'imposta, bensì all'anno in cui il cessionario o committente ha ricevuto la fattura¹.

¹ Si ricorda che l'annotazione nel registro acquisti è condizione necessaria per operare la detrazione e, dunque, una registrazione oltre termine non dovrebbe consentire più il recupero dell'imposta.

Le disposizioni di cui agli artt. 19 e 25 del D.P.R. n. 633/1972 appaiono, dunque, non del tutto coordinate fra loro. Tuttavia, tale incongruenza può essere ragionevolmente superata facendo prevalere un'interpretazione "sostanziale" delle norme in argomento, che condurrebbe a considerare quale termine ultimo per la registrazione delle fatture passive quello previsto per l'esercizio della detrazione IVA.

1.2. Efficacia temporale della norma

Nell'ambito delle modifiche recate all'art. 2/50 dalla legge di conversione, è stato inserito un comma 2 *bis*, per effetto del quale le novità in commento trovano applicazione **solo ed esclusivamente** alle fatture e alle bollette doganali emesse **a partire dal 1° gennaio 2017**.

Ciò significa che per la detrazione dell'imposta relativa a fatture datate **2015 e 2016**, vale ancora il vecchio (maggior) termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo rispetto a quello di origine del medesimo diritto e, dunque, al più tardi rispettivamente entro il 30 aprile 2018 o entro il 30 aprile 2019.

1.3. Criticità operative: esempi pratici e possibili soluzioni

Purtroppo, la riscrittura dell'art. 19/633 potrebbe creare – come ha già creato – dei disagi su un piano operativo.

Di seguito si analizzano i casi pratici di maggior diffusione.

❑ Fatture datate 2017 e pervenute entro il 31 dicembre 2017

In questo caso, non si verificheranno problemi e le fatture concorreranno alla liquidazione di dicembre 2017 o dell'ultimo trimestre 2017 secondo le regole ordinarie.

❑ Fatture datate 2017 emesse entro il 30 aprile 2018

Se tali documenti dovessero pervenire² in tempo utile per la scadenza di versamento del 16 gennaio 2018 (per i contribuenti Iva mensili) o 16 marzo 2018 (per i contribuenti Iva trimestrali) e il gestionale contabile lo consente (!), esse concorreranno alla liquidazione del mese di dicembre 2017 o del quarto trimestre 2017.

Se, invece, tali fatture dovessero, ad esempio, pervenire il 20 aprile 2018, l'IVA sarebbe ancora pienamente detraibile, ma a oggi non è chiaro con quale modalità: più in particolare non è stato precisato se

- a) si debba tenere aperta l'ultima liquidazione dell'anno, in modo da farle confluire nel conteggio dell'imposta dovuta o del credito di quella frazione di 2017 (con conseguente rilevazione di un maggior versamento o un maggior credito); o
- b) se la detrazione debba essere esercitata in dichiarazione, quasi questa fosse una sorta di "tredicesima" liquidazione, da riportare in un apposito rigo³.

² Sul punto è necessario prestare particolare cautela ai casi in cui le fatture pervengano in modalità tracciata (ad esempio con mail, pec o raccomandata), atteso che l'art. 21, comma 1, ultimo periodo, del D.P.R. n. 633/1972 dispone che "La fattura, cartacea o elettronica, si ha per emessa all'atto della sua consegna, spedizione, trasmissione o messa a disposizione del cessionario o committente". Quindi, ad esempio, se il fornitore, in data 5 gennaio 2018, predispose e invia una fattura datata 31 dicembre 2017, in base alla norma sopra richiamata, la fattura si intende emessa appunto il 5 gennaio 2018.

³ Pur non essendo previsto dalla norma attualmente in vigore, potrebbe essere opportuna la predisposizione e la tenuta di un registro sezionale con apposita numerazione, ove accogliere tutte le fatture ricevute nel 2018, ma aventi data 2017; in alternativa, è possibile registrare le citate fatture nell'ambito delle registrazioni mensili relative al mese di ricevimento, tuttavia è necessario espungere i relativi importi dalle liquidazioni mensili 2018 e tenerne memoria ai fini dell'inserimento nella dichiarazione Iva nella quale si esercita il diritto alla detrazione.

Purtroppo, le prime bozze del dichiarativo Iva paiono ignorare la problematica in oggetto e si auspica che, quanto prima, considerato l'imminente termine del 16 gennaio, vengano diramate delle istruzioni ufficiali.

Il tentativo di dare una soluzione ai surriportati problemi non è in ogni caso esente da alcune criticità: il 28 febbraio 2018, infatti, scadrà il termine per la comunicazione dello spesometro relativo al secondo semestre 2017 e delle liquidazioni Iva di ottobre, novembre e dicembre 2017, adempimenti che, se non prorogati, potrebbero determinare delle sanzioni connesse alla necessità di rettificare i dati già comunicati, per tener conto delle fatture 2017 pervenute nel 2018.

❑ **Fatture datate 2017 emesse dopo il 30 aprile 2018**

Stante il tenore letterale della nuova versione dell'art. 19/633, l'IVA contenuta in questi documenti non dovrebbe essere detraibile. Occorrerà, però, che venga chiarito se l'imposta è comunque recuperabile, presentando, successivamente alla predetta data, una dichiarazione Iva integrativa a favore⁴.

❑ **Operazioni soggette a reverse charge e integrazione**

Il problema delle fatture relative ad un anno ricevute in quello successivo presenta numerose casistiche: si pensi alle fatture che scontano il meccanismo del **reverse charge** o **integrazione** (come quelle relative agli acquisti intracomunitari, che, ai sensi dell'art. 39 del D.L. n. 331/1993, si considerano effettuati alla partenza della merce, sicché per gli acquisti di beni partiti da Paesi UE a fine anno è facile ipotizzare che la fattura arrivi nell'anno successivo con tutte le conseguenze di cui si è già detto).

L'esigibilità dell'imposta nelle operazioni intracomunitarie di beni, cessioni o acquisti, si verifica (ex art. 39 del D.L. n. 331/1993) all'atto

- dell'inizio del trasporto o
- della spedizione

dallo Stato membro di provenienza al cessionario o a terzi.

La fattura della cessione intracomunitaria deve, dunque, essere emessa entro il 15 del mese successivo a quello di effettuazione dell'operazione (ai sensi dell'art. 46, co. 2, del D.L. n. 331/1993) come più sopra individuato.

Il cessionario nazionale, dal canto suo, deve annotare (ai sensi dell'art. 47, del D.L. n. 331/1993) gli acquisti intracomunitari di beni entro il 15 del mese successivo a quello di ricezione della fattura e con riferimento al mese precedente.

In base alle predette norme, se si volesse considerare delle cessioni intracomunitarie con spedizione o consegna dei beni da un altro Stato nel mese di dicembre 2017, l'acquirente nazionale si potrebbe trovare nella seguente situazione:

- il 20 gennaio 2018, riceve la fattura relativa a dicembre 2017;
- annota, previa integrazione della fattura estera, (al massimo) il 15 febbraio 2018 l'acquisto a debito nel registro delle fatture emesse a febbraio del 2018 con riferimento al mese di gennaio;
- annota la fattura nel registro degli acquisti, ma potendo (allo stato dell'attuale normativa) esercitare il diritto a detrazione solo nella dichiarazione annuale Iva 2017, non potrà detrarre subito l'imposta, ma il credito corrispondente potrà partecipare con la prima liquidazione successiva alla presentazione della dichiarazione annuale; se il contribuente presenta la dichiarazione ad aprile 2018, il credito parteciperà con la liquidazione del 16 maggio 2018.

⁴ A tal proposito, si ricorda che le dichiarazioni integrative IVA possono essere presentate entro il termine di decadenza dall'accertamento (che, per il 2017, è individuato nel quinto anno successivo a quello di presentazione del modello).

Come si comprende nell'esempio riportato, l'applicazione di una detrazione nella dichiarazione relativa all'anno di esigibilità dell'imposta determina per il contribuente un disallineamento tra debito e credito non coerente con la specifica operazione.

In effetti, l'obbligo di inversione contabile collegato a un acquisto intracomunitario ha lo scopo precipuo di rilevare l'operazione e fa sorgere l'imposta per consentire un controllo da parte delle singole amministrazioni finanziarie, ma ciò non toglie che la neutralità dell'imposta deve essere garantito in modo effettivo e immediato⁵.

□ Regolarizzazione delle fatture

La regolarizzazione, in caso di mancata ricezione della fattura da parte del fornitore, dovrebbe consentire sempre la detrazione, anche se la stessa, come succede per le operazioni interne, deve avvenire in riferimento a fatture a esigibilità 2017, dopo il 30 aprile 2018.

Questa situazione si crea non per questioni patologiche, ma per le regole che la norma prevede per la regolarizzazione delle fatture non ricevute.

In effetti, al fine di poter esercitare il diritto a detrazione, devono sussistere due condizioni:

- a) il contribuente deve essere in possesso del documento attestante l'acquisto, ovvero deve essere in possesso della fattura, così come espressamente previsto dalla norma unionale;
- b) tale documento sia registrato nel registro degli acquisti.

Infatti, seppur è vero che, per quanto riguarda la registrazione delle fatture e gli altri documenti, la legge non subordina l'esercizio del diritto di detrazione al rispetto della registrazione, tale obbligo sussiste per le esigenze che si ricollegano all'accertamento del tributo.

Quindi, nel caso in cui la fattura relativa all'acquisto realizzato dal contribuente non sia stata ricevuta, è previsto un meccanismo cosiddetto di "**regolarizzazione**" degli acquisti e ciò sia che si tratti di un acquisto interno sia che si tratti di un acquisto intracomunitario.

In particolare, per gli **acquisti interni**, l'art. 6, commi 8 e 9, del D.Lgs. 471/1997, prevede che l'operazione di acquisto debba essere regolarizzata con l'emissione di una autofattura, entro quattro mesi dall'effettuazione dell'operazione, presentando il documento, entro i successivi 30 giorni, all'Agenzia delle Entrate e versando la relativa imposta.

Ebbene, in caso di operazione realizzata a dicembre 2017, per cui la fattura non è ricevuta, la suddetta tempistica di regolarizzazione fa superare il termine del 30 aprile 2018 per poter operare correttamente la detrazione.

Resta da capire se si può detrarre l'Iva nell'anno di regolarizzazione e di pagamento all'Erario, ovvero se si deve ricorrere alla dichiarazione integrativa a favore per il 2017.

La prima tesi parrebbe essere la più corretta perché si fa coincidere il diritto a detrazione con il versamento dell'imposta da parte del cessionario o committente.

Maggiormente in linea con le nuove norme sulla detrazione dell'Iva risulterebbe, invece, la modalità di regolarizzazione delle fatture relative agli **acquisti intracomunitari**.

Infatti l'art. 46, comma 5, del D.L. n. 331/1993, prevede che, nel caso in cui la fattura relativa all'acquisto intracomunitario non sia ricevuta, l'operazione deve essere regolarizzata entro il secondo

⁵ Una interpretazione alternativa potrebbe basarsi su una lettura sostanziale degli artt. 38 e seguenti del D.L. n. 331/1993 e prevede che, in luogo del momento di effettuazione dell'operazione, l'esigibilità dell'imposta sorga per gli acquisti intracomunitari con riferimento alla data in cui il cessionario viene in possesso della fattura estera, oggetto di procedura di integrazione. Benché sul punto non ci siano precisi riferimenti normativi, si è espressa con chiarezza l'agenzia delle Entrate con la circolare 35/E del 20 settembre 2012: «per motivi di certezza e di semplificazione, si deve ritenere che la fattura emessa dal prestatore comunitario non residente possa essere assunta come indice dell'effettuazione dell'operazione. È dunque al momento di ricezione della fattura che va ricondotta l'esigibilità dell'imposta (a cui è collegata la debenza e la detrazione dell'Iva) che deve essere assolta dal committente, a prescindere dall'effettuazione del pagamento».

mezzo successivo all'effettuazione dell'operazione, con emissione di un'autofattura entro il giorno 15 del terzo mese successivo all'effettuazione dell'operazione e, parimenti, deve essere assolta l'imposta mediante il meccanismo dell'inversione contabile.

In questo caso, per le operazioni effettuate a dicembre 2017, tale tempistica di regolarizzazione permette di computare la relativa imposta entro il termine di presentazione della dichiarazione Iva annuale del 30 aprile 2018.

Come esposto per la regolarizzazione nazionale, anche in questa ipotesi deve essere possibile considerare il momento di regolarizzazione coincidente con il momento in cui sorge il diritto alla detrazione, a prescindere dall'esigibilità dell'imposta originaria che per il cessionario coincide con il momento di partenza dei beni.

Per ovviare alle tempistiche lunghe previste dal meccanismo di regolarizzazione degli acquisti, che risultano ancor più stringenti dati i nuovi termini ridotti dettati per l'esercizio del diritto a detrazione, si dovrebbe prevedere un meccanismo operativo che lasci libero il contribuente di detrarre l'imposta nell'anno in cui è avvenuta la regolarizzazione dell'operazione, ovvero nell'anno in cui l'imposta è stata di fatto versata o liquidata.

❑ **Maggiore imposta accertata**

Altro aspetto che desta qualche perplessità concerne la mancata coerenza fra le novellate disposizioni in tema di detrazione e registrazione e la norma che disciplina il diritto alla detrazione della **maggiore imposta accertata** previsto per il cessionario o committente dall'art. 60 del D.P.R. n. 633/1972.

Tale disposizione, in ossequio al principio di neutralità dell'IVA, prevede che il contribuente accertato possa rivalersi – nei confronti dei cessionari o committenti – dell'imposta o maggiore imposta relativa ad avvisi di accertamento o rettifica solo a seguito del pagamento dell'imposta o della maggiore imposta (delle sanzioni e degli interessi).

Non essendo stata apportata alcuna modifica dalla "manovra correttiva", il termine per l'esercizio alla detrazione da parte del cessionario/committente potrà essere esercitato al più tardi con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui ha corrisposto l'imposta o la maggiore imposta addebitata in via di rivalsa⁶.

Se è pur vero che nella pratica amministrativa il cessionario (o il committente) che ha versato l'imposta (e non subisce limitazioni alla detrazione) procederà a esercitare il diritto ben prima della scadenza concessa dalla norma, è altrettanto vero che, allo stato attuale, i termini per l'esercizio del diritto alla detrazione previsti dall'art. 60 resterebbero ben più ampi di quelli "ordinari" stabiliti dall'art. 19.

D'altro canto, non avendo il legislatore posto mano alla disciplina relativa al pagamento delle imposte accertate, si potrebbe dedurre che sia stata sua intenzione mantenere per la fattispecie i termini, a questo punto "speciali", previgenti.

1.4. Decadenza del diritto alla detrazione iva e rispetto del principio di neutralità... che succederà in sede comunitaria?

La drastica riduzione del termine per la detrazione (oggi, come detto, ancorato alla dichiarazione annuale relativa allo stesso periodo d'imposta in cui il diritto è sorto) offre lo spunto per analizzare ipotesi in cui il decorso dello stesso termine (come vedremo, non addebitabile a comportamenti negligenti del

⁶ E ciò in quanto l'art. 60/633 non rinvia all'art. 19.

contribuente) e la conseguente perdita del diritto alla detrazione IVA generano una palese violazione del principio di neutralità, inaccettabile dal sistema normativo comunitario di riferimento.

Secondo la normativa comunitaria dell'IVA, infatti, il diritto alla detrazione dovrebbe esercitarsi nello stesso periodo in cui si realizzano il presupposto sostanziale costituito dall'esigibilità dell'imposta e quello formale costituito dal possesso della fattura, ferma restando la facoltà per gli Stati membri di autorizzare il contribuente a esercitare la detrazione IVA entro un termine più lungo.

A tale riguardo, la Corte di Giustizia UE ha più volte affermato il principio in base al quale non contrasta con il diritto comunitario la previsione - nell'ambito del diritto interno di ciascuno Stato membro - di un termine di decadenza entro cui esercitare il diritto alla detrazione IVA, purché

- a) detto termine si applichi indifferentemente ai diritti analoghi fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto comunitario (c.d. **principio di equivalenza**) e, inoltre,
- b) l'imposizione dello stesso termine non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione IVA (c.d. **principio di effettività**).

Nel rispetto dei principi accennati, è ragionevole e logica la previsione di un termine entro cui esercitare il diritto alla detrazione IVA proprio in quanto la possibilità di esercitarlo senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe con il principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e obblighi dello stesso verso l'Amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione.

Occorre considerare, tuttavia, che - com'è noto - il sistema comune (istituito dal diritto dell'Unione Europea) concernente l'applicazione dell'IVA è fondato sul principio cardine secondo cui gli operatori economici non devono rimanere gravati dell'IVA dovuta nell'esercizio della loro attività d'impresa, artistica o professionale.

E' questo il c.d. **principio di neutralità** finalizzato a garantire la neutralità dell'imposizione fiscale dell'IVA per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività.

In altri termini, l'IVA è neutrale per il soggetto passivo che, quando effettua un'operazione imponibile, è debitore verso lo Stato dell'IVA commisurata ai corrispettivi e, al contempo, tale soggetto è creditore (di rivalsa) verso il cessionario/committente; sul versante delle operazioni passive, il soggetto passivo che effettua acquisti di beni/servizi è debitore (per IVA di rivalsa) verso il cedente/prestatore ma, al contempo, l'IVA dovuta per rivalsa può essere detratta nei confronti dello Stato.

Il diritto di rivalsa e il diritto di detrazione, di fatto, sono principi "simmetrici", entrambi funzionali a garantire, agli operatori economici, il rispetto del principio di neutralità e, quindi, la corretta applicazione dell'imposta; la risultante economica dell'operare di detti principi e di dette situazioni soggettive è la neutralità dell'IVA per i soggetti passivi.

Ed è proprio sulla base di tali considerazioni, le novità normative in commento non hanno ricevuto l'approvazione dell'**Associazione nazionale commercialisti** (ANC), né della **Confederazione dell'Industria manifatturiera italiana e dell'Impresa privata** (Confimi Industria), che hanno presentato una denuncia alla Commissione Ue, ritenendo che queste nuove disposizioni violino i principi di effettività, proporzionalità e neutralità dell'IVA.

Tale decisione trae origine dalla convinzione che l'art. 2 del DL 50/2017 sia diretto a produrre un implicito indebito arricchimento delle casse erariali, in quanto rende eccessivamente onerosa la possibilità, per il soggetto passivo, di esercitare in concreto la detrazione dell'IVA sugli acquisti, e in particolare per quelli effettuati a fine anno: è il caso, ad esempio, del cessionario o committente che riceve la fattura oltre l'anno di effettuazione dell'operazione, oppure si avvale di servizi in *outsourcing* per la tenuta delle proprie scritture contabili.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2018

Ente Fiera, 9 gennaio 2018

Il diritto alla detrazione, a parere di ANC e Confimi Industria, finisce, pertanto, per essere sottratto in violazione anche del principio fondamentale di neutralità dell'IVA – in virtù del quale dovrebbe gravare esclusivamente sul consumatore finale, e non incidere, invece, nelle fasi intermedie – e senza che il legislatore abbia operato alcuna distinzione tra operazioni “genuine” e quelle effettuate in frode.

Le critiche riguardano anche l'art. 3 del D.L. n. 50/2017, che ha ridotto da 15.000 euro a 5.000 euro il limite oltre il quale i crediti fiscali, compreso quello emergente dalla dichiarazione annuale IVA, possono liberamente – senza la necessità dell'apposizione del visto di conformità – essere compensati orizzontalmente, ovvero per il versamento di altri tributi e contributi: anche tale misura, ad avviso delle suddette associazioni, determina difficoltà eccessive per gli operatori e compromette, nel concreto, l'esercizio del diritto alla detrazione (peraltro, ciò si pone, a distanza di pochi mesi, in senso opposto rispetto al D.L. n. 193/2016, che ha elevato ad euro 30.000 la soglia ai fini dei rimborsi IVA).

Alla luce di tali considerazioni, ANC e Confimi Industria ritengono, pertanto, che le predette novità normative comporteranno una grave restrizione del diritto alla detrazione dell'IVA, in violazione degli artt. 167, 168 e ss. della Direttiva 2006/112/CE: in altri termini, provocheranno in capo ai soggetti passivi, e a chi li assiste, oneri spropositati per adeguamenti software e organizzativi, nonché ricorsi al visto di conformità da parte di professionisti abilitati a cui viene imposta la stipulazione di adeguate polizze assicurative. Costi, questi ultimi, che rischiano di essere sostanzialmente “ribaltati” sul contribuente, per il quale non è prevista alcuna possibilità di recupero, a differenza di quanto dovrebbe avvenire – ma soltanto dall'anno 2018 – per le spese delle fidejussioni presentate, anche in alternativa al visto di conformità, per i rimborsi IVA superiori ad euro 30.000 (cfr. L. 20 novembre 2017, n. 167 detta “Legge europea 2017”).

ANC e Confimi Industria sostengono, infine, che la denuncia formulata tende a dimostrare l'opportunità di riportare alla naturale scadenza annuale la periodicità dello spesometro, in quanto le fatture trasmesse dai fornitori non potranno essere incrociate trimestralmente, e neppure su base annua, con quelle comunicate dai loro clienti: è, quindi, riscontrata la necessità di ricalibrare le ambizioni di controllo in una logica di incrocio almeno biennale. Diversamente, si prospetterebbe il rischio di emersione di una quantità smisurata di anomalie – destinate ad assorbirsi in periodi d'imposta successivi – tale da penalizzare l'attività dell'Amministrazione finanziaria, dei professionisti e dei contribuenti.

1.5. Prospetto di sintesi⁷

FORNITORE	CLIENTE	REGISTRAZIONE			DETRAZIONE	
EMISSIONE	RICEVIMENTO	TERMINE ULTIMO	DATA REGISTRAZIONE	TEMPESTIVA	TERMINE ULTIMO	ADEMPIMENTO
DICEMBRE 2017	DICEMBRE 2017	ENTRO IL 30.04.2018	DICEMBRE 2017	SI	ENTRO IL 30.04.2018	DETRAZ. IN LIQUID. DI DICEMBRE 2017
			GENNAIO-APRILE 2018	SI		DETRAZ. NEL MODELLO IVA 2018
			DA MAGGIO 2018	NO		NON DOVREBBE ESSERE AMMESSO IL MOD. IVA 2018 INTEGRATIVO
	GENNAIO-APRILE 2018	SI	DETRAZ. NEL MODELLO IVA 2018			
	GENNAIO 2018	ENTRO IL 30.04.2019	MAGGIO 2018- APRILE 2019	SI		DOVREBBE ESSERE AMMESSO IL MOD. IVA 2018 INTEGRATIVO
			DA MAGGIO 2019	NO		NON DOVREBBE ESSERE AMMESSO IL MOD. IVA 2018 INTEGRATIVO

⁷ Comparso in allegato alla Circ. n. RF221/2017 del 15 dicembre 2017.

2. NOVITÀ SULLE NOTE DI VARIAZIONE IVA

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 2 DEL D.L. N. 50/2017 (CONV. IN L. N. 96/2017)
-------------------------------	---

EFFICACIA TEMPORALE:	DAL PERIODO DI IMPOSTA 2017
-----------------------------	-----------------------------

2.1. Note di variazione “ordinarie”, dopo le modifiche all’art. 19 del D.P.R. n. 633/1972

Le note di variazione in diminuzione devono essere emesse entro il **termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui si è verificato il presupposto per operare la maggiore detrazione.**

Questa è la conseguenza che scaturisce dalla lettura combinata degli artt. 19 (così come modificato in seguito al D.L. n. 50/2017) e 26 del D.P.R. n. 633/1972, tenuto altresì conto delle precedenti interpretazioni dell’Agenzia delle Entrate.

In effetti il citato art. 26/633, che andrebbe sostanzialmente modificato, risente sia nel testo che nell’interpretazione dell’Agenzia della sua strana natura mista di norma procedurale e, al tempo stesso, sostanziale che con non coerenti richiami si collega all’esercizio del diritto a detrazione.

Il nuovo e ridotto termine di detrazione – che impone al soggetto passivo di detrarre l’Iva assolta sugli acquisti e sulle importazioni di beni al più tardi entro la scadenza di presentazione della dichiarazione Iva relativa all'anno in cui il diritto è sorto – incide anche sulla disciplina delle note di variazione.

In particolare, l’art. 26, commi 2 e 3, prevede la possibilità per il soggetto passivo di operare delle rettifiche in diminuzione dell’imponibile e/o dell’imposta qualora un’operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione ex artt. 23 e 24, venga meno in tutto o in parte, o se ne riduca l’ammontare imponibile.

La norma fa al riguardo una distinzione:

- 1) la variazione in diminuzione **non** può essere effettuata **decorso un anno** dall’operazione nel caso in cui l’evento che ha determinato la riduzione – dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione ecc. – si verifichi in dipendenza di sopravvenuto accordo delle parti; al contrario,
- 2) il limite dell’anno non opera qualora la diminuzione non trovi la sua causa nella sopravvenuta volontà delle parti, ma sia prevista dal contratto stesso.

Prima delle modifiche, per effetto del combinato disposto dell’art. 26 e dell’art. 19, la nota di variazione in ogni caso non poteva essere emessa oltre il termine di presentazione della dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui si era verificato il presupposto per operare la variazione.

Esempio - Se, ad esempio, un’operazione viene meno nel 2018 per una delle cause descritte nell’art. 26, co. 2, del D.P.R. n. 633/1972⁸, la nota di credito può essere emessa (e registrata) dal cedente o dal prestatore entro e non oltre il 30 aprile del 2019, termine per la presentazione della dichiarazione IVA relativa al periodo in cui si è verificato il presupposto per operare la variazione in diminuzione.⁹

⁸ “Se un’operazione per la quale sia stata emessa fattura, successivamente alla registrazione (...), viene meno in tutto o in parte, o se ne riduce l’ammontare imponibile, in conseguenza di dichiarazione di nullità, annullamento, revoca, risoluzione, rescissione e simili o per mancato pagamento in tutto o in parte a causa di procedure concorsuali o di procedure esecutive individuali rimaste infruttuose o a seguito di un accordo di ristrutturazione dei debiti omologato (...) di un piano attestato (...) o in conseguenza dell’applicazione di abbuoni o sconti previsti contrattualmente, il cedente del bene o prestatore del servizio ha diritto di portare in detrazione ai sensi dell’articolo 19 l’imposta corrispondente alla variazione, registrandola a norma dell’articolo 25”.

⁹ Ovviamente l’interpretazione sopra formulata, che fornisce una soluzione al rapporto tra la nota di variazione e il nuovo termine di detrazione dell’imposta, non incide in alcun modo sul fatto che la nota di variazione stessa deve essere emessa nel suo contenuto sostanziale tenendo conto delle regole che erano in vigore al momento di effettuazione della operazione originaria. In altre parole, se, ad esempio, viene emessa nel 2019 una nota di variazione di un’operazione che ha il suo momento di effettuazione nel 2017 e, nel frattempo l’aliquota Iva applicabile è variata, la nota di variazione deve continuare ad applicare la vecchia aliquota.

2.2. Note di variazione in caso di fallimento, dopo la sentenza della corte di giustizia europea nella causa c-246/16 del 23 novembre 2017

La Corte di Giustizia Ue 23 novembre 2017, causa C-246/16¹⁰, ha affermato che l'art. 11, parte C, paragrafo 1, comma 2 della Direttiva 77/388/2000 deve essere interpretato nel senso che uno Stato membro – l'Italia, con l'art. 26, comma 2 del DPR 633/72 – *“non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infruttuosità della procedura concorsuale, qualora quest'ultima possa durare più di dieci anni”*. Tale principio potrebbe indurre i contribuenti, creditori di un fallimento, a emettere immediatamente la nota di variazione IVA senza attendere l'accertamento giudiziale dell'infruttuosità della procedura concorsuale, richiesto, invece, dalla norma interna, ora reputata non conforme ai principi comunitari dell'imposta sul valore aggiunto, nonché dalla prassi (cfr. C.M. n. 77/2000).

In realtà, al di là delle ripercussioni che tale comportamento potrebbe determinare sulle casse erariali, nonché della necessità di uno specifico intervento normativo – in linea con quanto disposto dall'art. 1, comma 126 della L. 208/2015, poi superato, nella parte che qui rileva, dall'art. 1, comma 567 della L. 232/2016 – o di una modifica della posizione dell'Agenzia delle Entrate, si impongono alcune riflessioni.

L'orizzonte temporale ultradecennale indicato dalla Corte di Giustizia Ue, riferito a fatti risalenti a un'epoca (anno 2004) in cui trovava applicazione la previgente disciplina fallimentare, deve essere, ora, ponderato alla luce delle successive modifiche normative apportate al R.D. n. 267/1942, in particolar modo dall'art. 6 del DL 83/2015, applicabile ai fallimenti dichiarati successivamente al 27 giugno 2015.

Questa disposizione ha, infatti, stabilito che:

- A)** il curatore, nel programma di liquidazione, deve obbligatoriamente indicare **il termine entro il quale sarà completato il realizzo dell'attivo**, che non può eccedere i due anni dal deposito della sentenza di fallimento (art. 104-ter, comma 2, lett. f) e 3 L. fall.). Qualora il curatore, limitatamente a determinati cespiti dell'attivo, ritenga necessario un tempo maggiore, è tenuto a motivare specificamente in ordine alle ragioni che giustificano tale termine più ampio;
- B)** il mancato rispetto dei termini previsti dal programma di liquidazione, senza giustificato motivo, costituisce una **giusta causa di revoca del curatore** (art. 104-ter, comma 10 L. fall.).

La sostenibilità di tempi così celeri di chiusura del fallimento, rispetto a quelli considerati dalla Corte di Giustizia Ue, è garantita dall'art. 118, comma 2 L. fall. – così come modificato dall'art. 7 del DL 83/2015 – secondo cui la chiusura del fallimento per compiuta ripartizione dell'attivo non è impedita dalla

¹⁰ In seguito alla dichiarazione di fallimento di un proprio cliente, un contribuente italiano aveva emesso una variazione in diminuzione per il credito non riscosso. L'Agenzia delle Entrate non aveva ritenuto sufficiente la semplice sentenza dichiarativa di fallimento, ma aveva richiesto la certezza dell'insoddisfazione del credito e contestato la rettifica dell'IVA.

Il contribuente ricorreva alla competente Commissione tributaria provinciale, la quale aveva manifestato dubbi sulla conformità dell'art. 26, D.P.R. n. 633/1972 con la Direttiva n. 2006/112/CE, rispetto al diritto comunitario, considerato che in Italia le procedure concorsuali durano mediamente 10 anni.

Il Giudice ha pertanto sospeso il procedimento ed investito la Corte di Giustizia UE delle seguenti questioni pregiudiziali:

“1. Visti gli articoli 11, parte C, paragrafo 1, e 20, paragrafo 1, lettera b), secondo periodo, della [sesta direttiva], relativi alla variazione in diminuzione della base imponibile ed alla rettifica dell'IVA addebitata sulle operazioni imponibili in caso di mancato pagamento totale o parziale della controprestazione stabilita fra le parti, se sia conforme ai principi di proporzionalità e di effettività, garantiti dal TFUE, ed al principio di neutralità che regola l'applicazione dell'IVA, impone limiti che rendano impossibile o eccessivamente oneroso – anche in termini di tempistica, legata alla imprevedibile durata di una procedura concorsuale – per il soggetto passivo il recupero dell'imposta relativa alla controprestazione non pagata in tutto o in parte.

2. In caso di risposta positiva alla prima questione, se sia compatibile con i principi sopra richiamati una norma – quale l'articolo 26, 2° comma, del [DPR 633/1972] – che subordini il diritto al recupero dell'imposta al soddisfacimento della prova del preventivo esperimento di procedure concorsuali infruttuose, e cioè, secondo la Giurisprudenza e la prassi dell'Autorità fiscale dello Stato membro dell'Unione, esclusivamente, a seguito dell'infruttuosa ripartizione finale dell'attivo o, in mancanza, della definitività del provvedimento di chiusura del fallimento, anche quando tali attività siano ragionevolmente anti-economiche in ragione dell'ammontare del credito vantato, delle prospettive del suo recupero e dei costi delle procedure concorsuali e considerato che, comunque, i citati presupposti possono intervenire a distanza di anni dalla data di apertura del fallimento”.

pendenza di giudizi, rispetto ai quali il curatore può mantenere la legittimazione processuale, anche nei successivi stati e gradi del giudizio, ai sensi dell'art. 43 del R.D. n. 267/1942.

Alla luce di quanto sopra riportato, si evince, pertanto, come il termine di presunta attesa del creditore del fallimento, per emettere la nota di variazione IVA a norma del vigente art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, potrebbe essere di pochi anni, ovvero di un tempo decisamente inferiore a quello considerato dalla giurisprudenza comunitaria.

Sul punto, si potrebbe anche invocare il principio delineato dalla previgente formulazione – introdotta dal citato art. 1, comma 126, della L. n. 208/2015 – dell'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972, in particolare dei commi 4, lett. a), e 11 (poi abrogati dall'art. 1, comma 567, della L. n. 232/2016), secondo cui il diritto all'emissione della nota di variazione si sarebbe potuto applicare in caso di mancato pagamento, anche soltanto parziale, a partire dalla data in cui il cessionario o committente fosse stato assoggettato a una procedura concorsuale. In altri termini, qualora quest'ultima fosse stata aperta successivamente al 31 dicembre 2016, il creditore avrebbe potuto emettere la nota di variazione IVA già a seguito della sentenza dichiarativa di fallimento.

La problematica della tempistica deve essere, tuttavia, coordinata con quella del **quantum del documento di rettifica**, che la Corte di Giustizia Ue riconduce al concetto di "*probabilità ragionevole che il debito non sia saldato*", la cui prova deve essere fornita secondo le modalità da individuarsi a cura del legislatore nazionale, che potrebbe, pertanto, indurre il contribuente a seguire il medesimo comportamento adottato con riferimento alle svalutazioni contabili – fiscalmente deducibili dal reddito d'impresa, come "perdite su crediti", ai sensi dell'art. 101, comma 5 del TUIR – fondato sulla rilevanza dei documenti redatti oppure omologati da un organo della procedura concorsuale (C.M. n. 26/2013, § 6).

In altri termini, risulterebbero rilevanti, ai fini dell'individuazione della somma che il creditore ritiene ragionevolmente di non incassare più (e del momento in cui può essere esercitato il diritto all'emissione della nota di variazione IVA), i tempi di formazione dello stato passivo esecutivo – certamente superiori ad un anno, ai sensi degli artt. 16, comma 1, n. 4) e 101, comma 1 L. fall. – e di approvazione del programma di liquidazione, ovvero del primo rapporto riepilogativo semestrale (art. 33, comma 5 L. fall.) successivo a tali adempimenti, dal quale sono desumibili le informazioni sulla probabilità di soddisfazione del credito. In presenza di una "probabilità ragionevole" che il credito non venga riscosso, il fornitore può ridurre la base imponibile IVA senza dover attendere la definitiva irrecuperabilità del credito.

Resta tuttavia fermo l'obbligo di effettuare una variazione in aumento nel caso in cui successivamente il cliente saldi il proprio debito.

La base imponibile IVA, a maggior ragione, deve poter essere ridotta prima che sia dimostrata l'infertilità di una procedura concorsuale se questa può durare più di 10 anni, come avviene in Italia.

2.3. Note di variazione in caso di concordato preventivo

Come più sopra espresso, secondo la Corte di Giustizia, nella sent. 23 novembre 2017, causa C-246/16, l'art. 11, parte C, paragrafo 1, comma 2 della Direttiva 77/388/2000 va interpretato nel senso che uno Stato membro – l'Italia, con l'art. 26, comma 2 del DPR 633/72 – "*non può subordinare la riduzione della base imponibile dell'IVA all'infertilità della procedura concorsuale, qualora quest'ultima possa durare più di dieci anni*". Tale principio, formulato con specifico riferimento al fallimento, è però difficilmente invocabile, sotto il profilo temporale, al **concordato preventivo**, la cui esecuzione ha, solitamente, tempi più ristretti.

Sul punto, si rammenta che il piano concordatario deve indicare, tra l'altro, "**la descrizione analitica delle modalità e dei tempi di adempimento della proposta**" [art. 161, comma 2, lett. e) del R.D. n. 267/1942].

A questo proposito, si ricorda quanto precisato dai "*Principi per la redazione dei piani di risanamento*", pubblicati dal CNDCEC, a cura di AIDEA, ANDAF, APRI e OCRI: "*durate che eccedono un orizzonte temporale medio-lungo (generalmente da tre a cinque anni) si scontrano con problemi di prevedibilità analitica*". Analogamente, nel concordato preventivo liquidatorio, sono spesso presumibili tempi di esecuzione decisamente inferiori a quelli considerati dalla Corte di Giustizia.

Si deve, inoltre, osservare che quest'ultima non ha disconosciuto totalmente il requisito dell'accertamento giudiziale dell'infruttuosità della procedura concorsuale, ai fini della maturazione del diritto all'emissione della nota di variazione IVA, ma lo ha ritenuto non conforme ai principi comunitari "*qualora tale procedura possa durare più di dieci anni*".

Sarebbe, tuttavia, auspicabile un intervento normativo oppure una modifica della prassi dell'Agenzia delle Entrate, coerente con il criterio introdotto dall'art. 1, comma 126, della L. n. 208/2015, poi superato, nella parte che qui rileva, dall'art. 1, comma 567, della L. n. 232/2016: prima dell'abrogazione operata da quest'ultima norma, le disposizioni – mai divenute efficaci – contenute nell'art. 26, comma 4, lett. a) e 11 del D.P.R. n. 633/1972 riconoscevano il diritto all'emissione della nota di variazione, in caso di mancato pagamento (anche solo parziale), a partire dalla data di assoggettamento del cessionario o committente a una procedura concorsuale. In altri termini, qualora quest'ultima fosse stata aperta successivamente al 31 dicembre 2016, il creditore avrebbe potuto emettere la nota di variazione IVA già a seguito del decreto di ammissione del concordato preventivo.

Nel caso in cui, alla luce del suddetto orientamento della giurisprudenza comunitaria, si ritenga invocabile tale principio, che accorda rilevanza all'apertura della procedura concorsuale, per individuare il momento a partire dal quale può essere emesso il documento rettificativo, rimarrebbe comunque la problematica della determinazione dell'**importo da esporre nella nota di variazione IVA**.

A tale riguardo, la Corte di Giustizia ha osservato che:

- è necessario tenere conto dell'incertezza intrinseca al carattere non definitivo del pagamento di una fattura, privando il soggetto passivo del proprio diritto alla riduzione della base imponibile IVA finché il credito non si presenti definitivamente irrecuperabile, come previsto dall'art. 26 del D.P.R. n. 633/1972;
- lo stesso fine potrebbe essere perseguito accordando, parimenti, la riduzione allorché il cedente o prestatore segnali l'esistenza di una probabilità ragionevole che il debito non sia saldato, anche a rischio che la base imponibile sia rivalutata al rialzo nell'ipotesi in cui il pagamento avvenga comunque;
- spetterebbe, pertanto, allo Stato italiano stabilire, nel rispetto del principio di proporzionalità e sotto il controllo del giudice, quali siano le prove di una probabile durata prolungata del non pagamento, che il soggetto passivo deve fornire in funzione della specificità del diritto nazionale applicabile.

Il riferimento alla "*probabilità ragionevole che il debito non sia saldato*" e non a quello della certezza giuridica sostenuto dalla C.M. n. 77/2000, potrebbe, tuttavia, finire per attribuire rilevanza – ai fini della maturazione del diritto all'emissione della nota di variazione IVA – almeno al momento del decreto di omologazione, che, peraltro, non esclude una successiva dichiarazione di fallimento, ad esempio, a seguito di risoluzione per inadempimento (art. 186 L. fall.).

Rimarrebbero, infine, da chiarire gli effetti del documento rettificativo – emesso prima del piano di ripartizione finale – sul debitore che lo riceve: la Ris. n. 161/2001, nel ribadire il necessario requisito dell'infruttuosità della procedura concorsuale, ha, infatti, chiarito che l'impresa in concordato non è tenuta a versare l'IVA a debito risultante dalla nota di variazione inviata dal creditore, ma solo sul presupposto che "*viene emessa al fine di adeguare l'imposta al corrispettivo effettivamente incassato*" – ovvero "*è afferente*

all'IVA non riscossa dal creditore" – che equivale a non ritenere sufficiente la mera omologazione della proposta concordataria, essendo considerata necessaria la sua concreta esecuzione.

3. PROROGA SUPER E IPER AMMORTAMENTO

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 1, CO. 29-36, DELLA L. N. 205/2017
EFFICACIA TEMPORALE:	PER GLI INVESTIMENTI EFFETTUATI → DALL'1.1.2018 AL 31.12.2018 OVVERO → ENTRO IL 30.6.2019 (PER IL S.I.) O ENTRO IL 31.12.2019 (PER L'I.A.), A CONDIZIONE CHE ENTRO IL 31.12.2018: <ul style="list-style-type: none">• IL RELATIVO ORDINE RISULTI ACCETTATO DAL VENDITORE;• SIA AVVENUTO IL PAGAMENTO DI ACCONTI IN MISURA PARI AD ALMENO IL 20% DEL COSTO DI ACQUISIZIONE.

La Legge di Bilancio 2018 (all'art. 1, co. 29 - 36) prevede la proroga delle seguenti agevolazioni:

- ⇒ super-ammortamento, (ma con alcune modifiche sostanziali, rispetto all'ultima versione);
- ⇒ iper-ammortamento;
- ⇒ maggiorazione sui beni immateriali correlata agli iper-ammortamenti, con ampliamento dell'ambito oggettivo dell'agevolazione.

3.1. Proroga del super-ammortamento

Come noto, l'art. 1, comma 91, della Legge n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016) aveva previsto, allo scopo di favorire il rinnovamento dell'apparato produttivo utilizzato dalle imprese e dagli esercenti arti e professioni, che, ai fini delle imposte sui redditi¹¹, per quanti effettuavano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione doveva intendersi maggiorato del 40% (c.d. super-ammortamento).

L'art. 1 della Legge n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017) aveva poi stabilito, al comma 8, la proroga della detta maggiorazione fino al 31 dicembre 2017 ovvero al 30 giugno 2018 (a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione). Erano, però, stati esclusi da tale proroga i veicoli e i mezzi di trasporto diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività di impresa.

Da ultimo, l'agevolazione¹² in commento viene ancora una volta riproposta, a opera dell'art. 1, co. 29 della L. n. 205/2017, che proroga anche per il 2018 l'agevolazione del super-ammortamento, apportando però alcune modifiche rispetto alle precedente versione, avuto particolare riguardo:

- all'ambito oggettivo, con specifico riferimento ai veicoli;
- alla riduzione della misura della maggiorazione.

¹¹ Il super-ammortamento non ha mai prodotto, né ora produce effetti ai fini dell'IRAP, neanche per i soggetti che determinano il valore della produzione secondo i criteri stabiliti per le imposte sui redditi.

¹² L'incentivo continua a non assumere la natura di aiuto di Stato ed è cumulabile con altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti tali misure non dispongano diversamente.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2018

Ente Fiera, 9 gennaio 2018

☐ Nuova esclusione di alcuni investimenti in autoveicoli

In merito all'ambito oggettivo, vengono esclusi dai super-ammortamenti 2018 i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR.

Non possono essere oggetto di agevolazione, nell'ambito delle nuove regole:

- ⇒ i veicoli a deducibilità limitata di cui alle lett. b) e b-bis) del citato co. 1 (già fuori dalla proroga dei super-ammortamenti per il 2017); né
- ⇒ i veicoli esclusivamente strumentali all'attività d'impresa e quelli adibiti a uso pubblico di cui alla lett. a) (che possono invece fruire dell'agevolazione per il 2017).

L'agevolazione dovrebbe, invece, continuare a spettare per i mezzi di trasporto diversi da quelli contemplati nel co. 1 dell'art. 164 del TUIR (quali autocarri, autotreni, veicoli commerciali leggeri, autoarticolati, autosnodati, ecc.).

☐ Nuovo periodo temporale agevolato

La Legge di Bilancio 2018 dispone la proroga dell'agevolazione in commento per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi

→ dall'**1.1.2018 al 31.12.2018** ovvero

→ entro il **30.6.2019**, a condizione che entro il 31.12.2018:

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

☐ Maggiorazione (ridotta) del 30%

Nella presente riproposizione dell'agevolazione, la maggiorazione del costo di acquisto è pari al **30%**, in luogo del precedente 40%.

Tale maggiorazione non si applica, per espressa disposizione, agli investimenti che beneficiano delle disposizioni di cui all'art. 1 co. 8 della L. 232/2016: pertanto, sono esclusi dalla riduzione dell'agevolazione i beni che beneficiano della precedente versione del super-ammortamento.

In buona sostanza, per effetto delle modifiche apportate dalla L. n. 205/2017, la scansione temporale dovrebbe essere quella riportata nella seguente tabella¹³.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO	CONDIZIONE DA RISPETTARE	MAGGIORAZIONE SPETTANTE
DALL'1.1.2018 – 30.06.2018	ENTRO IL 31.12.2017: - ORDINE ACCETTATO DAL VENDITORE ¹⁴ ; - PAGATO ACCONTI PER ALMENO IL 20%	40% (SI APPLICA LA PRECEDENTE AGEVOLAZIONE)
DALL'1.1.2018 – 30.06.2018	ENTRO IL 31.12.2017: - O L'ORDINE <u>NON</u> E' STATO ACCETTATO DAL VENDITORE; - O <u>NON</u> E' STATO CORRISPOSTO UN ACCONTO DI ALMENO IL 20%	30% (SI APPLICA LA NUOVA AGEVOLAZIONE)
DALL'1.7.2018 AL 31.12.2018	-	30%
DALL'1.1.2019 – 30.06.2019	ENTRO IL 31.12.2018: - ORDINE ACCETTATO DAL VENDITORE; - PAGATO ACCONTI PER ALMENO IL 20%	30%

¹³ Tratta dalla stampa specializzata.

¹⁴ L'Agenzia ha precisato, nella circolare n. 4/E/2017, che il contribuente è tenuto a conservare "idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici ecc.)".

NOVITÀ TRIBUTARIE 2018

Ente Fiera, 9 gennaio 2018

DALL'1.1.2019 – 30.06.2019	ENTRO IL 31.12.2018: - O L'ORDINE <u>NON</u> E' STATO ACCETTATO DAL VENDITORE; - O <u>NON</u> E' STATO CORRISPOSTO UN ACCONTO DI ALMENO IL 20%	NESSUNA AGEVOLAZIONE
----------------------------	--	----------------------

3.2. Proroga dell'iper-ammortamento

L'art. 1, co. 9 – 13, della L. n. 232/2016 aveva, poi, previsto una maggiorazione del **150%** del costo di acquisizione (meglio nota come "iper-ammortamento") per gli investimenti effettuati

⇒ dall'1.1.2017 al 31.12.2017 in beni nuovi strumentali altamente tecnologici (Industria 4.0),

⇒ entro il 30.9.2018, a condizione che entro il 31.12.2017:

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

 Nuovo periodo temporale agevolato

Ora, con l'art. 1, co. 30, della Legge di Bilancio 2018, viene previsto che la disciplina dell'iper-ammortamento trovi applicazione anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati

⇒ entro dall'**1.1.2018 al 31.12.2018**;

⇒ entro il **31.12.2019¹⁵**, a condizione che entro il 31.12.2018:

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

A differenza di quanto previsto per il super-ammortamento, la proroga per il 2018 non prevede modifiche in relazione alla misura o all'ambito oggettivo dell'iper-ammortamento: la disciplina base resta, quindi, invariata.

E' doveroso, però, ricordare che l'imputazione degli investimenti al suddetto periodo deve seguire, come per il super-ammortamento, le regole generali della competenza previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del Tuir, tuttavia, ai fini della deduzione della maggiorazione, non è sufficiente che l'investimento sia effettuato nel periodo di vigenza dell'agevolazione, ma è altresì necessario che il bene sia entrato in funzione (stessa condizione prevista per il super-ammortamento) e che sia realizzata la interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

3.3. Proroga della maggiorazione del 40% per i beni immateriali correlati e ampliamento delle fattispecie agevolate **Nuovo periodo temporale agevolato**

Viene, altresì, prorogata (ai sensi dell'art. 1, co. 31, della L. n. 205/2017) la possibilità, per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento "versione 2018", di avvalersi della maggiorazione del **40%** prevista dall'art. 1 co. 10 della L. 232/2016 con riferimento agli investimenti in determinati beni immateriali strumentali effettuati

- dall'**1.1.2018 al 31.12.2018** e

- dall'**1.01.2019 al 31.12.2019**, a condizione che, entro il 31.12.2018, siano soddisfatte le due note condizioni sopra indicate (accettazione dell'ordine e acconto di almeno il 20%).

¹⁵ La precedente versione dell'agevolazione terminava il periodo agevolato al 30.09.

☐ Nuove fattispecie agevolate

L'art. 1 co. 32 della Legge di Bilancio 2018 modifica, inoltre, l'Allegato B alla L. 232/2016, contenente l'elenco dei beni immateriali agevolabili, inserendo anche le seguenti voci:

- sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*;
- software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *on-field* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

Per la fruizione dell'iper-ammortamento e della correlata maggiorazione per i beni immateriali restano fermi gli obblighi documentali di cui all'art. 1, co. 11, della L. n. 232/2016: l'impresa è, dunque, tenuta a produrre:

- una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, vale a dire una dichiarazione sostitutiva di atto notorio; ovvero
- per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000,00 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato (la perizia/attestato può riguardare anche una pluralità di beni agevolati).

Tale documentazione deve attestare che:

- il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'Allegato A e/o B;
- è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La dichiarazione del legale rappresentante, l'eventuale perizia e l'attestato di conformità devono essere acquisite dall'impresa:

- entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione;
- ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La relazione evidenzia che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito.

3.4. Nuova disposizione relativa alla sostituzione di un bene agevolato

L'art. 1, co. 35 – 36, della Legge di Bilancio 2018 integra la disciplina originaria dell'iper-ammortamento, consentendo la **sostituzione di un bene agevolato senza perdere la maggiorazione**.

In tal modo si intende evitare che il beneficio dell'iper-ammortamento interferisca, negli esercizi successivi, con le scelte di investimento più opportune che l'impresa possa aver esigenza di compiere al fine di mantenere il livello di competitività raggiunto (ad esempio, cessione a titolo oneroso per la necessità di sostituire i beni agevolati con beni più performanti).

Tale disposizione si applica, per espressa previsione, anche

- ▶ all'iper-ammortamento di cui all'art. 1 co. 9 della L. 232/2016 (vale a dire quello relativo agli investimenti effettuati nel 2017), oltre che
- ▶ all'iper-ammortamento prorogato al 2018 di cui all'art. 1 co. 30 della L. n. 205/2017.

Più in particolare, viene previsto che, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo, si verifica il **realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione**, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla L. 232/2016;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'art. 1 co. 11 della L. 232/2016 (dichiarazione del legale rappresentante o perizia tecnica giurata/attestato di conformità).

Nel caso in cui il costo di acquisizione del nuovo bene sia inferiore a quello del bene sostituito, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento¹⁶.

4. NOVITA' IN TEMA DI ACE

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 7 DEL D.L. N. 50/2017 (CONV. IN L. N. 96/2017)
-------------------------------	---

EFFICACIA TEMPORALE:	DAL PERIODO DI IMPOSTA 2017
-----------------------------	-----------------------------

4.1. Riferimenti patrimoniali mobili? Modifiche e ripensamenti

Con la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale del D.L. n. 50/2017, in un primo momento erano diventate operative le modifiche finalizzate a un significativo depotenziamento dell'agevolazione: le stesse prevedevano che, per la base di calcolo, occorresse prendere a riferimento non più gli incrementi netti del patrimonio rispetto a quelli esistenti al 31 dicembre 2010 (si fa riferimento, in questa sede, ai soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), bensì gli incrementi netti rispetto alla dotazione esistente alla chiusura del quinto esercizio precedente.

La *ratio* del provvedimento era quella di sostituire un riferimento fisso (quello del patrimonio netto al 31 dicembre 2010) con un riferimento mobile, che, anno dopo anno, prendesse in considerazione il patrimonio netto esistente al termine del quinto esercizio precedente.

Veniva, quindi, meno uno dei capisaldi dell'agevolazione, rappresentato dall'effetto di accumulo anno dopo anno degli incrementi positivi (conferimenti in denaro e accantonamenti di utili a riserva), del quale beneficiavano essenzialmente le società caratterizzate da politiche di sistematico accantonamento del risultato d'esercizio.

Tale scelta normativa aveva destato non poche perplessità e attirato parecchie critiche, sia per il suo effetto (non giuridico ma "di fatto") "retroattivo", finendo infatti per ledere le aspettative di coloro che hanno effettuato nel tempo capitalizzazioni confidando nella rilevanza "temporalmente illimitata" della base ACE, che per la difficoltà di dover gestire nel periodo "mobile" le già complesse disposizioni antielusive specifiche all'epoca contenute nell'art. 10 del D.M. 14 marzo 2012.

L'opposizione al provvedimento pare, però, essere stata efficace, considerato che il Legislatore ha avuto un significativo ripensamento operato in sede di conversione della manovra correttiva 2017: l'art. 7

¹⁶ Cfr. Brusaterra M. "L'iper-ammortamento si conserva anche in caso di sostituzione del bene", *Il Sole - 24 Ore*, 14.11.2017, il quale evidenzia che il problema sembrerebbe porsi nel caso in cui il valore del bene che va a sostituire il vecchio risulti superiore. In tal caso, "continuando comunque a fruire del beneficio collegato al vecchio bene, una volta arrivata a saturazione del suo residuo da ammortizzare, non potrà più sfruttare, a livello di iper-ammortamento, il maggior valore del bene nuovo". Non converrebbe, quindi, rilasciare la dichiarazione di sostituzione.

del D.L. n. 50/2017 è dunque stato completamente riscritto, ripristinando il metodo originario di calcolo della base ACE, limitando però l'agevolazione attraverso una nuova riduzione del rendimento nozionale.

Per quanto riguarda il computo della base imponibile ACE, si torna dunque all'originario impianto, ripristinando la rilevanza *sine die* della base ACE, con termine di riferimento il patrimonio netto esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2010.

4.2. Nuovi (e più bassi) coefficienti di remunerazione

Il coefficiente di remunerazione dell'incremento patrimoniale, disciplinato dall'art. 1 co. 3 del D.L. n. 201/2011, era inizialmente previsto nella misura del 3%.

Con l'art. 1, co. 137, lett. b), della L. n. 147/2013 (Legge di Stabilità 2014), il coefficiente è stato portato:

- al 4%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2014;
- al 4,5%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2015;
- al 4,75%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2016.

Era poi stato previsto che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2017, il coefficiente sarebbe stato determinato con apposito decreto del Ministero dell'Economia e delle Finanze.

Con l'art. 1, co. 550, lett. c), della L. n. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), il coefficiente è stato così ridefinito:

- 4%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2014 (misura invariata);
- 4,5%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2015 (misura invariata);
- 4,75%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2016 (misura invariata);
- **2,3%, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 (novità).**

Il coefficiente veniva poi fissato, a regime (dal periodo d'imposta 2018), nella misura del **2,7%**.

Il nuovo art. 1, co. 3, del D.L. n. 201/2011 (così come riformulato dalla L. 232/2016) ha revocato il potere del Ministero dell'Economia e delle Finanze nel fissare il coefficiente con proprio decreto, prevedendo, invece, che le misure del coefficiente sarebbero, quindi, state fissate per legge, senza la possibilità di essere modificate con apposito DM.

Le misure del 2,3% e del 2,7% sono, tuttavia, destinate a non trovare mai applicazione: a seguito delle modifiche apportate in sede di conversione in legge, infatti, l'art. 7 del D.L. n. 50/2017 sostituisce integralmente l'art. 1 co. 3 del D.L. n. 201/2011, prevedendo quanto segue: *“dall'ottavo periodo d'imposta l'aliquota percentuale per il calcolo del rendimento nozionale del nuovo capitale proprio è fissata all'1,5 per cento. In via transitoria, per il primo triennio di applicazione, l'aliquota è fissata al 3 per cento; per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2014, al 31 dicembre 2015, al 31 dicembre 2016 e al 31 dicembre 2017 l'aliquota è fissata, rispettivamente, al 4 per cento, al 4,5 per cento, al 4,75 per cento e all'1,6 per cento”*.

Pertanto, il coefficiente di remunerazione passa:

- all'**1,6%**, per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2017;
- all'**1,5%**, a regime, dal 2018.

Il DL 50/2017 lascia, invece, ferma la misura del 4,75% prevista per il 2016.

4.3. Obbligo di ricalcolo dell'acconto per il 2017

L'art. 7, co. 3, del D.L. n. 50/2017 convertito dispone che la determinazione dell'acconto dovuto ai fini dell'imposta sui redditi delle società¹⁷ relativo al periodo d'imposta successivo a quello in corso al

¹⁷ L'acconto IRPEF 2017 resta, invece, escluso dal ricalcolo.

31.12.2016 (il 2017, per i soggetti “solari”) deve essere effettuata “considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata applicando le disposizioni di cui al comma 1”.

Pertanto, il ricalcolo dell’acconto IRES deve avvenire rideterminando l’imposta storica del 2016 sulla base del nuovo coefficiente fissato per il 2017, pari all’1,6% (in luogo di quello pari al 4,75% previsto per il 2016).

Rimane comunque possibile tenere conto del metodo previsionale, secondo le ordinarie regole.

Per le società che avessero già ricalcolato e versato gli acconti IRES sulla base della versione originaria del DL 50/2017 dovrebbe risultare obbligatorio un nuovo ricalcolo ed, eventualmente, l’integrazione dei versamenti.

5. STRETTA IN TEMA DI DEDUCIBILITA’ DEGLI INTERESSI PASSIVI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 1, CO. 944-945, L. N. 205/2017

EFFICACIA TEMPORALE:

A PARTIRE DAL PERIODO DI IMPOSTA 2017 (IN DEROGA ALLE DISPOSIZIONI DELLO STATUTO DEI DIRITTI DEL CONTRIBUENTE)

L’art. 1, commi 994 e 995, della L. n. 205/2017 mette mano all’art. 96 del Tuir, facendo un passo indietro rispetto al passato.

In particolare, è prevista l’eliminazione dal calcolo del ROL dei dividendi incassati relativi a partecipazioni detenute in società non residenti che risultino controllate “di diritto” (art. 2359, comma 1, n. 1), c.c.): tale previsione – lo si ricorda – era stata introdotta, con decorrenza 2016, dall’art. 4, comma 1, lett. a) del D.Lgs. n. 147/2015 (Decreto crescita e internazionalizzazione) con l’obiettivo di ampliare la base di calcolo del 30% del ROL¹⁸, a fronte della contestuale eliminazione della possibilità di compensare gli interessi indeducibili del gruppo con il ROL conferito dalle società estere “virtualmente consolidate”.

La finalità di questa norma era, in sostanza, quella di non penalizzare gli investimenti all’estero da parte di Gruppi italiani, che in genere avvengono tramite le *holding*, laddove essi fossero stati realizzati con il ricorso all’indebitamento.

Con l’esclusione dal calcolo del ROL dei dividendi percepiti dalle società controllate estere, non verrà più consentita la deduzione degli interessi passivi in funzione dei flussi finanziari correlati all’investimento partecipativo estero.

Il comma 995 dell’art. 1 della Legge di Bilancio 2018 precisa che l’intervento in commento avrà efficacia, in deroga alle disposizioni dello Statuto dei diritti del contribuente, a partire dal periodo di imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2016 e dunque, per i contribuenti con esercizio coincidente con l’anno solare, dal 2017¹⁹.

¹⁸ Il ROL, per il periodo di imposta 2016, veniva dunque calcolato come la somma algebrica di:

+ a) valore della produzione

- b) costi della produzione

+ ammortamenti

+ canoni di leasing

+ dividendi incassati da controllate estere

¹⁹ Si ritiene che, in via transitoria, dovrebbe essere fatta salva la rilevanza dei dividendi deliberati dalle controllate estere nel 2016, ancorché incassati dalla controllante italiana nel 2017, pena una grave violazione del principio dell’affidamento.

La modifica normativa consente di ottenere un recupero di gettito di 145,2 milioni nel 2018 e di 83 milioni di euro in ciascuno dei quattro anni successivi.

Nella relazione illustrativa è precisato che tale modifica è coerente con i principi desumibili dall'articolo 4 della direttiva 2016/1164/UE» (cosiddetta *Anti tax avoidance directive*, Atad 1), recepita dalla Legge delega n. 163/2017 e alla quale gli Stati membri devono uniformarsi entro il 31 dicembre 2018.

Nell'art. 4/163 è stabilito, per la deducibilità degli interessi, il limite del 30% dell'Ebitda, senza fare riferimento ai dividendi.

L'intervento sarebbe risultato più sistematico e meno penalizzante se la direttiva fosse stata attuata nella sua interezza,

- sostituendo il riferimento al ROL "contabile" con quello all'Ebitda "fiscale" e utilizzando la possibilità di
- calcolare gli interessi passivi eccedenti a livello di gruppo;
- dedurli integralmente in presenza di «un'entità indipendente» (cioè «un contribuente che non è parte di un gruppo consolidato a fini di contabilità finanziaria e non ha alcuna impresa associata o stabile organizzazione»);
- riportarli anche all'indietro.

È stata, inoltre, segnalata la possibile violazione della direttiva "madre-figlia", perché la tassazione del 5% dei dividendi è stata prevista per "recuperare" forfetariamente gli oneri, compresi quelli finanziari, sostenuti per l'acquisto della partecipazione da cui derivano dividendi non imponibili e tali oneri dovrebbero, quindi, restare deducibili.

Si ritiene, in ogni caso, opportuno ricordare che le novità in argomento si aggiungono a quelle previste a partire dal 2016 a seguito dell'introduzione dei **nuovi OIC** e del principio di derivazione rafforzata (art. 83 del TUIR) che riconosce, anche ai fini fiscali, la qualificazione, la classificazione e l'imputazione temporale di bilancio.

Resta quindi fermo che:

- i componenti iscritti in passato nell'area straordinaria (ora eliminata) continuano ad essere considerati ai fini della quantificazione del ROL, esclusi i "componenti positivi e negativi di natura straordinaria derivanti da trasferimenti di azienda o di rami di azienda";
- continuano ad assumere rilevanza fiscale gli interessi contabilizzati a seguito dell'applicazione del criterio del costo ammortizzato (salvo non si tratti di finanziamenti infragruppo con scopo di patrimonializzazione²⁰).

Quest'ultimo criterio prevede la necessità di "attualizzare" i debiti che, al momento della rilevazione iniziale, non prevedono la corresponsione di interessi.

A tal fine, occorre confrontare le due seguenti grandezze:

- il tasso di interesse desumibile dalle condizioni contrattuali;
- il tasso di interesse di mercato.

Se il primo tasso è significativamente diverso dal secondo, il tasso di interesse di mercato deve essere utilizzato per attualizzare i flussi finanziari futuri derivanti dal debito.

Restano, invece, immutate le regole sul **consolidato nazionale**: non è stata oggetto di revisione la disciplina relativa alla compensazione tra interessi passivi indeducibili e ROL conferito alla capogruppo che ha optato per il consolidato fiscale.

Ai sensi dell'art. 96 comma 7 del TUIR, pertanto, per i soggetti che partecipano alla tassazione di gruppo, l'eventuale eccedenza di interessi passivi ed oneri assimilati indeducibili generatasi in capo a un

²⁰ Perché in quel caso girano a patrimonio netto e non a conto economico.

soggetto può essere portata in abbattimento del reddito complessivo di gruppo se e nei limiti in cui altri soggetti partecipanti al consolidato presentino, per lo stesso periodo d'imposta, un risultato operativo lordo capiente non integralmente sfruttato per la deduzione. Tale regola si applica anche alle eccedenze oggetto di riporto in avanti, con esclusione di quelle generatesi anteriormente all'ingresso nel consolidato nazionale.

6. INCENTIVI PER INVESTIMENTI PUBBLICITARI DI IMPRESE E PROFESSIONISTI

RIFERIMENTI NORMATIVI:

ART. 57-BIS DEL D.L. N. 50/2017 E SS.MM.

EFFICACIA TEMPORALE:

A FRONTE DEGLI INVESTIMENTI PROMOZIONALI EFFETTUATI

- SULLA STAMPA (ANCHE ON LINE), DALLA DATA DI ENTRATA IN VIGORE DELLA LEGGE DI CONVERSIONE DEL D.L. N. 50/2017 (24.06.2017);

- SU ALTRE FONTI, DAL 2018

L'art. 57-bis, D.L. n. 50/2017 e ss.mm ha previsto una serie di incentivi fiscali per gli investimenti pubblicitari incrementali su quotidiani, periodici e sulle emittenti televisive e radiofoniche locali e misure di sostegno alle imprese editoriali di nuova costituzione.

Infatti, oltre all'emanazione di un bando annuale per l'assegnazione di finanziamenti alle imprese editrici di nuova costituzione, per favorire la realizzazione di progetti innovativi, idonei a promuovere la fruibilità di contenuti informativi multimediali e la maggiore diffusione dell'uso delle tecnologie digitali, è stata introdotta la possibilità per professionisti e imprese di beneficiare del credito d'imposta dal 75% e fino al 90% per gli investimenti promozionali in campagne pubblicitarie.

Recentemente il Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria della Presidenza del Consiglio dei Ministri è intervenuto anticipando, sul proprio sito Internet (<http://presidenza.governo.it/die/>), il contenuto dello specifico DPCM necessario al fine dell'attuazione dell'agevolazione.

6.1. Bonus pubblicità

Il **bonus pubblicità** è un credito d'imposta riconosciuto alle imprese, ai professionisti e agli enti non commerciali che effettuano investimenti in campagne promozionali, in ottemperanza agli obiettivi prefissati con la Legge Delega 198/2016 circa l'introduzione di nuovi benefici fiscali per gli «*investimenti pubblicitari incrementali su quotidiani e periodici nonché sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali*» mediante il riconoscimento di «*un particolare beneficio agli inserzionisti di micro, piccola o media dimensione e alle start up innovative*» [art. 2, co. 2, lett. n)].

Non si tratta di un'agevolazione concessa in tutti i casi, per il solo fatto che il soggetto ha investito in pubblicità, ma il prerequisite fondamentale per beneficiare del credito d'imposta dal 75% al 90% è che l'investimento in pubblicità risulti **superiore di almeno l'1% a quello dell'anno precedente**.

L'investimento in pubblicità per il quale si può beneficiare del credito d'imposta dovrà essere calcolato sulla quota di investimento incrementale, ovvero sulla spesa in più rispetto a quella dell'anno precedente.

Beneficiari

Il credito d'imposta del 75% potrà essere fruito da

- imprese;
- lavoratori autonomi (iscritti o meno ad albi);
- enti non commerciali,

che effettuano investimenti in pubblicità nel corso dell'anno in misura superiore anche solo dell'1% rispetto all'esercizio solare precedente.

I professionisti con Albo dovranno ovviamente attenersi alle regole in materia di pubblicità informativa stabilite dal D.P.R. n. 137/2012, con il quale viene autorizzata la pubblicità informativa che non sia ingannevole, equivoca o denigratoria su:

- ▶ attività delle professionisti regolamentate;
- ▶ specializzazioni e titoli posseduti;
- ▶ struttura del proprio studio;
- ▶ compensi richiesti per le prestazioni professionali.

Se si violano le suddette disposizioni, si va incontro ad un illecito disciplinare, oltre che incorrere in una violazione del Codice del consumo (DD.Lgss. nn. 206/2005 e 145/2007).

Investimenti agevolabili

Il credito d'imposta potrà essere richiesto per gli investimenti in campagne promozionali

- su stampa,
- televisione,
- radio locali, analogiche e digitali e
- sul web.

L'agevolazione in questione si sostanzia in un credito d'imposta connesso alle spese in campagne pubblicitarie effettuate tramite:

- stampa periodica/quotidiana;
- emittenti televisive;
- emittenti radiofoniche locali (analogiche o digitali).

Ricordiamo, come già evidenziato, che per aver diritto al credito d'imposta è necessaria la sussistenza di un "**investimento incrementale**", ossia che l'investimento effettuato sia superiore almeno dell'1% di quello sui medesimi mezzi di informazione dell'anno precedente.

Nella bozza di decreto attuativo è stato precisato che "*In sede di prima attuazione, il beneficio è applicabile anche agli investimenti effettuati dal 24 giugno al 31 dicembre 2017 sempre con la stessa soglia incrementale riferita all'anno precedente (...): l'estensione al secondo semestre del 2017 riguarda tuttavia i soli investimenti effettuati sulla **stampa**, ed in questo caso sono ammessi anche gli investimenti effettuati sui giornali on-line*".

In ogni caso, gli investimenti pubblicitari devono essere effettuati su giornali ed emittenti editi da imprese titolari di testata giornalistica iscritta

- a) presso il competente Tribunale, ai sensi dell'art. 5 della L. n. 47/1948, ovvero presso il Registro degli operatori di comunicazione di cui all'art. 1, co. 6, lettera a), numero 5, della L. n. 249/1997 e
- b) dotate in ogni caso della figura del direttore responsabile.

Sono **escluse** dal credito d'imposta le spese sostenute per l'acquisto di spazi destinati a servizi particolari; ad esempio: televendite, servizi di pronostici, giochi o scommesse con vincite di denaro, di messaggeria vocale o chat-line con servizi a sovrapprezzo.

Le spese per l'acquisto di pubblicità sono ammissibili al netto delle spese accessorie, dei costi di intermediazione e di ogni altra spesa diversa dall'acquisto dello spazio pubblicitario, anche se ad esso funzionale o connesso.

Quanto alle singole tipologie di spese, non sempre è facile per le imprese distinguere in maniera netta le spese di pubblicità e di propaganda, perché spesso si confondono con quelle di rappresentanza, aventi trattamento fiscale diverso, con deducibilità limitata sia ai fini delle imposte dirette che per ciò che attiene alla detraibilità Iva.

La normativa fiscale di riferimento è rappresentata dall'art. 108 del Tuir, che, però, non dà una definizione puntuale delle spese in commento, limitandosi a disciplinarne la deducibilità. Esso stabilisce che dette spese siano deducibili con le regole previste dal co. 1 dello stesso articolo che tratta di spese riferite a più esercizi, per le quali ora è prevista la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio, in virtù del nuovo principio della «derivazione rafforzata» del reddito imponibile dall'utile di bilancio, che riconosce ai fini fiscali i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dai Principi contabili.

Una definizione di **“spese di pubblicità e propaganda”** è stata, invece, fornita dall'Agenzia delle Entrate attraverso la R.M. n. 6/E/1998: in essa viene precisato che *“il concetto di prestazioni pubblicitarie va riferito ad un'operazione oggettivamente riconoscibile come relativa ad un'attività di promozione ben individuata”* e che *“nelle prestazioni pubblicitarie debba intendersi ricompresa ogni attività indirizzata alla trasmissione di un messaggio promozionale, relativo a beni e servizi”*.

Secondo la R.M. n. 148/E/1998, poi, le spese di pubblicità sono quelle sostenute per portare a conoscenza della generalità dei consumatori l'offerta del prodotto, stimolando la formazione o l'intensificazione della domanda.

☐ **Calcolo del bonus pubblicità**

Per beneficiare del bonus pubblicità 2018, come detto, occorre che:

- a) nell'anno precedente alla domanda del bonus, si siano effettuati investimenti pubblicitari su quotidiani e periodici, emittenti televisive e radiofoniche locali (analogiche o digitali);
- b) che gli investimenti del periodo di imposta siano stati effettuati sui medesimi mezzi e risultino maggiori di almeno l'1% rispetto agli omologhi dell'anno precedente.

Per tutti la misura dell'agevolazione è pari al 75% del differenziale tra gli investimenti 2018 e 2017, ma se gli inserzionisti sono di micro, piccola o media dimensione²¹ o delle start up innovative, è riconosciuto un aumento del credito d'imposta al 90%.

I contributi sono concessi nel limite massimo di spesa stabilito annualmente con il D.P.C.M. che stabilisce la ripartizione delle risorse del Fondo per il pluralismo e l'innovazione dell'informazione assegnate dalla Presidenza del Consiglio dei Ministri ai diversi interventi di competenza (art. 1, co. 6, L. 198/2016).

La bozza di decreto attuativo precisa che il credito d'imposta liquidato potrà essere inferiore a quello oggetto di domanda, nel caso in cui l'ammontare complessivo dei crediti richiesti con le domande superi l'ammontare delle risorse stanziare.

In tal caso, si provvede ad una ripartizione percentuale delle risorse tra tutti i richiedenti aventi diritto. Al riguardo, è, poi, importante ricordare che i limiti di spesa sono distinti per gli investimenti

➔ sulla stampa e per quelli

²¹ Si ricorda che la definizione di micro imprese, piccole e medie imprese è contenuta nelle fonti legislative comunitarie. In particolare, ci si deve rifare alla raccomandazione della Commissione europea 2003/361/CE del 6.5.2003 (pubblicata nella G.U.U.E. n. L 124 del 20.5.2003) che effettua distinzioni basate sul numero di dipendenti e sul fatturato o bilancio annuo, così da ottenere le categorie di seguito definite:

- micro impresa: meno di 10 dipendenti e fatturato (la quantità di denaro ricavato in un periodo specifico) o bilancio (un prospetto delle attività e delle passività di una società) annuo inferiore a € 2 milioni;
- piccola impresa: meno di 50 dipendenti e fatturato o bilancio annuo inferiore a € 10 milioni;
- media impresa: meno di 250 dipendenti e fatturato annuo inferiore a € 50 milioni o bilancio inferiore a € 43 milioni.

➔ sulle emittenti radio-televisive,

in coerenza con il fatto che gli stessi stanziamenti delle risorse sono stati distinti dalla legge per i due tipi di media.

Questo significa che, in presenza di investimenti su entrambi i media, il soggetto richiedente può vedersi riconosciute due diversi di crediti d'imposta, in percentuali differenziate a seconda delle condizioni della ripartizione su ognuna delle due platee di beneficiari.

Qualora il credito d'imposta richiesto sia superiore alla soglia di 150.000 euro, e richieda, pertanto, ai fini della liquidazione, l'accertamento preventivo di regolarità presso la Banca Dati Nazionale Antimafia del Ministero dell'interno, il richiedente potrà beneficiare del credito richiesto a condizione che sia iscritto (o abbia inoltrato alla Prefettura competente la richiesta di iscrizione) agli elenchi dei fornitori, prestatori di servizi ed esecutori di lavori non soggetti a tentativo di infiltrazione mafiosa, di cui all'articolo 1, comma 52, della legge 6 novembre 2012, n. 190.

A questo fine, le attività svolte dai soggetti richiedenti il beneficio si considerano comunque equiparate a quelle indicate dall'articolo 1, comma 53, della stessa legge n. 190.

☐ Calcolo del bonus pubblicità

I soggetti interessati a fruire del beneficio in esame dovranno presentare un'apposita istanza telematica (una "prenotazione") tramite la specifica piattaforma resa disponibile dall'Agenzia delle Entrate, utilizzando il modello predisposto dalla stessa Agenzia.

La comunicazione deve contenere:

- i dati identificativi dell'azienda/ente non commerciale/lavoratore autonomo;
- il costo complessivo degli investimenti pubblicitari effettuati/da effettuare nel corso dell'anno (qualora gli investimenti riguardino sia la stampa che le emittenti radio – televisive, i costi devono essere esposti distintamente per le 2 tipologie di media);
- il costo complessivo degli investimenti effettuati sugli analoghi media²² nell'anno precedente;
- l'indicazione dell'incremento degli investimenti su ognuno dei 2 media, in percentuale ed in valore assoluto;
- l'ammontare del credito d'imposta richiesto per ognuno dei 2 media;
- una dichiarazione sostitutiva di atto notorio concernente il possesso del requisito consistente nell'assenza delle condizioni ostative / interdittive previste dalle disposizioni antimafia ai fini della fruizione di contributi / finanziamenti pubblici.

Non è stata "anticipata" la tempistica relativa alla presentazione della predetta istanza.

Ciò sarà verosimilmente individuato dal citato DPCM.

Sul punto il Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria specifica che sarà riconosciuta "una «finestra temporale» ampia (potrebbe essere dal 1° marzo al 31 marzo di ciascun anno)".

Il credito di imposta potrà essere utilizzato in compensazione con la dichiarazione dei redditi (in cui verrà inserito nel quadro RU), previa istanza al Dipartimento per l'Informazione e l'Editoria.

In particolare, una volta determinato l'importo del credito d'imposta, esso, inserito nel Quadro RU della dichiarazione dei redditi, potrà essere utilizzato in compensazione mediante il Mod. F24.

²² Merita precisare che per "media analoghi" si intendono la stampa, da una parte, e le emittenti radio – televisive dall'altra (non il singolo giornale / emittente).

7. PROROGA DELLA C.D. “ROTTAMAZIONE DEI RUOLI”

RIFERIMENTI NORMATIVI:	ART. 1 DEL D.L. N. 148/2017 E SS.MM.
EFFICACIA TEMPORALE:	≠

Con la Manovra finanziaria per il 2018, è stato ripreso e riproposto l’istituto della “rottamazione dei ruoli”, stante il successo della prima edizione e le sempre crescenti necessità delle casse erariali.

Diversi son stati gli interventi, volti, da un lato, a “sanare la precedente sanatoria” e dall’altro a renderla applicabile per i ruoli successivi a quelli previsti nella prima edizione.

7.1. Postergazione al 7 dicembre 2017 delle prime tre rate o del versamento in unica soluzione

L’art. 6 del D.L. n. 193/2016 aveva previsto una rottamazione dei carichi di ruolo trasmessi agli Agenti della Riscossione dall’1.1.2000 al 31.12.2016.

Per fruire della rottamazione, che comportava lo stralcio delle intere sanzioni amministrative e degli interessi di mora, sarebbe stato necessario presentare domanda entro il 21.4.2017.

Le rate, che l’Agenzia delle Entrate-Riscossione (l’ex Equitalia) ha liquidato e comunicato ai debitori, potevano al massimo essere **cinque**, e le prime tre avevano come scadenza il 31.7.2017, il 30.9.2017 e il 30.11.2017.

Sulla base dell’art. 1 del D.L. n. 148/2017 e ss.mm., veniva stabilito che le rate in scadenza il 31.7.2017, il 30.9.2017 e il 30.11.2017 fossero postergate al **7.12.2017**.

Tale novità si è rivelata particolarmente importante, posto che il tardivo, insufficiente o mancato pagamento anche di una sola delle rate avrebbe impedito l’accesso alla definizione, quindi, in assenza della proroga, avrebbe comportato il mancato stralcio delle sanzioni amministrative e degli interessi di mora, e l’impossibilità di dilazionare ulteriormente il debito.

Inoltre, la quarta rata, in scadenza al 30.4.2018, viene postergata al **31.7.2018**.

Rimane invece invariato il termine di pagamento della quinta e ultima rata, fissato al **30.9.2018**.

La proroga al 7.12.2017 vale anche per i debitori che, nell’originaria domanda di rottamazione, non hanno optato per il versamento rateale e che, di conseguenza, entro il 31.7.2017 avrebbero dovuto pagare l’intero carico: detti soggetti, se non hanno effettuato il versamento, oppure lo hanno eseguito tardivamente o in maniera insufficiente, fruiscono della proroga al 7.12.2017²³.

7.2. Riammissione alla rottamazione per i carichi trasmessi dal 2000 al 2016

Ai sensi dell’art. 1 del DL 148/2017 e ss.mm., è prevista, in relazione ai carichi trasmessi dal 2000 al 2016, una riammissione per i debitori che non hanno presentato la relativa domanda entro il 21.4.2017.

La presenza di dilazioni dei ruoli in essere, come in passato, non osta alla rottamazione: gli importi versati restano incamerati dall’Erario e, in nessun caso, viene dato luogo al rimborso di somme già pagate.

²³ La legge non prende in considerazione l’ipotesi in cui, entro il 7.12.2017, non venga pagato nessun importo: dovrebbero, quindi, rimanere validi i chiarimenti che erano stati diramati dall’ex Equitalia in relazione a coloro che, entro il 31.7.2017 (termine originario per il pagamento della prima rata o del versamento in unica soluzione) non avessero versato nulla. Dunque:

- se il debitore aveva già ottenuto un piano di dilazione dei ruoli, egli può chiedere la riattivazione della dilazione in un numero di rate pari al piano originario, oppure (ma il punto potrebbe non essere pacifico) in un nuovo numero con un massimo di 72 rate;
- se il debitore aveva già ottenuto una dilazione ma era decaduto, è possibile essere riammessi pagando, in unica soluzione, tutte le rate scadute;
- se il debitore non aveva proprio chiesto la dilazione, non sembra più possibile domandarla.

NOVITÀ TRIBUTARIE 2018

Ente Fiera, 9 gennaio 2018

Viene inoltre previsto che:

- l'accesso alla rottamazione è condizionato al pagamento, nei termini di cui si dirà, di tutte le rate scadute al 31.12.2016 non onorate, sempre che si tratti di dilazioni in essere al 24.10.2016²⁴;
- nei termini che si esporranno, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione liquiderà l'ammontare delle rate di cui sopra;
- sono sospesi i termini di versamento delle rate che scadono nel lasso temporale che va dalla presentazione della domanda di rottamazione (il cui termine ultimo è il 15.5.2018) al termine di versamento della prima o unica rata (31.10.2018).

L'Agenzia delle Entrate-Riscossione ha approvato il nuovo modello di domanda di rottamazione (denominato modello "DA 2000/17"), che può essere scaricato gratuitamente dal relativo sito oppure ritirato presso gli sportelli.

Il modello, a pena di decadenza, va presentato entro il **15.5.2018**:

- ⇒ personalmente dal debitore;
- ⇒ oppure avvalendosi di un intermediario (nel qual caso occorre allegare copia del documento di identità del debitore e dell'intermediario);
- ⇒ mediante consegna manuale presso gli uffici dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione oppure tramite invio del modello alle caselle PEC all'uopo istituite e indicate nel modello stesso (in caso di invio a mezzo PEC, è sempre necessario allegare copia di un documento di identità) o
- ⇒ mediante il sito dell'Agenzia delle Entrate-Riscossione (www.agenziaentrate.gov.it), utilizzando la procedura on line "Fai D.A. te" disponibile anche nella propria area riservata.

Nel modello occorre impegnarsi a rinunciare ai contenziosi pendenti sui carichi oggetto di rottamazione ed esercitare, se del caso, l'opzione per il pagamento rateale.

Una volta presentato il modello entro il 15.5.2018, entro il **30.6.2018**, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione liquida l'importo di tutte le eventuali rate scadute al 31.12.2016 non onorate (relative a piani di dilazione dei ruoli in essere al 24.10.2016), che il debitore deve corrispondere in un'unica soluzione entro e non oltre il 31.7.2018.

Entro il **30.9.2018**, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione liquida le somme da rottamazione dei ruoli, dandone comunicazione al contribuente.

A questo punto, gli importi dovranno essere versati

☞ o in un'unica soluzione, entro il 31.10.2018 o

☞ in tre rate:

- per il 40%, entro il 31.10.2018;
- per un'ulteriore 40%, entro il 30.11.2018;
- per il restante 20%, entro il 28.2.2019.

²⁴ E' opportuno ricordare che l'Agenzia delle Entrate-Riscossione, nella precedente edizione della rottamazione, aveva (indebitamente) negato l'accesso alla rottamazione (opponendo il diniego) anche a coloro i quali avevano rate non pagate con scadenza anteriore a ottobre 2016.

Ora, per effetto dell'art. 1 del D.L. n. 148/2017 e ss.mm., possono essere "riammessi" alla rottamazione:

- sia i debitori che sono stati notificati di un diniego basato sul mancato pagamento delle rate in scadenza a ottobre, novembre e dicembre 2016;
- sia i debitori che sono stati notificati di un diniego basato sul mancato pagamento delle rate in scadenza in momenti antecedenti a ottobre 2016.

Tra l'altro, si evidenzia che, in ogni caso, il diniego di accesso alla rottamazione, in punto motivazione, era basato sul mancato pagamento delle rate scadenti da ottobre a dicembre 2016.

La riammissione concerne solo i debitori notificati di un diniego basato sui motivi indicati, e non per altre cause (ad esempio carichi non definibili, come quelli derivanti da sanzioni irrogate dalla CONSOB, o carichi trasmessi prima dell'1.1.2000).

7.3. Estensione della rottamazione ai carichi trasmessi agli agenti della riscossione dall'1.1.2017 al 30.9.2017

Ai sensi dell'art. 1 del DL 148/2017 e ss.mm., la rottamazione dei ruoli viene estesa ai carichi trasmessi agli Agenti della Riscossione dall'**1.1.2017 al 30.9.2017**.

Per "carichi" si intendono non solo i ruoli, ma anche gli importi affidati agli Agenti della Riscossione a seguito di accertamento esecutivo oppure di avviso di addebito INPS.

Fermo restando quanto si esporrà in merito alle scadenze, la rottamazione in esame segue le regole di quella prevista originariamente dall'art. 6 del DL 193/2016.

Ancora una volta, la presenza di dilazioni dei ruoli in essere non osta alla rottamazione: gli importi versati restano incamerati dall'Erario e, in nessun caso, viene dato luogo al rimborso di somme già pagate.

Viene inoltre previsto che:

- ⇒ l'accesso alla rottamazione non è precluso dal mancato pagamento delle rate relative ai piani di dilazione dei ruoli in essere;
- ⇒ sono di diritto sospesi i termini di versamento delle rate che scadono nel lasso temporale che va dalla presentazione della domanda di rottamazione (il cui termine ultimo è il **15.5.2018**) al termine di versamento della prima o unica rata (31.7.2018).

Entro il **30.6.2018**, l'Agenzia delle Entrate-Riscossione comunicherà l'importo da pagare determinato secondo le (note) regole della prima versione della sanatoria.

Gli importi possono essere pagati

- in un'unica soluzione, entro il **31.07.2018**;o
- in **cinque rate**, osservando le seguenti scadenze:
 - 31.7.2018, per la prima rata;
 - 30.9.2018, per la seconda rata;
 - 31.10.2018, per la terza rata;
 - 30.11.2018, per la quarta rata;
 - 28.2.2019, per la quinta rata.

Il mancato, tardivo o insufficiente versamento anche di una sola rata impedisce di fruire della rottamazione, nonché di richiedere una ulteriore dilazione oppure di riprendere quella che era in essere.

* * *

- La presente Relazione è stata resa definitiva in data 8 gennaio 2018 -