



CONFINDUSTRIA

Circolare n. 4/E/2017 Agenzia Entrate – MiSE

Proroga, con modificazioni, della disciplina del c.d. “super ammortamento” e introduzione del c.d. “iper ammortamento”

PRIME OSSERVAZIONI

11 aprile 2017

Sommario

Premessa	2
1. Ambito oggettivo	4
2. Ambito soggettivo	12
3. Modalità di acquisizione dei beni	14
4. Calcolo degli incentivi	17
5. I beni complessi	20
6. Il requisito dell'interconnessione	23
7. Territorialità degli investimenti.....	28
8. La perizia e l'accreditamento	30

Premessa

La circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall’Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, si propone di offrire utili chiarimenti operativi in relazione a misure di incentivo agli investimenti che hanno assunto un ruolo centrale nell’ultima Legge di Bilancio (Legge 11 dicembre 2016, n. 232, articolo 1, commi 8-13): si tratta, nello specifico, della **proroga del super-ammortamento** sugli acquisti di beni strumentali e delle misure a favore della trasformazione tecnologica e digitale delle imprese in chiave **Industria 4.0** (precisamente, l’**iper-ammortamento relativo a specifici beni materiali** e la connessa **agevolazione per taluni beni immateriali**).

Nell’intento di fornire ai soggetti interessati un vademecum completo sulle citate misure, il documento di prassi in commento si compone, oltre che di una sezione introduttiva di inquadramento delle discipline, di due parti, una recante chiarimenti in ambito **fiscale** (oltre ad una disamina delle condizioni e degli adempimenti per la fruizione delle agevolazioni) e l’altra, di natura **tecnica**, che detta le linee-guida operative per l’individuazione dei beni tipici di Industria 4.0 e delle loro caratteristiche.

Ciò premesso, riteniamo utile, in questa sede, richiamare l’attenzione sui profili di natura fiscale più rilevanti contenuti nella citata circolare n. 4/E/2017, in larga misura, peraltro, sollecitati da Confindustria nelle sue interlocuzioni con l’Amministrazione finanziaria, avviate già all’indomani dall’approvazione della Legge di Bilancio 2017.

Giova anticipare che, laddove non diversamente precisato, devono intendersi ancora validi, rispetto alle misure agevolative in commento, i chiarimenti resi dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 23/E/2016, relativa al super-ammortamento, come introdotto dalla Legge di Stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n. 208, articolo 1, comma 91).

Sempre a titolo di premessa, appare utile riassumere la caratteristiche delle agevolazioni

oggetto dei chiarimenti che seguono:

- quanto al **super-ammortamento**, si ricorda che l'art. 1, commi 91-94 e 97, Legge di Stabilità 2016 ha introdotto, per i beni materiali strumentali nuovi acquisiti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, un'agevolazione consistente in una **maggiorazione del 40%** delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. Il super-ammortamento si applica a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa e agli esercenti arti e professioni e con riferimento alle sole imposte sui redditi (IRES e IRPEF).

La versione originaria della norma disponeva l'applicazione del descritto incentivo agli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016¹.

Per effetto della modifica normativa introdotta dalla Legge di Bilancio 2017, l'ambito temporale di applicazione del super-ammortamento si estende sino al 31 dicembre 2017: potranno, pertanto, fruire dalla maggiorazione, secondo le modalità descritte, gli acquisti di beni consegnati (spediti o ultimati) entro il 31 dicembre 2017. La Legge di Bilancio 2017 prevede, inoltre, che la maggiorazione sia applicabile anche ai beni consegnati in un arco temporale più ampio (entro il 30 giugno 2018), a condizione che, alla data del 31 dicembre 2017, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia stato versato un acconto in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione;

- quanto alle misure proprie di "Industria 4.0", in aggiunta alla descritta misura di proroga del super-ammortamento, la Legge di Bilancio 2017 ha introdotto una specifica agevolazione per alcune tipologie di beni materiali strumentali nuovi ("**iper-ammortamento**"). L'agevolazione, fruibile solo da soggetti titolari di reddito di impresa, consiste in una maggiorazione del 150% del costo fiscale ammortizzabile di specifici beni elencati nell'allegato A alla Legge di Bilancio, a condizione che si tratti di beni interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. L'ambito di applicazione temporale dell'iper-

¹ Ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, valgono i principi generali di cui all'art. 109, commi 1 e 2, TUIR (a mente del quale le spese di acquisizione dei beni mobili di considerano sostenute alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o altro diritto reale).

ammortamento include gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 (data di entrata in vigore della disposizione) al 31 dicembre 2017, con possibilità di consegna dei beni entro il 30 giugno 2018 (a fronte, analogamente a quanto visto per la proroga del super-ammortamento, dell'accettazione di un ordine e del versamento di un acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017).

I beni immateriali, come dettagliati nell'allegato B alla Legge di Bilancio 2017, sono, invece, oggetto di una specifica agevolazione (subordinata alla fruizione dell'iper-ammortamento), consistente nella maggiorazione del 40% del costo di acquisizione, applicabile nel medesimo ambito temporale descritto.

1. Ambito oggettivo

Super-ammortamento

La norma istitutiva del super-ammortamento, contenuta nell'articolo 1, comma 91, della Legge n. 208 del 2015, fa riferimento ad investimenti in "beni materiali strumentali nuovi". L'ambito applicativo della disposizione involge, dunque - salvo le specifiche eccezioni che saranno oggetto di analisi qui di seguito - la generalità dei beni strumentali materiali nuovi, ossia quei beni di uso durevole, che vengono utilizzati nel ciclo produttivo direttamente dagli esercenti attività di impresa (o arti e professioni) che hanno il possesso di tali beni a titolo di proprietà o altro diritto reale.

- le esclusioni originarie

La disciplina agevolativa, tuttavia, già nella sua formulazione originaria, non trovava applicazione agli investimenti in beni strumentali aventi un coefficiente di **ammortamento tabellare inferiore al 6,5%**, nonché agli investimenti in **fabbricati e costruzioni** e a quelli nei beni indicati nell'**allegato 3** alla Legge di Stabilità 2016 (ossia: condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali, dagli stabilimenti

termali e idrotermali; condutture per la produzione e distribuzione di gas naturale; materiale rotabile, ferroviario e tranviario, con esclusione delle motrici; aerei completi di equipaggiamento).

Le medesime esclusioni si applicano anche nel periodo di proroga dell'incentivo, con un'ulteriore novità: come puntualmente precisato dalla circolare, infatti, sono esclusi dall'ambito della proroga, i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lettere b) e b-bis), del TUIR.

I veicoli esclusi dalla proroga del super-ammortamento:

Ne consegue che, mentre per le acquisizioni effettuate dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, il super-ammortamento ha avuto efficacia per la **generalità dei veicoli**, a decorrere dal 1° gennaio 2017, l'agevolazione non troverà applicazione per le acquisizioni di:

- veicoli che non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico (articolo 164, comma 1, lettera b), TUIR), per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi e un limite massimo alla rilevanza del costo di acquisizione; e
- veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta (articolo 164, comma 1, lettera b-bis), TUIR), per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi.

Precisa, conseguentemente, la circolare che il super-ammortamento per le acquisizioni di mezzi di trasporto a motore effettuate a decorrere dal **1° gennaio 2017** opera **solo** per i **veicoli** di cui all'articolo 164, comma 1, lettera a) del TUIR, ossia quelli **adibiti ad uso pubblico** (es. taxi) **o quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali** (es. autonoleggio).

Sempre in merito all'ambito oggettivo del super-ammortamento, la circolare fornisce chiarimenti sul **trattamento fiscale dei costi sostenuti per gli impianti fotovoltaici ed eolici**.

Le centrali fotovoltaiche ed eoliche

Si tratta di un tema su cui erano sorti in passato diversi dubbi

interpretativi, in merito all'individuazione della componente impiantistica degli impianti fotovoltaici ed eolici e al conseguente coefficiente fiscale di ammortamento applicabile.

La tabella allegata al Decreto interministeriale 31 dicembre 1988, infatti, non contempla tali impianti ed è, quindi, necessario fare riferimento al coefficiente previsto per i beni appartenenti a settori produttivi aventi caratteristiche simili.

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 36/E del 2013, aveva risolto tali dubbi interpretativi, rinviando ai criteri dettati dalla disciplina catastale all'epoca vigente (risoluzione della ex Agenzia del Territorio n. 3/T del 6 novembre 2008). Ne conseguiva una distinzione tra:

- impianti qualificabili come “fabbricati destinati all'industria”,
- impianti qualificabili come “beni mobili”.

Solo ai beni rientranti nella seconda categoria era applicabile il coefficiente di ammortamento del 9%, per equiparazione alle centrali termoelettriche (Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua).

Per effetto delle modifiche apportate alla disciplina catastale dall'art. 1, comma 21, della Legge n. 208/2015 (norma sui cc.dd. macchinari imbullonati), l'Agenzia delle Entrate procede, con la circolare in commento, alla conseguente revisione dei precedenti chiarimenti.

Merita ricordare che la disposizione introdotta dalla Legge di Stabilità 2016 esclude dalla rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie D ed E, dal 1° gennaio 2016, i “*macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo*”.

Nel documento di prassi in commento, l'Agenzia delle Entrate, sulla base dei chiarimenti forniti nella circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016,

precisa che sono qualificabili come componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche: i pannelli fotovoltaici (con esclusione di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzione), nonché gli aerogeneratori (rotori e navicelle). Non vi è ragione di dubitare che gli *inverter*, pur non espressamente richiamati nella circolare n. 4/E/2017, vadano inclusi tra le componenti impiantistiche agevolabili.

Restano, invece, qualificabili come beni immobili i seguenti elementi: il suolo, le torri di sostegno degli aerogeneratori, gli eventuali locali tecnici di controllo e trasformazione e le sistemazioni varie (es. recinzioni) poste all'interno del perimetro dell'unità immobiliare.

Di conseguenza, la fruizione della maggiorazione del 40% è riconosciuta dall'Agenzia esclusivamente per le componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche, avendo una percentuale di ammortamento superiore al 6,5%.

Venendo, ora, alle nuove agevolazioni per l'acquisizione di beni funzionali alla trasformazione delle imprese secondo il paradigma Industria 4.0, il loro ambito di applicazione oggettivo è circoscritto, proprio in ragione della finalità delle misure, a **specifici beni materiali ed immateriali** come declinati nei **due allegati** alla Legge n. 232/2016.

I beni, materiali ed immateriali, di Industria 4.0

L'articolo 1, comma 6, Legge di Bilancio 2017 stabilisce, infatti, che: *“Al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», per gli investimenti [...] in beni strumentali nuovi compresi nell'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento”* (c.d. iper-ammortamento). Inoltre, secondo quanto precisato dal successivo comma 10, per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento e che *“effettuano investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B annesso alla presente legge, il costo di acquisizione di tali beni è maggiorato del 40 per cento”*.

Si tratta di beni e tecnologie già esistenti e, in larga parte, disponibili, utilizzati dalle imprese in maniera ancora sporadica e limitata alle fasi del controllo di processo industriale. L'esito conclusivo di un processo di trasformazione in chiave Industria 4.0 porta a gestire vere e proprie reti che incorporano, integrano e mettono in comunicazione macchinari, impianti e strutture produttive, sistemi di logistica e magazzino, canali di distribuzione.

In ragione di ciò - come vedremo - i beni agevolabili devono essere non solo dotati delle **specifiche caratteristiche** "intrinseche" indicate dalla disciplina, ma devono anche soddisfare l'ulteriore requisito della **interconnessione**, ritenuto imprescindibile per una radicale trasformazione dei processi, secondo il paradigma 4.0.

Oltre a riportare, in appendice, l'elencazione completa dei beni, la circolare in oggetto, nella sezione terza, enuclea una serie di esempi di beni, a supporto dell'interpretazione degli allegati.

L'allegato A contempla un'ampia gamma di beni materiali, riconducibili a tre macro-categorie che individuano, per così dire, altrettante linee d'azione dell'intervento agevolativo:

- 1) beni strumentali il cui funzionamento è controllato da **sistemi computerizzati** o gestito tramite opportuni **sensori e azionamenti**;
- 2) sistemi per l'assicurazione della **qualità** e della **sostenibilità**;
- 3) dispositivi per l'interazione **uomo-macchina** e per il miglioramento dell'**ergonomia** e della **sicurezza** del posto di lavoro in logica 4.0.

Nella categoria sub 1) è stata inclusa, a seguito di una modifica normativa apportata dal c.d. "decreto-legge Mezzogiorno"² anche la

L'allegato A

² V. Art. 7-novies, comma 1, lett. b), c) e d), D.L. 29 dicembre 2016, n. 243, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2017, n. 18, recante "interventi urgenti per la coesione sociale e territoriale, con particolare riferimento a situazioni critiche in alcune aree del Mezzogiorno".

voce “dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l’integrazione, la sensorizzazione e/o l’interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell’ammodernamento o nel **revamping**³ dei sistemi di produzione esistenti”.

*Beni oggetto di
revamping*

Al fine dell’applicazione dell’iper-ammortamento, i beni sub 1) devono essere dotati di cinque **caratteristiche** - che devono obbligatoriamente coesistere - e di almeno due delle tre ulteriori caratteristiche aggiuntive indicate dalla disciplina, necessarie per renderli assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici⁴.

È il caso di precisare che la necessità di soddisfare la **totalità** delle suindicate caratteristiche (sia le cinque di base, sia le due aggiuntive) non è richiesta per la voce relativa a dispositivi, strumentazione e componentistica destinata al *revamping*: infatti, in tali ipotesi, non è necessario che i dispositivi e gli strumenti siano dotati in sé di tali caratteristiche, ma che, piuttosto, siano in grado di consentire al macchinario o impianto ammodernato di acquisire tali caratteristiche; fermo restando comunque il requisito dell’interconnessione concernente i beni oggetto di *revamping* o ammodernamento. Analogamente, sempre restando fermo il requisito della

³ Con il termine “*revamping*” viene generalmente individuato un particolare processo a cui viene sottoposto un macchinario, ovvero un insieme di più macchine, con lo scopo di ampliare o modificarne la destinazione d’uso originaria, oppure alterandone i parametri prestazionali.

⁴ I citati beni devono obbligatoriamente avere tutte le seguenti 5 caratteristiche:

1. controllo per mezzo di CNC (*Computer Numerical Control*) e/o PLC (*Programmable Logic Controller*);
2. interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o *part program*;
3. integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo;
4. interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive;
5. rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro.

Inoltre, devono essere dotati di almeno due tra le seguenti ulteriori caratteristiche per renderle assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici:

1. sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto;
2. monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo;
3. caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyberfisico).

interconnessione, la necessità di soddisfare la totalità delle indicate caratteristiche non è richiesta per i beni indicati sub 2) e 3).

L'allegato B reca l'elencazione dei *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni che possono beneficiare della specifica agevolazione consistente in una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione.

L'allegato B

Si ricorda che si tratta non già di una agevolazione autonoma, bensì condizionata, nella sua spettanza, alla fruizione dell'iper-ammortamento: i beni immateriali potranno, pertanto, godere della peculiare agevolazione solo nel caso in cui l'impresa abbia beneficiato dell'iper-ammortamento su beni materiali.

Si richiede, dunque, una connessione di natura solo soggettiva tra le due agevolazioni; l'investimento nel bene immateriale può, dunque, riguardare anche beni materiali strumentali diversi da quelli oggetto di iper-ammortamento.

I software "embedded"

Giova, da ultimo, ricordare che la lista dell'allegato B si riferisce necessariamente a *software* o altri beni immateriali acquisiti *stand alone* (strettamente legati ai processi aziendali "*Industria 4.0*"); diversamente, i *software* cc.dd. *embedded* o (*software di base*), necessari al funzionamento delle macchine e forniti con le stesse (es. sistema operativo della macchina), non assumono autonomo rilievo come beni immateriali, ma costituiscono, in coerenza con quanto previsto dai principi contabili, costo accessorio del bene materiale e, quindi, sono ammortizzabili in uno con il bene medesimo. Pertanto, in caso di acquisto di uno dei beni materiali indicati nell'allegato A, anche il costo del *software* di base fruirà direttamente dell'agevolazione (super-ammortamento o iper-ammortamento a seconda dei casi).

Diversamente, per il *software* applicativo, acquistato a titolo di proprietà o in licenza d'uso, ovvero prodotto internamente, occorrerà verificare se sussistono le condizioni per la sua iscrivibilità nell'attivo patrimoniale

ai sensi dei principi contabili (per i principi contabili nazionali, si veda il principio OIC 24, parr. da A.15 ad A.20 dell'appendice).

Appare al momento irrisolto un ulteriore aspetto, relativo a fattispecie diverse dalle licenze d'uso e connesso ad altre tipologie di beni, pur inclusi nell'allegato B: l'elenco, infatti, tenendo conto di una prassi in crescente evoluzione, contempla, tra i beni immateriali agevolabili, anche le piattaforme di "*cloud computing*".

Il cloud computing

Si tratta di modelli di servizio su richiesta per la fornitura di servizi IT, basati su tecnologie di virtualizzazione c.d. "*distribuita*", largamente in uso presso le imprese anche in ragione del connesso abbattimento dei costi di acquisizione e manutenzione.

Il fenomeno, in effetti, non ha ancora avuto un compiuto inquadramento dal punto di vista contabile anche a livello internazionale (FASB, IASB/IFRS)⁵ e l'attuale difficoltà di inquadrare le spese del *cloud computing* tra le spese di *software* capitalizzabili o tra costi per servizi IT da imputare al conto economico potrebbe rendere complessa la fruizione dell'agevolazione per tale tipologia di beni.

Tuttavia, considerando le finalità della disciplina agevolativa, con specifico riferimento ai beni immateriali, il presupposto dell'iscrizione in bilancio alla stregua di immobilizzazioni non dovrebbe essere a nostro avviso applicato in senso rigoroso; tanto più considerando che le diverse modalità di acquisizione dei servizi in questione più che da una scelta discrezionale dell'impresa utilizzatrice sembrano dipendere essenzialmente dalla strategia commerciale delle imprese fornitrici che ritengono preferibile, per aumentare la diffusione dei propri servizi, non concedere licenze d'uso individuali.

Sul punto, sarebbe dunque auspicabile da parte del MiSE e dell'Agenzia delle Entrate un'interpretazione che tenga conto

⁵ Per un'utile disamina del tema, si veda *Cloud computing tra spese operative e spese capitalizzabili* di Antonella Russo e Lorenzo Neri, in "*Bilancio e reddito d'impresa*" n. 2 del 2017, pag. 59.

dell'evoluzione degli schemi contrattuali nello specifico settore, al fine di non penalizzare e discriminare le imprese che, proprio nell'ottica della trasformazione in logica 4.0, non possono accedere all'acquisto in proprietà o in licenza d'uso dei *software* in questione.

2. Ambito soggettivo

La circolare reca precisazioni in merito ai soggetti destinatari delle diverse misure di incentivo.

Imprese e professionisti beneficiano della proroga del super-ammortamento

Per quanto attiene alla proroga del super-ammortamento, si confermano le indicazioni già contenute nella circolare n. 23/E dello scorso anno: la disposizione si applica a tutti i **soggetti titolari di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano. Sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti. Inoltre, possono beneficiare della misura anche gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Con riferimento agli **esercenti arti e professioni**, il super-ammortamento si applica ai contribuenti che esercitano le attività di lavoro autonomo, anche se svolte in forma associata, ai sensi dell'articolo 53, comma 1, TUIR.

In considerazione del ruolo che le reti di impresa⁶ possono avere nei piani di investimento delle PMI, assume particolare rilievo la sezione della circolare in cui l'Agenzia si sofferma sulle modalità di effettuazione degli investimenti agevolati da parte di reti-contratto” e

⁶ I contratti di rete sono disciplinati dall'articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del DL 10 febbraio 2009, n. 5, come successivamente modificato e integrato.

“reti-soggetto”⁷; indicazioni che devono intendersi valide, ovviamente, tanto per la disciplina del super-ammortamento, quanto per quella dell’iper-ammortamento.

La rete-contratto

Nel caso di “rete-contratto”, priva di autonoma soggettività giuridica, gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune determinano i loro effetti in capo alle singole imprese partecipanti e la titolarità di beni, diritti, atti giuridici ed obblighi è riferibile, *pro-quota*, alle singole imprese partecipanti.

Nel caso di un investimento in beni strumentali effettuati nell’ambito di una “rete-contratto”, possono verificarsi due ipotesi:

a) l’organo comune effettua l’investimento, come mandatario con rappresentanza: l’investimento determina, dunque, la diretta imputazione dell’operazione ai singoli partecipanti e l’obbligo del fornitore di fatturare a questi ultimi, per la parte di prezzo ad essi imputabile, l’operazione posta in essere dall’organo comune; in alternativa

b) l’investimento viene effettuato dalla singola impresa o dall’impresa capofila che opera senza rappresentanza: l’investimento non comporta alcun effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto e la singola impresa o l’eventuale “capofila” dovrà “ribaltare” il costo ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese.

In relazione ai costi “ribaltati” saranno le singole imprese cc.dd. “*retiste*” a poter beneficiare delle agevolazioni sulla quota parte di costo di propria competenza.

Nel caso differente in cui, invece, la rete di imprese si configuri come “rete-soggetto” (con autonoma soggettività giuridica), gli atti posti in

⁷ In merito all’imputazione degli investimenti effettuati dalle reti-contratto e dalle reti-soggetto, si veda anche, per ulteriori approfondimenti, la circolare di Confindustria del 28 settembre 2016, relativa al credito di imposta R&S.

La rete-soggetto

essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alla “rete-soggetto” e, conseguentemente, gli investimenti sono imputabili alla “rete-soggetto”, alla quale, pertanto, spetteranno le connesse agevolazioni.

Iper-ammortamento solo per le imprese

La platea dei soggetti interessanti dalle due discipline agevolative si differenzia, invece, con riguardo ai soggetti esercenti arti e professioni.

Infatti, mentre il super-ammortamento è una misura di applicazione generalizzata, destinata ai soggetti titolari di reddito di impresa e agli esercenti arti e professioni, a questi ultimi è – come accennato in premessa - precluso l’accesso all’iper-ammortamento (e, conseguentemente, alla connessa agevolazione relativa ai beni immateriali).

Tale esclusione trova la sua giustificazione nella *ratio* dell’incentivo, funzionale alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo il modello Industria 4.0 e, in parte, nella tipologia di beni agevolabili.

3. Modalità di acquisizione dei beni

Nei casi di super-ammortamento ...

In merito alle modalità di acquisizione dei beni oggetto di super-ammortamento, la circolare replica quanto già precisato precedentemente, ricordando che il beneficio spetta, oltre che per l’acquisto di beni da terzi, in proprietà o in *leasing*, anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

Con riferimento all’iper-ammortamento e all’agevolazione sui beni immateriali, non vi sono dubbi in merito alla circostanza che il riferimento al concetto di “costo di acquisizione”, includa tra le fattispecie agevolabili anche le acquisizioni di beni tramite contratti di

*leasing*⁸.

... e nelle altre
fattispecie agevolate

Analogamente, non sembravano sussistere dubbi in merito alla possibilità di fruire dell'iper-ammortamento e della agevolazione relativa ai beni immateriali anche nei casi di acquisizione tramite contratti di appalto, nonché nei casi di realizzazione di beni in economia: ciò anche sulla base di quanto già chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 23/E/2016 relativa al super-ammortamento.

La recente circolare conferma tale lettura e coglie, altresì, l'occasione per fornire le indicazioni operative in risposta ad un quesito che avevamo posto all'Agenzia delle Entrate nel corso delle interlocuzioni degli ultimi mesi: il dubbio sorgeva in relazione alla particolare previsione, recata dall'ultima Legge di Bilancio (art. 1, commi 8, 9 e 10), in base alla quale è possibile fruire del super-ammortamento, dell'iper-ammortamento e della agevolazione sui beni immateriali anche in relazione ad investimenti effettuati entro il più **ampio termine** del 30 giugno 2018, a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2017, risultino:

- a) un ordine accettato dal venditore; e,
- b) un acconto versato, pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione del bene.

Orbene, posto che - al fine di garantire uniformità di trattamento indipendentemente dalle modalità di realizzazione dell'investimento - non sembravano sussistere dubbi in ordine alla possibilità di agevolare anche le acquisizioni tramite appalto o in economia, realizzate entro il più ampio termine temporale del 30 giugno 2018, era necessario indicare la **modalità applicative delle agevolazioni** a tali ipotesi: infatti, mentre per i beni acquisiti in proprietà la verifica della sussistenza delle condizioni sub a) e b) risulta relativamente semplice,

⁸ Si veda, sul punto, quanto precisato nella circolare di Confindustria – Politiche Fiscali del 22 dicembre 2016.

tale individuazione è meno immediata negli altri casi.

Opportunamente, quindi, la circolare precisa che, ai fini dell'estensione temporale degli incentivi fino al 30 giugno 2018:

Come declinare i concetti di "ordine" e "acconto" nelle varie fattispecie agevolate

- per i contratti di **leasing** è necessario che, alla data del 31 dicembre 2017 sia a) sottoscritto il relativo contratto da entrambe le parti; e b) avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessiva;

- per i beni realizzati mediante contratto di **appalto**, è necessario che, alla data del 31 dicembre 2017, risultati a) un contratto sottoscritto da entrambe le parti; e b) il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto;

- per i **beni realizzati in economia**, la condizione dell'accettazione dell'ordine non rileva, trattandosi di beni che non vengono acquisiti presso terzi; occorre, dunque, verificare solo il sostenimento, entro il 31 dicembre 2017, di costi pari ad almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1° gennaio 2017-30 giugno 2018 (per approfondimenti si rinvia all'esempio n. 1, pagina 35 della circolare n. 4/E).

Ciò ricordato in ordine alle modalità di effettuazione degli investimenti, importanti appaiono le precisazioni svolte nella circolare per il caso in cui gli investimenti agevolati costituiscano successivamente oggetto di operazioni di *sale and lease back*. Le precisazioni sono contenute nel paragrafo 5.2 della circolare in tema di super ammortamento, ma si rendono applicabili anche all'iper-ammortamento. In tal senso, si esprime chiaramente la stessa circolare di Agenzia; nel paragrafo 6.1.2, infatti, si chiarisce, in via generale, che: *"Considerato che la disciplina dell'iper ammortamento origina da quella dettata per il super*

Contratti di sale and lease back

ammortamento, alla prima possono essere estesi i chiarimenti illustrati nel paragrafo 5.2 (“Investimenti”) della presente circolare”.

Si tratta della fattispecie contrattuale in base alla quale il proprietario di un bene materiale procede alla cessione del bene stesso a vantaggio di un altro soggetto, ricevendolo “contestualmente” in godimento mediante la stipula di un contratto di *leasing*; dal punto di vista materiale, l’originario titolare del bene non ne perde la disponibilità, mutandone semplicemente il titolo (da proprietà a *leasing* finanziario).

Al riguardo, la circolare precisa che la sopravvenuta acquisizione in *leasing* non configura per l’impresa un ulteriore investimento agevolabile e che, al contempo, non interrompe la deduzione extra-contabile delle quote di ammortamento maggiorate del 40% o del 150%: l’investitore proseguirà, quindi, nella deduzione extra-contabile delle maggiori quote di ammortamento come se il bene fosse ancora di sua proprietà.

4. Calcolo degli incentivi

Di particolare rilevanza sistematica sono i chiarimenti contenuti nella circolare n. 4/E, precisamente ai paragrafi 5.4 e 6.4, relativi alle modalità di determinazione del costo del bene ai fini della disciplina, rispettivamente, del super-ammortamento e dell’iper-ammortamento.

L’Agenzia delle Entrate, infatti, afferma che il costo dell’investimento rilevante ai fini del calcolo del beneficio del super ammortamento e dell’iper-ammortamento dell’ammortamento va assunto “**al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di loro contabilizzazione**”⁹.

⁹ Si ricorda che il nuovo principio contabile OIC n. 16, (paragrafi 86-88), definisce come contributi in conto impianti “*le somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alle imprese per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione, e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurate al costo delle medesime.*”

I contributi in conto impianti

In tal modo, come auspicato anche da Confindustria, l’Agenzia delle Entrate modifica opportunamente l’impostazione tradizionalmente adottata e, da ultimo, ribadita proprio nella precedente circolare n. 23/E del 26 maggio 2016 (paragrafo 4), in sede di commento della originaria disciplina del “super ammortamento”.

Si ricorda, infatti, che in base a tale precedente impostazione¹⁰, occorre distinguere a seconda che il contributo in conto impianti (concorrente con l’agevolazione del super ammortamento) fosse stato o meno tassabile ai fini delle imposte sui redditi: solo in caso di contributi esenti, infatti, il costo dell’investimento agevolabile ai fini del super ammortamento sarebbe stato assunto al lordo di tali contributi; mentre, in caso di contributi tassabili, il costo sarebbe stato assunto al netto di essi.

Interpretazione retroattiva

In considerazione della valenza retroattiva della nuova posizione assunta dall’Agenzia nella circolare n. 4/E del 2017, sarà possibile per le imprese che hanno calcolato l’agevolazione al netto dei contributi in conto impianti, sugli investimenti effettuati nel periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 (a partire dal 15 ottobre 2015, data di decorrenza del super-ammortamento), presentare una dichiarazione

Tali contributi in conto impianti, commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali, sono rilevati al conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti, secondo i seguenti metodi:

a) metodo indiretto: i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella voce A5 “altri ricavi e proventi”, e quindi rinvii per competenza agli esercizi successivi attraverso l’iscrizione di “risconti passivi”;

b) metodo diretto: i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.

Con il primo metodo sono imputati al conto economico, da un lato, gli ammortamenti calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni materiali, dall’altro, gli altri ricavi e proventi per la quota di contributo di competenza dell’esercizio. Con il secondo metodo sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell’immobilizzazione materiale al netto dei contributi.

¹⁰ Nella circolare AE n. 90/E del 17 ottobre 2001 di commento alle disposizioni di cui all’art. 3, della legge 383/2001 – c.d. Tremonti-bis), era stato chiarito che il bene oggetto di agevolazione, seppure contabilizzato al lordo dei contributi (metodo indiretto), assumeva quale valore fiscale il costo sostenuto per l’acquisto, al netto dei contributi in conto impianti, con eccezione di quelli non rilevanti ai fini fiscali.

Infatti, con riferimento ai contributi in conto impianti - esenti da tassazione - l’Agenzia delle Entrate aveva già ammesso la rilevanza del costo del bene al lordo del contributo in passati interventi di prassi (risoluzione n. 241/E del 19 luglio 2002), nonché, più recentemente, con riguardo ai contributi detassati erogati ai soggetti danneggiati da calamità naturali (ex art. 47 del DL n. 189/2016).

integrativa a favore ai sensi dell'art. 2, comma 8-*bis* del DPR n. 322/1998.

Le riportate affermazioni vanno ulteriormente coniugate con il successivo passaggio della circolare in cui si conferma che le agevolazioni in commento, in quanto **misure generali**, sono di per sé potenzialmente cumulabili relativamente agli stessi beni oggetto di investimento, con altre misure agevolative, sempreché la disciplina di tali misure non preveda divieti di cumulo.

Ciò consente, ad esempio, di cumulare pienamente la disciplina del super ed iper ammortamento con il credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno dall'art. 1, commi 98-108 della Legge n. 208 del 2015 (c.d. "*Bonus Sud*").

Ipotesi di cumulo

Merita ricordare, in ogni caso, il principio generale secondo cui, in presenza di più incentivi applicabili sugli stessi costi, i vantaggi derivanti dall'applicazione di più incentivi sugli stessi costi non possono comunque superare il tetto massimo rappresentato dal costo dell'investimento effettuato.

Sempre in tema di determinazione del costo rilevante ai fini delle agevolazioni, assume particolare rilevanza il chiarimento fornito dall'Agenzia riguardo l'irrilevanza, agli effetti in questione, del criterio del costo ammortizzato.

In via generale, la circolare evidenzia che non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione delle poste in bilancio previsti dai principi contabili internazionali per i soggetti IAS/IFRS *adopter*, nonché dai nuovi principi contabili nazionali per i soggetti OIC, diversi dalle micro imprese di cui all'art 2435-*ter* c.c., che redigono il bilancio in conformità alla disciplina civilistica come modificata dal DLGS n. 139/2015.

Irrilevanza ai fini della agevolazione del sistema contabile adottato dall'impresa

Tale chiarimento risponde alla finalità di dare uniformità di trattamento, rispetto alle discipline agevolative in commento, a tutte le imprese a

prescindere dal sistema contabile adottato.

Ciò consente, positivamente, di neutralizzare l'impatto sul calcolo dell'agevolazione fiscale dell'applicazione del criterio del costo ammortizzato con attualizzazione, ai fini della contabilizzazione dei debiti commerciali con scadenza superiore a 12 mesi, come previsto dai nuovi principi contabili nazionali (si veda il principio contabile OIC n. 16, par. 33, e il principio contabile OIC 19).

5. I beni complessi

La circolare in commento costituisce l'occasione per utili precisazioni riguardo ai **beni complessi**, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati.

A tal riguardo, si precisa che il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Ciò premesso, questa condizione viene declinata diversamente a seconda che il bene complesso (composto da beni nuovi ed usati) sia **acquisito a titolo derivativo da terzi**, ovvero **realizzato in economia**.

*Le modalità di
verifica della
"prevalenza" della
componente nuova*

Nel primo caso, l'impresa acquirente dovrà farsi attestare dal **cedente** che la componente usata non sia prevalente rispetto al costo complessivo del bene; pertanto, per effetto di tale attestazione, l'agevolazione potrà riguardare l'intero costo del bene complesso che incorpora anche un bene usato.

Nel caso di realizzazione in economia, invece, la stessa impresa dovrà comprovare che il costo della componente nuova sia prevalente rispetto al costo complessivo del bene, fermo restando, comunque, che l'agevolazione spetta a condizione che anche l'investimento relativo alla componente usata sia stato effettuato nel "periodo agevolato". In tal senso si esprime la circolare in commento.

Al riguardo, però, non appare del tutto chiaro se il generico riferimento al “periodo agevolato” consenta di dare rilevanza, agli effetti in questione, anche alle componenti usate acquisite nel periodo ricompreso tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016. Al riguardo, si ipotizzi per semplicità che l’impresa realizzi in economia un bene complesso in relazione al quale la componente usata sia stata acquistata nel corso del 2016 e la componente nuova, prevalente, sia stata acquistata nel 2017; in questa situazione, parrebbe logico ritenere, sulla base delle indicazioni fornite dalla circolare in commento, che entrambe le componenti del costo complessivo possano essere agevolabili, con la precisazione per che la quota del costo sostenuta nel corso del 2016 potrà fruire al massimo del super ammortamento, mentre la quota sostenuta nel 2017 potrà fruire, ricorrendone le condizioni, dell’iper ammortamento. Sul punto, si renderebbero opportune ulteriori precisazioni da parte dell’Agenzia.

Le medesime considerazioni valgono tanto per il super-ammortamento, quanto per la maggiorazione “rafforzata” per i beni di Industria 4.0. Ne consegue che, nel caso di acquisto da terzi, l’acquirente può fruire dell’iper-ammortamento sul costo complessivo di un bene (che rientri tra quelli agevolabili) costituito da parti usate e da parti nuove, laddove il cedente attesti la prevalenza delle parti nuove in rapporto al costo totale del bene.

Nel caso di realizzazione in economia di un bene Industria 4.0, l’incentivo potrà essere fruito sul costo complessivo, laddove sia rispettato il principio della prevalenza e tutti i beni che accedono al bene complesso siano stati acquisiti nel periodo agevolato (ossia, a decorrere dal 1° gennaio 2017), come illustrato nell’esempio di calcolo n. 1 riportato dalla circolare (pagina 35).

Tale ultimo esempio assume particolare rilievo alla luce della modifica normativa già citata, che, modificando l’allegato A alla Legge n.

232/2016, ha incluso tra i beni agevolabili con l'iper-ammortamento anche quelli destinati al *revamping*.

Si tratta, si ripete, di dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel *revamping* di sistemi di produzione esistenti, che consentono alla macchina o impianto di rispettare le caratteristiche per essere inclusa nell'allegato A.

Laddove il dispositivo, acquistato nel periodo agevolato, acceda ad un bene già esistente, **purché acquistato anch'esso nel periodo agevolato**, l'iper-ammortamento dovrebbe estendersi al costo dell'intero bene "revampizzato".

Diversamente, laddove il dispositivo venga utilizzato per ammodernare un bene già a disposizione dell'impresa **acquisito in un periodo antecedente al 1° gennaio 2017**, potrà fruire della maggiorazione del 150% la sola quota di costo imputabile al dispositivo acquistato nel periodo agevolato (come espressamente chiarito dalla circolare, a pag. 82).

Sempre con specifico riguardo alla voce relativa a "dispositivi, strumentazione componentistica intelligente", appare opportuno sottolineare l'importante precisazione contenuta nel paragrafo 6.1.2 della circolare in commento. In particolare, la circolare chiarisce che "in considerazione del fatto che i beni in questione (dispositivi, strumentazione e componentistica) rilevano in maniera autonoma ai fini dell'iper ammortamento, si ritiene che essi possano fruire della maggiorazione del 150 per cento anche nel caso in cui vengano eventualmente contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o *revamping*". A nostro avviso, tale precisazione dovrebbe assumere rilevanza anche agli effetti dell'applicazione del super ammortamento e ciò non solo con

riguardo al periodo di proroga, ma anche con riguardo al periodo di originaria applicazione (15 ottobre 2015-31 dicembre 2016. Anche tale punto meriterebbe di essere opportunamente confermato dall’Agenzia delle Entrate.

6. Il requisito dell’interconnessione

Come visto in precedenza, la fruizione degli incentivi propri di Industria 4.0 (ossia l’iper-ammortamento e la specifica agevolazione per i beni immateriali) richiede, oltre alla realizzazione di investimenti “qualificati”, che rientrino nell’elencazione degli allegati A e B e siano dotati di precise caratteristiche, la verifica di un ulteriore requisito, quello dell’interconnessione.

Nel dettaglio, per poter fruire di ciascuna delle due agevolazioni, l’impresa è tenuta a produrre un’autocertificazione o una perizia¹¹ che attestino, oltre alle **caratteristiche tecniche** del bene materiale o immateriale, la sua **interconnessione** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La circolare, riprendendo ed ampliando quanto già precisato nel *booklet* Industria 4.0 diffuso dal MiSE a febbraio scorso, reca una definizione di interconnessione; affinché un bene, possa essere definito “interconnesso” ai fini dell’ottenimento degli incentivi, è necessario e sufficiente che:

1. scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di

¹¹ Il possesso dei requisiti richiesti dalla norma agevolativa deve essere attestato:

-per i beni dal costo unitario di acquisizione superiore a 500.000 euro, da una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale - che devono dichiarare la propria “terzietà” rispetto ai produttori e/o fornitori dei beni strumentali, servizi e beni immateriali oggetto della perizia - iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato;

- per i beni dal costo unitario di acquisizione inferiore o uguale a 500.000 euro, da una dichiarazione resa dal legale rappresentante resa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (tale dichiarazione può anche essere sostituita dalla perizia tecnica giurata o dall’attestato di conformità di cui al punto precedente).

progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCPIP, HTTP, MQTT, ecc.);

2. sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

Senza addentrarci in una disamina tecnica delle suddette condizioni, ciò che rileva in questa sede è la possibilità che vi sia una **discrasia temporale** tra il momento di entrata in funzione del bene (momento di decorrenza dell'ammortamento secondo la regola ordinaria dettata dall'art. 102, comma 1, TUIR¹²) e il momento nel quale il bene risulti interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Di questa possibilità tiene, peraltro, già conto la relazione illustrativa alla Legge di Bilancio 2017 laddove ha cura di precisare che l'autocertificazione o la perizia devono essere acquisite *“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”*; in quest'ultimo caso – precisa la relazione - l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

Su questo tema, la circolare dirime due aspetti dubbi emersi all'indomani dall'approvazione delle norme in oggetto (e prontamente

¹² A mente del quale le quote di ammortamento del costo dei beni strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene. La medesima regola è chiaramente applicabile anche all'ipotesi di deduzione maggiorata da super-ammortamento (come espressamente chiarito nella circolare Agenzia delle Entrate n. 23/E/2016).

evidenziati da Confindustria nei quesiti trasmessi all’Agenzia delle Entrate):

*Entrata in funzione in
difetto di
interconnessione*

- in primo luogo, si chiarisce che nel caso in cui un bene entri in funzione, pur senza essere interconnesso, l’impresa può godere della maggiorazione relativa al super-ammortamento fino all’esercizio precedente a quello in cui si realizza l’interconnessione. Soluzione questa, che appare ragionevole poiché il requisito aggiuntivo dell’interconnessione è da ritenersi solo funzionale alla maggiorazione “rafforzata”, ma la sua carenza non può precludere, al ricorrere delle altre condizioni di legge, la fruizione del super-ammortamento;

- l’ulteriore, più articolato, chiarimento riguarda, poi, la **possibilità di recuperare nei periodi di imposta successivi, le quote di iper-ammortamento** di cui l’impresa non ha fruito inizialmente a causa del ritardo nell’interconnessione.

Con riguardo a quest’ultimo aspetto, giova ricordare, in primo luogo, le caratteristiche del meccanismo di fruizione delle agevolazioni in discorso: si tratta di un meccanismo del tutto peculiare, che consiste nell’attribuzione di un contributo agli investimenti, sotto forma di **deduzione extra- contabile** da operare in dichiarazione dei redditi e la cui “percezione” segue il ritmo dettato dai coefficienti tabellari di ammortamento.

È il caso di precisare che questo meccanismo di fruizione si svolge in modo del tutto parallelo ed indipendente dal processo di **ammortamento civilistico e fiscale**; nel senso che entrambi tali processi o anche solo quello civilistico potrebbero completarsi prima della completa fruizione del beneficio.

Va anche ricordato però che l’inizio del meccanismo di fruizione del beneficio è strettamente collegato all’avvio del processo fiscale di ammortamento, a sua volta strettamente dipendente dal momento di

entrata in funzione del cespite (a titolo puramente teorico, qualora il processo di ammortamento in sede contabile decorra prima dell'entrata in funzione del cespite, per la fruizione del beneficio, occorrerà comunque attendere l'esercizio di imposta di **entrata in funzione** del bene). Infine, va ricordato che sul meccanismo di fruizione - o più precisamente sul ritmo di fruizione del beneficio - incide anche l'abbattimento forfetario del 50% del coefficiente tabellare per il primo anno di ammortamento fiscale (anno di entrata in funzione).

Ciò premesso, in ragione del requisito aggiuntivo oltre all'entrata in funzione, richiesto per poter fruire dell'iper-ammortamento (interconnessione), l'Agenzia si sofferma sull'ulteriore complicazione, derivante dalla circostanza che tra l'entrata in funzione e l'interconnessione ci sia uno o più periodi di imposta di intervallo.

L'Agenzia, nell'esempio di calcolo n. 9 (pag. 70) enuclea il caso più semplice (di interconnessione a distanza di un solo anno dall'entrata in funzione), dal quale si evince che la quota maggiorata di iper-ammortamento non fruita a causa dell'interconnessione differita, venga recuperata nei periodi di imposta successivi, sempre nel limite annuo determinato sulla base del coefficiente di ammortamento tabellare.

Merita osservare che nell'esempio riportato da Agenzia, vi è una coincidenza tra il periodo di ammortamento residuo e il coefficiente tabellare (per effetto del dimezzamento dell'aliquota ordinaria di ammortamento nel primo esercizio).

Gli esempi numerici

Nel dettaglio, si ipotizza l'acquisto nel 2017 di un bene "Industria 4.0" di valore di 10.000 euro, un coefficiente di ammortamento del 20% (ammortamento in 5 anni), che viene interconnesso l'anno successivo (2018) rispetto a quello di entrata in funzione (2017). La quota maggiorata di "iper-ammortamento" non dedotta nel 2017, al netto della quota di "super-ammortamento" spettante, è ripartita nell'arco del periodo residuo di ammortamento come determinato sulla base del

coefficiente tabellare (5 anni).

Non è, invece, espressamente contemplato il caso, probabilmente meno frequente, di interconnessione tardiva, realizzata dopo il 2018 (per esempio, nel 2019).

In tale fattispecie, sulla base dell'esempio riportato da Agenzia, si dovrà procedere al recupero della quota di iper-ammortamento non fruita, nei periodi di imposta successivi, sempre nel rispetto del coefficiente di ammortamento tabellare; ne consegue, in altri termini, che il recupero del differenziale andrà oltre il periodo di ammortamento fiscale, in via extra-contabile, come illustrato nel seguente esempio:

Periodo di imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento dedotto art. 102 , comma 2 del TUIR	Variazioni in diminuzione Super ammortamento	Variazioni in diminuzione Iper ammortamento
2017	1.000	1.000	400,00	
2018	2.000	2.000	800,00	
2019	2.000	2.000		2.760,00
2020	2.000	2.000		2.760,00
2021	2.000	2.000		2.760,00
2022	1.000	1.000		2.760,00
2023				2.760,00
	10.000	10.000	1.200	13.800,00

(importi in euro)

Naturalmente deve ritenersi che anche nell'ipotesi limite di dismissione del bene (per obsolescenza o fine della sua vita utile fisica) al termine del normale periodo di ammortamento, non venga comunque meno il diritto al recupero in via extra-contabile della differenza non dedotta, nei primi periodi di imposta, dell'iper-ammortamento .

Con riguardo alla **verifica dell'interconnessione**, può emergere una criticità con riferimento alle ipotesi in cui non sussista identità tra il soggetto che effettua l'investimento e il soggetto utilizzatore del bene oggetto di agevolazione.

*Verifica
dell'interconnessione
nei casi di comodato*

Si pensi, in particolare, ai beni concessi in comodato d'uso a terzi.

Adottando soluzioni di prassi già consolidate, deve ritenersi che, in siffatte ipotesi, il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento.

Tuttavia, con riferimento all'iper-ammortamento, per la cui fruizione, come visto, è richiesta la verifica di condizioni fattuali peculiari, la circolare non esplicita su quale dei due soggetti ricada l'onere di dimostrare l'interconnessione. Appare, in ogni caso, ragionevole concludere che il soggetto investito di tale onere (e dei connessi costi di perizia) sia quello che beneficia dell'incentivo, dunque, nel caso concreto il comodante.

Analoghe riflessioni si impongono con riguardo ai contratti di **affitto di azienda**: richiamando le considerazioni contenute nella circolare n. 23/E/2016, si dovrebbe concludere che, ai sensi delle disposizioni dell'articolo 2561 del codice civile concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni, spetterà solo all'affittuario o usufruttuario, la dimostrazione dell'interconnessione. Nelle ipotesi in cui, invece, le parti abbiano derogato convenzionalmente all'articolo 2561 del codice civile, la dimostrazione dell'interconnessione spetterà al concedente, in quanto soggetto beneficiario della maggiorazione.

7. Territorialità degli investimenti

La circolare n. 4/E reca alcune precisazioni riguardo la territorialità dell'investimento agevolabile.

In primo luogo, confermando quanto già indicato nella circolare n. 23/E del 2016, si precisa che la disciplina del super-ammortamento – diversamente da altre norme agevolative (si veda, a titolo di esempio, l'articolo 18 del DL 24 giugno 2014, n. 91) - non detta disposizioni di *recapture*, qualora i beni oggetto di investimento siano destinati a

strutture aziendali non localizzate nel territorio nazionale.

Pertanto, l’Agenzia chiarisce che la fruizione dell’agevolazione è comunque subordinata alla condizione che i beni siano acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito “assoggettabile a tassazione in Italia” (es. beni destinati a stabili organizzazioni all’estero di imprese italiane).

Al riguardo, occorre osservare che con tale precisazione l’Agenzia conferma che – in linea con la previsione normativa che non prevede vincoli di natura territoriale - il cespite, acquistato in Italia, può essere utilizzato anche in una struttura dell’impresa localizzata all’estero.

Peraltro, allo stesso tempo, è il caso di sottolineare che la riportata affermazione secondo cui “*risultano agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia*” non va interpretata letteralmente poiché, in tal modo, la disciplina agevolativa potrebbe, ad esempio, interferire (così determinando effetti del tutto ingiustificabili) con il regime introdotto dal nuovo art. 168-ter, TUIR (*branch exemption*).

Pur non essendo questa la sede per trattare in modo approfondito il nuovo istituto, occorre ricordare che sul piano sistematico, quella dettata dall’art. 168-ter, TUIR, è una disciplina di natura opzionale, che costituisce un’alternativa, liberamente eleggibile da parte dell’impresa, al meccanismo ordinario di tassazione con riconoscimento di un credito per le imposte estere. Pertanto, riterremo che non vi debbano essere interferenze tra la *branch exemption* e le discipline agevolative in commento, aventi peraltro finalità differenti; ciò anche al fine di evitare ingiustificate disparità di trattamento tra imprese.

Sott’altro profilo, nel presumibile intento di contrastare possibili operazioni elusive, l’Agenzia delle Entrate esclude, poi, l’applicabilità della maggiorazione nei casi in cui i beni oggetto di investimento da

parte di imprese italiane siano successivamente noleggiati o locati, **in maniera occasionale e non abituale**, a società estere del gruppo.

Secondo l’Agenzia delle Entrate, nella predetta ipotesi, l’investimento risulterebbe solo strumentalmente effettuato in Italia, mentre sostanzialmente si andrebbe a rafforzare una struttura operativa estera.

Nel prendere atto di questa rigorosa posizione, si osserva che sarebbero comunque auspicabili maggiori chiarimenti, tesi a circoscrivere più precisamente le fattispecie nelle quali l’incentivo non sarebbe applicabile (es. attività di noleggio svolta in modo “*occasionale e non abituale*”).

8. La perizia e l’accreditamento

Nella circolare n. 4/E, l’Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti anche con riguardo alle modalità di rilascio della perizia tecnica giurata per i beni dal costo unitario di acquisizione superiore a 500.000 euro consentendo la possibilità di rilasciare una perizia cumulativa per una pluralità di beni agevolati. Chiaramente nell’analisi tecnica allegata alla perizia tecnica sarà necessario indicare la descrizione tecnica del singolo bene, la sussistenza dei requisiti tecnici obbligatori, nonché la verifica dei requisiti di interconnessione.

Perizia “cumulativa”

Sarebbero auspicabili ulteriori chiarimenti al fine di consentire l’inclusione tra i costi agevolabili degli oneri sostenuti per la perizia, strettamente funzionali alla fruizione dell’iper-ammortamento

Costi della perizia

A stretto rigore, a nostro avviso, i costi in questione potrebbero rientrare tra quelli che il principio contabile nazionale OIC n. 16 relativo alle immobilizzazioni materiali, considera **oneri accessori di diretta imputazione sul bene**.

Molto rilevanti, anche alla luce dei quesiti avanzati in questi mesi dagli

operatori, le indicazioni contenute in circolare sul requisito dell'accreditamento.

Come anticipato, in luogo delle perizie, è possibile attestare la sussistenza dei requisiti tecnici e dell'interconnessione anche avvalendosi di attestato di conformità rilasciato da un ente accreditato.

L'accreditamento – ricorda la circolare - attesta il livello di qualità del lavoro di un Organismo (di certificazione e di ispezione) o di un Laboratorio (di prova e di taratura), verificando la conformità del suo sistema di gestione e delle sue competenze a requisiti normativi internazionalmente riconosciuti, nonché alle prescrizioni legislative obbligatorie. L'organismo italiano deputato a tale ruolo è ACCREDIA, una associazione senza fini di lucro che ha come soci Ministeri, grandi amministrazioni nazionali, organizzazioni d'impresa e professionali, altre parti interessate.

*Gli enti di
accreditamento*

Poste queste premesse, la circolare precisa, ulteriormente che i soggetti autorizzati a rilasciare gli attestati di conformità sono:

- organismi per la Certificazione di Sistemi di Gestione (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17021);
- organismi per la Certificazione di Prodotto (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17065);
- organismi di Ispezione di tipo A (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17020).