

IMPRESA 4.0: OPPORTUNITÀ FISCALI ALLA LUCE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

Amministrazione & Finanza, 3 / 2018, p. 18

IMPRESA 4.0: OPPORTUNITÀ FISCALI ALLA LUCE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

di Mauro Sebastianelli^[*], e Simone Luzietti^[**]

L'introduzione del pacchetto "Industria 4.0" che ha già dato risultati positivi in termini di aumento di PIL e di crescita degli investimenti, è stato in larga parte confermato ed in alcuni aspetti innovato ad opera della Legge di bilancio 2018 (Legge n. 208/2017). Con il presente elaborato, vengono analizzate le principali novità e le conferme operate in ambito 4.0, anche alla luce delle pronunce della prassi ministeriali uscite nel corso del 2016 e 2017.

Sommario: **Premessa - Il super-ammortamento - L'iper-ammortamento e l'agevolazione per i beni immateriali - L'iper-ammortamento - L'agevolazione per i beni immateriali - Elementi comuni alle agevolazioni: documentazione - Formazione 4.0**

Premessa

Ad un anno di distanza dalla presentazione del Piano Nazionale Industria 4.0, sicuramente caratterizzato da risultati positivi^[1], la Legge di bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) ha sancito la seconda fase del Piano Nazionale che cambia nome e diventa Impresa 4.0, a sottolineare che non si rivolge più soltanto al settore manifatturiero, ma anche agli altri settori dell'economia così da consentire a tutte le imprese di dotarsi degli strumenti in grado di supportare la *digital transformation*. Il Piano Nazionale Impresa 4.0 si conferma, quindi, come l'occasione per tutte le aziende che vogliono cogliere le opportunità legate alla c.d. quarta rivoluzione industriale, basata sulla diffusione di nuove tecnologie in grado di trasformare i meccanismi di produzione di valore, innovazione e benessere. Il Piano, così come sottolineato dal Ministero per lo Sviluppo economico, ha previsto misure in base a tre principali direttive:

- operare in una logica di neutralità tecnologica;
- intervenire con azioni orizzontali, e quindi non verticali o settoriali;
- potenziare misure incentivanti ed abilitanti.

Sono state, quindi, confermate e potenziate tutte le misure che si sono rivelate efficaci nel Piano Nazionale Industria 4.0 e, per rispondere pienamente alle esigenze emergenti, ne sono state previste di nuove, aprendo il capitolo delle competenze e della formazione 4.0.

Il super-ammortamento

Fra gli strumenti offerti dal Piano Nazionale Impresa 4.0, il c.d. super ammortamento rappresenta sicuramente quello più "rodato", stante il fatto che lo stesso è stato introdotto dall'art. 1, commi da 91 a 94 e 97, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di bilancio 2016), confermato dalla Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017) e riproposto, con lievi modifiche, dalla Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di bilancio 2018).

In particolare, la Legge di bilancio 2018 ha esteso l'agevolazione agli investimenti:

- effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 ed a quelli realizzati entro il 30 giugno 2019, a condizione che, alla data del 31 dicembre 2018, l'ordine di acquisto o di produzione sia stato accettato dal venditore^[2] e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari al 20% del prezzo di acquisto.

Di contro, la Legge n. 205/2017 ha previsto, *in peius*, a decorrere dagli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2018 (esclusi quelli realizzati entro il 30 giugno 2018, con ordine accettato e acconto del 20% versato entro il 31 dicembre 2017 i quali restano invece soggetti alla vecchia e più favorevole disciplina):

- la riduzione dell'agevolazione dal 40 al 30%;
- l'esclusione di tutti i veicoli contemplati all'art. 164, comma 1, T.U.I.R., compresi quindi i mezzi di trasporto utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (autoscuole, noleggio), ovvero ad uso pubblico (come i taxi), che in passato risultavano invece agevolabili.

Resta confermata l'esclusione dell'agevolazione per i beni con un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% (da intendersi come ammortamento massimo rilevante ai fini fiscali così come previsto dal D.M. 31 dicembre 1988), per i fabbricati e costruzioni, e per quelli relativi a particolari settori riepilogati all'allegato 3 della Legge di bilancio 2016^[3]. Si sottolinea come il super-ammortamento (al 30%) continui, invece, a spettare per i mezzi di trasporto diversi da quelli richiamati nel comma 1 dell'art. 164 T.U.I.R., quali

autocarri, autotreni, veicoli commerciali leggeri, autoarticolati, autosnodati, autobus, trattori stradali, mezzi d'opera, ecc.

Evidenziate le modifiche introdotte dalla Legge di bilancio 2018, appare utile ricordare che l'agevolazione premia sia i titolari di reddito d'impresa che quelli di lavoro autonomo^[4], prevedendo, per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, che il costo di acquisizione sia incrementato del 30% (al solo fine di determinare le quote di ammortamento ed i canoni di *leasing* fiscalmente deducibili). Come ricordato dalla circolare n. 23/E/2016 e confermato dalla circolare n. 4/E/2017, l'agevolazione assume rilevanza solo ai fini IRES/IRPEF e non anche ai fini IRAP. Spetta inoltre esclusivamente per gli acquisti a titolo di proprietà (anche tramite contratto di appalto e costruiti in economia)^[5] e per gli utilizzatori di beni acquisiti a titolo di locazione finanziaria^[6], negando, invece, il beneficio per i beni concessi in locazione (relativamente al locatario) e per i beni noleggiati (con riferimento al noleggiatore)^[7].

Con riferimento all'investimento in locazione finanziaria, la risoluzione n. 132/2017, valida anche per il super-ammortamento regolato dalla Legge di bilancio 2018, ha fornito due utili chiarimenti in relazione all'ipotesi in cui il soggetto "dopo aver effettuato l'ordine ed aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, decida, successivamente a tale data, di acquisire il bene tramite contratto di *leasing*". Sul punto l'Agenzia delle entrate ha ritenuto che, in presenza della compensazione dell'acconto versato al fornitore con il maxi-canone iniziale da corrispondere alla società di *leasing*, l'investitore possa fruire del super-ammortamento a condizione che, entro il 31 dicembre 2017 (ora 2018), abbia effettuato un ordine accettato dal fornitore e abbia versato ad esso un acconto almeno pari al 20%. Allo stesso modo, nel caso in cui il venditore restituisca all'investitore l'acconto ricevuto, l'Amministrazione finanziaria sottolinea come il beneficio del super-ammortamento sia confermato se l'investitore è in grado di dimostrare che nel contratto di *leasing* si ricostruisce la vicenda che connota l'investimento (originario accordo, risoluzione dello stesso e conversione del pagamento al fornitore tramite *leasing*) ed in sede di restituzione dell'acconto e di stipula del contratto di *leasing* sia stato corrisposto il maxi-canone non inferiore all'acconto rimborsato.

L'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 145/E/2017, da intendersi anch'essa applicabile al super-ammortamento 2018, ha ribadito che, operativamente, l'agevolazione si esplica in una deduzione calcolata in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 2018. Laddove venga effettuato un investimento rilevante ai fini del super-ammortamento di importo non superiore ad euro 516,46, si ha diritto alla maggiorazione del 30% del costo^[8], la quale non influisce su tale limite^[9]. Si specifica come qualora in un periodo d'imposta "si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi". Dottrina prevalente^[10], a cui si aderisce, ritiene che "sia comunque sempre possibile recuperare l'importo non dedotto presentando una dichiarazione integrativa 'a favore' entro l'anno successivo o un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602/1973".

Come le precedenti versioni del super-ammortamento, per l'imputazione temporale degli investimenti si applicano le regole generali della competenza fiscale. A tale riguardo, la circolare n. 4/E/2017 ha chiarito che, al fine di verificare il momento nel quale il bene è stato acquisito ed è entrato in funzione, rileva, sempre e comunque, quanto previsto dall'art. 109, commi 1 e 2, T.U.I.R., anche nei casi in cui gli investimenti siano posti in essere da soggetti *IAS Adopter* o da soggetti che applicano il nuovo principio di derivazione rafforzata di cui al comma 1-*bis*, dell'art. 83, T.U.I.R.^[11]. Sicuramente non è dirimente il regime contabile - ordinario o semplificato - adottato^[12]; non possono, invece, fruire dell'agevolazione, trattandosi di una variazione in diminuzione ai fini IRES/IRPEF, i soggetti che fruiscono di regimi forfetari^[13].

L'iper-ammortamento e l'agevolazione per i beni immateriali

La Legge di bilancio 2018 ha previsto, oltre al super-ammortamento, anche la proroga del c.d. iper-ammortamento e della connessa agevolazione relativa ai beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0 (ora Impresa 4.0).

In particolare, l'art. 1, comma 30, della Legge n. 205/2017 ha confermato, per i soli titolari del reddito d'impresa, la maggiorazione del costo di acquisizione del 150% per gli investimenti (attraverso acquisto in proprietà ovvero locazione finanziaria) in beni strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico atti a favorire i processi di trasformazione tecnologica dell'azienda (indicati nell'allegato A alla Legge n. 232/2016) - c.d. iper-ammortamento. L'art. 1, comma 31, della Legge n. 205/2017 ha, inoltre, confermato la maggiorazione del 40% sul costo d'acquisto di beni strumentali immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave Impresa 4.0 (indicati nell'allegato B annesso alla Legge di bilancio 2017) - c.d. agevolazione per i beni immateriali.

Sulla scorta di quanto sopra, le agevolazioni richiamate sono state prorogate relativamente agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero fino al 31 dicembre 2019, a condizione che al 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

L'iper-ammortamento

L'agevolazione prevede che per i titolari di reddito di impresa^[14] il costo di acquisizione dei beni strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico indicati nell'allegato A annesso alla Legge n. 232/2016 sia incrementato del 150%^[15] (al fine di determinare le quote di ammortamento ed i canoni di *leasing* fiscalmente rilevanti, così come per il super-ammortamento). Come sottolineato dalla circolare n. 4/E/2017, l'agevolazione assume rilevanza solo ai fini IRES/IRPEF, mentre non incide nella determinazione del valore della produzione rilevante ai fini IRAP; la pronuncia ministeriale ha, inoltre, specificato che l'agevolazione spetta, oltre che per gli acquisiti a titolo di proprietà, anche in caso di acquisizioni mediante contratto di locazione finanziaria. Per fruire dell'agevolazione *de qua*, non è sufficiente, come per il super-ammortamento, verificare il momento nel quale il bene è stato acquisito ed è entrato in funzione^[16], bensì è necessario che esso risulti interconnesso al sistema aziendale^[17]. Si specifica come nel caso in cui il bene entri in funzione prima di essere interconnesso, l'impresa godrà del super-ammortamento, mentre potrà sfruttare l'iper-ammortamento (di cui resta possibile l'integrale fruizione) dal periodo d'imposta in cui il bene risulta interconnesso. A tale riguardo, la circolare n. 4/E/2017 ha affermato che "al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper-ammortamento [...] dovrà essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super-ammortamento". Pertanto, la quota di iper-ammortamento "è calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper-ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di super-ammortamento".

Significativa la novità secondo cui, se nel corso del periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene, non viene meno la fruizione del beneficio residuo, così come originariamente determinato, 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 Legge di bilancio 2017 e siano soddisfatte le condizioni documentali che verranno nel seguito esaminate. Nel caso in cui l'investimento sostitutivo sia di costo inferiore a quello del bene originario, la fruizione del beneficio dell'iper-ammortamento prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento^[18].

L'agevolazione per i beni immateriali

L'agevolazione prevede, per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento, la maggiorazione, nella misura del 40%, del costo di acquisizione di beni strumentali immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave Impresa 4.0 (indicati nell'allegato B annesso alla Legge di bilancio 2017). Importante ricordare il chiarimento fornito dalla circolare n. 4/E/2017, da intendersi applicabile anche nel 2018, secondo cui possono beneficiare della maggiorazione del 40% per l'acquisto di beni immateriali solo i soggetti titolari di reddito d'impresa che beneficiano dell'iper-ammortamento, tuttavia, non è necessario che il bene immateriale sia correlato al bene materiale che fruisce dell'iper-ammortamento; un contribuente può quindi beneficiare dell'iper-ammortamento sul macchinario X ed acquistare un *software* non funzionale ad esso fruendo comunque dell'ulteriore beneficio del 40%.

La Legge di bilancio 2018 ha integrato l'allegato B alla Legge n. 232/2016, estendendo il beneficio, oltre ai già considerati *software*^[19], sistemi IT ed attività di *system integration*, (i) ai sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*, con i quali il venditore trasferisce il prodotto alienato al consumatore senza possederlo materialmente nel proprio magazzino, (ii) ai *software* e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata, (iii) ai *software*, piattaforme e applicazioni per la gestione ed il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio^[20].

Con riferimento alle modalità di fruizione dell'agevolazione, la circolare n. 4/E/2017 ha fornito un'importante precisazione, conseguente alla mancanza, per l'ammortamento dei beni immateriali, dei coefficienti stabiliti dal D.M. 3 dicembre 1988. In particolare, l'Amministrazione finanziaria ha affermato che l'agevolazione va fruita "in misura non superiore al 50% del costo", facendo, quindi, riferimento al disposto del comma 1 dell'art. 103 del T.U.I.R. Si tratta, anche in questo caso, dell'importo massimo al quale va applicata la maggiorazione del 40%.

Elementi comuni alle agevolazioni: documentazione

Innanzitutto, si sottolinea come il costo agevolabile dei beni di cui all'allegato A o B della Legge di bilancio 2017 debba essere determinato in base all'art 110 del T.U.I.R e quindi al netto di eventuali contributi in conto impianti^[21], considerando anche gli oneri accessori di diretta imputazione, così come previsto dall'art. 110, comma 1, lett. b), del T.U.I.R.^[22]

Laddove il contribuente avesse dei dubbi in merito all'applicabilità dei benefici di cui sopra a particolari tipologie di *asset*, è stata confermata la possibilità, in luogo dell'interpello (azionabile in caso di dubbi di natura tributaria), di acquisire un apposito parere da parte del Ministero per lo Sviluppo economico da conservare ed esibire solo in caso di controllo.

La Legge di bilancio 2018 ha inoltre confermato quanto previsto dalla disciplina previgente in materia documentazione necessaria per la fruizione dell'iper-ammortamento e della maggiorazione del 40% per i beni immateriali. In particolare, per l'accesso alle agevolazioni l'impresa deve produrre:

- per i beni dal costo unitario inferiore o uguale ad euro 500.000, una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante ai sensi del D.P.R. n. 445/2000^[23];
- per i beni dal costo unitario superiore ad euro 500.000, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, oppure un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato^{[24][25]};
- attestanti che il bene (i) possiede caratteristiche tecniche tali da essere incluso in quelli di cui all'allegato alla Legge di bilancio 2017, e (ii) risulti interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete.

L'Amministrazione finanziaria ha affermato che è "opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata da un'analisi tecnica, realizzata in maniera confidenziale dal professionista o dall'ente di certificazione e deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell'agevolazione. Le informazioni contenute potranno essere rese disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell'Autorità giudiziaria".

Si sottolinea come il MISE, con la circolare n. 547750/2017, abbia precisato che in caso di investimento avente ad oggetto impianti o porzioni di impianti, il limite dei 500.000 euro va applicato non ai singoli beni o parti, ma all'investimento complessivo e ciò anche nelle ipotesi in cui le singole componenti siano acquistate presso lo stesso fornitore con atti di acquisto separati o presso fornitori diversi.

Importante evidenziare come l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 152/E/2017, preso atto delle difficoltà che i professionisti, incaricati della perizia giurata, avrebbero potuto nel completare la perizia (con il relativo giuramento) entro il 31 dicembre 2017 (ora 2018), ha ritenuto sufficiente che gli stessi consegnino all'impresa entro il 31 dicembre 2017 (ora 2018) una perizia asseverata e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti. Tale consegna dovrà risultare da un atto avente data certa (ad esempio, invio della perizia asseverata in plico raccomandato senza busta oppure invio della stessa tramite PEC). Resta inteso che il documento esibito successivamente al notaio o alla cancelleria del Tribunale per il giuramento sia esattamente il medesimo inviato all'impresa.

Formazione 4.0

Gli strumenti per la realizzazione del Piano Impresa 4.0 si completano con l'introduzione di un credito d'imposta legato all'effettuazione di spese per la formazione del personale nell'ambito delle tecnologie. L'art. 1, commi da 46 a 56, della Legge di bilancio 2018 ha riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 40% delle spese, effettuate nel corso del 2018, relative al costo aziendale del personale dipendente per le ore in cui è stato occupato in attività di formazione, sino ad un importo massimo annuo pari ad euro 300.000 per ciascuna impresa beneficiaria.

L'agevolazione, a cui possono accedere tutti i titolari di reddito di impresa, è legata all'effettuazione, da parte del personale dipendente, di attività di formazione relativa alle tecnologie previste dal Piano Nazionale Impresa 4.0 ed in particolare negli ambiti indicati nell'allegato A alla Legge di bilancio 2018. A tale proposito, il comma 48 contiene una esemplificazione delle tecnologie interessate, richiamando i *big data* e analisi dei dati, *cloud* e *fog computing*, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, *internet* delle cose e delle macchine. Sono state invece espressamente escluse le attività di formazione, "ordinaria o periodica, organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e ad ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione"^[26].

Per fruire del credito, le attività di formazione devono inoltre essere pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali ed i costi sostenuti devono essere certificati dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, di cui al D.Lgs. n. 139/2010. La certificazione deve essere allegata al bilancio. Il legislatore ha riconosciuto per le imprese non soggette alla revisione legale dei conti, un credito d'imposta, entro il limite massimo di euro 5.000, per le spese sostenute per l'apposita attività di certificazione contabile.

Il credito d'imposta dovrà essere indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui sono state sostenute le spese (Mod. REDDITI 2019) ed in quelle successive relative ai periodi d'imposta in cui il credito è utilizzato. L'agevolazione non concorrerà alla formazione del reddito ai fini IRES/IRPEF, né alla base imponibile IRAP^[27].

Il credito potrà essere utilizzato esclusivamente in compensazione a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti e quindi dal 2019 per tutti i soggetti con esercizio coincidente all'anno solare. Al beneficio non si applicano inoltre né il limite annuale di euro 250.000 per

l'utilizzo dei crediti d'imposta^[28], né il limite massimo di compensabilità di crediti d'imposta e contributi pari ad euro 700.000^[29].

Si dà infine atto che è stata demandata ad un apposito Decreto del Ministero dello Sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze e con il Ministro del Lavoro e delle Politiche sociali, da emanarsi entro il 31 marzo 2018, la definizione delle disposizioni applicative, con particolare riguardo all'individuazione delle procedure di concessione, all'impiego del beneficio, alla documentazione richiesta, all'effettuazione dei controlli e alle cause di decadenza e revoca del beneficio.

Note:

[*] Dottore Commercialista in Ancona, partner Studio Trapanese

[**] Dottore Commercialista in Ancona

[1] L'anno 2017 ha fatto registrare, attingendo ai dati MEF, Istat e Banca d'Italia, un incremento per quanto riguarda il PIL, l'indice di produzione industriale, la fiducia delle imprese, l'*export*, i tassi di occupazione e gli investimenti esteri nel Paese. Si è avuta una crescita degli ordinativi sul mercato interno dei beni strumentali, una crescita del numero di imprese che hanno aumentato la spesa in Ricerca & Sviluppo, focalizzata soprattutto sulle tecnologie 4.0, ed un incremento di investimenti privati in *early stage*.

[2] 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, *e-mail*, bonifici, ecc.)".

[3] Trattasi di particolari beni strumentali relativi a settori delimitati: materiale rotabile, ferroviario e tramviario, condutture, condotte per usi civili (reti urbane), aerei completi di equipaggiamento.

[4] Sono ricompresi sia gli enti non commerciali (relativamente all'attività commerciale esercitata) che i soggetti non residenti nel territorio dello Stato (per le stabili organizzazioni situate nel territorio dello stesso).

[5] La circolare n. 4/E/2017, in applicazione del super-ammortamento disciplinato dalla Legge di bilancio 2017, da intendersi valida anche per il super-ammortamento 2018, ha precisato che entro il 31 dicembre 2017 (ora 2018) il contratto di appalto deve essere sottoscritto da entrambe le parti e deve avvenire il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo complessivo previsto dal contratto. Per quanto invece riguarda i beni realizzati in economia è necessario solo il sostenimento del 20% dei costi complessivi da sostenere (non essendoci un venditore terzo, non può evidentemente essere richiesto alcun accordo scritto entro il 31 dicembre 2017 (ora 2018)).

[6] La risoluzione n. 132/E/2017, in applicazione del super-ammortamento disciplinato dalla Legge di bilancio 2017, da intendersi valida anche per il super-ammortamento 2018, ha precisato che entro il 31 dicembre 2017 (ora 2018) il contratto di *leasing* deve essere sottoscritto da entrambe le parti e deve altresì essersi pagato un maxi-canone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

[7] La circolare n. 4/E/2017, prg. 5.2, con evidente finalità anti-abusive, ha previsto che nel caso di locazione e noleggio il beneficio può spettare al locatore ovvero al noleggiante a condizione che la locazione e/o il noleggio siano il *core business* della società e non rivestano natura occasionale e non abituale.

[8] Non è chiaro se sia indispensabile, comunque, iscrivere i beni di importo non superiore ad euro 516,46 nell'attivo dello stato patrimoniale, nel libro cespiti e quindi ammortizzarli, anche se in un'unica soluzione. A tal riguardo, l'OIC 15 prevede che se le attrezzature industriali e commerciali sono costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza in rapporto all'attivo di bilancio, esse possono essere iscritte nell'attivo dello stato patrimoniale ad un valore costante. A seguito di tale rilevazione iniziale, non si procederà all'ammortamento sistematico di tali beni lungo la loro vita utile e gli acquisti degli esercizi successivi verranno direttamente spesati a conto economico.

[9] La risoluzione n. 145/2017 ha precisato che laddove il contribuente decida di non dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio di sostenimento, deducendo quindi le quote di ammortamento dei beni ai sensi dell'art. 102 T.U.I.R., la deduzione extracontabile delle quote relative alla maggiorazione del 30% deve essere fruita di anno in anno applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

[10] G. Ferranti, "Agevolazioni per gli investimenti tra proroga della Legge di bilancio 2018 e chiarimenti dell'Agenzia", in *Corr. Trib.*, n. 3/2018, pag. 159 ss.

[11] Sono quei soggetti, diversi dalle micro-imprese di cui all'art. 2435-ter del Codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del Codice civile, per i quali, con il D.L. mille proroghe, è stato introdotto il principio di derivazione rafforzata, così come già previsto per i soggetti *IAS Adopter*. Per una

disamina più approfondita vedasi M. Sebastianelli - S. Luzietti, "Ambito soggetto di applicazione del principio di derivazione rafforzata", in questa *Rivista*, n. 2/2018, pag. 27 ss.

[12] Le maggiorazioni del costo di acquisizione non producono, inoltre, effetti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

[13] Come precisato dalla circolare n. 4/E/2017 "La possibilità di usufruire della maggiorazione del 40 per cento deve essere esclusa, invece, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il c.d. 'regime forfetario' (art. 1, commi da 54 a 89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190) e che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi. In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dei costi sostenuti dal contribuente (inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi) non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile. In base a tale principio, sono escluse dall'agevolazione anche le imprese marittime che rientrano nel regime di cui agli articoli da 155 a 161 del T.U.I.R. (c.d. *tonnage tax*)".

[14] Restano esclusi gli esercenti arti e professioni.

[15] La circolare n. 4/E/2017, da intendersi valida anche per l'iper-ammortamento 2018, ha chiarito che il beneficio dell'iper-ammortamento si applica anche ai dispositivi, alla strumentazione ed alla componentistica "intelligente" che consentono il passaggio al modello "Industria 4.0" attraverso l'ammmodernamento o il *revamping* di beni già esistenti, in questo modo favorendo non solo l'acquisto di nuovo *asset* autonomamente agevolabili, ma anche il rinnovamento e l'adattamento di macchine ed attrezzature già esistenti.

[16] L'imputazione degli investimenti segue le regole generali della competenza fiscale previste dall'art. 109 T.U.I.R.

[17] Affinché un bene sia interconnesso, la circolare n. 4/E/2017, da intendersi valida anche per l'iper-ammortamento 2018, richiede che lo stesso "1. scambi informazioni con sistemi interni (es. sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo dei prodotti, 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: TCP-IP, 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)".

[18] L. Gaiani, "L'iper-ammortamento si può conservare con il nuovo acquisto", in *Il Sole - 24 Ore* del 29 dicembre 2017, ha formulato il seguente esempio: "si supponga che nel 2017 venga acquistato, entri in funzione e sia interconnesso un bene 'iper' di costo pari 1.000 con coefficiente di ammortamento del 20%. In data 2 gennaio 2020, il bene viene ceduto e si acquista un nuovo cespite con caratteristiche identiche, di costo pari a 800. Il bene nuovo viene interconnesso e attestato entro il 31 dicembre 2020. La maggiorazione originaria (1.500) viene fruita per 150 nel 2017, per 300 nel 2018 e per 300 nel 2019 (totale: 750). Nel 2020, per effetto della portabilità, si prosegue nell'iper-ammortamento, ma riducendo il costo di riferimento a 800 (maggiorazione 150% pari a 1200). L'impresa potrà dunque dedurre ulteriori quote di iper-ammortamento fino a 450 (pari a 1.200 - 750)".

[19] Relativamente al *software*, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che: (i) l'agevolazione spetta anche se è acquistato a titolo di licenza d'uso, a condizione che tale bene sia capitalizzabile alla voce B13 "immobilizzazioni immateriali" dello stato patrimoniale "in applicazione di corretti principi contabili (OIC 24)"; (ii) se un bene agevolabile con l'iper-ammortamento viene acquistato ad un prezzo unitario comprensivo del *software* (c.d. *embedded*) necessario per il suo funzionamento, tutto il corrispettivo può beneficiare della maggiorazione del 150%.

[20] Si fa riferimento alla 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*.

[21] Nel caso di *leasing*, il costo sarà formato dalla somma della quota capitale e del prezzo di riscatto.

[22] La circolare n. 152/E/2017 ha precisato che "per la concreta individuazione dei predetti oneri occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa".

[23] È evidente che anche laddove non obbligatorio, è fortemente consigliato per le imprese che non abbiano effettuato investimenti superiori ad euro 500.000, dotarsi, comunque, di apposita perizia, sia nel caso in cui vogliano con essa sostituire la dichiarazione del legale rappresentante, sia al fine di avere maggior consapevolezza di ciò che viene dichiarato da esso che spesso non ha le competenze necessarie per stabilire la *compliance* dell'*asset* alle disposizioni agevolative.

[24] Accredia è l'Ente Unico nazionale di accreditamento, in applicazione del Regolamento europeo 765/2008, ad attestare la competenza, l'indipendenza e l'imparzialità degli organismi di certificazione, ispezione e verifica, e dei laboratori di prova e taratura.

[25] Il Ministero per lo Sviluppo economico (MISE) con la circolare n. 547750/2017 ha fornito indicazioni in merito al contenuto ed alle modalità di redazione della perizia giurata, dell'attestato di conformità o della dichiarazione avente valore di autocertificazione, predisponendo anche uno schema tipo di analisi tecnica (allegati alla circolare). L'adozione non è comunque obbligatoria.

[26] Art. 1, comma 49, Legge di bilancio 2018.

[27] Si specifica come il credito d'imposta non rileva ai fini del rapporto tra l'ammontare ei ricavi e altri proventi che concorrono a formare il reddito d'impresa o che non vi concorrono in quanto esclusi e l'ammontare di tutti i ricavi e proventi, di cui all'art. 61 del T.U.I.R. ai fini della deducibilità degli interessi passivi dei soggetti IRPEF e all'art. 109, comma 5, T.U.I.R. (deducibilità delle spese generali).

[28] Art. 1, comma 53, Legge n. 244/2007.

[29] Art. 34 della Legge n. 388/2000.

Copyright 2011 Wolters Kluwer Italia Srl - Tutti i diritti riservati

UTET Giuridica® è un marchio registrato e concesso in licenza da UTET S.p.A. a Wolters Kluwer Italia S.r.l.