

# CORRIERE TRIBUTARIO

40  
ANNI

1° MAGGIO

2017

18

## REDDITI D'IMPRESA

Iper e super-ammortamenti  
dei beni immateriali

## FISCALITA' INTERNAZIONALE

Branch exemption

## DICHIARAZIONI

Integrazione a favore del contribuente

## IVA

Rimborso dell'IVA applicata sulla TIA

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

Fusione eterogenea di società di capitali  
in ente non commerciale

## CREDITO D'IMPOSTA R&S

Procedure concorsuali e appalti

## SANZIONI

Cumulo giuridico  
nel caso di plurimi omessi versamenti

## PROCESSO TRIBUTARIO

Tutela cautelare nei gradi di giudizio  
successivi al primo

### DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- Esecutività delle sentenze
- Istanza di rimborso dei crediti IVA
- Credito d'imposta "Tremonti-quater"
- Accordo Italia-Svizzera
- Scelta delle metodologie di accertamento
- Esenzione IVA dei contratti di coassicurazione

#### Dichiarazioni

- Mod. IRAP

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (Mi)  
Tariffa R.O.c.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano



[www.edicolaprofessionale.com](http://www.edicolaprofessionale.com)



*Quel*

**BASTA  
UNA FIRMA  
PER DARE  
SOSTEGNO.**

Scegli di destinare il tuo 5x1000 alla  
**FONDAZIONE DON GNOCCHI ONLUS**

Scrivi il codice fiscale

0	4	7	9	3	6	5	0	5	8	3
---	---	---	---	---	---	---	---	---	---	---

nel riquadro a sostegno delle organizzazioni non lucrative  
oppure in quello della ricerca sanitaria

[5X1000.dongnocchi.it](http://5X1000.dongnocchi.it)



**Fondazione  
Don Carlo Gnocchi  
Onlus**

---

## Redditi d'impresa

---

### **Chiarita la disciplina di iper e super-ammortamenti dei beni immateriali**

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nella circolare n. 4/E/2017, la disciplina delle maggiorazioni del 150% delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing relativi agli investimenti in beni strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 e di quella del 40% degli stessi componenti reddituali relativi ai beni immateriali rilevanti ai fini della medesima trasformazione. La circolare è stata emanata di concerto con il Ministero per lo Sviluppo economico, al quale vanno formulate le richieste di chiarimenti in merito all'individuazione dei beni agevolati. In tale occasione l'Agenzia ha anche stabilito in via definitiva le modalità di effettuazione, ai fini fiscali, degli ammortamenti relativi agli impianti fotovoltaici ed eolici.

*di Gianfranco Ferranti*

1395

---

## Fiscalità internazionale

---

### **La Branch exemption tra criticità e prospettive**

La Branch exemption ("Bex") rappresenta una delle maggiori novità del Decreto Internazionalizzazione, e potrebbe costituire un utile strumento per pianificare e ottimizzare la variabile fiscale legata agli investimenti esteri. A distanza di oltre un anno dalla sua introduzione sono tuttavia molteplici le problematiche operative - solo parzialmente affrontate dalle disposizioni attuative emanate, peraltro ancora in via provvisoria, e non ancora approfondite a livello di prassi - che rischiano di ridurre l'appeal dell'istituto.

*di Giacomo Albano e Raniero Spaziani*

1403

---

## Dichiarazioni

---

### **I chiarimenti di Assonime sulla nuova disciplina della dichiarazione integrativa a favore del contribuente**

Tra le novità introdotte dal legislatore fiscale alla fine del 2016 figura anche l'uniformazione del regime di emendabilità della dichiarazione da parte del contribuente. Si prevede, infatti, che la rettifica di elementi, in fatto ed in diritto, che abbiano comportato l'indicazione di un maggior imponibile possa essere effettuata nello stesso termine per le integrazioni a sfavore, quindi entro il 31 dicembre del quinto anno successivo a quello nel quale la dichiarazione errata è stata presentata. L'intervento normativo ha il pregio di fare chiarezza rispetto ad un assetto previgente che la giurisprudenza aveva contribuito a complicare non poco. Permangono, peraltro, alcune incertezze, come messo in evidenza da Assonime con la circolare n. 3/2017.

*di Stefano Dorigo*

1410

---

## IVA

---

### **Il diritto di rimborso dell'IVA applicata sul "tributo" TIA**

Il cittadino contribuente ha diritto di recuperare l'IVA addebitata dall'ente impositore sul tributo TARSU/TIA, in quanto esso non è soggetto di imposta, per carenza dei presupposti soggettivo (in riferimento all'ente impositore) e oggettivo (in riferimento alla natura del prelievo imposto). La domanda è se la conclusione cui giunge la Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 5627/2017, sia allineata con il principio di non assoggettamento ad IVA dell'ente pubblico (e degli enti ad esso assimilati), non tanto in relazione alla qualifica nazionale del rapporto, quanto nella valutazione comparata delle norme interne con quelle unionali, secondo la discriminante dell'attività non concorrenziale.

*di Paolo Centore*

1418

## Operazioni straordinarie

---

### **Fusione eterogenea in una fondazione non commerciale con perdita della sospensione d'imposta**

La fusione per incorporazione (eterogenea) di una società di capitali in un ente non commerciale determina il venir meno della condizione di sospensione d'imposta delle riserve di utili presenti nel bilancio della società incorporata. La fattispecie determina la fuoriuscita di tutti i cespiti aziendali dal regime d'impresa, con conseguente assoggettamento a tassazione di tutte le plusvalenze latenti e parimenti dell'eventuale saldo attivo di rivalutazione iscritto nel patrimonio della società incorporata. Ciò nel caso in cui l'entità incorporante non svolga alcuna attività commerciale e non possa, pertanto, realizzare perdite la copertura delle quali giustificherebbe il mantenimento della latenza d'imposta anche in capo ad essa. Queste le conclusioni, per certi versi opinabili, cui è pervenuta l'Agenzia delle entrate con la risoluzione n. 27/E/2017, nella quale, in risposta ad un'istanza di interpello, è stata esaminata l'incorporazione di una società a responsabilità limitata da parte della fondazione che ne deteneva la partecipazione totalitaria.

*di Gianfilippo Scifoni*

1432

## Agevolazioni

---

### **Credito d'imposta anche da fallimento e appalto**

Sono tre le risoluzioni, emanate dall'Agenzia delle entrate durante i mesi di febbraio e marzo 2017, nell'ambito della disciplina del c.d. Credito d'imposta per la Ricerca e Sviluppo. Con la prima - risoluzione n. 19/E/2017 - sono stati forniti preziosi chiarimenti sulla possibilità di fruire del bonus anche per l'acquisto di beni immateriali dalle procedure concorsuali nonché sulle modalità della sua determinazione nel caso in cui sia fissato un prezzo indistinto per una pluralità di beni. Con la successiva risoluzione n. 21/E/2017 è stato, invece, definito il corretto inquadramento di un progetto di ricerca sviluppato da più soggetti, di cui uno con il ruolo di beneficiario finale dei frutti della ricerca e altri con il ruolo di "sub fornitori" o "sub appaltatori" di specifiche attività. Infine, con la risoluzione n. 32/E/2017 sono state chiarite le modalità di subentro di un'impresa consorziata in una commessa di R&S attivata dal consorzio. Per l'emanazione di tutti i documenti di prassi, è stato necessario coinvolgere il Ministero dello Sviluppo economico nella condivisione delle determinazioni finali e, soprattutto, nell'analisi puntuale delle attività.

*di Amedeo Sacrestano*

1438

## Sanzioni

---

### **È applicabile la continuazione anche nel caso di plurimi omessi versamenti di imposta?**

Non si condivide l'interpretazione data dalla Suprema Corte, con sentenza n. 21570/2016, che applica l'istituto del cumulo giuridico, previsto in caso di violazioni progressive e continuate, ad ipotesi di omesso versamento di più tributi relativi alla stessa annualità, in quanto l'art. 12, comma 2, del D.Lgs. n. 472/1997, prevede l'applicazione della sanzione unica per plurime violazioni che, nella loro progressione, pregiudicano o tendono a pregiudicare la determinazione dell'imponibile o la liquidazione anche periodica del tributo, restando quindi escluse quelle di omesso versamento di imposte dichiarate.

*di Roberto Fanelli*

1443

## Accertamento

---

### **I requisiti probatori per l'attribuzione della qualifica di amministratore di fatto**

La Corte di cassazione, con l'ordinanza n. 5374/2017, è tornata ad occuparsi della figura dell'amministratore di

fatto, con specifico riferimento all'ipotesi di un contribuente ritenuto amministratore di fatto della società destinataria della rettifica, cogliendo altresì l'occasione per congiungere l'esame di un profilo fattuale e probatorio (quale quello afferente alla sussistenza dei requisiti per attribuire ad un soggetto la qualifica di amministratore di fatto di una società) con un profilo più squisitamente procedimentale, attinente alle modalità di selezione e indagine degli elementi di prova adottati.

*di Irene Pellicchia e Giovanni Monte*

1449

---

## Processo tributario

---

### La tutela cautelare nei gradi di giudizio successivi al primo

Con la sostituzione dell'art. 52 e l'inserimento dell'art. 62-bis nel D.Lgs. n. 546/1992, la sospensione cautelare è divenuta rimedio esperibile anche nei gradi di giudizio successivi al primo, sia dal contribuente, sia dalla parte pubblica. Le nuove disposizioni, tuttavia, pongono problemi interpretativi, in particolare, in merito a quale debba essere l'oggetto dell'istanza cautelare formulata dal contribuente: se la sospensione dell'esecutività della sentenza o dell'esecuzione dell'atto. L'interpretazione più plausibile è quella per cui i due rimedi si differenziano unicamente sotto il profilo del quantum. Inoltre, la scelta di avvalersi dell'uno o dell'altro è rimessa esclusivamente alla parte privata e non può essere sindacata dal giudice. Quanto invece alla parte pubblica, questa avrà interesse ad ottenere la sospensione dell'esecutività della sentenza sfavorevole ogni qual volta intenda mantenere ferma l'efficacia del provvedimento impositivo per come esistente prima della pronuncia gravata.

*di Silvia Albarello*

1456



Per la consultazione della normativa, della prassi e della giurisprudenza tributaria citate nel presente fascicolo si rinvia alla **Banca Dati BIG Suite**, IPSOA.

# CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

## Direzione scientifica

**Cesare Glendi** - Professore Emerito di diritto processuale civile presso l'Università di Parma e Avvocato in Genova

## Coordinamento scientifico

**Gianfranco Ferranti** - Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione

## Comitato scientifico

**Sara Armella** - Avvocato in Genova e Milano

**Massimo Basilavecchia** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Teramo e Avvocato in Pescara

**Mauro Beghin** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Padova, Avvocato e Dottore commercialista in Padova

**Mariagrazia Bruzzone** - Avvocato in Genova

**Angelo Busani** - Notaio in Milano

**Paolo Centore** - Avvocato in Genova e Milano

**Primo Ceppellini** - Dottore commercialista in Milano

**Piermaria Corso** - Professore ordinario di diritto processuale penale presso l'Università di Milano e Avvocato in Milano

**Mario Damiani** - Professore straordinario di diritto tributario presso l'Università LUM J. Monnet - Bari e Titolare modulo J. Monnet della Commissione europea

**Annibale Dodero** - Agenzia delle entrate - Direttore Centrale Normativa

**Alberto Marcheselli** - Professore di diritto finanziario presso l'Università di Genova, Avvocato in Genova

**Luca Miele** - Dottore commercialista in Roma

**Paolo Moretti** - Presidente Istituto per il Governo Societario e della Fondazione Accademia romana di ragioneria

**Raffaele Rizzardi** - Dottore commercialista - Componente del Comitato Fiscale della Confédération Fiscale Européenne

**Luca Rossi** - Dottore commercialista in Milano e Roma

**Gianfilippo Scifoni** - Responsabile Servizio Fiscale Ania

**Dario Stevanato** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università di Trieste, Avvocato e Dottore commercialista in Venezia

**Antonio Tomassini** - Avvocato in Milano e Roma

**Ivan Vacca** - Condirettore generale Responsabile imposizione diretta, Responsabile coordinamento imposizione indiretta - ASSONIME

**Giuseppe Zizzo** - Professore ordinario di diritto tributario presso l'Università C. Cattaneo - Liuc Castellanza e Avvocato in Milano

Editrice Wolters Kluwer Italia s.r.l. - Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milanofiori Assago (MI) - <http://www.ipsoa.it>

Direttore responsabile Giulietta Lemmi

Redazione Paola Boniardi, Valentina Cazzaniga, Marcello Gervasio

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 361 del 2 novembre 1977. Tariffa R.O. C.: Poste Italiane Spa - Spedizione in abbonamento Postale - D.L. 353/2003 (conv. in L. 27/02/2004 n. 46) art. 1, comma 1, DCB Milano.  
Iscritta nel registro Nazionale della Stampa con il n. 3353 vol. 34 foglio 417 in data 31 luglio 1991. Iscrizione al R.O.C. n. 1702

## Pubblicità



E-mail: [advertising-it@wolterskluwer.com](mailto:advertising-it@wolterskluwer.com)

[www.wolterskluwer.it](http://www.wolterskluwer.it)

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

## Realizzazione grafica

Ipsosa

## Fotocomposizione

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

## Stampa

ROTOLITO LOMBARDA S.p.A.

Via Sondrio, 3 - 20096 Seggiano di Pioltello (MI) - Tel. 02.92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 19 aprile 2017

## Contributi redazionali

Per informazioni in merito a contributi, articoli ed argomenti trattati scrivere o telefonare a:

**Ipsosa Redazione Corriere Tributario**

Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600

e-mail: [redazione.fiscale.ipsoa@wki.it](mailto:redazione.fiscale.ipsoa@wki.it)

Casella postale 12055 - 20120 Milano

## Amministrazione

Per informazione su gestione abbonamenti, numeri arretrati, cambi di indirizzo ecc. scrivere o telefonare a:

### Ipsosa Servizio Clienti

Casella Postale 12055 - 20120 Milano - Tel. 02 82476.1 - Fax 02 82476.799

### Abbonamenti

Gli abbonamenti hanno durata annuale, solare: gennaio-dicembre; rolling: 12 mesi dalla data di sottoscrizione, e si intendono rinnovati, in assenza di disdetta da comunicarsi entro 60 gg. prima della data di scadenza a mezzo raccomandata A.R. da inviare a Wolters Kluwer Italia s.r.l. Strada 1 Pal. F6 Milanofiori 20090 Assago (MI) Servizio Clienti: tel. 02 824761 - e-mail: [servizioclienti.ipsoa@wki.it](mailto:servizioclienti.ipsoa@wki.it) - [www.servizioclienti.wki.it](http://www.servizioclienti.wki.it)

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo [www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario](http://www.edicolaprofessionale.com/corrieretributario)

**Italia** Abbonamento annuale € 380,00

**Estero** Abbonamento annuale € 760,00

**Prezzo copia** € 18,00

Arretrati: prezzo dell'anno in corso all'atto della richiesta.

### Distribuzione

Vendita esclusiva per abbonamento. Il corrispettivo per l'abbonamento a questo periodico è comprensivo dell'IVA assolta dall'editore ai sensi e per gli effetti del combinato disposto dell'art. 74 del D.P.R. 26/10/1972, n. 633 e del D.M. 29/12/1989 e successive modificazioni e integrazioni.

Egregio abbonato,

ai sensi dell'art. 13 del D.Lgs. 30 giugno 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.

# Chiarita la disciplina di iper e super-ammortamenti dei beni immateriali

di Gianfranco Ferranti (\*)

L'Agenzia delle entrate ha chiarito, nella **circolare n. 4/E/2017**, la disciplina delle maggiorazioni del **150%** delle quote di **ammortamento** e dei **canoni di leasing** relativi agli investimenti in **beni strumentali nuovi** funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave **Industria 4.0** e di quella del **40%** degli stessi **componenti reddituali** relativi ai **beni immateriali** rilevanti ai fini della medesima trasformazione. La circolare è stata emanata di concerto con il Ministero per lo Sviluppo economico, al quale vanno formulate le richieste di chiarimenti in merito all'individuazione dei beni agevolati. In tale occasione l'Agenzia ha anche stabilito in via definitiva le modalità di effettuazione, ai fini fiscali, degli ammortamenti relativi agli **impianti fotovoltaici ed eolici**.

L'art. 1, commi 9 e 11, della Legge di bilancio 2017 (1) ha stabilito l'introduzione di una nuova agevolazione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 (individuati nell'allegato A alla stessa Legge) - realizzati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni) -, per i quali le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* sono maggiorati del 150% (iper-ammortamento). Il detto termine del 30 giugno 2018 dovrebbe essere, peraltro, prorogato al 31 dicembre dello stesso anno (2).

Nel comma 10 è stata poi prevista, per i soggetti che beneficiano di tale agevolazione, la possibilità di maggiorare del 40% anche il costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali funzionali alla medesima trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0 (individuati nell'allegato B alla Legge).

Nel comma 12 è, infine, sancita la impossibilità di tenere conto delle agevolazioni sopra indicate in sede di determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta in corso al 31

dicembre 2017 e per quello successivo, che va, quindi, effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza degli incentivi.

Le società con esercizio non coincidente con l'anno solare e che comprende alcuni mesi del 2017, che hanno effettuato, nell'ambito di questi ultimi, investimenti per i quali è possibile fruire dell'iper-ammortamento possono fruire dell'agevolazione nella dichiarazione dei redditi delle società di capitali. Nel quadro RF, rigo 55, è stata, infatti, prevista la possibilità di indicare, tra le variazioni in diminuzione diverse da quelle contemplate nei righe precedenti, anche il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi agli investimenti in esame. In tali casi va indicato il codice 55. Se si fruisce, invece, del super-ammortamento va indicato il codice 50.

L'Agenzia delle entrate ha fornito, d'intesa con il MiSE, gli attesi chiarimenti nella circolare n. 4/E/2017, che sono illustrati nel presente articolo unitamente a quelli riguardanti il super-ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici (3).

(\*) *Professore ordinario della Scuola nazionale dell'amministrazione*

(1) Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

(2) Si veda C. Fotina, "L'iperammortamento verso l'estensione al 2018", in *Il Sole - 24 Ore* del 1° aprile 2017, pag. 5.

(3) Per l'illustrazione dei chiarimenti riguardanti la maggiorazione del 40% delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* dei beni materiali si veda G. Ferranti, "L'Agenzia chiarisce la proroga del super-ammortamento dei beni strumentali nuovi", in *Corr. Trib.*, n. 17/2017, pag. 1311.

### La finalità delle agevolazioni

Nella prima parte della circolare in esame è stata innanzitutto descritta quella che è stata definita come la quarta rivoluzione industriale, resa possibile dalla disponibilità di sensori e di connessioni a basso costo e che si associa all'impiego sempre più pervasivo di dati e informazioni, di tecnologie computazionali e di analisi dei dati, di nuovi materiali, macchine, componenti e sistemi automatizzati, digitalizzati e connessi.

L'innovazione di Industria 4.0 non consiste "nell'introdurre un macchinario all'avanguardia dal punto di vista tecnologico ma nel saper combinare diverse tecnologie e in tal modo integrare il sistema fabbrica e le filiere produttive in modo da renderle un sistema integrato, connesso in cui macchine, persone e sistemi informativi collaborano fra loro per realizzare prodotti più intelligenti, servizi più intelligenti e ambienti di lavoro più intelligenti. Non si tratta solo di costruire la 'fabbrica intelligente' ma vengono interconnesse intere catene del valore e filiere produttive, si crea così una forte integrazione delle catene di fornitura e di subfornitura".

Una linea direttrice cruciale del processo di digitalizzazione è quella della interconnessione, ossia della "capacità del bene di scambiare informazioni con sistemi interni (ad es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto) 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".

È stato evidenziato che i temi della flessibilità degli impianti e della customizzazione si sposano con molte produzioni manifatturiere italiane "caratterizzate da una dimensione di 'nicchia' e di elevata personalizzazione/livello qualitativo", quali quelle dei settori automazione/-

beni strumentali, agroalimentare, abbigliamento, arredamento, chimico, farmaceutico, biomedicale, autoveicoli ad alte prestazioni e aerospaziale.

La prima direttrice chiave del Piano Nazionale Industria 4.0, presentato dal Governo a settembre 2016, riguarda gli investimenti innovativi e si è articolata, oltre che nelle agevolazioni fiscali in esame, nel potenziamento del credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo. Tali misure si aggiungono alla diminuzione al 24% dell'aliquota IRES e al c.d. *Patent Box*.

Nella circolare è stato sottolineato che i benefici ascrivibili a queste ultime misure sono cumulabili tra loro e con quelli relativi alla direttrice di accompagnamento riguardante gli Strumenti pubblici di supporto, quali la "nuova Sabatini", il Fondo centrale di garanzia ai contratti di sviluppo e lo scambio salario-produttività.

La terza direttrice è quella delle competenze, finalizzata a diffondere la cultura 4.0 lungo l'intero ciclo della formazione, con la nascita anche di *Competence Center* nazionali, su ambiti tecnologici specifici e complementari, e la diffusione di una rete di *Digital Innovation Hub*, che costituiscono una sorta di ponte tra imprese ed ecosistema della ricerca e dell'innovazione (4). È stata, infine, prevista l'accelerazione del Piano banda ultra larga, per favorire la disponibilità di adeguate infrastrutture di rete soprattutto nelle "aree grigie", in cui risiedono circa i due terzi delle imprese italiane.

### L'iper-ammortamento: l'ambito soggettivo

L'Agenzia delle entrate ha correttamente affermato, nella circolare n. 4/E/2017, che non possono fruire dell'iper-ammortamento gli esercenti arti e professioni, in considerazione:

- del tenore letterale della disposizione di cui al comma 11, in base alla quale può fruire del beneficio in esame "l'impresa";
- del contenuto dell'allegato A annesso alla Legge di bilancio 2017, che si riferisce ai "beni

(4) Si veda al riguardo A. Dell'Orto, "Decisivo trasferire le competenze nelle fabbriche", in *Il Sole - 24 Ore* del 1° aprile 2017, pag. 5.

funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0”;

- della tipologia di beni agevolabili.

I titolari di reddito di lavoro autonomo possono, però, continuare a fruire della disciplina del super-ammortamento, la cui applicazione è stata, come detto, prorogata (5).

### I beni agevolabili

L'Agenzia ha precisato, nella circolare in esame, che rientrano nell'ambito dell'agevolazione in esame tre categorie di beni:

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

Nel detto allegato sono, altresì, specificate le caratteristiche tecniche che i beni “intelligenti” devono possedere (ad esempio per interagire tra di loro), necessarie per avvalersi dell'agevolazione.

Nella terza sezione della stessa circolare sono state fornite le linee guida tecniche per l'individuazione dei beni e delle loro caratteristiche. In merito ai dispositivi, alla strumentazione e alla componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel *revamping* dei sistemi di produzione esistenti, l'Agenzia ha affermato che tali beni rilevano in maniera autonoma e che possono fruire della maggiorazione anche nel caso in cui vengano eventualmente contabilizzati ad incremento di beni già

### LA PRASSI AMMINISTRATIVA

#### Iper-ammortamento

Per fruire dell'iper-ammortamento è necessario tenere conto, non solo del **periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento** - che deve ricadere nell'arco temporale dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o al 30 giugno 2018, se ricorrono determinate condizioni) - ma anche dell'**entrata in funzione del bene e della interconnessione**, che sono necessarie ai fini della fruizione del beneficio. L'istanza di interpello di cui all'art. 11 della Legge n. 212/2000 non può essere presentata per ottenere risposta in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione ma i **chiarimenti** devono essere richiesti al **MiSE**.

esistenti non agevolati o che formano oggetto di ammodernamento o *revamping*.

Restano escluse anche dall'agevolazione in esame i fabbricati e le costruzioni nonché gli altri beni per i quali sono stabiliti, nel D.M. 31 dicembre 1988, coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%.

Appare particolarmente importante la precisazione che l'istanza di interpello di cui all'art. 11 della Legge n. 212/2000 non può essere presentata per otte-

nere risposta in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione e che in merito alla riconducibilità dei beni tra quelli indicati nell'allegato A i contribuenti devono acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico, “limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate”.

L'Agenzia ha affermato, nella stessa circolare, che le macchine che possono fruire della maggiorazione del 150% sono agevolabili “solo nella misura in cui siano utilizzabili secondo il paradigma di ‘Industria 4.0’ e non soltanto per le loro caratteristiche intrinseche”. È, quindi, richiesto anche il rispetto del requisito della interconnessione, di cui si tratterà più avanti.

La norma afferma che la maggiorazione del 150% si applica al “costo di acquisizione”, senza fare riferimento espresso - a differenza della disposizione relativa al super-ammortamento - alle quote di ammortamento e ai canoni di *leasing*. Al riguardo era stato ritenuto (6) che l'agevolazione spettasse in caso di acquisizione sia in proprietà che in *leasing*, perché la detta locuzione normativa è applicabile ad entrambe le ipotesi, che l'Agenzia delle entrate ha sempre considerato equivalenti.

(5) Si veda G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

(6) Si veda G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

Tale conclusione ha trovato conferma nella circolare.

### L'ambito temporale di applicazione

In merito all'ambito temporale di effettuazione dell'investimento per il quale è possibile beneficiare dell'iper-ammortamento era stato ritenuto (7) che per individuare il momento in cui lo stesso si considera effettuato si sarebbero dovuti applicare i criteri stabiliti dall'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R. e che, trattandosi di una nuova agevolazione, avrebbero dovuto assumere rilevanza gli investimenti effettuati a partire dalla data di entrata in vigore della Legge di bilancio.

Era stato osservato (8) che la relazione illustrativa sembrava "lasciare spazio per includere nell'agevolazione ... non solo i beni acquistati nel 2017 (ovvero entro il 30 giugno 2018) per i quali il requisito dell'interconnessione si realizza successivamente ma anche i beni acquistati in precedenza e non ancora entrati in funzione (e/o non ancora interconnessi) alla data del 1° gennaio 2017".

L'Agenzia delle entrate ha, al riguardo, chiarito, nella circolare in esame, che 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 delle condizioni previste).

È stato, inoltre, precisato che:

- l'imputazione degli investimenti al detto periodo deve seguire, come per il super-ammortamento, le regole generali della competenza previste dall'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R.;

- ai fini della deduzione della maggiorazione non è sufficiente che l'investimento sia effettuato nel periodo di vigenza dell'agevolazione ma è altresì necessario che lo stesso sia entrato in funzione (stessa condizione prevista per il super-ammortamento) e che sia realizzata la interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitu-

ra. Quest'ultimo requisito è analizzato più avanti.

### Le modalità di applicazione

Anche la maggiorazione in esame deve essere dedotta extracontabilmente, se relativa all'ammortamento, in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio. Per i beni acquisiti in *leasing* va, invece, fruita in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito.

Se in un periodo d'imposta la maggiorazione è dedotta in misura inferiore a quella massima consentita, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato nei periodi successivi. Si tratta della stessa regola stabilita per il super-ammortamento, ma in questo caso (e in quello della maggiorazione relativa ai beni immateriali) nella circolare è precisato che resta salvo il caso (più avanti esaminato) in cui la interconnessione avvenga in un esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Si applicano anche per l'iper-ammortamento le istruzioni fornite in merito al super-ammortamento e riguardanti la determinazione del costo agevolabile, la cumulabilità con altre misure di favore, gli effetti e la irrilevanza delle valutazioni di bilancio e della estromissione del bene prima della completa fruizione dell'agevolazione.

L'Agenzia ha, altresì, precisato che il super-ammortamento e l'iper-ammortamento non sono cumulabili tra di loro, in quanto il requisito della interconnessione determina soltanto la diversa quantificazione del beneficio e non il cumulo delle due percentuali maggiorative del costo, come evidenziato anche nella relazione tecnica al disegno di Legge di bilancio per il 2017.

È stato poi evidenziato che per fruire dell'iper-ammortamento è necessario tenere conto non solo del periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento (che deve ricadere nell'arco

(7) Si veda G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

(8) Da L. Gaiani, "Bonus anche sui beni già acquistati", in // *Sole - 24 Ore* del 7 dicembre 2016, pag. 39.