

RISOLUZIONE N. 152/E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 15/12/2017

OGGETTO: Iper ammortamento - Ulteriori chiarimenti sulla determinazione dei costi rilevanti e sui termini per l'acquisizione da parte dell'impresa della perizia giurata - Articolo 1, commi 9, 10 e 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232

In relazione alla disciplina agevolativa introdotta dai commi 9, 10 e 11 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) per gli investimenti in beni strumentali finalizzati alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello c.d. "Industria 4.0", sono pervenute numerose richieste di chiarimento su taluni profili applicativi, sia di carattere sostanziale sia di carattere procedurale.

Per quanto riguarda i profili sostanziali, sono stati chiesti ulteriori chiarimenti in ordine ai criteri di corretta determinazione del costo degli investimenti agevolabili. Per quanto riguarda, invece, i profili procedurali, sono stati chiesti ulteriori chiarimenti in ordine all'adempimento documentale (perizia giurata, attestato di conformità o dichiarazione del legale rappresentante) espressamente previsto dal comma 11 del citato articolo 1 della legge n. 232 del 2016 per la fruizione del beneficio dell'iper ammortamento.

Con riferimento al tema della determinazione del costo degli investimenti agevolabili è stato chiesto se tra gli oneri accessori di diretta imputazione possano rientrare anche quelli relativi a piccole opere murarie necessarie per l'installazione di un macchinario presso il sito aziendale (ad esempio quelle relative alla realizzazione del basamento per l'ancoraggio del bene). Al riguardo si precisa che, ai fini della quantificazione del costo rilevante agli effetti dell'iper ammortamento, rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione come previsto dall'articolo 110, comma 1, lettera *b*), del TUIR e che per la concreta individuazione dei predetti oneri occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa.

Ciò chiarito, si ricorda che, ai sensi dell'articolo 1, comma 93, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, richiamato dall'articolo 1, comma 13, della legge n. 232 del 2016, le “*costruzioni*” non rientrano nell'ambito di applicazione dell'agevolazione in questione (v. anche il paragrafo 9 della circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 sul super ammortamento).

Con specifico riferimento ai costi relativi alle piccole opere murarie, si ritiene pertanto che, nei limiti in cui tali opere non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di “*costruzioni*” ai sensi della disciplina catastale, gli stessi costi possano configurarsi come oneri accessori e rilevare ai fini della disciplina dell'iper ammortamento.

Per completezza, si ricorda che con la circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 sono stati fissati i criteri per l'individuazione della nozione di “*costruzioni*”.

Sempre in tema di oneri accessori rilevanti ai fini della determinazione del costo degli investimenti agevolabili, si ritiene opportuno segnalare che il costo della perizia giurata o dell'attestazione di conformità non assume rilevanza, comunque, ai fini della agevolazione in questione, a prescindere dalle modalità di contabilizzazione in bilancio, trattandosi semplicemente di un onere il cui sostenimento è richiesto esclusivamente ai fini dell'ottenimento del beneficio fiscale.

Ulteriore tematica sulla quale sono stati prospettati dubbi interpretativi è quella che riguarda il trattamento, ai fini dell'individuazione degli investimenti rilevanti, delle attrezzature che costituiscono dotazione ordinaria del bene agevolabile.

Al riguardo, occorre premettere che ai fini della disciplina relativa all'iper ammortamento assumono rilevanza soltanto gli investimenti aventi ad oggetto i beni elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 e che, a stretto rigore, le attrezzature e gli altri cespiti strumentali non rientranti nella definizione di macchina di cui all'articolo 2, lettera a), della Direttiva 2006/42/CE, non sono riconducibili autonomamente ad alcuna delle categorie di beni elencati nel predetto allegato A.

Tuttavia, si ritiene che gli accessori costituenti elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo possano assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale.

Si tratta di una tematica simile a quella affrontata in relazione alla disciplina di detassazione degli investimenti in macchinari prevista dall'articolo 5 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 (c.d. Tremonti-*ter*), che, come noto, annoverava tra i beni agevolabili esclusivamente quelli classificabili nella divisione 28 della tabella Ateco 2007. Infatti, in applicazione di tale disciplina, con risoluzione n. 91/E del 17 settembre 2010, è stato riconosciuto che la detassazione poteva riguardare anche beni ricompresi in altre divisioni della tabella Ateco purché si trattasse di cespiti "indispensabili", vale a dire assolutamente necessari al funzionamento del bene classificato nella divisione 28 e costituenti, al contempo, normale dotazione del bene principale.

Tale impostazione di principio, in linea generale, può essere adottata anche agli effetti dell'odierna disciplina agevolativa. Pertanto, verificandosi i due presupposti sopra indicati (e cioè che le attrezzature siano assolutamente necessarie per il funzionamento del macchinario e che ne costituiscano normale

dotazione), l'iper ammortamento potrà estendersi anche al costo di tali attrezzature e accessori. Naturalmente, con riguardo al meccanismo di fruizione del beneficio, assumerà rilievo, di regola, il coefficiente di ammortamento specificamente previsto dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 per le attrezzature.

Ciò precisato, si osserva che, con specifico riferimento alla individuazione delle attrezzature e degli accessori che costituiscono "normale dotazione" del macchinario, potrebbero generarsi incertezze in sede applicativa in considerazione della varietà di situazioni riscontrabili nei differenti settori economici e in relazione alle caratteristiche tecniche dei diversi cespiti.

In questa prospettiva, si ritiene che, per ragioni di semplificazione e di certezza, sia per i contribuenti che per gli Uffici chiamati ad effettuare le attività di controllo, possa individuarsi, in via amministrativa, un limite quantitativo forfetario entro il quale si ritiene verificata la circostanza che le attrezzature e gli accessori strettamente necessari al funzionamento del bene dell'allegato A costituiscono "normale dotazione" del bene medesimo.

A tal fine, il Ministero dello Sviluppo economico ha ritenuto che tale limite forfetario possa essere determinato in ragione del 5% del costo del bene principale rilevante agli effetti dell'iper ammortamento.

Nel limite di tale importo, quindi, si può presumere che le dotazioni possano essere considerate accessorie, sempreché, ovviamente, i costi di tali dotazioni siano effettivamente sostenuti e debitamente documentati.

Resta ferma la facoltà per l'impresa di applicare l'iper ammortamento sulle attrezzature ed accessori in questione anche per l'importo che eccede il predetto limite del 5%. Tuttavia, in questo caso sarà onere del contribuente dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione.

Si ritiene, infine, che le soluzioni sopra indicate possano trovare applicazione tanto nel caso in cui gli elementi accessori vengano acquisiti in uno

con l'atto di investimento nel bene principale, sia nel caso in cui vengano acquisiti separatamente anche presso altri fornitori.

Per quanto concerne le richieste di chiarimento inerenti gli aspetti procedurali, con riferimento alle particolari problematiche relative alla natura, al contenuto e alle modalità di redazione della perizia giurata o degli altri documenti richiesti dal citato comma 11, si rinvia a quanto precisato nella circolare n. 547750 emanata in data odierna dal Ministero dello Sviluppo economico.

Nella presente risoluzione si forniscono i chiarimenti necessari per ovviare alle possibili difficoltà che i professionisti incaricati della perizia giurata potrebbero incontrare per il rispetto del termine del 31 dicembre 2017 che, per la generalità dei soggetti, costituisce il termine di chiusura del periodo d'imposta agevolabile.

Il comma 11 dell'articolo 1 della citata legge n. 232 del 2016 prevede uno specifico adempimento documentale per la fruizione dell'iperammortamento. Come precisato nella circolare n. 4/E del 2017, tale adempimento deve essere soddisfatto entro il termine di chiusura del periodo d'imposta a partire dal quale l'impresa intende avvalersi dell'agevolazione.

Al riguardo, con specifico riferimento al caso in cui l'impresa decida di ricorrere alla perizia tecnica giurata, sono state segnalate possibili difficoltà per il rispetto di tale termine nelle situazioni in cui l'entrata in funzione e l'interconnessione dei beni agevolabili - nonché, in caso di beni e impianti complessi realizzati in appalto, la stessa consegna e le fasi di collaudo e accettazione - avvengano proprio a ridosso degli ultimi giorni dell'anno; in queste situazioni, infatti, il professionista potrebbe incontrare oggettive difficoltà a completare la procedura con il giuramento.

In relazione a tali situazioni, ricordando che comunque la procedura di giuramento potrebbe essere effettuata dal professionista anche presso un notaio, si ritiene di poter accogliere una soluzione che, pur mantenendo fermo il rispetto

del termine del 31 dicembre 2017 per l'effettuazione della verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, consenta al professionista di procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31 dicembre 2017.

In particolare, nella descritte situazioni si ritiene sufficiente che il professionista incaricato consegni all'impresa entro la data del 31 dicembre 2017 una perizia asseverata e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti.

La consegna entro il 31 dicembre della perizia asseverata e la sua acquisizione da parte dell'impresa dovrà risultare da un atto avente data certa: ad esempio, invio della perizia asseverata in plico raccomandato senza busta oppure invio della stessa tramite posta elettronica certificata (Pec).

Resta inteso, naturalmente, che il documento successivamente esibito per il giuramento dovrà essere esattamente il medesimo inviato all'impresa.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)