

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

9

27 febbraio 2017

Super e iper-ammortamenti di "macchinari intelligenti" e *software*

Cessione delle **perdite delle start up**

Reddito d'esercizio imponibile per cassa: auspicabile estensione alle medie imprese

Contabilità in valuta della stabile organizzazione

Lavoratori in **trasferta e trasfertisti**

Privilegio per il **credito TARI**

Notifica a mezzo PEC della cartella di pagamento

Produzione tardiva di nuovi **documenti in appello**

Attività connesse "di produzione" in **agricoltura**

Rendiconto civilistico: problemi di calcolo e legittimità del bilancio

Giurisprudenza tributaria

Le Guide del Fisco

in vendita esclusivamente in abbinamento al settimanale **il fisco** a soli 13,00 euro in più.

SCARICA
GRATIS LA APP



edicola professionale

 **Wolters Kluwer**

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.a. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

ISSN 1124-9307



Cod. 218084

Euro 13,00

www.sistemailfisco.it



Genya

Valore | Semplicità | Innovazione

Y43EUBN

**Prova Genya Bilancio
gratuitamente
per 6 mesi**

La rivoluzione nei gestionali per professionisti ed aziende.

Genya è la soluzione software che garantisce il miglioramento della produttività nelle attività contabili e fiscali.

In più, integra strumenti di Business Intelligence e Collaboration per fornirti il massimo del valore e del servizio.

Con Genya puoi:

- **Fidelizzare la clientela**, fornendo informazioni puntuali con report direttamente accessibili in azienda e che consentono di gestire al meglio l'attività
- **Allargare le competenze** in nuove aree di mercato allo scopo di fornire una gamma di servizi più completa
- **Ridurre i tempi di inserimento** e apprendimento delle nuove risorse e facilitare il loro processo di formazione



Vai su **genya.it**
oppure inquadra il QR code
con il tuo smartphone
o contatta il tuo agente di zona.

Avevi mai pensato di:

- Elaborare un bilancio in 30 minuti in modo facile e intuitivo, senza fare ricorso alle istruzioni?
- Monitorare le performance di business dei tuoi clienti in tempo reale?
- Accedere all'applicazione gestionale da qualunque luogo e mediante qualsiasi dispositivo?

Con Genya Bilancio puoi!



Wolters Kluwer
When you have to be right

il fisco

Settimanale di approfondimento per professionisti e imprese

Direzione Scientifica

Gianfranco Ferranti

Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

Comitato Scientifico

Giulio Andreani

Dottore commercialista e Revisore legale

Giuseppe Ascoli

Dottore commercialista in Roma e Milano

Saverio Capolupo

Università degli Studi di Cassino

Ivo Caraccioli

Già ordinario di Diritto penale nell'Università di Torino

Andrea Carinci

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università di Bologna - Avvocato in Bologna

Massimo Conigliaro

Dottore commercialista in Siracusa

Eugenio della Valle

Professore ordinario di Diritto tributario presso l'Università "Sapienza" di Roma

Dario Deotto

Commercialista in Monfalcone (GO)

Flavio Dezzani

Professore Emerito di Ragioneria nell'Università di Torino, Dottore commercialista in Torino

Bruno Ferroni

Direttore Affari Fiscali e Societari Ferrero S.p.A.

Luca Gaiani

Dottore commercialista in Modena

Tamara Gasparri

Collaboratore Assonime Area Fisco

Antonio Iorio

Avvocato in Roma e Milano

Maurizio Leo

Avvocato in Roma, Milano e Torino

Luigi Lovecchio

Dottore commercialista in Bari

Pierpaolo Maspes

Dottore commercialista

Rossella Orlandi

Direttore dell'Agenzia delle Entrate

Marco Piazza

Dottore commercialista in Milano

Benedetto Santacroce

Avvocato in Roma e Milano

Gabriele Sepio

Avvocato in Roma

Alessandro Sura

Dottore commercialista

Stefano Trettel

Direttore fiscale di Fininvest S.p.A.

Piergiorgio Valente

Dottore commercialista in Milano

Direttore responsabile **Giulietta Lemmi**

Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

I contenuti e i pareri espressi negli articoli sono da considerare opinioni personali degli autori che non impegnano pertanto l'editore, la direzione e il comitato scientifico.

Gli articoli da pubblicare devono essere inviati al seguente indirizzo e-mail: redazione@ilfisco.it

 **Wolters Kluwer**

Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)
Poste Italiane S.p.A. - Sped. Abb. Postale DCB Milano
D.L. n. 353/2003 (conv. in L. 27/7/2004 n. 46) art. 1, c. 1.

Rivista settimanale - Anno XLI

il fisco

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'Italia. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 2017, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 380,00 euro (Iva inclusa). Altre combinazioni, vedi www.shop.wki.it/il_fisco.

Condizioni di abbonamento 2017 valide per l'estero. Abbonamento alla rivista "il fisco" PLATINO, 48 numeri, con "Pratica Fiscale e Professionale" 2017, 48 numeri, "Rassegna Tributaria" 2017, 4 numeri, 6 Pocket 760,00 euro (Iva inclusa).

Gli impiegati in servizio e non presso il Ministero delle finanze e della G. di F. potranno abbonarsi ai 48 numeri de "il fisco", più "Pratica Fiscale e Professionale", "Rassegna Tributaria", 6 Pocket versando 225,00 euro (Iva inclusa).

La decorrenza per l'abbonamento è dall'1.1.2017 al 31.12.2017 con diritto ai numeri arretrati; l'abbonamento s'intende rinnovato nel caso in cui non sia pervenuta a Wolters Kluwer Italia S.r.l. lettera raccomandata di disdetta 30 giorni prima della scadenza di detto abbonamento.

Modalità di pagamento: Versamento diretto con assegno bancario o circolare "non trasferibile" e barrato o con bonifico bancario presso Banca Intesa Sanpaolo SpA - Agenzia

Servizio Clienti
Il numero telefonico
dell'Ufficio Abbonamenti è:
199.164.164

(€ 0,1188 + IVA a min. da rete fissa senza scatto alla risposta,
da rete mobile il costo dipende dall'operatore utilizzato)
Fax **06.20.381.253**

Roma Filiale 3711, Via L. Luciani 12, 00197 Roma (RM), IBAN: IT45 A030 6905 0700 0000 0700 181, oppure con versamento a mezzo c/c postale n. 27303031 intestato a Wolters Kluwer Italia S.r.l. - Via Ostiense, 131/L - 00154 Roma.

Una copia Euro 13,00 Arretrato € 14,00.

Tutti i prezzi sono Iva inclusa.

Concessionaria esclusiva per la distribuzione nelle edicole "m-dis Distribuzione Media S.p.A.", Milano, Via C. Cazzaniga, 19; Tel. 02.25.82.1

Pubblicità: Wolters Kluwer
E-mail: advertising-it@wolterskluwer.com
www.wolterskluwer.it
Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Fotocomposizione: Sinergie Grafiche srl
Viale Italia, 12 - 20094 Corsico (MI)
Tel. 02/57789422

Stampa: GRAFICA VENETA S.p.A.
Via Malcanton, 2
35010 Trebaseleghe (PD)

Registrazione presso il Tribunale di Milano n. 283 del 24 maggio 2011

Iscrizione al R.O.C. n. 5782 del 2005

Editore: Wolters Kluwer Italia S.r.l., Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI)

Rivista fondata nel 1977.

Comunicazione all'Abbonato

Egregio abbonato,
ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30.6.2003, n. 196, La informiamo che i Suoi dati personali sono registrati su database elettronici di proprietà di Wolters Kluwer Italia S.r.l., con sede legale in Assago Milanofiori Strada 1 - Palazzo F6, 20090 Assago (MI), titolare del trattamento, e sono trattati da quest'ultima tramite propri incaricati. Wolters Kluwer Italia S.r.l. utilizzerà i dati che La riguardano per finalità amministrative e contabili. I Suoi recapiti postali e il Suo indirizzo di posta elettronica saranno utilizzabili, ai sensi dell'art. 130, comma 4, del D.Lgs. n. 196/2003, anche a fini di vendita diretta di prodotti o servizi analoghi a quelli oggetto della presente vendita. Lei potrà in ogni momento esercitare i diritti di cui all'art. 7 del D.Lgs. n. 196/2003, fra cui il diritto di accedere ai Suoi dati e ottenerne l'aggiornamento o la cancellazione per violazione di legge, di opporsi al trattamento dei Suoi dati ai fini di invio di materiale pubblicitario, vendita diretta e comunicazioni commerciali e di richiedere l'elenco aggiornato dei responsabili del trattamento, mediante comunicazione scritta da inviarsi a: Wolters Kluwer Italia S.r.l. - PRIVACY - Centro Direzionale Milanofiori, Strada 1-Palazzo F6, 20090 Assago (MI), o inviando un fax al numero 02.82476.403.

Approfondimento

Redditi di impresa

Super e iper-ammortamenti sotto la lente delle Entrate di Matteo Balzanelli e Giovanni Valcarenghi	807
Cessione delle perdite delle <i>start up</i>: potenzialità della misura agevolativa e primi dubbi applicativi di Stefano Trettel	811
Il <i>cash flow</i> operativo come possibile <i>proxy</i> del reddito d'esercizio imponibile per cassa di Roberto Belotti e Simone Quarantini	815
Niente più doppio binario per la contabilità in valuta della stabile organizzazione di Valter Cantino e Diego Avolio	821

Redditi di lavoro dipendente

Lavoratori in trasferta e trasfertisti: l'opportunità di un intervento di riforma di Bruno Ferroni	826
--	------------

Tributi locali

Privilegio per il credito TARI di Saverio Capolupo	833
--	------------

Processo tributario

Onere probatorio per contestare la notifica a mezzo PEC della cartella di pagamento di Massimo Conigliaro	841
Produzione tardiva di nuovi documenti in appello: facoltà ammissibile anche in caso di inerzia della parte di Mauro Tortorelli	847

Agricoltura

La misurazione della prevalenza nelle attività connesse "di produzione" in agricoltura di Alberto Rocchi e Luigi Scappini	852
---	------------

Bilancio

Rendiconto civilistico: problemi di calcolo e loro impatto sulla legittimità del bilancio di Maria Silvia Avi	860
---	------------

Giurisprudenza

Corte di Cassazione

Imposta di registro - Agevolazione "prima casa" - Dichiarazioni del contribuente per accedere all'agevolazione - Formalizzazione antecedente la registrazione del decreto o sentenza di usucapione - Necessità - Omissione - Decadenza dall'agevolazione - Sussistenza (CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Iacobellis, Est. Mocci - Ord. n. 635 del 7 dicembre 2016, dep il 12 gennaio 2017) con commento di Alessandro Borgoglio	872
--	------------

Reati tributari - Dichiarazione infedele - Determinazione della imposta evasa - Mancata indicazione della ritenuta d'acconto operata dal sostituto d'imposta e da questi non versata - Rilevanza

(CASSAZIONE, Sez. III pen., Pres. Amoresano, Est. Di Nicola - Sent. n. 2256 del 18 ottobre 2016, dep. il 18 gennaio 2017) con commento di *Ciro Santoriello*

875

Processo tributario - Termine per la proposizione del ricorso - Atti prodromici a intimazione di pagamento - Mancata difesa a causa di truffa del professionista a danno del contribuente - Rimessione in termini - Ammissibilità

(CASSAZIONE, Sez. VI civ.-T, Pres. Schirò, Est. Vella - Ord. n. 1486 del 30 novembre 2016, dep. il 20 gennaio 2017) con commento di *Antonino Russo*

879

Accertamento - Accertamento induttivo - Omessa dichiarazione dei redditi - Metodo induttivo "puro" - Costi deducibili a fronte dei ricavi accertati - Onere probatorio a carico del contribuente - Sussistenza - Omissione - Riconoscimento di costi presuntivi - Necessità

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Cappabianca, Est. Iannello - Sent. n. 1506 del 16 novembre 2016, dep. il 20 gennaio 2017) con commento di *Alessandro Borgoglio*

882

Riscossione - Compensazione tra debiti e crediti tributari - Maturazione in capo allo stesso soggetto d'imposta - Necessità - Debiti tributari di studio associato - Compensazione con i crediti d'imposta degli associati - Esclusione

(CASSAZIONE, Sez. trib., Pres. Tirelli, Est. Bruschetta - Sent. n. 1538 del 10 gennaio 2017, dep. il 20 gennaio 2017) con commento di *Gabriele Sassara*

887

Commissioni tributarie

Imposta sulle successioni e donazioni - Base imponibile - Trasferimento a titolo gratuito di immobili a uso abitativo - Sistema del "prezzo-valore" - Applicabilità

(COMMISSIONE TRIBUTARIA PROVINCIALE di Milano, Sez. III, Pres. Fugacci, Est. Chiametti - Sent. n. 9617 del 5 dicembre 2016, dep. il 19 dicembre 2016) con commento di *Antonio Piccolo*

890

Rassegna della settimana

a cura di *Alessandro Borgoglio*

895

INDICE CRONOLOGICO

Corte di Cassazione

n. 635 del 7.12.2016, dep. il 12.01.2017 (Sez. VI civ.-T) (Ord.)

872

n. 2256 del 18.10.2016, dep. il 18.01.2017 (Sez. III pen.)

875

n. 1486 del 30.11.2016, dep. il 20.01.2017 (Sez. VI civ.-1) (Ord.)

879

n. 1506 del 16.11.2016, dep. il 20.01.2017 (Sez. trib.)

882

n. 1538 del 10.01.2017, dep. il 20.01.2017 (Sez. trib.)

887

Commissioni tributarie

Milano, n. 9617 del 5.12.2016, dep. il 19.12.2016 (Sez. III)

890

Legge di bilancio 2017

**Super e iper-ammortamenti
sotto la lente delle Entrate**

di Matteo Balzanelli (*) e Giovanni Valcarenghi (**)

La Legge di bilancio 2017 ha prorogato il beneficio dei super ammortamenti (c.d. 140%), già introdotto dalla Legge di stabilità per il 2016, affiancandolo a un ulteriore beneficio denominato iper-ammortamento, che consente la deduzione fiscale complessiva del 250% del costo. Unitamente al nuovo intervento, anche per sottolineare la finalità di modernizzazione della disposizione, si è concessa la possibilità di agevolare l'acquisto di *software* (sempre con beneficio complessivo al 140%) ai soggetti che godono dell'iper-ammortamento. Sulla questione è intervenuta l'Amministrazione finanziaria che ha diramato alcuni interessanti chiarimenti al riguardo.

1. Premessa

Meno dubbi per gli operatori che intendono pianificare gli investimenti per massimizzare il beneficio fiscale del super e dell'iper-ammortamento (1); questo il risultato che possiamo evidenziare dopo i primi chiarimenti rilasciati dall'Agenzia delle entrate (sentito anche il parere del Mise) in risposta a specifici quesiti dei contribuenti (2). Le aree sulle quali si sono concentrati i chiarimenti sono le seguenti:

- investimenti complessi in macchinari e *software* correlati;
- decorrenza della agevolazione dell'iper-ammortamento;

- rilevanza del momento di entrata in funzione ai fini dell'iper-ammortamento;
- soggetti beneficiari dell'iper-ammortamento;
- condizioni per la fruizione sul super ammortamento del *software*.

2. Macchinari già dotati di *software* integrato

La Legge n. 232/2016 premia in misura differenziata (150% o 40%) l'acquisto di **macchinari "intelligenti"** (3) e quello di *software* (4); poiché, sovente, la tipologia di macchinari comporta che i medesimi incorporino già un *software* (5), si poneva il problema di stabilire se il complessivo valore dovesse essere:

(*) Dottore commercialista e Revisore legale in Mantova - Studio Balzanelli.

(**) Ragioniere commercialista e Revisore legale in Brescia - Studio Fappani-Valcarenghi.

(1) Per una descrizione generale della agevolazione, si vedano: M. Balzanelli - G. Valcarenghi, "Differenze e analogie tra super e iper-ammortamento", in *il fisco*, n. 4/2017, pag. 342; L. Gaiani, "Super e iper-ammortamento: pianificazione temporale degli investimenti da fare e/o da rinviare", in *il fisco*, n. 45/2016, pag. 4313.

(2) Ne dà notizia il *Quotidiano IPSOA* del 2 febbraio 2017: "Iper-ammortamenti al 150% esclusi per i professionisti".

(3) L'art. 1, comma 9, prevede infatti che, al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il

modello "Industria 4.0", per gli investimenti, effettuati nel periodo indicato al comma 8, in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente Legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150%.

(4) L'art. 1, comma 10, sancisce che, per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 9 e che, nel periodo indicato al comma 8, 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%.

(5) Trattasi del *software* necessario al funzionamento del macchinario stesso, vale a dire quello tecnicamente considerato *embedded*, cioè incorporato o integrato nel bene.

Approfondimento

Redditi di impresa

- considerato unitariamente ai fini della fruizione dell'iper-ammortamento;

- ovvero, scomposto in due quote idealmente autonome, ai fini della differenziata applicazione della maggiorazione del 150% e del 40%.

A tale quesito viene fornita una risposta condivisibile e, peraltro, di favore per il contribuente; si ritiene, infatti, che l'intero valore dell'investimento sia premiato nella **misura del 150%**, a titolo di iper-ammortamento.

Quindi, ciò che il contribuente sta acquistando è un **macchinario intelligente dotato di software** sin dall'origine; tanto è vero che tale *software* comprende le istruzioni necessarie per il funzionamento del macchinario stesso (6).

La conclusione, inoltre, rende ancor più coerente il contenuto delle tabelle allegate alla Legge di bilancio; infatti, nell'allegato "B" (*software* premiato con maggiorazione fiscale del costo al 40%) si include il **software stand alone**, vale a dire quello non strettamente necessario per il funzionamento del bene.

Tale conclusione, a nostro giudizio, potrebbe valere a prescindere dal fatto che il fornitore del *software* sia il medesimo del fornitore del bene; in alcune fattispecie residuali, infatti, si potrebbe avere una duplicità di soggetti fornitori.

Ciò che rileva, ai fini del cumulo di valori, pare essere solo la tipologia di *software* (*embedded*, ovvero *stand alone*); in tal modo si evita di creare disparità di trattamento a danno degli operatori, in merito a possibili differenti scelte di impostazione strategico - commerciale.

3. Momento iniziale dell'iper-ammortamento

Le disposizioni che introducono l'iper-ammortamento non contengono una esplicita indicazione del momento iniziale di rilevanza degli investimenti; si era così ventilata l'ipotesi che potessero trovare rilevanza - ai fini del godimento dell'iper-ammortamento - anche gli **investimenti posti in essere nel corso del periodo 2016**, sempre alla condizione che si trattasse di beni materiali nuovi, inclusi nell'allegato A alla Legge n. 232/2016.

La soluzione si rinviene nella lettura coordinata delle disposizioni contenute nella Legge n. 232/2016; infatti:

- l'art. 1, comma 8, proroga al 31 dicembre 2017 - ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni - la disciplina relativa al c.d. super ammortamento del 40% riguardante gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (la proroga non vale per alcune tipologie di mezzi di trasporto a motore);

- il successivo comma 9 introduce un nuovo beneficio, il c.d. iper-ammortamento, che consiste nella possibilità di maggiorare del 150%, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento ovvero dei canoni di *leasing*, il costo di acquisizione di alcuni beni materiali strumentali nuovi ad alta tecnologia (elencati nell'allegato A annesso alla Legge di bilancio 2017).

L'iper-ammortamento si applica agli investimenti effettuati nel periodo che va dal 1° gennaio 2017, data di entrata in vigore della Legge di bilancio, al 31 dicembre 2017 (ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni).

Ai fini della spettanza della maggiorazione del 150%, dunque, l'Agenzia è dell'avviso che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione, come per il super ammortamento, debba seguire le **regole generali della competenza** previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R.

Pertanto, un **bene materiale strumentale nuovo**, elencato nel citato allegato A e **consegnato nel 2016**, non può usufruire della maggiorazione del 150% in quanto l'effettuazione dell'investimento avviene al di fuori del periodo agevolato, ma può beneficiare solo di quella del **40%**.

Con tale indicazione, perfettamente aderente alle regole base di funzionamento del T.U.I.R., si dirime in radice la mancata esplicitazione del termine iniziale di decorrenza della agevolazione e, a parere di chi scrive, si evita il prodursi di indebite maggiorazioni fiscali del costo riconosciuto dei beni acquisiti in un momento in cui l'agevolazione non era giuridicamente esistente. Nel passato, si è assistito a disposizioni che tendessero a premiare anche acquisizioni poste in essere in momenti antecedenti a quelli di entrata in vigore della norma legittimante, ma quando ciò è avvenuto era sempre richiamato in modo esplicito il momento iniziale del periodo di

(6) Si noti come la conclusione cui si è giunti non è dissimile da quella già applicata per l'acquisto di *hardware*, quando si cumula con il valore di acquisto del PC anche il *software* di base necessario per il funzionamento dell'apparecchio. Si consi-

dera, invece, *software* a tutti gli effetti quello relativo alle applicazioni che ciascun operatore ritiene di utilizzare (che, ovviamente, non sono indispensabili per il funzionamento proprio dello strumento).

rilevanza, circostanza assente nella Legge n. 232/2016.

4. Momento di acquisto, entrata in funzione e interconnessione

Un ulteriore dubbio, sempre connesso alla materia indicata nel paragrafo precedente, riguarda i **beni** che, pur essendo stati **acquistati nel periodo 2016**, fossero stati poi **messi in funzione** - con relativa interconnessione - solo nel corso del successivo **periodo 2017**.

Con un tale quesito si intendeva sapere se, eventualmente anche superando l'indicazione precedente, si potesse attribuire rilevanza (ai fini del godimento dell'agevolazione) ad un acquisto già perfezionato prima dell'entrata in vigore della norma, ma in relazione al quale non fosse ancora avvenuta l'immissione nel ciclo produttivo e, per converso, l'interconnessione.

Anche in tale caso, l'Agenzia ha seguito un approccio rigorista (che condividiamo) teso a considerare come **dirimente il momento di acquisto del bene**.

Nel caso rappresentato, dunque, l'investimento effettuato nel 2016 può beneficiare solo del super ammortamento, mentre risulta escluso dall'iper-ammortamento, che attiene solo gli investimenti posti in essere dal 1° gennaio 2017.

La successiva entrata in funzione del bene, e la relativa interconnessione, avvenute nel 2017, sono, rispettivamente:

- momento a partire dal quale si potrà godere del super ammortamento, posto che la variazione in diminuzione delle maggiori quote è subordinata all'avvio del processo di ammortamento "base" (7);
- circostanza del tutto irrilevante ai fini del super ammortamento, che non richiedeva l'esistenza di alcuna interconnessione del bene con la struttura aziendale.

5. Ambito soggettivo dell'iper-ammortamento

Non del tutto chiaro era l'ambito soggettivo di applicazione dell'iper-ammortamento, nonostante alcune indicazioni fossero già state avanzate dalla dottrina, argomentando in merito al contenuto della relazione illustrativa.

In sostanza, si dubitava che l'agevolazione dell'iper-ammortamento fosse riservata alle sole im-

prese, potendosi estendere (in linea di principio) anche al comparto del lavoro autonomo. Infatti, nella elencazione dei c.d. beni intelligenti di cui all'allegato "A" alla Legge di bilancio si ritrovavano alcuni esempi di strumentazione tipica del comparto degli odontoiatri.

Al riguardo, invece, l'Agenzia delle entrate fa notare che:

- al comma 11 dell'art. 1 della Legge n. 232/2016 si prevede che "Per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione";
- il contenuto dell'allegato A annesso alla Legge di bilancio 2017 contempla l'elencazione dei "Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello 'Industria 4.0'".

In sostanza, i richiamati riferimenti, nonché la generale tipologia dei beni e la *ratio* generale del "blocco" di norme in cui è inserita la disposizione (c.d. progetto Industria 4.0), fanno propendere in modo deciso per il riferimento dell'**agevolazione esclusivamente al comparto delle imprese**, con esclusione radicale di possibili estensioni al comparto del lavoro autonomo.

Sul versante operativo, pertanto, si noterà la differenza esistente con l'altra agevolazione che premia gli investimenti (il c.d. super ammortamento) che - invece - poteva e può essere fruita anche dai soggetti che producono redditi di lavoro autonomo.

6. Requisiti per l'applicazione del super ammortamento *software*

Una vicenda non del tutto cristallina riguardava la condizione legittimante la fruizione del super ammortamento sui *software* (*stand alone*, come affermato in precedenza, posto che i *software* interni al macchinario beneficino della maggiorazione di costo del 150%).

Infatti, se da un lato era certo che il soggetto fruitore dovesse essere un soggetto potenzialmente destinatario dell'iper-ammortamento, non altrettanto definita era la circostanza che il medesimo soggetto dovesse avere materialmente fruito della agevolazione.

È stato allora richiesto all'Agenzia se la casistica dell'**investimento** nel *software effettuato nel corso del 2017* e applicato a un macchinario potenzialmente agevolabile a livello di caratteristiche tecniche, fosse agevolabile nonostante tale **macchinario** fosse già stato **acquisito in annualità**

(7) Così l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 23/E/2016.

Approfondimento

Redditi di impresa

pregresse da parte dell'impresa (quindi durante un arco temporale non coincidente con quello coperto dal beneficio).

La risposta delle Entrate, di tenore negativo, si fonda sul fatto che l'art. 1, comma 10, della Legge n. 232/2016 concede la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali elencati nell'allegato B della Legge stessa ai soggetti che beneficiano della maggiorazione del 150%.

Testualmente, si afferma che la norma, pertanto, mette in relazione il bene immateriale con il "soggetto" che fruisce dell'iper-ammortamento e non con uno specifico bene materiale ("oggetto" agevolato).

Tale circostanza trova conferma anche dal contenuto della relazione di accompagnamento alla Legge di bilancio.

Pertanto, il *software* rientrante nel citato allegato B può beneficiare della maggiorazione del 40% a condizione che l'impresa usufruisca dell'iper-ammortamento del 150%, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.

Quindi, potremmo affermare che:

- il super ammortamento del *software stand alone* non può esistere se non in relazione con la fruizione di un iper-ammortamento in capo al medesimo soggetto;
- diversamente, non è richiesto che il *software* agevolabile sia riferito al medesimo bene che beneficia della maggiorazione di costo del 150%.

7. Requisiti della interconnessione

Circostanza indispensabile per godere della maggiorazione del 150% del costo fiscalmente riconosciuto dei beni "intelligenti", come precisato dall'art. 1, comma 11, della Legge n. 232/2016, è il fatto che il medesimo sia "interconnesso".

La caratteristica appare di natura tecnica, con la circostanza che la disposizione tributaria richiedeva di essere riempita di significato e circoscritta, anche ai fini di un più sereno rilascio della autocertificazione o della attestazione, nei casi di investimenti superiori a 500.000 euro.

In tal senso, l'interconnessione si verifica certamente quando il macchinario:

- 1) **scambi informazioni** - per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.) - con:
 - **sistemi interni** (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di 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.);

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

8. Perizia giurata autonoma per ciascun bene

L'art. 1, comma 11, della Legge n. 232/2016 prevede che, per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi D.P.R. n. 445/2000, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una **perizia tecnica giurata** rilasciata da un **ingegnere** o da un **perito industriale** iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente Legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

In base a quanto si desume dalla relazione illustrativa alla Legge di bilancio 2017, queste devono essere acquisite entro il periodo d'imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In quest'ultima ipotesi, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

Poteva sorgere il dubbio in merito al fatto che la perizia dovesse riferirsi al singolo bene, ovvero, in caso di **investimenti plurimi** tutti oltre soglia, riguardare l'intero compendio di nuova acquisizione.

Al riguardo, l'amministrazione ha adottato una posizione restrittiva (probabilmente finalizzata alla gestione di eventuali contestazioni future relative solo ad alcuni beni e non alla totalità degli investimenti), affermando che la perizia deve essere fatta **per singolo bene acquisito**.

Dopo quanto precisato al precedente paragrafo, risulteranno più chiari - per tali soggetti - sia il contenuto della perizia sia le verifiche tecniche da espletare prima del giuramento e del rilascio della medesima.