

CORRIERE TRIBUTARIO

40
ANNI

13 MARZO

2017

11

REDDITI D'IMPRESA

- Super e Iper-ammortamento
- Tassazione per cassa per le imprese minori

PRINCIPI CONTABILI

- Coordinamento con la disciplina fiscale
- Prevalenza della sostanza sulla forma

IMPOSTE INDIRETTE

Conferimento di azienda
e cessione di partecipazioni

VOLUNTARY DISCLOSURE

Determinazione delle sanzioni

IRPEF

Esenzioni per coltivatori diretti e IAP

IVA

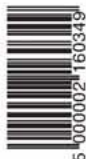
- Prestazioni principali e prestazioni accessorie
- Operazioni di bunkeraggio

DI PROSSIMA PUBBLICAZIONE

- OIC: crediti e debiti
- Certificazione Unica
- Country-by-country reporting
- Motivazione per relationem
- Frodi IVA

Anno XL - Direzione e Redazione: Strada 1, Palazzo F6 - 20090 Milano (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

00216034



5 000002 160349



Wolters Kluwer



www.edicolaprofessionale.com

IPSOA Guide e Soluzioni

La scelta giusta per ogni esigenza

IPSOA Guide e Soluzioni ti permette di:

- **ORGANIZZARE** la tua attività e i relativi adempimenti in materia di fisco, bilancio, lavoro e società
- **INQUADRARE** subito, grazie ad elementi chiari e distintivi, le novità che impattano sui flussi di lavoro
- **RISOLVERE** rapidamente ogni caso con le schede di sintesi che riepilogano adempimenti, modalità e procedure.

Il tutto garantito dall'**autorevolezza** dei maggiori **Esperti** per ogni materia.

I VOLUMI DELLA COLLANA

- **SOCIETÀ** a cura di M. Gabelli
- **BILANCIO E PRINCIPI CONTABILI** a cura di A. Quagli
- **IVA** a cura di P. Centore
- **TUIR** a cura di P. Parisi
- **LAVORO** a cura di AA.VV.
- **PAGHE E CONTRIBUTI** a cura di AA.VV.
- **IMMOBILI** a cura di A. Busani
- **CONTENZIOSO TRIBUTARIO** a cura di A. Marcheselli
- **PREVIDENZA** a cura di A. Chiaraluca
- **ACCERTAMENTO E RISCOSSIONE** a cura di A. Iorio



La normativa cambia dopo l'acquisto del tuo volume?

Con la formula **"SEMPRE AGGIORNATI"**, da quest'anno anche su **lamiabiblioteca.com**, hai la certezza di non perderti nulla: potrai consultare comodamente on line tutti gli aggiornamenti successivi alla pubblicazione del tuo volume cartaceo ed avere sempre la risposta corretta!

- Contatta un Agente di zona shop.wki.it/agenzie
- Acquista su www.shop.wki.it/guideesoluzioni
- Contattaci: **02.82476.1** - info.commerciali@wki.it
- Rivolgiti alle **migliori librerie della tua città**



Wolters Kluwer
When you have to be right

Redditi d'impresa

Super e iper-ammortamenti dei beni strumentali nuovi tra chiarimenti dell'Agenzia e modifiche normative

L'Agenzia delle entrate ha fornito, nel corso di un incontro con la stampa specializzata, i primi chiarimenti in merito alle novità introdotte dalla Legge di bilancio per il 2017 riguardanti il nuovo iper-ammortamento del 150% e la proroga e l'ampliamento del super-ammortamento del 40%, spettanti per gli investimenti in beni strumentali nuovi. Nel quadro RF della dichiarazione dei redditi 2017 è stata prevista, per le società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, la possibilità di dedurre anche le maggiorazioni degli ammortamenti e dei canoni di leasing spettanti per i beni acquisiti dal 1° gennaio 2017. In sede di conversione in legge del D.L. n. 243/2016 sono state poi introdotte alcune modifiche alla disciplina degli iper-ammortamenti, con lo scopo di chiarirne l'ambito applicativo.

di Gianfranco Ferranti

807

Le imprese minori si confrontano con il calcolo dei redditi per cassa

Ribaltando il criterio di competenza che le imprese minori in contabilità semplificata avevano applicato per più di quarant'anni, la Legge di bilancio 2017 ha introdotto la tassazione per cassa del reddito per detti contribuenti. L'Agenzia delle entrate, durante alcuni eventi organizzati dalla stampa specializzata, ha fornito risposte alle questioni dubbie sorte sul permanere del criterio di competenza, con riferimento alle eventuali assegnazioni di beni ai soci o alla destinazione degli stessi a finalità estranee. Un'altra risposta si è occupata di qualificare le rimanenze finali del 2016, che diventano componenti negativi di reddito del 2017. Inoltre, l'Agenzia ha fornito chiarimenti sulla regola per evitare la doppia tassazione o i salti di imposta, sulla modalità di tenuta delle scritture contabili per i contribuenti che operano in un regime speciale dell'IVA e sull'opzione per la registrazione IVA.

di Raffaele Rizzardi

813

La disciplina fiscale di coordinamento con il bilancio redatto in base alle nuove regole contabili

Con la conversione del decreto "Milleproroghe" (D.L. n. 244/2016) ha trovato finalmente una sistemazione il problema del coordinamento tra le novità contabili introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015 e la disciplina fiscale di determinazione dell'imponibile IRES ed IRAP. La filosofia di fondo seguita dal legislatore è stata quella di riproporre, sia pure con qualche adattamento, soluzioni tecniche già sperimentate nel definire la fiscalità delle imprese che - per obbligo o per opzione - redigono il proprio bilancio in base ai principi contabili internazionali (c.d. IAS adopter). In quest'ottica, viene esteso ai soggetti che adottano gli standard contabili nazionali - mutatis mutandis - il principio di "derivazione rafforzata", in base al quale trovano riconoscimento ai fini IRES i criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione così come definiti dal D.Lgs. n. 139/2015 e dai nuovi principi contabili OIC.

di Angelo Garcea

819

Le implicazioni fiscali nel mondo OIC del principio della prevalenza della sostanza sulla forma

Una delle principali novità relative alla predisposizione dei bilanci introdotte dal D.Lgs. n. 139/2015, che recepisce la Direttiva 2013/34/UE, è rappresentata dall'introduzione del principio della prevalenza della sostanza sulla forma, che viene chiarito e rafforzato rispetto alla sua precedente formulazione. Sulla scorta delle indicazioni date dal legislatore, i nuovi principi contabili pubblicati il 22 dicembre 2016 dall'Organismo Italiano di Contabilità (OIC) forniscono una declinazione pratica del principio generale della sostanza economica. Per adeguare la disciplina fiscale alle nuove regole sui bilanci è stato approvato un emendamento alla legge di conversione del D.L. n. 244/2016, c.d. decreto Milleproroghe, che tiene conto delle modifiche attuate dal D.Lgs. n. 139/2015. L'emendamento dà rilevanza fiscale, per i soggetti OIC adopter, ai criteri di rappresentazione contabile fondati sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma mediante una nuova versione dell'art. 83 del T.U.I.R., c.d. derivazione rafforzata.

di Anna Rita de Mauro

827

Imposte indirette

Conferimento di azienda e cessione della partecipazione ai fini del registro: l'alba di un revirement giurisprudenziale?

Secondo l'orientamento della Suprema Corte consolidatosi negli ultimi anni, l'art. 20 T.U.R. consentirebbe di determinare l'imposizione di registro sulla base della "causa reale" dell'operazione economica. Simile approccio viene ora contraddetto dalla sentenza n. 2054/2017 della Sezione tributaria, che consente quantomeno di auspicare un mutamento interpretativo. Nelle ipotesi di frazionamento negoziale, come nel caso di conferimento di azienda in società con successiva cessione di quote, l'art. 20 T.U.R. non permette, infatti, di superare gli schemi negoziali e gli effetti giuridici definiti dalle parti, ciò essendo possibile solo in base ad una contestazione imputata sull'abuso del diritto e, quindi, sull'art. 10-bis dello Statuto del contribuente.

di Thomas Tassani

835

Conferimento di azienda e cessione della partecipazione ai fini del registro: alla ricerca di un punto fermo

La Suprema Corte ha affrontato, con sentenze nn. 2054/2017 e 3562/2017, la vexata quaestio intorno alla portata dell'art. 20 del Testo Unico del registro, segnatamente circa la sua idoneità a fondare, sulla base di un giudizio di equivalenza economica ed a prescindere da una portata antielusiva, una riqualificazione in "cessione diretta di azienda" dello schema noto nella prassi come share deal, vale a dire del conferimento di azienda seguito dalla cessione della partecipazione nel soggetto conferitario. Se la prima lascia intravedere una possibile evoluzione dell'orientamento nel senso di disconoscere la legittimità della predetta riqualificazione, la seconda rappresenta decisamente una battuta d'arresto. A questo punto è auspicabile una definitiva presa di posizione ad opera delle Sezioni Unite della Suprema Corte.

di Mario Martinelli e Gianluca Stancati

847

IRPEF

Le nuove modalità di determinazione della base imponibile IRPEF per coltivatori diretti e IAP

A seguito dell'entrata in vigore della Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016), i redditi dominicali e agrari di coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla previdenza agricola non concorreranno per il triennio 2017-2019 alla formazione della base imponibile IRPEF e delle relative addizionali (comunale e regionale). Non potranno beneficiare dall'agevolazione in parola le società agricole costituite sotto forma di società di capitali che abbiano scelto la tassazione catastale, né, come da ultimo chiarito dall'Agenzia delle entrate, i soci di società agricole in nome collettivo e in accomandita semplice che abbiano optato per la determinazione su base catastale del reddito prodotto. Viceversa, si ritiene che possano godere dell'esenzione IRPEF i soci di società agricola semplice che siano in possesso dei requisiti soggettivi previsti dalla norma.

di Domenico Buono e Marta Proietti

855

Voluntary disclosure

Voluntary disclosure bis: compatibilità con la precedente dichiarazione e determinazione delle sanzioni

Il D.L. n. 193/2016 ha riaperto i termini per aderire alla procedura di collaborazione volontaria (c.d. voluntary disclosure). Nei recenti incontri con la stampa specializzata, l'Agenzia delle entrate ha affrontato i temi della compatibilità con la precedente dichiarazione e della determinazione delle sanzioni. Trattandosi di primi chiarimenti, si auspica la loro convalida in via istituzionale all'interno di un documento che prenda in esame tutte le tematiche della VD2.

di Renzo Parisotto

861

IVA

Assoggettabile ad IVA tutta l'attività di cooperazione agricola integrata con servizi principali ed accessori

La Corte di Giustizia dell'Unione Europea è tornata ad occuparsi, nella causa C-208/15, delle nozioni di "prestazione principale" e "prestazione accessoria" nell'ambito del sistema dell'IVA. Si tratta di una tematica di particolare rilievo, in quanto dall'inquadramento o meno di una determinata operazione ("accessoria") in funzione ancillare o servente rispetto ad un'altra ("principale") discendono precise conseguenze in termini di applicazione dell'imposta. La controversia sottoposta, in sede di rinvio pregiudiziale, alla cognizione dei giudici unionali aveva ad oggetto il regime applicabile ad un'operazione di finanziamento, costituente di per sé un'operazione esente ai fini del tributo. La circostanza, però, che tale prestito non fosse liberamente utilizzabile dal mutuatario, ma, al contrario, risultasse vincolato ad una determinata utilizzazione (consistente nell'acquisto di prodotti allo stesso venduti dal mutuante), comporta per i giudici che il finanziamento in parola, configurando una prestazione accessoria alla vendita, sia attratto al regime di imponibilità di quest'ultima.

di Gianfilippo Scifoni

865

Il passaggio dalla non imponibilità "generale" a quella "specificata" per le operazioni di bunkeraggio

Con una interpretazione basata su considerazioni estendibili anche ai servizi, la Corte di Giustizia ritiene esente da IVA la cessione del carburante, destinata al rifornimento di una nave, operata dalla compagnia petrolifera nei confronti del trader se avviene con clausola FOB (Free On Board). In coerenza con l'evoluzione della normativa doganale, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 1/E/2017, considera applicabile, nel caso di specie, la non imponibilità "specificata" dell'art. 8-bis del D.P.R. n. 633/1972, prevista per i beni destinati al rifornimento delle navi, anziché quella "generale" dell'art. 8 dello stesso D.P.R. n. 633/1972, applicabile alle esportazioni.

di Marco Peirolo

876



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
www.wolterskluwer.it

Strada 1 Palazzo F6
20090 Milanofiori Assago (MI), Italia

Realizzazione grafica

Ipsa

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 Pioletto (MI) - Tel. 02 92.195.1

Rivista licenziata per la stampa il 1° marzo 2017

Contributi redazionali

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

Ipsa Redazione Corriere Tributario
Tel. 02 82476.017 - Fax 02 82476.600
e-mail: 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:

Ipsa 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 - www.servizioclienti.wki.it

L'abbonamento comprende il settimanale Pratica Fiscale e Professionale e il servizio online consultabile all'indirizzo 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 Milano 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.

Super e iper-ammortamenti dei beni strumentali nuovi tra chiarimenti dell'Agenzia e modifiche normative

di Gianfranco Ferranti (*)

L'Agenzia delle entrate ha fornito, nel corso di un incontro con la stampa specializzata, i primi chiarimenti in merito alle novità introdotte dalla Legge di bilancio per il 2017 riguardanti il nuovo iper-ammortamento del 150% e la proroga e l'ampliamento del super-ammortamento del 40%, spettanti per gli investimenti in beni strumentali nuovi. Nel **quadro RF** della dichiarazione dei redditi 2017 è stata prevista, per le **società con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare**, la possibilità di **dedurre** anche le **maggiorazioni degli ammortamenti** e dei **canoni di leasing** spettanti per i **beni acquisiti dal 1° gennaio 2017**. In sede di conversione in legge del D.L. n. 243/2016 sono state poi introdotte alcune modifiche alla disciplina degli iper-ammortamenti, con lo scopo di chiarirne l'ambito applicativo.

L'Agenzia delle entrate ha dato risposta, nel corso di un incontro con la stampa specializzata svoltosi il 2 febbraio 2017, a sette quesiti riguardanti la disciplina delle maggiorazioni del 40% (c.d. super-ammortamento) e del 150% (c.d. iper-ammortamento) delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* relativi agli investimenti in beni strumentali nuovi in possesso dei requisiti previsti dalla Legge di stabilità per il 2016 (1) e dalla Legge di bilancio per il 2017 (2).

L'art. 1 di quest'ultima Legge ha, in particolare, stabilito (3):

- nel comma 8, la proroga della detta maggiorazione del 40%, già prevista dalla Legge di stabilità per il 2016, fino al 31 dicembre 2017 ovvero al 30 giugno 2018 (a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione). Sono stati esclusi da tale proroga i veicoli e i mezzi di trasporto diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività di impresa;

- nei commi 9 e 11, 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), per i quali la maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* è riconosciuta nella misura del 150%;

- nel comma 10, la possibilità di maggiorare del 40% anche il costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali (quale il *software*) funzionali alla medesima trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0 (individuati nell'allegato B alla Legge);

- nel comma 12, 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.

In merito a tali modifiche normative l'Agenzia ha chiarito, d'intesa con il MiSE, che:

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

(1) Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

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

(3) Si veda, al riguardo, G. Ferranti, "Le agevolazioni per i beni strumentali nuovi acquisiti in proprietà e in leasing a partire dal 2017", in *Corr. Trib.*, n. 3/2017, pag. 167.

Redditi d'impresa

- gli esercenti arti e professioni non possono fruire del c.d. iper-ammortamento del 150%. Tale beneficio si applica soltanto agli investimenti effettuati a partire dal 1° gennaio 2017. Per determinare il momento di effettuazione dell'investimento si applicano le regole del principio di competenza di cui all'art. 109, commi 1 e 2, del T.U.I.R. Sono state anche precisate le condizioni necessarie affinché il bene si possa considerare "interconnesso", ai fini della fruizione dell'incentivo;

- il super-ammortamento del 40% è applicabile anche ai beni materiali di cui all'Allegato A alla Legge di bilancio per il 2017 se l'investimento è effettuato nel 2016;

- la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali spetta a condizione che l'impresa abbia acquisito almeno un bene materiale che beneficia dell'iper-ammortamento, anche se non collegato con i detti beni immateriali. In caso di acquisizione di un *software* la maggiorazione si applica a condizione che lo stesso sia *stand alone* (cioè non necessario per il funzionamento di un bene materiale): in caso contrario il *software embedded* è agevolato con l'iper-ammortamento spettante per il bene materiale in cui è integrato;

- la perizia giurata prevista per i beni di valore superiore a 500 mila euro deve essere redatta per ogni singolo bene acquistato.

L'Agenzia ha, inoltre, chiarito, in sede di risposta a un'istanza di interpello (4), che, anche se la società di noleggio a lungo termine di veicoli determina il valore ammortizzabile degli stessi in base alla differenza tra il costo di acquisto e il valore di presumibile realizzo, la base di calcolo del super-ammortamento è costituita dal prezzo pagato per l'acquisto del bene.

Nelle istruzioni per la compilazione del quadro RF della dichiarazione dei redditi delle società di capitali è stata poi prevista la possibilità di dedurre extracontabilmente anche l'iper-ammortamento. Tale beneficio spetta, come detto, a partire dal 2017 e la deduzione potrà esse-

re, quindi, effettuata soltanto dalle società con esercizio "a cavallo".

In sede di conversione in legge del D.L. 29 dicembre 2016, n. 243 (5), sono state, infine, apportate alcune modifiche alla disciplina dell'iper-ammortamento, finalizzate a fare chiarezza in merito all'individuazione dei beni agevolabili e a prevedere la possibilità che venga acquisito, in luogo della detta perizia giurata, un "attestato di conformità" rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

L'iper-ammortamento: l'ambito soggettivo e oggettivo

Per i beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave Industria 4.0 - indicati nell'Allegato A alla Legge di bilancio per il 2017 - la maggiorazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* è riconosciuta nella misura del 150% del costo di acquisizione, consentendo, quindi, la deduzione di un importo pari al 250% del costo di acquisto.

L'Agenzia delle entrate ha correttamente affermato, nel detto incontro con la stampa specializzata, che non possono fruire di tale agevolazione 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 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.

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 -

(4) Si veda G. Albano, "Per il superammortamento vale il costo di acquisto", in *Il Sole - 24 Ore* del 27 gennaio 2017, pag. 38.

(5) Recante interventi urgenti per la coesione sociale e terri-

toriale, con particolare riferimento a situazioni critiche in alcune aree del Mezzogiorno; il decreto è stato convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 18.

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. Tale conclusione ha trovato conferma nelle risposte dell'Agenzia.

In sede di conversione in legge del D.L. n. 243/2016 sono state introdotte le seguenti modifiche alla Sezione "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti" del detto Allegato A:

- la voce "macchine utensili e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime" è stata sostituita dalla seguente: "macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime". Si è voluto in tal modo precisare che tale macchine non sono esse stesse "utensili" bensì - come evidenziato nella relazione - operano sui materiali con l'impiego di specifici utensili;

- è stata inserita la precisazione che i dispositivi, la strumentazione e la 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" costituiscono "beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0". Tali categorie di beni sono, quindi, autonome e non costituiscono caratteristiche "aggiuntive" che gli altri beni dovevano possedere per essere agevolati;

- è stato soppresso il riferimento alla caratteristica "aggiuntiva" relativa al possesso di "filtri

IL PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Iper-ammortamento

L'Agenzia delle entrate ha affermato, in un incontro con la stampa specializzata, che gli **esercenti arti e professioni non** possono fruire dell'**iper-ammortamento**. Tale agevolazione si applica agli investimenti effettuati nel **periodo dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017** (ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni).

e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche e organiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti".

ratori e/o di fermare le attività di macchine e impianti".

Le altre condizioni

Nel detto Allegato A alla Legge di bilancio per il 2017 sono specificate le caratteristiche tecniche che i beni "intelligenti" devono possedere (ad esempio per interagire tra di loro), affinché sia possibile avvalersi dell'agevolazione.

L'Agenzia delle entrate ha precisato, nel corso del menzionato incontro, che affinché un bene possa essere definito "interconnesso", ai fini dell'ottenimento del beneficio dell'iper-ammortamento del 150%, "è necessario e sufficiente che:

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

2. sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di *standard* di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP)". Ai fini della fruizione del beneficio devono, inoltre, sussistere le seguenti condizioni:

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

Redditi d'impresa

- produzione da parte dell'impresa di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante ai sensi del D.P.R. n. 445/2000;

- ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo superiore a 500.000 euro, di una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o di un attestato di conformità rilasciato da un ente accreditato.

La dichiarazione e la perizia debbono attestare che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nel detto elenco di cui all'allegato A ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Nella relazione illustrativa è stato precisato che "la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura ... in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione".

Nel corso del detto incontro è stato chiesto se la perizia giurata debba essere redatta per singolo bene o possa comprendere tutti i beni strumentali acquistati nello stesso esercizio.

L'Agenzia ha risposto che "la perizia deve essere fatta per singolo bene acquisito". Al riguardo è stato osservato (7) che tale posizione è stata probabilmente assunta al fine di una migliore gestione di future controversie relative soltanto ad uno o più beni.

In sede di conversione in legge del detto D.L. n. 243/2016 la previsione in esame è stata modificata stabilendo che può essere predisposta, in alternativa alla perizia giurata, il detto "attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato".

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 (8) 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.

Al riguardo era stato da altri osservato (9) 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, nell'incontro del 2 febbraio 2017, 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 già ricordate).

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.;

- se un bene materiale strumentale nuovo, elencato nel citato allegato A, è stato consegnato nel 2016 lo stesso non può fruire della maggiorazione del 150% in quanto l'investimento è stato effettuato al di fuori del periodo agevolato. In tal caso è però possibile beneficiare della maggiorazione del 40% (*super*-ammortamento), anche se il bene ha le caratteristiche stabilite nel detto allegato. Quest'ultima

(7) Da G. Valcarengi - M. Balzanelli, "Super e *iper*-ammortamenti sotto la lente delle entrate", in *il fisco*, n. 9/2017, pag. 807.

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

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