

assonime

Associazione fra le società
italiane per azioni

CIRCOLARE N. 12 DEL 26 MAGGIO 2017

IMPOSIZIONE DIRETTA

La proroga del superammortamento e il nuovo iperammortamento

ABSTRACT

Partendo dai chiarimenti forniti dall'Amministrazione finanziaria con la circolare n. 4/E del 30/3/2017, facciamo il punto sulle più rilevanti agevolazioni introdotte per gli investimenti produttivi: il super e l'iperammortamento.

PROVVEDIMENTI COMMENTATI

Art. 1, commi 8-13, legge 11 dicembre 2016, n. 232

Circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 30 marzo 2017

INDICE

1. Introduzione	p. 4
2. Le innovazioni relative al superammortamento	p. 5
3. L'iperammortamento	p.18

1. Introduzione

La legge di stabilità per il 2017¹ ha prorogato e “rafforzato” l’agevolazione che riconosce ai contribuenti che investono in determinati beni strumentali la possibilità di tener conto, ai soli fini del relativo ammortamento fiscale, di un maggior costo di acquisizione rispetto a quello effettivamente sostenuto e, dunque, di dedurre maggiori quote di ammortamento rispetto a quanto ordinariamente spettante.

La legge di stabilità per il 2017, in particolare, non solo ha prorogato sino al 30/6/2018 il c.d. superammortamento di cui all’art. 1, commi 91 e ss. della l. n. 208/2015 – e, cioè, l’agevolazione in base alla quale il costo di determinati beni strumentali materiali è maggiorato, ai soli fini dell’ammortamento, del 40% – ma ha anche introdotto per gli investimenti effettuati dal 1/1/2017 al 30/6/2018 in beni strumentali materiali che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave industria 4.0 una misura *ad hoc* consistente nella maggiorazione, sempre ai fini dell’ammortamento, del 150% del costo di acquisizione di tali beni (c.d. iperammortamento). Per le imprese che fruiscono dell’iperammortamento, inoltre, risulta agevolata anche l’acquisizione di specifici beni immateriali; il costo di acquisizione di tali beni è infatti maggiorato, sempre e solo ai fini dell’ammortamento, del 40% (c.d. superammortamento dei beni immateriali).

Con la circolare n. 4/E del 30 aprile 2017 l’Agenzia delle entrate fornisce importanti indicazioni in merito a questo nuovo assetto normativo.

Più in particolare, questo documento di prassi è stato redatto dall’Agenzia delle entrate in collaborazione con il Ministero per lo sviluppo economico e si compone di tre parti. La prima illustra il contenuto e le finalità della c.d. quarta rivoluzione industriale, la seconda analizza le questioni di natura fiscale relative al super e iperammortamento, mentre la terza si sofferma sulle caratteristiche tecniche che i beni strumentali materiali e immateriali devono possedere per fruire, rispettivamente, dell’iperammortamento e del superammortamento (dei beni immateriali).

Di seguito illustriamo i chiarimenti forniti dall’Agenzia delle entrate sui profili fiscali del super e iperammortamento rinviando, per quanto concerne le caratteristiche dei beni iperammortizzabili, alla terza parte del suddetto documento di prassi ed evidenziando sin da subito che sulle questioni tecniche relative all’identificazione di questi beni è competente ad esprimersi il Ministero dello sviluppo economico al quale è possibile rivolgersi mediante apposito interpello.

¹ Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Come vedremo meglio in seguito, il meccanismo applicativo dell'iperammortamento ricalca in parte – per esempio per quanto concerne le modalità di investimento, l'efficacia temporale ecc. – quello previsto per il superammortamento che ha avuto efficacia nel periodo 15/10/2015-31/12/2016, sicché rimangono validi anche per l'iperammortamento i chiarimenti sulle caratteristiche strutturali dell'agevolazione forniti dall'Agenzia delle entrate in merito al superammortamento con le circolari nn. 12/E e 23/E del 2016 da noi illustrati nella nostra circolare n. 17 del 2016. I punti di novità sono illustrati dall'Agenzia delle entrate con la circolare n. 4/E del 30/3/2017 qui in esame.

2. Le innovazioni relative al superammortamento

Per quanto riguarda il superammortamento le novità normative si sostanziano nella proroga, come accennato, della sua efficacia temporale e, al contempo, in una delimitazione del suo ambito oggettivo.

In merito al primo aspetto ricordiamo che il superammortamento, ai sensi dell'art. 1, comma 91, l. n. 208/2015 ha trovato applicazione in relazione agli investimenti in beni strumentali materiali nuovi effettuati nel periodo 15/10/2015-31/12/2016. L'art. 1, comma 8, della l. n. 232/2016 prevede che questa disciplina agevolativa continui a trovare applicazione anche in relazione agli investimenti nei predetti beni effettuati entro il 31/12/2017 ovvero, non più tardi del 30/6/2018 al ricorrere, in questo caso, di determinate condizioni e, cioè, in presenza di un ordine accettato dal venditore e del versamento di acconti pari al 20 per cento del costo di acquisizione entro 31/2/2017. Peraltro, a quanto ci consta, il Governo avrebbe l'intenzione di prorogare ulteriormente il superammortamento (e l'iperammortamento) a tutto il 2018.

In merito alla delimitazione dell'ambito oggettivo, invece, ricordiamo che nel suo previgente ambito temporale (15/10/2015-31/12/2016) il superammortamento agevolava gran parte dei beni materiali strumentali oggetto di investimento fra cui anche le autovetture di cui all'art. 164, lett. a), b) e b-bis), del TUIR. A decorrere dal 1/1/2017, invece, per questa particolare categoria di beni risultano ammessi all'agevolazione solo gli investimenti effettuati nelle autovetture di cui all'art. 164, lett. a) del TUIR e, cioè, nelle autovetture adibite ad uso pubblico o quelle utilizzate esclusivamente come beni strumentali. Non sono di conseguenza più agevolabili in questa nuova finestra temporale le autovetture di cui all'art. 164, b) e b-bis).

Per il resto la disciplina del superammortamento è rimasta immutata e pertanto rimangono valide le indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria nelle circolari nn. 12/E dell'8/4/2016 e 23/E del 26/5/2016, da noi commentate nella nostra circolare n. 17 del 2016, alle quali rinviamo per i necessari approfondimenti.

Per esempio, è bene subito segnalare che anche in questo nuovo assetto, come precisa la circolare qui in commento, *“Continuano a non rilevare, ai fini di che trattasi, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002”*. Per coerenza logico sistematica, l'Agenzia delle entrate aggiunge ora che anche per le imprese ITA GAAP – diverse dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile – che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, non assumono rilievo i diversi criteri di quantificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio assunti ai fini fiscali in ossequio alle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR dal d.l. n. 244/2016² e decorrenti dall'esercizio successivo a quello in corso al 31 dicembre 2015.

Di seguito soffermiamo l'attenzione, viceversa, sulle ulteriori indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 4/E del 30/3/2017 (d'ora innanzi anche: circolare), nonché in altri documenti di prassi intervenuti successivamente a quelli da noi esaminati nella nostra circolare n. 17 del 2016.

2.1 Per quanto concerne innanzitutto **l'ambito soggettivo**, l'Agenzia delle entrate precisa che il superammortamento spetta anche alle imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR che applicano il regime di cassa introdotto dall'art. 1, commi 17-23, della l. n. 232/2016 – e ciò in quanto per questi soggetti rimane comunque fermo, relativamente all'ammortamento e altri componenti reddituali, il principio di competenza – nonché alle imprese che aderiscono al contratto di rete di cui all'art. 3, commi 4-ter e seguenti del d.l. n. 5/2009. In quest'ultimo caso, ai fini dell'individuazione del soggetto agevolato, occorre distinguere la fattispecie della c.d. rete contratto da quella della c.d. rete soggetto. Nel primo caso la rete è priva di soggettività giuridica e autonomia tributaria e dunque i relativi atti sono direttamente attribuiti alle imprese partecipanti (c.d. retiste), nel senso che i costi sostenuti dalla rete contratto sono fatturati o ribaltati ³in capo alle

² Convertito dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19.

³ Ricordiamo, infatti, che la rete contratto può operare in due modi: 1) l'investimento viene effettuato dall'organo comune che agisce in veste di mandatario con rappresentanza, 2) l'investimento viene effettuato dalla singola impresa o dall'impresa “capofila” che opera senza rappresentanza.

imprese “retiste”. Da ciò deriva che in relazione agli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dalla rete contratto l’agevolazione in esame spetta evidentemente alle singole imprese “retiste” in proporzione alla quota di costo di propria competenza. Diversamente, nel caso della c.d. rete soggetto, avendo tale rete una propria identificabilità giuridico/fiscale – nel senso che i relativi atti producono effetti direttamente in capo ad essa e, pertanto, anche gli investimenti in beni strumentali nuovi sono direttamente ad essa imputabili – è a tale entità soggettiva che deve farsi riferimento anche per la fruizione del superammortamento.

Per connessione d’argomento, segnaliamo che l’Agenzia delle entrate ribadisce quanto già affermato nella precedente circolare n. 23 del 2016 e, cioè, che *“In merito alla territorialità dell’investimento si ricorda che, in assenza di disposizioni riguardanti l’ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento, indipendentemente da tale ubicazione risultano agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia”*⁴.

2.2. In merito all’**ambito oggettivo**, ricordiamo che ai sensi dell’art. 1, comma 93, della l. n. 208/2015 il superammortamento spetta in relazione agli investimenti in “beni materiali strumentali nuovi”: dunque, non godono dell’agevolazione i beni immateriali, i beni merce e i materiali di consumo. Inoltre deve trattarsi di beni strumentali nuovi per i quali il d.m. 31/12/1998 prevede coefficienti di ammortamento (d’ora innanzi anche: coefficienti tabellari) uguali o superiori al 6,5 per cento, con esclusione, in ogni caso, degli *“investimenti in fabbricati e costruzione, nonché [degli] investimenti in beni di cui all’allegato n. 3”* di cui alla citata disposizione.

Questa regola di individuazione dei “beni superammortizzabili” – secondo cui, ripetiamo, risulta agevolata la generalità degli investimenti in beni materiali strumentali

⁴ Il dubbio si pone semmai per quelle società residenti che optano per il regime di esenzione degli utili e delle perdite attribuibili a tutte le proprie stabili organizzazioni all’estero (cd. regime *branch exemption* di cui all’art. 14 del d.lgs. n. 147/2015). Si tratta di un dubbio da noi già messo in evidenza in relazione alla disciplina del credito ricerca e sviluppo di cui all’art. 3 del decreto legge 23 dicembre 2013 n.145 (cfr: nostra circolare n. 11 del 2016). Come è noto, in questo caso la casa madre si relaziona con tali stabili organizzazioni – con particolare riguardo allo scambio di beni e servizi – con le stesse regole valevoli per le altre società del gruppo e, cioè, applicando le regole dell’art. 152 del TUIR. Più in particolare, ai fini che qui interessano, rileviamo che gli ammortamenti dei beni della stabile organizzazione, per effetto della *branch exemption* non *“concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia”*, sicché sembrerebbe doversi ritenere che per tali beni non spetti il superammortamento.

Si tratta, tuttavia, di un aspetto assai delicato sul quale auspichiamo opportuni chiarimenti da parte dei competenti organi.

nuovi aventi un c.d. coefficiente tabellare superiore o uguale al 6,5 per cento (con esclusione di quelli dianzi indicati) – trova applicazione anche in relazione ai beni strumentali utilizzati per le attività di cui agli artt. 102-bis e 104 del TUIR.

Con la risoluzione n. 74/E del 14 settembre 2016, infatti, l'Amministrazione finanziaria, confermando la tesi interpretativa da noi proposta nella nostra circolare n. 17 del 2016, rileva, che *“in considerazione del tenore letterale del comma 93 in esame, si ritiene che, per stabilire se un bene sia escluso o meno dall'ambito applicativo dell'agevolazione, si debba far riferimento ai coefficienti di ammortamento previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 e non a quelli determinati in applicazione dell'articolo 102-bis del TUIR. [...] I principi sopra esposti si ritengono applicabili anche ai beni gratuitamente devolvibili di cui all'articolo 104 del TUIR, per i quali le quote di ammortamento deducibili sono determinate “dividendo il costo dei beni (...) per il numero degli anni di durata della concessione (...)”⁵.*

L'Agenzia delle entrate, nella circolare n. 4/E del 2017 qui in commento, fornisce inoltre importanti ed innovative indicazioni in merito alla spettanza del superammortamento con riguardo ai costi sostenuti per le **centrali fotovoltaiche ed eoliche**. Tali costi sono contabilizzati (*rectius*: capitalizzati) iscrivendoli:

- se relativi alla componente immobiliare delle centrali, alla voce “Fabbricati” (ammortamento civilistico 4%);
- se relativi alla componente impiantistica delle centrali, alla voce “impianti e macchinari” (ammortamento civilistico 9%).

Queste indicazioni si sono rese necessarie alla luce delle novità normative in tema di c.d. imbullonati introdotte dall'art. 1, comma 21, della L. n. 208 del 2015. Per meglio

⁵ Per meglio comprendere l'importanza di questo chiarimento, ricordiamo che i beni strumentali indicati dall'art. 102-bis del TUIR sono ammortizzati non sulla base dei c.d. coefficienti tabellari, bensì *“in misura non superiore a quella che si ottiene dividendo il costo dei beni per la durata delle rispettive vite utili così come determinate ai fini tariffari”* dalle competenti autorità (c.d. coefficienti tariffari). Per i beni gratuitamente devolvibili, invece, l'impresa in concessione può scegliere fra l'ammortamento tecnico e quello c.d. finanziario e, in quest'ultimo caso, il coefficiente di ammortamento (finanziario) è determinato dividendo il costo del bene strumentale per la durata della relativa concessione. Sicché, in assenza di indicazioni da parte dell'Agenzia delle entrate, ci si era inizialmente chiesti se, in questi casi, ai fini dell'individuazione dei beni strumentali superammortizzabili si dovesse fare riferimento a tali diversi coefficienti di ammortamento (*rectius*: ai c.d. coefficienti tariffari e ai coefficienti derivanti dall'applicazione dell'ammortamento finanziario) oppure se si dovesse comunque far riferimento, ai soli fini, ripetiamo, del superammortamento, ai coefficienti tabellari. In favore di quest'ultima tesi ci siamo espressi nella nostra circolare n. 17 del 2016 alla quale rinviando per maggiori dettagli circa le perplessità che avrebbe sollevato la diversa opzione di far riferimento ai coefficienti di cui agli artt. 102-bis e 104 del TUIR. La nostra soluzione ha trovato poi piena conferma nella citata risoluzione.

comprendere i termini della questione, ricordiamo che con la circolare n. 36/E del 2013 l'Agenzia delle entrate era giunta ad affermare che la natura mobiliare o immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche dovesse essere individuata in base alle regole catastali, sicché, al di là di specifiche ipotesi – riconducibili essenzialmente alla scarsa incidenza della potenza nominale dell'impianto rispetto al numero di unità immobiliare coinvolte, oppure al volume dell'intera area destinata ad ospitare l'impianto – nella generalità dei casi gli impianti fotovoltaici assumevano, secondo questa impostazione "catastale" la natura di bene immobile con applicazione del coefficiente tabellare del 4% (cfr. nostra circolare n. 20 del 2014).

Su questa questione, come accennato, è intervenuto il legislatore con l'art. 1, comma 21, della l. n. 208 del 2015, stabilendo che *"A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo"*

In questo nuovo assetto normativo, dunque, l'Agenzia delle entrate nella circolare qui in commento – richiamando quanto da essa già osservato nelle sue circolari nn. 2/E e 27E del 2016 – evidenzia che *"non sono più oggetto di stima, a titolo esemplificativo, i pannelli fotovoltaici (ad eccezione di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni) e gli aerogeneratori (rotori e navicelle)"* e ciò proprio perché si tratta di componenti impiantistiche che non hanno natura immobiliare. Conseguentemente, posto che queste componenti impiantistiche non possono più essere considerate "beni immobili", devono intendersi revocate le indicazioni fornite in tal senso dalla circolare n. 36/E del 2013 ai fini della determinazione dell'aliquota di ammortamento di detti beni.

"Di conseguenza", si legge nella circolare qui in esame:

- *ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulterà applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4 per cento prevista dalla circolare n. 36/E per i beni immobili;*
- *ai costi relativi alla componente impiantistica delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulterà applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9 per cento prevista dalla circolare n. 36/E per i beni mobili.*

In definitiva, per effetto del mutato quadro normativo, i costi relativi alla componente impiantistica, in quanto relativi a beni strumentali aventi un coefficiente di ammortamento tabellare del 9% (*rectius*: superiore o uguale al 6,5%) ricadono anch'essi nell'ambito applicativo del superammortamento.

2.3 Per quanto riguarda le **modalità di investimento** in detti beni, ricordiamo che sono agevolati i beni acquistati in proprietà o in leasing finanziario⁶, nonché quelli realizzati in economia o mediante appalto; ed in relazione a detto aspetto del superammortamento nel documento di prassi qui in commento l'Agenzia delle entrate fornisce le seguenti indicazioni.

Anzitutto l'Amministrazione finanziaria precisa che il superammortamento non viene meno qualora il bene agevolato sia oggetto di contratto di *lease back*, nel senso che l'agevolazione continuerà ad essere fruita – quale maggiorazione ai soli fini dell'ammortamento del costo originario di acquisizione – dall'utilizzatore anche se quest'ultimo ne dispone non più a titolo di proprietario, bensì quale mero utilizzatore in virtù del successivo negozio di *lease back*. In altri termini, la successiva operazione di *lease back* non pregiudica in alcun modo la spettanza dell'agevolazione in capo all'utilizzatore.

L'Agenzia delle entrate fornisce poi un'importante indicazione in merito alla spettanza dell'agevolazione in caso di locazione operativa o noleggio. Per meglio comprenderne la portata, ricordiamo anzitutto che, come sottolineato dalla stessa Agenzia delle entrate, in caso di locazione operativa o noleggio l'agevolazione spetta al soggetto locatore o noleggiatore, mentre in caso di leasing finanziario il superammortamento spetta all'utilizzatore del bene e che a tali fini – ne abbiamo fatto cenno poc'anzi – *“Continuano a non rilevare [...] i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002 e – a seguito delle modifiche apportate all'articolo 83 del TUIR dal decreto legge 30 dicembre 2016, n. 244, convertito dalla legge 27 febbraio 2017, n. 19, decorrenti dall'esercizio successivo a quello in corso al*

⁶ Naturalmente, per quanto concerne il leasing, ricordiamo che l'agevolazione spetta solo per la quota capitale del canone di locazione con esclusione, dunque, della quota interessi, la quale, come precisato nella circolare n. 17/E del 25 maggio 2013, deve essere individuata alla luce del d.m. 24 aprile 1998 e, cioè, *“ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata del leasing”* e tenendo conto che *“per determinare la quota di interessi passivi impliciti, occorre far riferimento alla durata fiscale e non all'eventuale diversa durata contrattuale”*.

*31 dicembre 2015 – per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile*⁷.

Ciò posto, l'Agenzia delle entrate precisa che ai locatori (operativi) e ai noleggiatori l'agevolazione spetta solo se la locazione e il noleggio rappresenta l'oggetto principale della loro attività imprenditoriale, aggiungendo che *“qualora, invece, le operazioni in esame siano effettuate in maniera occasionale e non abituale con società estere del gruppo, si ritiene che la maggiorazione non spetti in quanto l'investimento sarebbe effettuato solo strumentalmente in Italia, mentre nella sostanza andrebbe a rafforzare una struttura operativa estera”*.

Appare chiara la motivazione che è alla base di questa soluzione interpretativa: evitare che fruiscono dell'agevolazione soggetti residenti che effettuano investimenti in beni non strumentali per la propria attività caratteristica (per locazione o noleggio, cioè, solo occasionali) e destinati a strutture operative di soggetti esteri facenti parte del medesimo gruppo. In definitiva, si intende evitare che le società residenti si sostituiscano alle società estere non residenti del medesimo gruppo – alle quali non spetta evidentemente l'agevolazione in quanto non soggetti all'IRES – nell'acquisizione di beni ricompresi fra quelli potenzialmente agevolabili al solo fine, per l'appunto, di fruire dell'agevolazione in commento.

Gli elementi costitutivi della predetta fattispecie di esclusione dell'agevolazione sono dunque i seguenti: (i) beni non strumentali per il locatore/noleggiatore (ii) destinati a società estere (iii) facenti parte del medesimo gruppo del locatore/noleggiatore. Si tratta di elementi che, a quanto pare, dovrebbero ricorrere tutti perché in linea generale possa configurarsi la fattispecie di esclusione prevista dall'Amministrazione finanziaria.

Se così è, ne dovrebbe conseguire che, di converso, l'agevolazione spetti nell'ipotesi in cui la locazione o il noleggio rappresentino l'attività caratteristica (e, cioè, non occasionale) del soggetto residente e l'utilizzatore sia un soggetto residente terzo rispetto al locatore/noleggiante. In questa fattispecie, infatti, siamo di fronte ad un bene strumentale per il locatore/noleggiatore per la sua attività tipica, oggetto dell'impresa, sicché difetta il primo requisito dell'ipotesi di esclusione prevista dall'Agenzia delle entrate e, cioè, per l'appunto, l'assenza di strumentalità del bene.

L'agevolazione in esame, dovrebbe altresì spettare, in linea di principio, anche nel caso in cui in cui la locazione o il noleggio rappresentino l'attività caratteristica (e, cioè,

⁷ Rinviamo alla nostra circolare n. 17 del 2016 per una disamina degli effetti concreti derivanti dall'applicazione di questa regola.

non occasionale) del soggetto residente e la locazione o il noleggio venga realizzata dall'impresa residente in favore di soggetti esteri non facenti parte del medesimo gruppo del locatore/noleggiatore. Anche in questa ipotesi, infatti, non ci sono cointeressenze di gruppo che rendano l'operazione particolarmente sospetta. Abbiamo visto che la terzietà del soggetto (italiano o estero che sia), è un punto fondamentale su cui l'Amministrazione finanziaria ferma l'attenzione. Nè dovrebbe trarre in inganno il fatto che in questo modo il locatore/noleggiatore può ribaltare, in termini di minor prezzo di noleggio, il beneficio qui in esame in favore dell'utilizzatore estero. Si tratta, infatti, di un aspetto fisiologico di pertinenza della generalità delle agevolazioni, nel senso che non esiste alcun principio che vieti la traslazione economica a soggetti terzi degli effetti delle agevolazioni fiscali, anche quando tali soggetti non avrebbero comunque potuto fruire autonomamente di tali agevolazioni⁸.

In ogni caso, attesa la delicatezza della questione, auspichiamo un chiarimento ufficiale da parte dei competenti organi dell'Amministrazione finanziaria sulle predette fattispecie.

2.4 Una particolare segnalazione meritano le indicazioni fornite nel documento di prassi qui in esame con riguardo al costo dei beni agevolati. Osserva l'Agenzia delle entrate che *“Per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile esso è assunto **al lordo di eventuali contributi in conto impianti**, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi”*. Queste indicazioni rivestono particolare rilevanza in quanto superano quelle fornite dalla stessa Agenzia delle entrate nella precedente circolare n. 23/E del 2016 ove si legge che *“il costo del bene agevolabile è assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti,*

⁸ I benefici fiscali che il legislatore riconosce in favore delle imprese, cioè, possono ben trasformarsi in vantaggi competitivi che le stesse imprese possono far valere attraverso la leva dei prezzi dei propri prodotti/servizi. Nella normalità dei casi queste ricadute indirette sulle dinamiche di mercato sono proprio connaturate agli obiettivi di crescita e di sviluppo che le agevolazioni fiscali intendono sostenere e, quindi, risultano del tutto conformi alle loro finalità istitutive.

Più delicato appare il caso in cui il venditore e il locatore/noleggiante (professionale) appartengano al medesimo gruppo e la locazione/noleggio avvenga in favore di soggetti terzi; o, ancora, il caso in cui il venditore/produttore sia un soggetto terzo rispetto al locatore/noleggiante (professionale) e quest'ultimo dia in locazione/noleggio il bene agevolato a un soggetto estero facente parte del medesimo gruppo del venditore/produttore.

In queste ipotesi, infatti, occorre valutare la genuinità dell'operazione. Più in particolare, il fatto che le società del gruppo possano venire eventualmente a beneficiare dell'agevolazione – in via diretta nel primo caso, in via indiretta nella seconda ipotesi – dovrebbe ritenersi fisiologico laddove il locatore/noleggiante conseguia dall'operazione il medesimo margine di utile che avrebbe conseguito nell'ambito di operazioni effettuate con soggetti terzi. In effetti, se è vero, da un lato, che in questo modo il gruppo viene a beneficiare di un'agevolazione altrimenti non spettante, dall'altro lato è altrettanto vero che la locatrice/noleggiante registra un maggior utile per effetto di questa operazione.

*indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi*⁹.

Il tema era stato da noi trattato nella nostra circolare n. 17 del 2016 dove abbiamo messo in evidenza che la circostanza che risultassero maggiormente incentivati (*rectius*: che ricevessero un beneficio maggiore in termini di superammortamento) i soggetti che ricevono per l'investimento in beni strumentali contributi fiscalmente non imponibili rispetto a quelli che, invece, a fronte del medesimo investimento rimangono incisi di un onere maggiore rappresentato dalla tassazione del contributo ricevuto, destava talune perplessità. In effetti, come da noi già sottolineato nelle nostre circolari nn. 30 del 2002 (par. 14.2) e 7 del 2010, il contributo soggetto a tassazione determina, spesso, una contabilizzazione del bene al netto del contributo medesimo; contabilizzazione che assume rilevanza, come tale, anche ai fini fiscali. Ma questo non significa che il bene ha un valore fiscale pari al suo costo di acquisto al netto del contributo. Questa contabilizzazione si pone semplicemente come uno strumento operativo per tassare pro quota il contributo durante il processo di ammortamento del bene. È una contabilizzazione in questo caso alternativa a quella che si può realizzare contabilizzando il bene al lordo del contributo, procedendo al conseguente ammortamento del suo costo lordo e imputando separatamente il contributo come provento *pro quota* durante tale processo di ammortamento. Quindi non c'è differenza sotto questo profilo rispetto al contributo detassato che non viene defalcato dal costo fiscale del bene semplicemente perché non è oggetto di tassazione.

L'Amministrazione finanziaria evidentemente ha accolto queste nostre considerazioni esplicitandole nel riportato passo della circolare n. 4/E del 2017.

Preme solo aggiungere che, a nostro avviso, si tratta di una precisazione che, seppur modifica un precedente orientamento, ha natura interpretativa e dunque assume rilevanza anche per il passato, nel senso che questa regola di assunzione del costo al lordo degli eventuali contributi in conto impianti dovrebbe produrre effetti anche in merito agli investimenti effettuati nel previgente regime temporale 15/10/2015-31/12/2016¹⁰. Con la conseguenza che i contribuenti che, uniformandosi alle contrarie indicazioni fornite in passato dall'Agenzia delle entrate, abbiano assunto il costo al netto degli eventuali contributi in conto impianti, potranno utilizzare gli ordinari

⁹ Con ciò ribadendo un principio già più volte espresso in passato, da ultimo nella circolare n. 5/E del 2015 con la quale l'Agenzia delle entrate ha fornito indicazioni in merito al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 18 del d.l. n. 91/2014.

¹⁰ Come abbiamo visto, l'intervento normativo qui in esame si è limitato a prorogare l'efficacia temporale del superammortamento la cui disciplina sostanziale è rimasta immutata (salvo una delimitazione del relativo ambito oggettivo per quanto concerne le autovetture); sicché, non ci sembra ci siano validi motivi per differenziare la disciplina dell'agevolazione su questo aspetto in funzione del momento in cui è stato effettuato il relativo investimento.

strumenti (dichiarazione integrativa a favore e istanza di rimborso) per recuperare la quota di superammortamento non fruita in virtù di tale diverso comportamento.

2.5 Venendo al nuovo **ambito temporale** – ne abbiamo già fatto cenno – per effetto della proroga prevista dall'art. 1, comma 8, della l. n. 232/2016, il superammortamento continua a trovare applicazione in relazione agli investimenti nei predetti beni effettuati entro il 31/12/2017 ovvero, al più tardi, il 30/6/2018 al ricorrere, in quest'ultimo caso, di determinate condizioni e, cioè, che l'ordine sia accettato dal venditore e il versamento di acconti pari al 20 per cento del costo di acquisizione sia effettuato entro il 31/2/2017. Ribadiamo altresì che per l'imputazione a periodo degli investimenti, attesa la predetta regola di irrilevanza dei diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile, occorre fare riferimento esclusivamente alle regole fiscali di cui all'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR. Nel rinviare per maggiori approfondimenti circa i riflessi che questo principio comporta alla nostra circolare n. 17 del 2016, in questa sede, per comodità espositiva, ci limitiamo a ricordare che:

- in caso di vendita rileva la data di consegna o spedizione del bene oppure, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale¹¹;
- in caso di leasing, rileva il momento della consegna del bene o, nel caso sia prevista la clausola di prova a favore del locatario, *“la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario”*; non rileva il momento del riscatto, in quanto *“l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile”*
- per i beni realizzati mediante appalto assumono rilevanza tutti i costi relativi all'appalto che si sia concluso nel periodo agevolato – e ciò, in ossequio, per l'appunto, al criterio di imputazione temporale di cui all'art. 109 del TUIR secondo cui, come noto, i costi di acquisizione dei servizi si considerano sostenuti alla data in cui le prestazioni sono ultimate – o, in caso di stati di avanzamento lavori (SAL) i corrispettivi liquidati a tale titolo nel c.d. periodo

¹¹ In merito alle questioni che potrebbero sorgere in relazione alle diverse tipologie di acquisizioni di beni sul mercato (vendita con posa in opera, vendita-appalto, vendita a prova, vendita con riserva di gradimento, ecc.) rinviando alla nostra circolare n. 7 del 2010, par. 6.1.

agevolato, a prescindere dal fatto che l'appalto sia iniziato o concluso, rispettivamente, prima o dopo il periodo agevolato;

- per quanto concerne i beni realizzati in economia, l'agevolazione spetta anche per gli investimenti iniziati/sospesi prima del c.d. periodo agevolato limitatamente, ovviamente, ai costi sostenuti in tale periodo alla luce dei criteri di imputazione temporale di cui all'art. 109 del TUIR e ciò anche *“se i lavori risultano ultimati in data successiva”* rispetto al periodo agevolato.

L'Agenzia delle entrate fornisce importanti indicazioni in merito ai presupposti che devono ricorrere per poter fruire del superammortamento relativamente agli investimenti effettuati nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 – e, cioè, in presenza di un ordine accettato dal venditore e del versamento di acconti pari al 20 per cento del costo di acquisizione entro il 31/12/2017. Le precisazioni attengono ai beni acquistati in leasing e a quelli realizzati mediante contratto di appalto o in economia¹².

In particolare, secondo l'Agenzia delle entrate:

- laddove l'investimento mediante leasing venga effettuato nel periodo 1/1/18-30/6/2018, l'agevolazione spetta all'utilizzatore a condizione che entro il 31 dicembre 2017 sia: 1) sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di leasing e 2) avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore. In altri termini, il superammortamento spetta per i beni consegnati nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 (o il cui collaudo avviene entro questo lasso temporale) a condizione che entro il 31/12/2017 risultino soddisfatte le predette condizioni;
- analogamente, nell'ipotesi di beni realizzati mediante appalto conclusosi nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 sorge il diritto all'agevolazione a condizione che entro il 31/12/2017 sia: 1) sottoscritto da entrambe le parti il contratto di appalto e 2) avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo complessivo previsto in contratto;
- per quanto riguarda i beni realizzati in economia, invece, l'unica condizione necessaria per fruire dell'estensione temporale qui in esame è che entro il 31/12/2017 *“risultino sostenuti costi pari almeno al 20 per cento dei costi*

¹² Per i beni acquistati in proprietà, infatti, non si pone alcun problema in merito alla verifica delle predette condizioni.

*complessivamente sostenuti nel periodo 1° gennaio 2017 – 30 giugno 2018*¹³. Questa regola è esplicitata nell'esempio n. 1 par. 5.3 della circolare dell'Agenzia delle entrate qui in commento, al quale rinviamo per maggiori dettagli¹⁴.

2.5 Per quanto attiene alle **modalità di fruizione** del beneficio, ricordiamo che si tratta di un'agevolazione fruibile in via extracontabile, mediante apposita variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi a prescindere dalle risultanze contabili. Come pure ribadito dall'Agenzia delle entrate nella circolare qui in commento, infatti, questa maggiore quota di ammortamento, a differenza della quota di ammortamento ordinaria, è completamente sganciata dal bilancio, nel senso che opera a prescindere dalla c.d. derivazione e, dunque, non risente delle conseguenze che tale principio comporta.

Questa regola, secondo cui l'agevolazione è fruita in base alla tempistica prevista dai c.d. coefficienti tabellari a prescindere dalle risultanze contabili, trova applicazione anche in relazione ai beni strumentali utilizzati per le attività di cui agli artt. 102-bis e 104 del TUIR. Con la già ricordata risoluzione n. 74/E del 14 settembre 2016, infatti,

¹³ In effetti, nel caso di specie, trattandosi di beni realizzati internamente, non esiste alcun ordine di acquisto/vendita.

¹⁴ Non è del tutto chiara la motivazione sottesa a questa regola, secondo cui ripetiamo, entro il 31/12/2017 deve essere avvenuto il pagamento del 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/1/2017-30/6/2018. Abbiamo visto, infatti, che in caso di beni realizzati in economia risultano agevolati i costi sostenuti nel periodo agevolato 1/1/2017-31/12/2017 anche se i relativi lavori sono iniziati o risultano ultimati, rispettivamente, prima o dopo detto periodo. Sicché, posta questa regola, si sarebbe anche potuto sostenere che ai fini che qui interessano fosse necessario l'avvenuto pagamento entro il 31/12/2017 del 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 (e non dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/1/2017-30/6/2018). In effetti, se la ratio di questa estensione è quella di agevolare, in caso di beni realizzati in economia, anche i costi sostenuti nel periodo 1/1/2018-30/6/2018, a condizione che riflettano l'investimento in beni la cui realizzazione può considerarsi effettuata per il 20% entro il 31/12/2017, sarebbe stato forse più corretto ritenere che è in relazione all'ammontare di questi costi – quelli cioè sostenuti nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 che deve essere verificato il rispetto della condizione qui in esame. Ed è chiaro che questa differente opzione interpretativa avrebbe condotto a risultati diversi da quelli cui si giunge in base alle indicazioni fornite dall'Agenzia delle entrate. Nell'esempio n. 2 del par. 5.3 della circolare i costi sostenuti nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 (pari a 500) non risultano agevolati in quanto entro il 31/12/2017 non risultano sostenuti il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/1/2017-30/6/2018. In questo esempio, infatti, si ipotizza che nel periodo 1/1/2017-31/12/2017 siano stati sostenuti costi per 100 sicché, visto che tale ammontare è inferiore al 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/1/2017-30/6/2018 – 600, di cui 100 nel 2017 e, come detto, 500 nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 – i costi sostenuti nel periodo 1/1/2018-30/6/2018 non sono agevolati. Se, invece, il 20% fosse commisurato ai soli costi sostenuti nel periodo 1/1/2018-30/6/2018, la condizione in esame risulterebbe soddisfatta ($20\% \cdot 500 = 100$).

In ogni caso, ne abbiamo già fatto cenno, è allo studio una proroga dell'agevolazione in esame (e dell'iperammortamento) sino al 31/12/2018; se questa proposta venisse accolta la tematica qui in esame potrebbe perdere di rilevanza.

l'Agenzia delle entrate, confermando anche su questo punto la soluzione interpretativa da noi proposta nella nostra circolare n. 17 del 2016, dopo aver precisato – ne abbiamo fatto cenno – che per verificare la spettanza dell'agevolazione occorre far riferimento ai c.d. coefficienti tabellari e non a quelli previsti dagli artt. 102-*bis* e 104 del TUIR, ha aggiunto che anche la fruizione della maggiorazione, ove spettante, deve essere fruita non in base ai coefficienti determinati in applicazione dei citati artt. 102-*bis* e 104 del TUIR, *“ma dovrà essere agganciata ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988”* (c.d. coefficienti tabellari).

L'agevolazione, ricordiamo altresì, spetta a prescindere dal momento di entrata in funzione del bene, nel senso che il diritto all'agevolazione sorge per effetto dell'investimento effettuato nel periodo agevolato, mentre l'entrata in funzione del bene – posto che l'agevolazione si sostanzia in una maggiore quota di ammortamento – individua il momento a decorrere dal quale può essere dedotta tale maggiore quota.

Tornando infine su aspetti di carattere più generale, merita segnalare che nella circolare qui in esame, peraltro, l'Agenzia delle entrate, ribadendo quanto già detto nella sua precedente circolare n. 23/E del 2016, osserva che *“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”*. Nella nostra circolare n. 17 del 2016 abbiamo espresso il convincimento che ciò stia a significare semplicemente che la quota di superammortamento non dedotta in un esercizio non potrà né essere aggiunta a quella spettante negli esercizi successivi, né essere fruita in coda, cioè dopo la fine del periodo di ammortamento. Rimane comunque ferma, invece, la possibilità di recuperare tale quota di superammortamento mediante presentazione di una c.d. dichiarazione integrativa a favore di cui all'art. 2, comma 8-*bis*, del d.P.R. n. 322/1998 o di apposita istanza di rimborso. L'Agenzia delle entrate conferma opportunamente nella circolare in commento anche questa circostanza precisando che *“Tale differenziale potrà essere recuperato soltanto facendo ricorso agli ordinari strumenti messi a disposizione dall'ordinamento che consentono la rettifica a favore del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza”*.

3. Iperammortamento

Come abbiamo accennato la legge di stabilità per il 2017 oltre a prorogare il c.d. superammortamento ha introdotto una nuova agevolazione che riconosce anch'essa, ai soli fini dell'ammortamento, una maggiorazione del costo di acquisizione di determinati beni strumentali materiali e immateriali.

Più in particolare, l'art. 1, commi 9-13, della l. n. 232/2016 riconosce:

- ai titolari di reddito di impresa una maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni strumentali materiali inclusi nell'allegato A annesso alla citata disposizione (c.d. iperammortamento);
- in favore di coloro che fruiscono della precedente agevolazione, una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni strumentali immateriali compresi nell'allegato B annesso alla citata disposizione (c.d. superammortamento dei beni immateriali).

Questa nuova disciplina, nelle sue linee generali, si differenzia dunque dal superammortamento per il suo diverso ambito oggettivo nonché per il fatto che si rivolge esclusivamente ai titolari di reddito di impresa¹⁵.

Per il resto questa nuova agevolazione, salvo alcune peculiarità che appresso vedremo, ricalca la disciplina del superammortamento, sicché rimangono valide anche in questo nuovo contesto, in quanto compatibili, le indicazioni prima illustrate per il superammortamento in merito, per esempio, alle modalità di investimento, alle regole di imputazione temporale, ecc.

3.1 Fra le peculiarità del regime di iperammortamento rispetto a quello del superammortamento va anzitutto segnalato che i beni agevolabili non sono individuati (esclusivamente) in base ai c.d. coefficienti tabellari, bensì mediante rinvio ad un apposito elenco allegato all'art. 1, comma 9, l. n. 232/2016 (Allegato A). Peraltro, a prescindere da ciò, l'Agenzia delle entrate osserva che anche per questi beni, ai sensi dell'art. 1, comma 13, della l. n. 232/2016, *“resta ferma l'applicazione delle disposizioni*

¹⁵ Osserva l'Agenzia delle entrate che *“Infatti, il tenore letterale della disposizione di cui al comma 11 (per la fruizione dei benefici di cui al comma 9, “l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione...”), il contenuto dell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017 (elencazione dei “Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»”) nonché la tipologia di beni agevolabili inducono a ritenere che il beneficio dell'iper ammortamento riguardi soltanto i titolari di reddito d'impresa”*.

di cui all'articolo 1, commi 93 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208", secondo cui sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi per i quali il d.m. 31/12/1998 stabilisce coefficienti tabellari inferiori al 6,5 per cento, nonché gli investimenti in fabbricati e costruzione, e gli investimenti in beni di cui all'allegato n. 3 di cui alla citata disposizione. In altri termini, per essere iperammortizzabili i beni strumentali devono rispettare entrambe le citate condizioni (*rectius*: devono essere inclusi nell'allegato A e deve trattarsi di investimenti in beni diversi da quelli per i quali il d.m. 31/12/1998 prevede coefficienti tabellari inferiori al 6,5 per cento, nonché dagli "investimenti in fabbricati e costruzione, nonché [dagli] investimenti in beni di cui all'allegato n. 3" di cui alla citata disposizione).

I beni in esame sono raggruppati nelle seguenti categorie:

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

Questi beni, ai sensi dell'art. 1, comma 11, della l. n. 232/2016, per poter essere iperammortizzati devono essere *"interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura"* e di tale circostanza le imprese devono dare conto mediante apposita documentazione¹⁶.

Come abbiamo già accennato nell'introduzione, le *"indagini riguardanti la effettiva riconducibilità di specifici beni materiali ad una delle categorie ammissibili all'iperammortamento (elencate analiticamente nel richiamato allegato A) comportano accertamenti di natura tecnica che involgono la competenza del Ministero dello*

¹⁶ Ai sensi dell'art. 1, comma 11, della l. n. 232/2016, quale risultante in seguito alle modifiche ad esso apportate dalla dall'art. 7-novies, comma 1, lett. a), D.L. 29 dicembre 2016, n. 243, convertito, con modificazioni, dalla L. 27 febbraio 2017, n. 18 *"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 del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, 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 ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti 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 merito al contenuto di questa documentazione l'Agenzia delle entrate fornisce talune indicazioni nel par. 6.3 al quale rinviamo per gli opportuni approfondimenti.

Sviluppo economico". Pertanto, qualora i contribuenti abbiano dubbi in merito a questo aspetto della disciplina agevolativa, potranno *"acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate (ad esempio, si chiede se una macchina con determinate caratteristiche sia ammissibile all'agevolazione)"*¹⁷. Diversamente, per gli aspetti di natura fiscale (per esempio: regole di imputazione a periodo degli investimenti) rimane ferma la competenza dell'Agenzia delle entrate alla quale è possibile rivolgersi mediante interpello ex art. 11 della l. n. 212/2000¹⁸.

Ciò posto, l'allegato A include tra i beni iperammortizzabili anche *"dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti"*. Al riguardo, l'Agenzia delle entrate osserva che la *ratio* dell'iperammortamento è quella di incentivare il passaggio al modello industria 4.0 anche attraverso l'ammodernamento o il *revamping* di beni già esistenti e che, dunque, l'acquisizione dei componenti in parola per realizzare l'ammodernamento o il *revamping* è agevolata a condizione che il bene oggetto di ammodernamento o *revamping* soddisfi le caratteristiche previste all'allegato A¹⁹. Più in particolare, risulteranno agevolati i soli beni utilizzati a tal fine e non l'intero bene oggetto di *revamping*²⁰.

In altre parole in caso di *revamping* di sistemi di produzione esistenti, l'iperammortamento spetterà solo sui beni utilizzati a tal fine a condizione che per effetto di questa operazione il bene soddisfi le caratteristiche previste per i beni di cui

¹⁷ Il 19/5/2017 il MISE ha aggiornato le FAQ relative al superammortamento; di seguito riportiamo il relativo link: http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/documenti/FAQ_iper-ammortamento_allegatoA.pdf

¹⁸ Stessa regola trova applicazione anche in relazione al cd. superammortamento dei beni immateriali.

¹⁹ Si legge, infatti, nella circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 30/3/2017 che *"Tali dispositivi, strumentazione e componentistica risultano agevolabili purché assicurino che il bene oggetto di ammodernamento rispetti le caratteristiche obbligatorie e le ulteriori caratteristiche riportate nel citato allegato A."*

La *ratio* delle disposizioni sull'iperammortamento è, quindi, anche quella di voler favorire il passaggio al modello "Industria 4.0" attraverso l'ammodernamento o il *revamping* di beni già esistenti.

Pertanto, in considerazione del fatto che i beni in questione (dispositivi, strumentazione e componentistica) rilevano in maniera autonoma ai fini dell'iperammortamento, si ritiene che essi possano godere della maggiorazione del 150 per cento anche nel caso in cui vengano eventualmente contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o *revamping*".

²⁰ Come si legge nella terza parte della circolare dell'Agenzia delle entrate qui in commento (pagg. 82-83) – quella relativa alla natura tecnica delle caratteristiche elencate negli allegati A e B – infatti, *"nel caso di revamping di un impianto consegnato prima del 2017, godono del beneficio fiscale i soli beni in oggetto [...] e non l'intero impianto ammodernato"*.

all'allegato A e a prescindere dalla prevalenza o meno del costo di detti beni rispetto al costo complessivo del bene oggetto di *revamping*.

3.1.2 Ciò posto, l'**ambito temporale** dell'iperammortamento è il medesimo di quello previsto per la proroga del superammortamento; risultano dunque iperammortizzabili gli investimenti effettuati nei predetti beni effettuati entro il 31/12/2017 ovvero, al più tardi, il 30/6/2018 al ricorrere, in quest'ultimo caso, di determinate condizioni e, cioè, l'esistenza di un ordine accettato dal venditore e il versamento di acconti pari al 20 per cento del costo di acquisizione entro il 31/2/2017.

Quanto alle regole di imputazione temporale nonché alle condizioni che devono sussistere per fruire dell'agevolazione sugli investimenti effettuati nel periodo 1/1/2018-30/6/2018, rinviando a quanto già detto in relazione al superammortamento.

3.1.3 In merito poi alle **modalità di fruizione**, l'iperammortamento, così come il superammortamento, si sostanzia in un'agevolazione extracontabile, nel senso che le maggiori quote di ammortamento sono fruite in base ai relativi coefficienti tabellari a prescindere dal comportamento contabile (*rectius*: a prescindere dalle quote di ammortamento imputate in bilancio).

L'iperammortamento si differenzia però dal superammortamento quanto al momento a decorrere dal quale esso può essere fruito. In particolare, per quanto riguarda il superammortamento, abbiamo sottolineato che, una volta effettuato l'investimento agevolato sorge il diritto al beneficio e che, tuttavia, questa agevolazione, sostanziandosi nel riconoscimento fiscale di maggiori quote di ammortamento (rispetto a quelle spettanti tenendo conto del costo a tal fine sostenuto), comincerà ad essere fruito a decorrere dal momento di entrata in funzione del bene.

La fruizione dell'iperammortamento richiede, invece, un ulteriore elemento: l'avvenuta **interconnessione** del bene iperammortizzabile "*al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura*". Pertanto, se il bene risulta interconnesso nello stesso momento in cui il bene entra in funzione, non ci sono problemi: è da questo momento che l'impresa potrà godere della maggiorazione del 150%. Se invece il bene entra in funzione senza essere interconnesso, l'impresa potrà fruire, ove ne sussistano i presupposti, solo del superammortamento sino al momento dell'interconnessione; momento, quest'ultimo, a decorrere dal quale comincerà invece a fruire dell'iperammortamento. Ovviamente, precisa l'Agenzia delle entrate "*al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iperammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione dovrà*

essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) superammortamento”²¹.

3.2 Come abbiamo accennato, ai soggetti che fruiscono dell'iperammortamento è altresì riconosciuto l'incremento del 40% del costo di acquisizione **dei beni immateriali** di cui all'allegato B di cui all'art. 1, comma 10, della l. n. 232/2016.

Conformemente al tenore letterale della norma e della relativa relazione illustrativa, l'Agenzia delle entrate chiarisce opportunamente che non è necessario ai fini di questa agevolazione che il bene immateriale sia specificamente riferibile al bene materiale oggetto di iperammortamento. L'agevolazione sui beni immateriali qui in esame è dunque riconosciuta *tout court* a tutti i titolari di reddito di impresa che fruiscono dell'iperammortamento, per il solo fatto, cioè, di aver realizzato i presupposti di questa agevolazione.

Anche in questo caso la maggiorazione del costo di acquisizione dei predetti beni è riconosciuta ai soli fini dell'ammortamento, nel senso che – ripetiamo – l'incremento del 40% assume rilevanza esclusivamente per la determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Rinviando per maggiori dettagli circa l'elencazione dei beni immateriali che godono di questa agevolazione alla parte terza della circolare dell'Agenzia delle entrate qui in esame, rileviamo che rientrano in questo elenco i “*Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali industria 4.0*”. In relazione a tali beni immateriali l'Agenzia delle entrate fornisce importanti indicazioni.

In particolare, nella circolare in commento si precisa anzitutto che i *software* rientrano tra i beni immateriali agevolati anche se detenuti non in proprietà bensì a titolo di licenza d'uso “*sempre che iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce BI3 dello stato patrimoniale - “Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno”) in applicazione di corretti principi contabili (OIC 24 versione dicembre 2016)”*”²².

²¹ Cfr: esempi nn. 8 e 9 della circolare dell'Agenzia delle entrate n. 4/E del 2017.

²² Al riguardo, ricordiamo che l'Agenzia delle entrate ha già da tempo riconosciuto la sostanziale equivalenza tra proprietà e licenza d'uso del brevetto (cfr: risoluzione n. 35/E del 13/E del 2003), conformemente all'OIC 24 secondo cui, per l'appunto “*I diritti di brevetto industriale e i diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno possono essere trasmessi con licenza d'uso. Sebbene i diritti siano assimilabili dal punto di vista utilizzativo, è evidente che il brevetto implica un concetto di trasferibilità e di proprietà (anche se limitata nel tempo) che la licenza d'uso normalmente non ha. Tuttavia, privilegiando gli aspetti sostanziali e considerando l'utilizzo economico del bene immateriale, è preferibile classificare nella stessa voce BI3 anche le licenze d'uso per brevetti e beni simil*”.

Nella circolare si legge altresì che *“l’elenco dei beni dell’allegato B, agevolabili con la maggiorazione del 40 per cento, riguarda software “stand alone”, ossia non necessari al funzionamento del bene materiale. Qualora, invece, il software sia integrato (“embedded”) in un bene materiale dell’allegato A e venga acquistato unitamente ad esso, non si deve operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell’acquisto e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l’iperammortamento del 150 per cento”*. In altri termini, qualora il bene immateriale dell’allegato B faccia parte integrante del bene materiale dell’allegato A, l’intero costo risulta iperammortizzabile (150%).

Questa fattispecie ricorre normalmente allorquando entrambi i beni, quello materiale e quello immateriale, vengono forniti dallo stesso venditore, nel caso cioè in cui il compratore paga un prezzo unico per il bene materiale in capo al quale è installato il software, senza alcuna distinzione tra quella parte di costo riferita al bene materiale e la restante quota relativa al software.

Questo aspetto della disciplina, peraltro, viene ripreso nella parte terza, par. 14, della circolare qui in commento – nella parte, cioè, relativa alle caratteristiche tecniche che devono possedere i beni immateriali per poter fruire dell’agevolazione in esame – ove si legge che *“la lista dei software agevolati al 140% previsti nell’allegato B alla legge di bilancio 2017 fa riferimento ai soli software acquistati stand alone. I software necessari al funzionamento della macchina sono invece considerati parte della stessa e quindi agevolati al 250%”*. Da tali indicazioni sembra doversi desumere che alle stesse conclusioni si deve giungere anche nel caso in cui il bene materiale dell’allegato A venga acquistato da un soggetto diverso dal venditore del bene immateriale, nel senso che anche in questo caso il software risultando *“necessari(o) al funzionamento della macchina (è) invece considerat(o) parte della stessa e quindi agevolat(o) al 250%”*.

In effetti nella realtà operativa diversi possono essere i motivi che inducono ad acquistare il software presso soggetti diversi dal venditore del bene materiale; per esempio per ragioni di prezzo, oppure perché il venditore del bene materiale non riesce a fornire il software secondo le specifiche esigenze del compratore. È chiaro che in questo caso graverà sul contribuente l’onere di dimostrare che si tratta effettivamente di un software necessario al funzionamento della macchina iperammortizzabile e non utilizzabile in altri contesti se non attraverso una sua radicale trasformazione.

3.3 L’art. 1, comma 12, della l. n. 232/2016 stabilisce che **gli acconti dovuti per il 2017 e il 2018** devono essere determinati assumendo quale imposta storica (*rectius*: imposta liquidata per il periodo d’imposta precedente a quello cui si riferiscono gli acconti) quella che si sarebbe determinata senza tener conto delle agevolazioni qui

esaminate (proroga del superammortamento, iperammortamento, e superammortamento dei beni immateriali).

Tale disposizione assume, a ben vedere, rilevanza solo per la determinazione degli acconti dovuti per il 2018. L'imposta storica di riferimento per la determinazione degli acconti dovuti per il 2017 (*rectius*: l'imposta liquidata per il periodo d'imposta 2016) non è stata infatti influenzata dalle agevolazioni qui in commento visto che esse, lo ripetiamo, trovano applicazione a decorrere al 2017 e, dunque, impatteranno per la prima volta sulla liquidazione dell'imposta dovuta per tale periodo d'imposta. L'imposta liquidata per il periodo 2016, semmai, tiene conto del superammortamento nella versione che ha trovato applicazione sino al 31/12/2016 (l. n. 208/2015 ante proroga). In questo senso si esprime anche l'Agenzia delle entrate, la quale nella circolare in commento precisa opportunamente che *"Poiché la disposizione in esame non richiama le norme sul super ammortamento di cui ai commi 91 e seguenti della legge n. 208 del 2015, l'imposta dovuta per il 2016 - parametro di riferimento per calcolare l'acconto con il metodo storico - con riferimento a tali commi non deve essere rideterminata.*

In sede di determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta 2018, l'imposta dovuta per il 2017, da assumere come parametro di riferimento per il calcolo dell'acconto con il metodo storico, va determinata senza tenere conto delle norme sulla proroga del super ammortamento, sull'iper ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali".

Il Direttore Generale

Micossi