



**UNIVERSITÀ
DEGLI STUDI
DI PADOVA**

UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI DIRITTO PRIVATO E CRITICA DEL
DIRITTO**

CORSO DI LAUREA IN CONSULENTE DEL LAVORO

TESI DI LAUREA

**LE AGEVOLAZIONI FISCALI PER L'ACQUISTO DI BENI
STRUMENTALI: DALLA PRIMA "LEGGE TREMONTI" AI
CREDITI D'IMPOSTA**

RELATORE:

PROF. ROBERTO SCHIAVOLIN

LAUREANDO: TEMPORIN GIOVANNI

MATRICOLA N. 1199231

ANNO ACCADEMICO 2022/2023

A mio padre, a mia madre e a tutta la mia famiglia

Al relatore per la gentile e tempestiva disponibilità

Indice

Introduzione.....	1
Capitolo 1 – Accenni alla Tremonti I, analisi della legge Visco e della Tremonti-bis.....	2
Paragrafo 1.1 – Dalla Tremonti I alla legge Visco	2
Paragrafo 1.2 – La legge Tremonti-bis.....	12
Capitolo 2 – Le agevolazioni dei “maxi-ammortamenti” e le evoluzioni normative.....	23
Paragrafo 2.1 – Il super-ammortamento.....	23
Paragrafo 2.2 – L’iper-ammortamento.....	28
Paragrafo 2.3 – Le proroghe dal 2017 al 2020 e le relative modifiche.....	32
Capitolo 3 – La sostituzione della maggiorazione del costo d’acquisto con il credito d’imposta e le proroghe e modificazioni fino al 2026.....	36
Paragrafo 3.1 – L’introduzione del credito d’imposta.....	36
Paragrafo 3.2 – Le modifiche e proroghe del credito d’imposta e chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate.....	46
Conclusioni.....	52
Riferimenti bibliografici.....	54
Riferimenti alla sitografia.....	57

Introduzione

Nel corso della seguente tesi si è cercato di analizzare le principali misure agevolative che il legislatore ha messo a disposizione delle imprese e degli esercenti arti e professioni per l'acquisto di beni strumentali nuovi, facendo particolare attenzione alle diverse modalità e discipline che nel corso degli anni si sono succedute.

Il primo capitolo prende come base di partenza la così detta legge Tremonti I, per continuare poi con un'analisi più dettagliata delle normative soprannominate legge Visco e legge Tremonti-bis, facendo attenzioni ai destinatari di tali agevolazioni, ai beni oggetto del beneficio fiscale e alle modalità di utilizzo e funzionamento della maggiorazione del costo di acquisto per i beni indicati ai sensi dei provvedimenti normativi sopra citati. Poiché le misure agevolative cambiavano con il susseguirsi delle disposizioni di legge, a volte riprendendo tratti delle normative precedenti, si è posta particolare attenzione ai cambiamenti tra una disposizione e la precedente.

Nel corso del secondo capitolo si è cercato di evidenziare come le misure del super e dell'iper-ammortamento siano state un indubbio vantaggio fiscale per gli imprenditori e i professionisti che si avvalevano di tali misure, ancora una volta, indicando i vari cambiamenti nel corso del tempo e le proroghe fino alla cessazione delle loro applicazioni. Sono state analizzate le modalità di utilizzo e un caso specifico affrontato dalla Commissione Tributaria per il Veneto.

Nel corso del terzo capitolo si è presa in considerazione la nuova misura agevolativa che è andata a sostituire i meccanismi e la natura stessa dei benefici fiscali precedenti con dei crediti d'imposta. Ancora una volta sono stati analizzati i soggetti beneficiari, l'oggetto delle agevolazioni, i limiti temporali delle disposizioni normative e le modalità di fruizione del credito. Nella seconda parte del capitolo si sono analizzate le modifiche nel corso degli anni, apportate sia dalle varie leggi di bilancio sia dai vari Decreti-Legge, fino ad arrivare alle previsioni per il 2026, anche se ci si aspetta che potranno subire delle variazioni in futuro. Inoltre, sono state analizzate le disposizioni fornite dall'Agenzia delle Entrate sull'argomento, nello specifico le risposte ai quesiti posti dai contribuenti in sede di conferenza con la stampa specializzata.

Capitolo 1

Accenni alla Tremonti I, analisi della Legge Visco e Tremonti-bis

1.1 Dalla Tremonti I alla legge Visco.....	6
1.2 La legge Tremonti-bis.....	12

Nel corso di questo capitolo si prenderanno in considerazione le leggi che a partire dal 1994 fino ai primi anni del 2000 hanno regolato le agevolazioni fiscali per l'acquisto di beni strumentali nuovi. Si analizzerà l'ambito soggettivo, oggettivo, temporale e territoriale delle varie normative e le loro applicazione, evidenziandone i vari cambiamenti che la disciplina ha sviluppato nel tempo e il meccanismo di revoca nei casi stabiliti dalla legge. Il primo paragrafo è dedicato alla così detta legge Visco mentre il secondo si concentra sulla così detta legge Tremonti-bis.

1.1 Dalla Tremonti I alla legge Visco

La così detta legge Tremonti I, in materia di “Disposizioni tributarie urgenti per accelerare la ripresa dell'economia e dell'occupazione, nonché per ridurre gli adempimenti a carico del contribuente”¹ introduceva una serie di agevolazioni, tra cui la detassazione del reddito d'impresa reinvestito. Essa prevedeva all'art. 3 comma 1 l'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa del 50 per cento del valore degli investimenti eccedente il valore medio di quelli realizzati durante i cinque precedenti esercizi finanziari. Tale agevolazione si applicava al periodo di imposta che era in corso alla data di entrata in vigore del provvedimento ed a quello successivo.

Il volume degli investimenti sul quale calcolare l'eccedenza doveva essere determinato al netto delle cessioni di beni strumentali operate nello stesso periodo d'imposta. Erano escluse le banche e le imprese di assicurazione per la volontà legislativa di agevolare solamente attività produttive. L'agevolazione si applicava anche alle imprese attive da meno di cinque anni al momento di entrata in vigore del beneficio fiscale, ma queste

¹ D.L. n. 357 del 10 giugno 1994 convertito dalla l. n. 489 del 8 agosto 1994

imprese la media si riferiva agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta precedente a quello dell'entrata in vigore del decreto o a quello successivo.

Gli investimenti rilevanti erano: la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la ristrutturazione, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali nuovi anche mediante contratti di locazione finanziaria. Gli investimenti immobiliari agevolati erano limitati ai beni strumentali per natura. Al comma 2-bis dello stesso articolo si condizionava l'agevolazione per i titolari di attività industriali a rischio di incidenti rilevanti al rispetto degli obblighi e delle prescrizioni di cui al D.P.R. 17 maggio 1988, n. 175.²

Successivamente intervenne la così detta legge Visco³, all'articolo 2 comma 8 e seguenti, essa agevolava non solo gli investimenti effettuati all'interno del tessuto produttivo ma anche l'incremento della dotazione delle risorse patrimoniali. L'ambito temporale dell'agevolazione aveva una durata di due anni (1999-2000), successivamente è stata ampliata anche per l'anno 2001 ma solamente per i soggetti IRPEG.

I destinatari dell'agevolazione Visco erano tutti i soggetti titolari di redditi d'impresa, secondo l'ex articolo 51 del Tuir (attualmente articolo 55). La normativa in esame differenziava le imprese facenti capo a persone giuridiche e imprese individuali o società di persone. Non erano presenti limitazioni circa la natura dell'attività esercitata, quindi, a differenza di quanto prevedeva il D.L. 357 del 1994 erano assoggettate a tali incentivi anche le imprese bancarie e assicurative.

Erano presenti invece limitazioni importanti per quanto riguarda le imprese che fruivano di regimi di semplificazione contabile. In particolare, si riteneva che le imprese individuali e società di persone non potessero soddisfare un requisito fondamentale, ossia di poter dimostrare l'effettivo impiego di beni strumentali e dell'incremento delle risorse patrimoniali, in assenza di un bilancio che lo dimostri. Successivamente si è posto rimedio sostituendo il principio della contabilizzazione con la dichiarazione di ricavi in misura non inferiore a quelli derivanti dall'applicazione dei parametri e degli studi di settore.

² (autore sconosciuto), Il fisco 1994-1995, ETI s.p.a., Roma, 30 settembre 1994, p. 370

³ L. n. 133, 13 Maggio 1999 art. 2 comma 8 e ss.

Sono invece rimasti esclusi gli imprenditori individuali non tenuti nemmeno alla contabilità semplificata.⁴

Per quanto riguarda il contenuto delle disposizioni agevolative, a differenza della legge Tremonti I, che prevedeva una riduzione del reddito d'impresa imponibile corrispondente al 50% dell'investimento, nell'art. 2 della legge 133/1999 l'agevolazione consiste in una riduzione dell'aliquota ai fini delle imposte personali (IRPEG o IRPEF), abbassata al 19%, sulla quota di reddito ammessa a beneficio.

Una distinzione era prevista tra le persone giuridiche e le persone fisiche: per le prime, la riduzione dell'IRPEG non sarebbe bastata a far godere dei benefici anche i soci al momento del trasferimento degli utili ai soci, ma la problematica è stata risolta con lo strumento del credito d'imposta, che consente di scomputare dalle imposte dovute sugli utili percepiti dai soci quelle già dovute sugli utili della società. Per gli imprenditori individuali e le società in nome collettivo ed in accomandita semplice il meccanismo agevolativo funzionava come un meccanismo di tassazione separata, con un'aliquota del 19% per i componenti di reddito che godevano di tali agevolazioni. Nel caso di imprese esercitate da società di persone l'agevolazione era applicabile ai soci attraverso il principio di trasparenza poiché era ad essi imputato pro quota il reddito d'impresa. Per i soggetti titolari di reddito sia di lavoro autonomo derivante dalla partecipazione societaria sorgeva il problema, nel caso di perdite prodotte dalla società, se si potesse usufruirne. La risposta arrivò da una circolare ministeriale, la quale affermava che “la quota di reddito agevolabile derivante dalla partecipazione in una società di persone può essere utilizzata solo per ridurre la tassazione del reddito prodotto dalla società medesima”⁵, per cui nel caso in cui il soggetto fosse titolare di un reddito di lavoro autonomo “A” pari a 150 e di una perdita derivante dal reddito societario “B” di 50, se nel reddito A era prevista una quota agevolata pari a 20, nel complesso avrebbe subito una tassazione ordinaria su un reddito di 80 derivante dal reddito complessivo (reddito A meno la perdita derivante dal reddito B) e una tassazione agevolata al reddito di 20. Si deduce che la quota di reddito

⁴ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, Giuffrè editore, 2001, da p. 14 a p. 26.

⁵ Circolare n. 51/E del 20 marzo 2000

agevolato non risentiva delle perdite fino all'esaurimento della quota soggetta a tassazione ordinaria.⁶

I benefici fiscali erano riconosciuti, per ciascun periodo d'imposta, al verificarsi di due condizioni: Il realizzare investimenti in beni strumentali nuovi, secondo gli ex articoli 67 e 68 del Tuir (attualmente articoli 102 e 103 del Tuir) e l'aumento del proprio patrimonio attraverso conferimento di denaro all'impresa da parte dei soci o la destinazione degli utili a riserva. La di riduzione dell'aliquota d'imposta al 19% si applicava al minor ammontare tra gli investimenti gli incrementi patrimoniali. Quindi, nel caso in cui un contribuente avesse eseguito investimenti in beni strumentali per un valore di 1.000.000 di lire e un aumento di capitale di 2.000.000 di lire, l'agevolazione si sarebbe applicata al minore dei due valori, ossia 1.000.000 di lire.

Normalmente il beneficio operava all'interno del periodo d'imposta agevolato, ma onde evitare le problematiche derivanti da un sistema fiscale a divisioni separate, l'articolo 2, comma 8 della legge 133 prevedeva che se gli investimenti o l'aumento di capitale non avessero prodotto effetti ai fini dell'agevolazione nel primo periodo fiscale essi avrebbero potuto essere applicati nel secondo periodo. Lo stesso valeva per le imprese per cui il beneficio è esteso a tre periodi d'imposta, in accordo con la circolare del Ministero delle finanze n. 1, del 3.1.2001.⁷

Per quanto riguarda la natura e i requisiti dei beni strumentali oggetto dell'agevolazione presa in esame, essi erano simili a quanto stabilito dalla normativa del 1994, anche se erano presenti delle significative differenze. In generale l'agevolazione riguardava tutti i beni strumentali nuovi, materiali ed immateriali, descritti dagli ex articoli 67 e 68 del Tuir (attuali articoli 102 e 103 Tuir), sia per i beni acquisiti dall'impresa che per quelli ottenuti tramite contratto di leasing, destinati a strutture situate nel territorio dello stato. Erano esclusi i mezzi di trasporto indicati all'articolo 121-bis del Tuir (attuale articolo 164), salvo quelli destinati all'attività propria dell'impresa o adibiti ad uso pubblico. È bene sottolineare che per beni "destinati all'attività propria dell'impresa" si intendono quei beni senza i quali l'attività non potrebbe essere svolta, per esempio gli autoveicoli per un'attività di noleggio.

⁶ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, cit., da p. 27 a p. 31.

⁷ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, cit., da p. 32 a p. 35

Tra i beni immobili erano ammessi all'agevolazione solo alcune categorie di beni, in particolare: gli opifici e i fabbricati in cui si svolge un'attività industriale. Sono stati aggiunti successivamente gli alberghi e pensioni comprese le locande, i villaggi turistici, le case di riposo per gli anziani; teatri, cinematografi, sale per concerti, spettacoli e simili, le arene, discoteche, parchi giochi, parchi zoo e zoosafari; i grandi negozi e i centri commerciali. Tali beni immobili dovevano essere utilizzati esclusivamente per l'esercizio d'impresa. Facevano parte di questa categoria anche quelli ancora in costruzione, purché fossero destinati a tale utilizzo.

Rispetto alla normativa del 1994 la legge Visco aveva dunque un più ristretto ambito di applicazione per gli immobili; infatti, nella normativa precedente erano ammessi tutti i beni purché strumentali per natura. Inoltre, erano esclusi l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti già esistenti, nonché il completamento di opere sospese, che invece erano previsti dalla normativa della così detta legge Tremonti I. Intervenne poi ad ampliare l'ambito di applicazione la legge del 21 novembre del 2000, n. 342, articolo 3 comma 2, con riferimento agli investimenti iniziati in periodi precedenti.

In merito alla strumentalità, rispetto alla normativa del 1994, non sono presenti particolari differenze: a confermarlo è la stessa circolare ministeriale n. 51/E.⁸ Tuttavia, la legge Visco impone delle limitazioni di ordine oggettivo: bisogna infatti capire se dalla prosecuzione di opere esistenti, l'ammodernamento, l'ampliamento, ristrutturazione etc., risultasse il carattere della novità. La risposta è positiva nel caso in cui tali beni risultassero funzionalmente autonomi rispetto agli altri impianti nel contesto in cui operavano. La questione è stata approfondita dalla circolare Ministeriale n. 101 del 19 Maggio del 2000, secondo cui l'allestimento di un nuovo impianto elettrico era agevolabile solo se era un intervento di installazione *ex novo* e non di ammodernamento di un impianto esistente. In particolare, se l'impianto da inserire in una struttura preesistente era un bene strumentale ammortizzabile, il relativo investimento sarebbe stato considerato agevolabile. Se ne deduce che ciò che il ministero affermava in risposta al quesito posto sugli impianti elettrici valesse anche per altri tipi di impianti poiché nella risposta non sono state fatte specificazioni che limitassero in tal senso l'agevolazione.⁹

⁸ Circolare del Ministero delle finanze n. 51/E del 2000

⁹ Circolare del 19 maggio 2000, p. 2 punto 2.1

Sempre per quanto riguarda il requisito della novità, sia che essi fossero acquisiti attraverso il venditore che il rivenditore, non dovevano essere stati usati precedentemente. Se fossero stati beni realizzati in economia dell'impresa, non avrebbero dovuto essere costituiti prevalentemente da beni usati: cioè, il costo della produzione doveva derivare principalmente da beni nuovi. Sempre riguardo al requisito della novità, il Ministero delle finanze escludeva il completamento delle opere sospese, di ammodernamento e ampliamento per escluderli dalla disciplina agevolativa, ma precisava che se nell'impianto si inserivano elementi autonomi, che costituissero beni ammortizzabili nuovi, questi erano agevolabili.¹⁰ Se, per esempio, avveniva un ampliamento di un opificio, che comportava l'inserimento di nuove strutture con relativa modifica nei registri del Catasto, esso rientrava nei requisiti di novità e quindi era agevolabile.

Di diverso avviso era invece la circolare Assonime n.46 del 1999, secondo cui l'agevolazione avrebbe dovuto riguardare l'ammortamento sia dei beni nuovi che di quelli usati, perché l'incentivo avrebbe dovuto riguardare non solo la sostituzione dei beni esistenti e considerare un generale ampliamento dell'attività produttiva.¹¹

Per quanto riguarda il requisito della territorialità, la disciplina specificava che l'investimento doveva essere destinato a strutture situate all'interno del territorio dello Stato. Nel caso in cui, attraverso un contratto di locazione, il bene fosse stato impiegato all'estero da un soggetto non residente l'agevolazione restava esclusa, poiché il requisito oggettivo imponeva che il bene fosse utilizzato in una stabile organizzazione in Italia. Di fatto, non era sufficiente che il bene fosse iscritto nel bilancio di una società residente nel territorio dello Stato ma in questo doveva effettivamente essere utilizzato.

Per quanto riguarda gli investimenti in beni immateriali, la normativa nel 1999 rispecchiava le caratteristiche della legge Tremonti I, consentendo di ammettere al beneficio anche questa categoria di beni. Non tutti i beni immateriali però erano agevolabili, ma solo quelli che “conservano una propria individualità, in quanto rappresentati da diritti che conferiscono all'imprenditore la potestà di sfruttare determinati benefici futuri”¹². In altre parole, i beni immateriali agevolabili dovevano

¹⁰ Circolare 51 *Ibidem*

¹¹ G. Ferranti, <<Legge Visco>> e acquisto di beni usati, Corriere Tributario, n.5, febbraio 2000, p.299

¹² Circolare Ministero delle finanze n. 51/E del 2000 paragrafo 5.5

essere distintamente identificabili rispetto ad altri beni o diritti: inoltre, era necessario che consentissero all'imprenditore di sfruttarli generando successivamente reddito d'impresa. Per esempio, un marchio registrato è un bene immateriale che conserva la propria individualità, in quanto è identificabile e distinto da altri marchi, inoltre, permette al possessore di trarne profitti futuri, attraverso la vendita o la prestazione di servizi con il marchio registrato.

Di particolare rilievo, come lo era per la normativa del 1994, è che un software applicativo rientrava tra i beni immateriali agevolabili se ottenuto mediante un contratto di sviluppo, sia se ottenuto attraverso licenza di utilizzo a tempo determinato o indeterminato. Era invece escluso quello utilizzato mediante canoni periodici se i costi rientravano in un singolo esercizio. Nello specifico, per poter essere considerato un investimento, il software applicativo doveva possedere le caratteristiche che consentono l'iscrizione in bilancio come un vero e proprio bene e non un mero costo pluriennale. Inoltre, per possedere la caratteristica di novità, non doveva essere stato utilizzato precedentemente da altri dovendo possedere caratteristiche specifiche fatte su misura per l'utilizzatore. Nello specifico si tratta di software creati su misura per il compratore, permettendo l'equiparazione a un contratto di appalto.¹³

Nel caso di software standardizzati, e quindi utilizzabili da una moltitudine di soggetti e non ideati per le specifiche necessità del singolo, il discorso è analogo, salva la distinzione che impediva all'impresa di cedere a terzi attraverso contratti di compravendita o leasing i suddetti software poiché coperti da copyright. Era quindi possibile iscrivere a bilancio tra le immobilizzazioni l'acquisto di tale bene.¹⁴

Per i beni acquisiti tramite locazione finanziaria nei periodi agevolati era sempre valido il principio della novità del bene, cioè dovevano essere acquistati come nuovi o fatti costruire su indicazione dell'utilizzatore, mentre non era agevolabile il bene precedentemente usato da terzi o soggetto a precedenti contratti di locazione. L'investimento doveva essere eseguito su beni che rientrano negli ex articoli 67 e 68 del Tuir (si ricorda che attualmente sono gli articoli 102 e 103 del Tuir), quindi erano esclusi

¹³ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, cit., p. 43-44

¹⁴ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, cit., da p. 36 a p. 48

quei beni che non rientrassero nelle condizioni di deducibilità degli ammortamenti ex articolo 67 Tuir (cioè nei casi la cui deducibilità dei canoni di locazione è inferiore a 8 anni per i beni immobili e 4 anni per i beni mobili).

Essendo l'agevolazione Visco limitata nel tempo, sorgeva la problematica di identificare l'ambito temporale di applicazione della disciplina. Attenendosi alle regole generali del reddito d'impresa il momento rilevante sarebbe dovuto essere quello di acquisto del bene e quindi i costi assumevano rilevanza fiscale al momento dell'acquisizione al patrimonio dell'impresa. Secondo l'articolo 75 del Tuir il momento rilevante sarebbe dovuto essere la data di consegna o di spedizione per i beni mobili e la data di stipulazione dell'atto per gli immobili.

Il ministero delle finanze era però di altro avviso: il momento rilevante non era quello di acquisizione del bene ma della sua entrata in funzione. Questa interpretazione avrebbe portato non pochi problemi, specialmente per gli investimenti che data la loro natura avrebbero richiesto tempi di esecuzione considerevoli, rischiando di uscire dall'ambito temporale di applicazione del beneficio. Infatti, se non erano ancora entrati in funzione al momento della chiusura del periodo d'imposta essi sarebbero stati esclusi dall'agevolazione.

Risultavano particolarmente problematiche le opere eseguite in economia o tramite contratti d'appalto, iniziati nel periodo che rientrava nel beneficio o in quello precedente ma non ancora completati nel periodo d'imposta agevolato. Anche se la legge non si è espressa esplicitamente sulla questione risultava controproducente e insensato secondo le finalità della normativa escludere proprio i tipi di investimenti che a causa della loro grandezza e complessità erano di particolare rilevanza nel tessuto produttivo.

Per risolvere la problematica è intervenuto l'articolo 3 comma 2 della legge del 21 Novembre 2000, n. 342. Ai sensi di tale disposizione, infatti, nel caso di beni immobiliari in costruzione la rilevanza era la destinazione di utilizzo esclusiva da parte del possessore, a patto che poi si riscontrasse l'effettivo utilizzo del bene. L'agevolazione era rilevante per le sole quote che rientravano nel periodo d'imposta in cui si poteva godere del beneficio fiscale per i beni la cui realizzazione era iniziata prima dell'entrata in vigore della disciplina sia per quelli la cui ultimazione sarebbe stata postuma ai termini stabiliti dalla normativa. Sebbene tale norma si limitasse ai beni immobiliari se ne è dedotto che

riguardasse tutti i tipi di investimento la cui messa in esecuzione richiedesse un periodo pluriennale.¹⁵

Nella stessa direzione si è mossa anche la Circolare 51/E dello stesso anno: considerando i beni realizzati in appalto essa esplica che per calcolare l'importo dell'agevolazione si considerava il valore dei lavori realizzati in ciascun periodo d'imposta. Lo stesso vale per i beni realizzati all'interno dell'impresa.¹⁶

Analoga era la situazione per l'acquisizione di prodotti finiti: sempre secondo la Circolare 51/E era fondamentale che il bene fosse entrato in funzione affinché se ne determinasse la strumentalità. La finalità di questo requisito era anche antielusiva, si voleva infatti evitare che un'impresa cedesse un bene già agevolato ad un'altra azienda senza averlo usato e quindi senza fargli perdere il requisito della novità. In questo modo si sarebbe ottenuto un duplice beneficio fiscale sullo stesso bene. Il Ministero delle finanze ha specificato inoltre che se il bene agevolato fosse stato ceduto nel periodo d'imposta successivo a quello che rientrava nell'agevolazione si sarebbe perso il beneficio.

La già citata circolare 51/E ammetteva a beneficio quei beni che erano stati acquistati alla fine del periodo d'imposta se, a causa di caratteristiche che impedissero l'immediata messa in funzione, essa dovesse essere posticipata ad un periodo successivo. L'agevolazione era valida però solo se era possibile dimostrare un oggettivo impedimento alla messa in opera nello stesso periodo.¹⁷

Per determinare l'ammontare degli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione bisognava detrarre le dismissioni, considerando il valore netto del bene al momento dell'eliminazione dall'ambito lavorativo, sia che dipendessero da auto consumo o da destinazione a finalità estranee all'impresa. Inoltre, andavano detratte le cessioni, considerando il corrispettivo ottenuto, e gli ammortamenti aventi rilevanza fiscale e quindi dedotti. La legge non era chiara su quali cessioni, ammortamenti e dimissioni dovessero essere detratti dall'ammontare degli investimenti in beni strumentali nuovi; tuttavia, la stessa legge¹⁸ specificava che alcuni investimenti non erano rilevanti ai fini

¹⁵ Paragrafo 5.2 della Circolare n.51/E del 2000

¹⁶ Paragrafo 5.6 della Circolare n.51/E del 2000

¹⁷ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, cit., da p. 49 a p. 70

¹⁸ Legge 133/1999 art. 2 comma 9

dell'agevolazione, tra cui i beni che non erano utilizzati esclusivamente come beni strumentali dall'impresa o adibiti ad uso pubblico e i beni immobili diversi dagli impianti e dagli opifici corrispondenti alla categoria catastale D/1.

Queste esclusioni suggerivano una correlazione tra gli investimenti in beni strumentali e relative dimissioni, cessioni e ammortamenti; quindi, quando non erano soggetti ad agevolazione non erano rilevanti per le dimissioni etc. Tale implicazione era riferibile anche a beni acquistati nei precedenti periodi d'imposta seppur agevolabili ma di fatto non agevolati poiché al di fuori dal periodo utile per il beneficio fiscale. Quindi per calcolare l'importo bisognava detrarre dall'investimento dei beni presi in considerazione dalla normativa le relative dimissioni cessioni e ammortamenti per ogni esercizio fiscale.

19

Nel caso in cui il bene oggetto di investimento fosse stato alienato entro il secondo periodo di imposta rispetto al momento dell'acquisizione il beneficio sarebbe venuto meno attraverso una revoca totale o parziale dell'agevolazione. Infatti, come indicato all'articolo 2 della legge n.133/1999, era predisposta una clausola antielusiva che impediva la cessione a terzi, destinazione a finalità estranee all'esercizio d'impresa, a delocalizzazioni all'estero o assegnazioni ai soci. Nello specifico, l'agevolazione era ricalcolata sulla base della differenza tra valore della cessione e il costo per la sostituzione con un nuovo bene. La circolare 207/E novembre 2000 dell'Agenzia delle Entrate specificava che tale disposizione antielusiva sarebbe stata contraria alla volontà del legislatore in caso di operazioni straordinarie quali la cessione d'azienda e quindi non si applicava in queste situazioni. Il meccanismo di recupero dell'agevolazione funzionava in sede di dichiarazione dei redditi dove dovevano essere restituite le imposte non versate.

20

Per i beni realizzati tramite contratto d'appalto contava l'ammontare dei corrispettivi liquidati in base allo stato di avanzamento dei lavori. Per i beni realizzati in economia

¹⁹ A. Bottai, *Modalità applicative dell'«Agevolazione Visco»*, Corriere Tributario n.35, 15 settembre 1999, p. 2633

²⁰ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, cit., da p. 88 a p. 100

dovevano risultare i costi dei materiali e della manodopera e l'ammortamento dei beni strumentali usati per la realizzazione del bene.²¹

1.2 La legge Tremonti-bis

Nel 2001 per smuovere l'economia che era in fase di stagnazione fu introdotta la legge Tremonti-bis²² che riprendeva essenzialmente quanto già disposto dalla Tremonti I²³ seppur con importanti novità. Questa legge è stata emanata anche per l'insoddisfazione generale prodotta dalla legge Visco²⁴, poiché essa era di difficile applicazione e aveva una limitata platea di soggetti beneficiari. Infatti, la legge Tremonti-bis includeva con più facilità le piccole e medie imprese, fondamentali per il tessuto produttivo del nostro Paese, rigettando la logica discriminante che privilegiava la capitalizzazione aziendale tramite capitale proprio. Per godere dell'agevolazione Tremonti-bis era infatti necessario solamente un investimento in beni strumentali nuovi.²⁵

Le principali novità della Tremonti-bis rispetto alla versione del 1994 erano: *in primis* la differenziazione della base quinquennale utilizzata per calcolare la media degli investimenti, perché se prima il periodo da prendere in considerazione era quello precedente all'entrata in vigore della normativa, nella nuova disciplina si prendeva in considerazione il quinquennio antecedente al periodo che si voleva agevolare. *In secundis*, l'agevolazione era estesa agli investimenti in capitale umano e alle spese di assistenza per gli asili nido per i bambini con età inferiore ai 3 anni. *In tertiis*, di particolare interesse per il presente lavoro, era esteso il campo di applicazione soggettivo ai lavoratori autonomi. Infine, si presentava la possibilità di cumulare il beneficio della Tremonti-bis con altre agevolazioni, in particolare, per le società di capitali, il primo periodo d'imposta poteva essere avvantaggiato a scelta con la nuova normativa o la "legge Visco".²⁶

²¹ E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, cit., da p. 70 a p. 77

²² Legge n. 383, 18 ottobre 2001

²³ Legge n. 357, 10 giugno 1994

²⁴ L. n. 133, 13 Maggio 1999

²⁵ G. Mocchi, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, Giuffrè editore, Milano, 2002 da p. XI a p. XV.

²⁶ *Id.*, *Ibidem* da p.8 a p. 10

La legge in esame detassava il 50 per cento degli investimenti in beni strumentali nuovi eccedenti la media degli investimenti effettuati nei cinque esercizi precedenti. Per calcolare la media, si consideravano i quattro periodi d'imposta in cui gli investimenti erano minori, escludendo il periodo in cui gli investimenti sono stati maggiori. La circolare ministeriale n. 90/E del 17 ottobre 2001²⁷ chiarisce che gli investimenti per ciascun periodo dovevano sempre essere calcolati al netto dei disinvestimenti eseguiti nello stesso periodo. Per calcolarli si considerava il corrispettivo conseguito dalla vendita di beni strumentali anche se acquistati usati e il valore normale dei beni strumentali destinati al consumo personale o familiare, ovvero destinati ai soci o finalità estranee all'esercizio dell'impresa o di arte e professione. Se il valore dei disinvestimenti superava quello degli investimenti il calcolo della media era considerato pari a zero.²⁸

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo dell'agevolazione, i soggetti ammessi erano individuati al comma 1 dell'articolo 4 della stessa legge nei titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo. L'estensione agli esercenti arti e professioni costituiva la novità di maggior rilievo, essendo questa una categoria solitamente esclusa dalle agevolazioni per gli investimenti nell'attività produttiva. Con la sola necessità di essere residenti, erano annoverati tra i beneficiari della normativa:

- a) "le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 49, comma 1 del TUIR;
- b) le associazioni professionali senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche;
- c) le persone esercenti attività ancorché gestite in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- d) Le società in nome collettivo ed in accomandita semplice;
- e) Le società di armamento;
- f) Le società che abbiano ad oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- g) Le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- h) Società per azioni;
- i) Società in accomandita per azioni;

²⁷ Agenzia delle Entrate - Circolare 17/10/2001, n. 90/E

²⁸S. Poggi Longostrevi, 215 *Agevolazioni per nuovi investimenti: contenuto, modalità di calcolo e tipologia di investimenti agevolabili*, Pratica Fiscale e Professionale – I Casi, n. 12, 1° dicembre 2001, p. 445

- j) Società a responsabilità limitata;
- k) Società cooperative e di mutua assicurazione;
- l) Enti pubblici e privati, diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- m) Enti pubblici e privati, diversi dalle società, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata.”²⁹

Per i non residenti erano incluse le società, gli enti non commerciali e le persone fisiche che però avessero stabili organizzazioni nel territorio dello Stato. Erano esclusi invece le persone fisiche che esercitavano attività agricola ai sensi dell'articolo 29 del Tuir (attuale articolo 32 Tuir), gli enti non commerciali se non titolari di reddito d'impresa e le persone fisiche di cui all'articolo 49 comma 2 del Tuir (attuale articolo 54 comma 2).

Ai sensi dell'articolo 1 legge 383/2001 erano ammessi al beneficio i soggetti che avevano iniziato l'attività precedentemente ed avessero continuato a svolgerla alla data di entrata in vigore del decreto, ossia il 25 ottobre 2001. A specificare sul punto è intervenuta l'Agenzia delle Entrate³⁰ indicando che erano esclusi dal beneficio i soggetti “la cui attività è cessata anteriormente all'entrata in vigore della legge, o costituitosi dopo la stessa data”³¹

Il beneficio spettava anche ai contribuenti non tenuti all'approvazione del bilancio, perché la norma in esame non prevedeva requisiti in tal senso. Questo era possibile perché, a differenza della legge Visco, la Tremonti-bis aveva come unico requisito che fosse avvenuto l'acquisto di un bene strumentale nuovo indipendentemente dalle modalità di finanziamento. Il contribuente doveva comunque poter dimostrare di aver sostenuto un costo per l'investimento, senza vincoli riguardo al regime contabile a cui era sottoposto. Per i soggetti in contabilità ordinaria la registrazione andava effettuata nel registro dei beni ammortizzabili, mentre per i soggetti in contabilità semplificata andava effettuata nel registro degli acquisti ai fini IVA. Per i soggetti appartenenti al regime dei minimi, o

²⁹ Elenco riportato dal già citato testo: G. Mocci, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., p. 36

³⁰ Agenzia delle Entrate, Circolare 90/E del 2001

³¹ P. Mariongiu, *Incentivi allo sviluppo e al rilancio dell'economia: dalla Dit alla cosiddetta “agevolazione Visco” alla Tremonti-bis*, Il Fisco, n.42, Milano, 2002, da p. 6623 e ss.

al regime forfettario, pur in assenza di scritture contabili, per non escluderli dall'agevolazione sarebbe stata sufficiente la conservazione dei documenti di trasporto e delle fatture dei beni strumentali nuovi acquistati.³²

Quanto all'ambito oggettivo dell'applicazione, essa riguardava l'acquisto di beni strumentali nuovi acquisiti tra il 30 giugno 2001 e la fine del 2002. Come per la legge Visco e la Tremonti I il requisito della novità si identificava nel non essere stati precedentemente utilizzati. L'amministrazione finanziaria con la circolare 4/E del 18 gennaio 2002, ha specificato come il requisito della novità fosse soddisfatto anche se il bene non era stato acquistato dal rivenditore o dal produttore purché non fosse mai stato utilizzato e che non si fosse precedentemente usufruito dell'agevolazione riguardo ad esso. Questo per evitare, come si è già esaminato per la legge Visco, che allo stesso bene fosse applicato un doppio beneficio. Erano da considerarsi nuovi i beni posseduti a fini dimostrativi ed esposti negli *show room*.

Sempre come per la legge Visco, era necessario il requisito della strumentalità, cioè i beni dovevano essere funzionali allo svolgimento dell'attività, ma potevano essere materiali o immateriali, acquisiti tramite contratto di compravendita, o prodotti in economia o in appalto, nonché i beni concessi in comodato d'uso, purché tale concessione sia strettamente funzionale allo svolgimento dell'attività del comodante.³³

Per gli immobili, l'agevolazione si applicava solo a quelli strumentali per natura e che non potevano essere destinati ad altri scopi senza una sostanziale modifica della loro struttura. Erano esclusi quelli che potessero essere utilizzati per altri scopi come i terreni e le abitazioni, eccezion fatta per quei terreni che erano utilizzati per ospitare fabbricati strumentali. Tuttavia, l'agevolazione si applicava solo a partire dalla data di inizio dei lavori. Prima del completamento, l'agevolazione poteva essere fruita solo parzialmente in quota, in base allo stato di avanzamento dei lavori, per ciascun periodo d'imposta, rispetto all'ammontare complessivo del costo per l'intera costruzione che insisteva sull'area.

³² G. Mocchi, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., da p. 37 a p. 39.

³³ Circolare dell'Agenzia delle Entrate, n. 90, 17 ottobre 2001

Le imprese che acquistavano beni strumentali in leasing potevano beneficiare dell'agevolazione al netto delle spese di manutenzione. La regola si poteva applicare anche se la società di leasing realizzava in appalto un immobile, in questo caso l'impresa o il lavoratore autonomo potevano beneficiare dell'agevolazione fiscale in proporzione ai pagamenti effettuati alla società di leasing in base al progressivo stato di avanzamento dei lavori. La normativa relativa agli investimenti riguardava anche la riattivazione di impianti in disuso e l'ammodernamento di impianti già esistenti e operativi.

Ultima caratteristica oggettiva era ancora una volta il requisito della territorialità: secondo la già citata circolare ministeriale 90/E, per i soggetti residenti il bene agevolato doveva risultare di appartenenza dell'impresa italiana anche se utilizzato all'estero, per i soggetti non residenti il bene doveva avere collocazione stabile all'interno del territorio italiano.

34

Come già accennato, un'importante novità della Tremonti-bis era l'ampliamento della platea di beneficiari includendo i lavoratori autonomi: essi potevano accedere sia all'agevolazione derivante dagli investimenti in beni strumentali sia a quella derivante dall'investimento in formazione per il capitale umano. Le regole di applicazione erano le medesime delle imprese. Godevano dell'agevolazione tutti i beni strumentali, purché destinati all'esercizio dell'arte o professione, sia acquistati in proprietà, sia acquisiti tramite contratto di leasing.

Per i beni immobili erano agevolabili quelli che rientrano nella categoria A/10 del catasto, considerati strumentali per natura. Questi immobili dovevano però essere nuovi o ristrutturati in modo significativo. In altre parole, i lavoratori autonomi potevano beneficiare dell'agevolazione fiscale per gli investimenti destinati ad uso di ufficio, studi professionali, ambulatori medici etc. purché rispettassero il requisito della novità. Il momento rilevante per l'investimento era la data di stipulazione dell'atto di acquisto o, se successiva, la data in cui si verificava il passaggio di proprietà. Per i beni in leasing il momento rilevante era quello di consegna dell'immobile.

L'agevolazione fiscale per gli investimenti in beni strumentali si applicava anche agli investimenti in beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione, come computer e attrezzature. In questo caso il momento rilevante era il

³⁴ P. Mariongiu, Incentivi allo sviluppo e al rilancio dell'economia: dalla Dit alla cosiddetta "agevolazione Visco" alla Tremonti-bis, Il Fisco n. 42, Milano, 2002 da p. 6623 e ss.

momento di consegna o di spedizione del bene. Il beneficio fiscale si applicava anche ai mezzi di trasporto a motore a deducibilità limitata, come autovetture e motocicli, secondo l'articolo 121-bis del Tuir, per la parte fiscalmente rilevante.

La legge non distingueva tra beni materiali e immateriali, quindi si consideravano detraibili anche questi ultimi. L'amministrazione finanziaria ha confermato questa interpretazione, ritenendo che il software acquistato in licenza da un contribuente può considerarsi bene strumentale agevolabile, in quanto permette di sfruttare i relativi benefici nell'esercizio dell'attività professionale. Erano invece esclusi gli oggetti d'arte, di antiquariato o di collezione.³⁵

Poiché l'articolo 49 del Tuir (attuale articolo 53) considerava una vasta gamma di soggetti tra i lavoratori autonomi, bisogna identificare se l'agevolazione Tremonti-bis riguardasse tutti i produttori di reddito da lavoro autonomo o se avesse particolari limiti di applicazione in quest'ottica. L'articolo 4 della legge 383/2001 aveva come scopo l'incentivo all'investimento in beni strumentali, ossia quei beni interni all'organizzazione destinati alla produzione o allo scambio di beni e alla prestazione di servizi. In assenza di una disciplina che desse rilievo a tali beni nella determinazione del reddito la ratio dell'agevolazione veniva meno. Quindi, in tale ottica, non tutti i redditi di lavoro autonomo indicati all'ex articolo 49 Tuir (attuale art. 53) erano agevolabili ai fini dell'acquisto di beni strumentali ma solamente quelli che derivavano da un'attività svolta in maniera stabile mediante una propria organizzazione dei mezzi di produzione nel reddito della quale l'acquisizione di un bene strumentale dava diritto alla deduzione di ammortamenti. Erano quindi esclusi i redditi assimilati a quelli di lavoro autonomo e quelli di lavoro occasionale, nel calcolo dei quali non si prevedeva tale regime dei beni strumentali.

In tale senso si è espressa anche la Corte dei Conti³⁶, spiegando come, a differenza dell'attività di impresa che richiede per natura un'organizzazione, lo stesso non si può dire per il lavoratore autonomo, il quale può svolgere la propria attività in maniera non stabile e non organizzata mediante l'utilizzo di capitali o di lavoro altrui. Quindi, non

³⁵ Circolare 90/E 2001 dell'Agenzia delle Entrate

³⁶ Sentenza n. 156 del 21 maggio 2001

erano agevolabili i redditi da lavoro autonomo che derivavano dai guadagni derivanti da cessione di brevetti o opere d'ingegno in quanto erano prodotti non attraverso processi organizzativi ma dalla cessione a terzi di opere già realizzate. Erano invece riconducibile all'agevolazione il reddito prodotto dalla realizzazione di opere d'ingegno su commissione di terzi. Erano altresì esclusi gli utili derivanti da partecipazione ad associazioni tramite prestazione di lavoro, in quanto l'agevolazione spettava all'organizzazione partecipata.

Nell'ambito del lavoro autonomo si ritenevano sempre agevolati i professionisti titolari di partita IVA e soggetti passivi IRAP, poiché per entrambi sussistono le condizioni di abituale svolgimento e stabile organizzazione. L'amministrazione finanziaria specificò, risolvendo definitivamente la questione, che erano agevolabili i redditi da lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 49 comma 1 del Tuir e non quelli elencati al comma successivo.³⁷

Per le attività agricole si distinguevano due situazioni: nel caso in cui il reddito fosse determinato su base catastale l'agevolazione era esclusa, se invece, gli utili derivassero da società di capitali o cooperative esso poteva godere dei benefici fiscali. Questo perché la legge 383/2001 si applicava solamente in relazione ai redditi di lavoro autonomo e d'impresa e non a quelli fondiari. Erano quindi escluse le attività di coltivazione del terreno e di silvicoltura, le attività di lavorazione di prodotti agricoli e zootecnici, l'allevamento di animali con mangimi ottenibili almeno per un quarto dal terreno e le attività connesse.³⁸

L'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione presa in esame è determinato dalla stessa legge: esso si riferiva ai due periodi d'imposta, quello 2001, a partire dal 30 giugno e quello 2002 per l'intero anno solare. A seconda della durata dell'esercizio sociale del contribuente variavano i periodi utili per le operazioni rilevanti agli effetti dell'agevolazione. Per i contribuenti che utilizzavano l'anno solare come periodo d'imposta, quindi dal 1/1/2001 al 31/12/2001 e successivamente dal 1/1/2002 al

³⁷ G. Mocchi, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., da p. 47 a p. 51.

Circolare n. 90 del 17 ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate

³⁸ G. Mocchi, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., da p. 54 a p. 56.

31/12/2002 il lasso temporale per eseguire gli investimenti era dal 1/7/2001 al 31/12/2001 e dal 1/1/2002 al 31/1/2002 per l'anno successivo; per coloro i quali il periodo d'imposta partiva dal 1/7/2001 al 30/6/2002 e per l'anno dopo dal 1/7/2002 al 30/6/2003 il periodo utile per gli effetti dell'agevolazione corrispondeva ai periodi d'imposta agevolati. Infine, per coloro i quali il periodo d'imposta iniziava il 1/12/2000 e terminava il 30/11/2001 e per l'anno successivo dal 1/12/2001 fino al 30/11/2002 il periodo in cui far rientrare gli investimenti andava dal 1/7/2001 al 30/11/2001 e per il seguente anno dal 1/12/2001 al 30/11/2002. Facendo i calcoli dei periodi utili risulta che i contribuenti per cui il periodo d'imposta coincideva con l'anno solare avevano a disposizione 18 mesi in cui effettuare gli investimenti agevolati, per i contribuenti con periodo d'imposta dal 1° luglio al 30 giugno il periodo utile aveva durata di 24 mesi, risultando più vantaggioso rispetto agli altri periodi d'imposta. I soggetti il cui periodo d'imposta va dal 1° dicembre al 30 novembre avevano a disposizione solamente 15 mesi.

Per le imprese e gli esercenti arti e professioni era quindi importante determinare in che periodo erano realizzati non solo gli investimenti ma anche le relative cessioni e dismissioni. Calcolare in maniera inesatta il periodo di competenza poteva portare a una considerevole variazione della base agevolata. Inoltre, le imprese, per la determinazione del reddito seguivano il principio di competenza mentre i lavoratori autonomi dovevano seguire il principio di cassa.³⁹

Per i beni mobili il momento rilevante era individuato dal momento della spedizione o consegna del bene. Non poche problematiche erano sorte nell'interpretazione della data di spedizione o consegna, e a tal proposito sono intervenute sia l'amministrazione finanziaria che la Corte Suprema⁴⁰. L'agenzia delle entrate ha precisato che per data di spedizione deve intendersi il momento in cui il bene esce dal magazzino, e in assenza di conoscibilità di tale elemento poteva considerarsi il momento di ricezione di tale bene. La Corte Suprema ha affermato la necessità di distinguere i casi in cui il trasporto è avvenuto per mezzi propri o tramite terzi. Nel secondo caso occorreva far riferimento oltre che alla data di invio anche alle modalità del contratto di spedizione, da cui si poteva

³⁹ G. Mocchi, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., p. 61-62

⁴⁰ Sentenza Cassazione civile, sex. I, 22 gennaio 1998, n.578

dedurre l'eventuale non coincidenza tra spedizione e ricezione del bene. In questo caso l'investimento si considerava comunque effettuato al momento della spedizione.

Per i beni immobili invece rilevava il momento di stipulazione dell'atto, ma se era diverso dal momento di appropriazione del bene si considerava il momento di cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà.

Per i lavoratori autonomi, in accordo con la circolare n.90/E del 17 ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate, si derogava al principio di cassa da parte dei professionisti come per le quote di ammortamento dei beni strumentali seguendo invece il principio di competenza.

Per i contratti di locazione finanziaria bisognava invece che il bene fosse introdotto nell'attività lavorativa sia per le imprese che per i lavoratori autonomi, non era quindi sufficiente la decorrenza del contratto di locazione.

A differenza di quanto stabilito dalla prima Tremonti e della legge Visco, non rilevava più il momento in entrata in funzione del bene, salvo nei casi appena citati di locazione finanziaria.

Per i lavoratori autonomi, nel caso di beni costruiti in economia o tramite contratti di appalto, rilevava solo il momento di ultimazione dei lavori: non si potevano quindi dedurre le quote dei costi relative allo stato di avanzamento dei lavori. Per le imprese questa modalità era ancora possibile come lo era stato per la prima Tremonti e la successiva legge Visco, ma solamente per i costi di investimenti realizzati a partire dal 1° luglio 2001.⁴¹

Riguardo al meccanismo applicativo della Tremonti-bis, essa si applica ai redditi di impresa e di lavoro autonomo ai soli effetti dell'IRPEG o dell'IRPEF, escludendo l'IRAP. Come già esposto all'inizio dell'analisi della Tremonti-bis, la norma esclude il 50 per cento del costo degli investimenti in beni strumentali, in maniera separata per ciascuno dei due periodi d'imposta agevolati, sull'eccedenza della media dei cinque periodi

⁴¹ G. Mocchi, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, da p. 59 a p. 70.

precedenti al periodo agevolato, con esclusione del periodo d'imposta in cui gli investimenti in beni strumentali sono stati maggiori.

I soggetti che avevano iniziato l'attività nel 2001, in un periodo anteriore a quello di entrata in vigore della legge, potevano comunque accedere all'agevolazione anche in assenza di un periodo su cui fare il confronto tra la media degli investimenti. Per le imprese e i lavoratori autonomi che avevano iniziato l'attività da meno di cinque anni era comunque possibile accedere all'agevolazione calcolando la media dei periodi d'imposta di svolgimento di essa e potendo comunque trascurare il periodo d'imposta in cui gli investimenti erano stati maggiori.

Nel caso in cui l'attività fosse iniziata nel 2000 si sarebbe preso in considerazione l'intero ammontare degli investimenti ma senza la possibilità di escludere il periodo d'imposta in cui gli investimenti erano stati maggiori.

Nel calcolo dell'investimento su cui applicare l'agevolazione si dovevano dedurre i relativi disinvestimenti, da calcolare in maniera diversa a seconda della modalità di effettuazione, che rientravano all'interno del periodo agevolato. Nel caso in cui in un periodo d'imposta l'ammontare delle cessioni superasse il costo degli investimenti, l'ammontare da prendere in considerazione per la base degli investimenti era pari a zero. Riguardo le modalità di calcolo dei disinvestimenti, da detrarre dal costo degli investimenti, doveva essere considerato il valore del corrispettivo nel caso di cessione di un bene, mentre si considerava il prezzo normale del bene nei casi di destinazione a consumo personale o familiare, di assegnazione ai soci, di destinazioni diverse dall'attività d'impresa o di lavoro autonomo. Nel caso di cessione d'azienda era considerato il prezzo stabilito per il bene o in alternativa il valore normale del bene. Per determinare il valore normale di un bene si deve fare un confronto con il prezzo che per lo stesso bene si può trovare nel libero mercato considerando lo stato di usura. Per i disinvestimenti si consideravano anche i beni acquistati usati.⁴²

Si considera in chiusura dell'analisi sulle dismissioni che non rilevano le cessioni gratuite agli enti locali, alle istituzioni scolastiche, agli istituti di prevenzione e pena, agli

⁴² F. Dezzani, L. Dezzani, *L.18 ottobre 2001, n.383: Tremonti bis. Il meccanismo di applicazione*. Il Fisco, n.43, Milano, 26 novembre 2001, p. 13750

orfanotrofi e agli enti religiosi dei dispositivi informatici arretrati e non più commercializzabili ⁴³, la distruzione dei beni, la perdita dovuta ad eventi fortuiti e l'estinzione anticipata del contratto di locazione finanziaria. ⁴⁴

Secondo l'articolo 4, comma 6, della legge 383/2001, come era previsto per la legge L. n. 133/1999, esisteva un procedimento di revoca in caso di qualsiasi tipo di cessione o destinazioni estranee all'attività lavorativa dei beni oggetto dell'agevolazione. Tale meccanismo si applicava in caso di alienazione dei beni mobili e immobili, rispettivamente nel periodo di 2 e di 5 anni dal momento di chiusura di ciascuno dei due periodi agevolati. Con la circolare n.108/E del 3 maggio 1996, si è stabilito che in caso di cambio di destinazione d'uso degli immobili il beneficio relativo al bene si sarebbe considerato terminato. Di nuovo, non rilevavano a tal fine le cessioni derivanti da operazioni straordinarie quali la cessione d'azienda. Riguardo al meccanismo esso operava restituendo all'erario la quota di agevolazione fruita ma non spettante, calcolata sulla base del corrispettivo o del valore normale del bene, senza aggiunta di sanzioni. ⁴⁵

In ultima analisi, stando agli articoli 49 e 50 del Tuir (attuali articoli 53 e 54), ai fini della determinazione del reddito imponibile per i lavoratori autonomi, si considerano i soli compensi percepiti a titolo di corrispettivo per la prestazione resa. Tuttavia, ai fini del calcolo dei disinvestimenti della Tremonti-bis, contano le cessioni a titolo oneroso e le destinazioni dei beni a finalità diverse da quelle dell'attività lavorativa. ⁴⁶

⁴³ art. 54, comma 3, legge 342/2000

⁴⁴ G. Mocci, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., p. 95

⁴⁵ G. Mocci, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., da p. 133 a p.141

Circolare n. 90 del 17 ottobre 2001 dell'Agenzia delle Entrate

⁴⁶ G. Mocci, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, cit., p. 100-101

Capitolo 2

Le agevolazioni dei “maxi-ammortamenti” e le evoluzioni normative

2.1 Il super-ammortamento.....	23
2.2 L’iper-ammortamento.....	28
2.3 Le proroghe dal 2017 al 2020 e le relative modifiche.....	32

In questo capitolo si analizzano le nuove discipline introdotte a partire dal 2015, evidenziandone le caratteristiche e gli ambiti soggettivi e oggettivi. È inoltre analizzato il meccanismo di applicazione e di revoca delle varie agevolazioni. Vengono studiate le sovrapposizioni temporali che il susseguirsi delle leggi di bilancio e dei vari decreti causavano, le soluzioni poste dal legislatore e dall’Agenzia delle Entrate. Nel primo paragrafo il tema è quello del super-ammortamento, nel secondo è affrontato l’iper-ammortamento e nel terzo si evidenziano le proroghe e i cambiamenti fino al 30 giugno 2020.

2.1 Il super-ammortamento

Nel 2015, con la legge di stabilità per il 2016¹, si è voluto introdurre la misura del così detto super ammortamento: ancora una volta, la ratio della norma era di introdurre un meccanismo agevolativo per l’acquisto di beni strumentali nuovi allo scopo di migliorare e aumentare la produttività del nostro Paese. Essa aveva carattere temporaneo e consisteva in una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisto per gli investimenti in beni strumentali materiali nuovi. Inizialmente l’ambito temporale andava dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, ma come sarà esaminato nel corso del presente capitolo, ha subito svariate proroghe estendendosi il periodo di applicazione.

Come già detto, la maggiorazione del 40 per cento era applicata al costo fiscale di acquisto di beni strumentali materiali nuovi, secondo un modello che prevedeva che se per esempio fossero investiti 10.000 euro per un macchinario, l’impresa o il lavoratore autonomo

¹ Legge 28 dicembre 2015, n.208

avrebbero dedotto fiscalmente un costo di 14.000 euro. Una delle caratteristiche principali era la sua semplicità e immediatezza di applicazione, infatti, diversamente rispetto alle leggi sugli incentivi fiscali per l'acquisto di beni strumentali che andavano dal 1994 al 2001, non era più necessario calcolare la media degli investimenti sul quinquennio antecedente all'entrata in vigore delle normative o al periodo d'imposta agevolato. Si applicava quindi direttamente al costo per gli acquisti o dei beni ottenuti tramite leasing che rientrano nei requisiti previsti dalla legge di stabilità del 2016.

Nell'ambito soggettivo di applicazione della norma, i beneficiari erano sia le imprese che gli esercenti arti e professioni, anche in forma associata, senza vincoli dimensionali e a prescindere dal regime fiscale adottato. La maggiorazione riguardava solamente l'ambito di applicazione delle imposte dirette, quindi, era rilevante ai soli fini dell'IRES e dell'IRPEF e non per l'IRAP. Erano però esclusi i soggetti che si avvalevano del regime forfettario poiché non effettuavano registrazioni contabili e che attestassero i costi per gli investimenti. Erano escluse anche le imprese marittime che aderivano al regime della *tonnage tax*².

Sul piano oggettivo, erano esclusi i beni strumentali con coefficienti di ammortamento inferiori al 6.5%, i beni immobili quali fabbricati e costruzioni e i beni compresi nell'allegato numero 3 della suddetta legge di stabilità, ossia i beni di settori particolari quali gli impianti di imbottigliamento, gli impianti di distribuzione di gas naturale, gli stabilimenti termali, ferrovie e vagoni letto/ristorante e i mezzi di trasporto aerei e per la navigazione.³

L'Agenzia delle Entrate ha elencato quali erano i beni agevolabili⁴: come per le normative precedenti, erano agevolabili sia i beni acquisiti tramite contratto di proprietà o di leasing, sia quelli ottenuti mediante realizzazione interna all'attività produttiva o tramite appalto. Sempre nella stessa circolare, è ribadito che l'agevolazione riguardava solamente i beni materiali (e non quelli immateriali), che tali beni dovevano essere durevoli e funzionali alla produzione rispetto all'attività esercitata, escludendo i beni destinati alla vendita nonché i beni merce e i materiali di consumo. Erano compresi anche i beni dati in

² D.L. n. 344 del 12 dicembre 2003

³ B. Pagamici, *Legge di stabilità 2016, le misure per i professionisti*, Finanziamenti su misura - News, n.2, 1° febbraio 2016, Milano, IPSOA Wolters Kluwer, p. 27

⁴ Agenzia delle Entrate, Circolare n. 23/E 2016

comodato purché fosse rispettato il requisito della strumentalità; l'agevolazione spettava al comodante.⁵

Una particolare analisi meritano gli impianti fotovoltaici ed eolici: l'Agenzia delle Entrate⁶ ha infatti stabilito che riguardo a tali impianti andava applicata l'aliquota di ammortamento del 4% per la componente immobiliare, mentre per l'impianto in sé ed eventuali strutture di sostegno si applicava l'aliquota del 9%⁷ poiché componente separata dall'immobile su cui è infisso ed avente caratteristiche di bene mobile e quindi agevolabile ai fini del super ammortamento.⁸

Tuttavia, la Commissione Tributaria Regionale per il Veneto, ha ritenuto che un impianto fotovoltaico seppur situato su dei supporti prefabbricati e benché conservasse la propria autonomia, andava a modificare sensibilmente le caratteristiche urbanistiche dell'area su cui insisteva il fabbricato e quindi a causa di tale particolarità esso doveva essere considerato un bene immobile e per tanto non poteva fruire del super-ammortamento.⁹

Riguardo il requisito della novità la stessa circolare esplica che erano ammessi al beneficio fiscale i beni acquistati presso il produttore o commerciante purché non fossero stati utilizzati precedentemente, i beni che inizialmente erano destinati a finalità espositive purché questi non avessero adempiuto a finalità dimostrative, i beni complessi la cui creazione era avvenuta anche attraverso cespiti usati purché questi non superassero la percentuale di beni nuovi. Le spese per le migliorie su beni non di proprietà potevano essere iscritte nell'attivo patrimoniale se erano beni distinti e quindi godevano di una propria autonomia, se erano rimovibili e quindi potevano essere separati dal bene principale senza danneggiarlo e utilizzati a prescindere dal bene principale avendo una funzione propria.¹⁰

Riguardo il requisito della territorialità, differentemente dalle norme analizzate nel precedente capitolo, la legge di stabilità del 2016 non prevede particolari limitazioni:

⁵ R. Friscolanti, *"Super" ammortamento, le istruzioni applicative*, Finanziamenti su misura – News, n. 8-9, 1° agosto 2016, Milano, Wolters Kluwer, da p. 25 a p. 27.

⁶ Circolare n. 4/2017 dell'Agenzia delle Entrate

⁷ Indicata dalla circolare 36/E del 2013

⁸ G. Ferranti, *Chiarita la disciplina di iper e super-ammortamenti dei beni immateriali*, Corriere Tributario, n.18, 1° maggio 2017, Milano, IPSOA Wolters Kluwer, p. 1402

⁹ Comm. Trib. Regionale Veneto Venezia, Sez. VII, Sent., 08/06/2021, n.757

¹⁰ R. Friscolanti, *"Super" ammortamento, le istruzioni applicative*, cit., p. 27.

infatti, non è richiesto che il bene abbia una propria funzionalità all'interno di un'impresa o attività lavorativa autonoma all'interno del territorio dello Stato, l'unico requisito è che il reddito fosse tassato in Italia.

Per quanto riguarda l'ambito temporale della disciplina, variava a seconda del modo di acquisizione del bene ma valeva, sia per le imprese sia per gli esercenti arti e professioni, il riferimento all'articolo 109 del Tuir. Considerando la sola legge di bilancio del 2016 l'ambito temporale andava dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. Per i beni acquistati in proprietà l'agevolazione era fruibile dalla data di consegna o di spedizione del bene, per i beni in leasing rilevava il momento della consegna, per i beni realizzati in economia si consideravano i lavori iniziati dalla data del 15 ottobre, se iniziati precedentemente a tale data o ultimati dopo il 31 dicembre 2016 si considerava il costo sostenuto nel periodo di competenza seguendo i criteri stabiliti dall'articolo 109 del Tuir. Per i beni ottenuti tramite appalto, i costi sostenuti dal committente erano quelli relativi alla prestazione dell'appaltatore, considerando la data di ultimazione dei lavori o in alternativa, se venivano approvati gli stati di avanzamento dei lavori, si potevano dedurre parzialmente i costi sostenuti dal committente alla data in cui la porzione dell'opera veniva accettata. I beni ad uso promiscuo rilevavano nella maggiorazione del 40% ma solamente sul 50% del costo del bene.¹¹

Come stabilito dalla stessa circolare, la maggiorazione consisteva in una deduzione extracontabile che riduceva il reddito d'impresa al momento della dichiarazione dei redditi sicché anche se non risultava dal conto economico, era fiscalmente deducibile. Non erano posti limiti di cumulabilità con altre agevolazioni se non specificatamente previsti.

Per quanto riguarda gli effetti del super ammortamento, la norma stabiliva che per i beni strumentali nuovi acquistati nel periodo di agevolazione vi fosse un aumento del 40% solamente per quanto riguarda la determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria: in altre parole, esso produceva effetti solo riguardo al calcolo di queste voci della base imponibile nel periodo d'imposta agevolato. Per esempio, esso non produceva effetti per il calcolo delle plusvalenze e delle minusvalenze che si potevano generare in caso di cessione del bene. Non produceva effetti neanche sui

¹¹ *Ibidem* da p. 27 a p. 29

beni il cui costo unitario era inferiore a 516,46 euro poiché, ai sensi dell'articolo 54 comma 2, esso poteva essere dedotto integralmente dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo nell'esercizio di acquisizione. Inoltre, non si applicava ai costi di riparazione dei beni strumentali nuovi, poiché in base all'articolo 54 comma 9 Tuir, sono deducibili fino ad un limite del 5% del costo complessivo dei beni ammortizzabili e le spese di manutenzione per gli stessi. Nei casi di imprese e lavoratori autonomi assoggettati al regime fiscale di vantaggio gli effetti erano prodotti nei limiti dei 15.000 euro su base triennale per l'acquisto di beni strumentali¹². Non produceva effetti neppure nel calcolo del costo del bene per il regime delle società di comodo e delle società in perdita sistematica: al momento del test di operatività, infatti, detta maggiorazione del 40% non incideva sul costo fiscale rilevante del bene per il calcolo dei parametri utilizzati per il suddetto test. Infine, non aveva implicazioni per quanto riguarda gli studi di settore: i beni strumentali nuovi, in tale ottica, erano considerati al netto della maggiorazione, ossia al costo originario di acquisizione sia tramite contratto di compravendita sia tramite contratto di leasing. Questo per evitare una distorsione nell'applicazione degli studi di settore.¹³

Per i beni acquistati in proprietà la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione doveva essere fruita in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988¹⁴, i quali sono utilizzati per determinare le quote di ammortamento che possono essere dedotte fiscalmente ogni anno. Nel caso di cessione del bene prima della fruizione della maggiorazione, essa doveva essere ripartita in base al tempo in cui il bene era stato utilizzato dall'impresa. Per esempio, se era acquisito un bene strumentale nuovo al costo di 10.000 euro e lo si cedeva nel secondo anno di utilizzo la maggiorazione doveva essere calcolata su due quote, la prima di 1.000 euro (poiché ai sensi dell'articolo 102 del Tuir le quote di ammortamento sono ridotte alla metà per il primo anno), e la seconda di 2.000 euro. In seguito alla cessione le quote di maggiorazione non dedotte non potevano più essere utilizzate né dal cedente né dal cessionario, poiché il bene perdeva il requisito della novità. In ogni caso, le quote di ammortamento maggiorate già dedotte non erano recuperate a tassazione. Come già enunciato, ai fini delle plusvalenze e delle

¹² legge n. 244/2007 e del decreto legge n 98/2011

¹³ R. Friscolanti, *"Super" ammortamento, le istruzioni applicative*, cit., p. 29-30

¹⁴ decreto ministeriale 31/12/1988 pubblicato in Gazzetta Ufficiale n.27 del 2 febbraio 1989

minusvalenze, non rilevava la maggiorazione e si doveva quindi considerare il prezzo originario del bene. Pur essendo l'articolo 102 del Tuir riferito alle sole imprese, non parrebbero esserci stati limiti di applicazione ai soggetti esercenti arti e professioni. In tal senso si è espresso anche il decreto ministeriale del 31 dicembre 1988 all'articolo 2 che riferiva a queste categorie di soggetti gli stessi sistemi tabellari di ammortamento che riguardavano le imprese.

Per i beni ottenuti tramite locazione finanziaria, l'amministrazione¹⁵ ha stabilito che il super ammortamento spettava solamente all'utilizzatore del bene e non al concedente. La maggiorazione si applicava alla sola quota capitale e non riguardava gli interessi passivi. Sempre l'Agenzia delle entrate ha dichiarato che la deduzione della maggiorazione non era influenzata dalle scelte di rappresentazione contabile del leasing, bisognava applicare le regole stabilite dall'articolo 102 comma 7 del Tuir, il quale stabilisce che la deduzione dei canoni di leasing per i beni mobili è consentita per almeno la metà del periodo di ammortamento, determinato con il coefficiente indicato al Decreto Ministeriale del 31 dicembre 1988 (eccezion fatta per i mezzi di trasporto per i quali la deduzione dei canoni è riconosciuta su un periodo minimo pari a quello di ammortamento). Infine, l'amministrazione finanziaria ha stabilito che, nel caso in cui il bene in leasing fosse ceduto ad un terzo prima della scadenza del contratto di locazione, non dovrebbero essere recuperate a tassazione le quote maggiorate già dedotte, ma per le quote che ancora non fossero state dedotte l'agevolazione non poteva essere più applicata né dal cedente né dal cessionario.¹⁶

Anche per i mezzi di trasporto a motore, indicati all'articolo 164 del Tuir spettava la maggiorazione, ma con limiti di deducibilità diversi: in particolare, essa si applicava interamente per i veicoli esclusivamente strumentali o ad uso pubblico, era limitata al 70% per i veicoli ad uso promiscuo dati in dotazione ai dipendenti e al 20% per i veicoli adibiti ad usi diversi da quelli precedenti, con un aumento all'80% per gli agenti e i rappresentanti di commercio.¹⁷

¹⁵ Circolare n. 23/E del 2016 dell'Agenzia delle Entrate

¹⁶ R. Friscolanti, *"Super" ammortamento, le istruzioni applicative*, cit., da p. 30 a p. 32

¹⁷ Id., *Ibidem*, da p. 33-34

2.2 L'iper-ammortamento

Con la legge di stabilità per il 2017,¹⁸ si è cercato di dare un'ulteriore spinta all'economia, ritenuta ancora troppo stagnante. Essa conteneva alcune limitazioni in materia di super ammortamento ma ne estendeva l'applicabilità per ulteriori 18 mesi: nel contempo veniva introdotto un nuovo meccanismo di maggiorazione delle deduzioni per l'acquisto di beni strumentali in chiave con la politica così detta "industria 4.0"¹⁹, il così detto iper-ammortamento. Proponeva ancora una volta un beneficio ottenuto attraverso la maggiorazione della base ammortizzabile per l'acquisizione di beni strumentali nuovi e delle spese per ricerca e sviluppo.

L'estensione del super ammortamento per l'anno 2018 si verificava nel caso in cui entro il termine di scadenza del 31 dicembre 2017 l'ordine per nuovi beni strumentali fosse stato accettato e fosse corrisposto un acconto almeno del 20% del prezzo del bene. Le modifiche restrittive aumentavano le categorie di beni non agevolabili includendo anche i mezzi di trasporto concessi in uso promiscuo ai dipendenti e quelli utilizzati per scopi diversi dall'attività lavorativa.

L'iper-ammortamento riguardava i soli titolari di reddito d'impresa. Ancora una volta, il ministero delle finanze²⁰ specificava che l'agevolazione spetta solamente per la determinazione imponibile IRES e IRPEF, escludendo ancora una volta l'IRAP.²¹

Nello specifico, l'iper-ammortamento consisteva in una maggiorazione del 150% del costo di acquisto per i canoni di ammortamento e dei canoni di leasing. Sul piano soggettivo, l'Agenzia delle Entrate ha dichiarato²² che tale agevolazione non riguardava gli esercenti arti e professioni, i quali potevano però continuare ad usufruire del super ammortamento. Per le imprese, la maggiorazione, ai sensi della normativa, riguardava solamente il costo di acquisizione tramite contratto di compravendita, ma

¹⁸ Legge n. 232, 11 dicembre 2016, pubblicata in Gazzetta Ufficiale n.297 21 dicembre 2016

¹⁹ Il termine "industria 4.0" si riferisce alla così detta quarta rivoluzione industriale, essa comprende l'inserimento di nuove tecnologie per migliorare la produttività e le condizioni di lavoro, con una tendenza all'automazione e all'interconnettività degli impianti. Prende il nome dal piano industriale tedesco realizzato nel 2013.

²⁰ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 4/E del 30 marzo 2017

²¹ M. Sebastianelli, *Industria 4.0: opportunità fiscali per gli investimenti*, Amministrazione e finanza, n.7, p. 46 e ss.

²² conferenza stampa specializzata del 2 febbraio 2017

l'amministrazione finanziaria ha suggerito che valesse anche per i beni ottenuti tramite locazione finanziaria poiché precedentemente non erano mai state fatte differenze in quest'ottica. Sul piano oggettivo essa riguardava i macchinari e gli impianti per la lavorazione e la trasformazione di materie prime in prodotti finiti, il cui funzionamento dipendesse da sistemi computerizzati e fosse gestito tramite sensori, i quali potevano interrompere l'attività in caso di situazioni pericolose. Dovevano inoltre essere sistemi interconnessi e automatizzati. A tal proposito, nell'allegato A della legge di bilancio 2017, era specificato che tali beni strumentali nuovi dovevano possedere funzionalità di collegamenti ad internet per scopi interni all'azienda o esterni e che doveva essere identificata inequivocabilmente la sorgente delle informazioni trasmesse. Per godere del beneficio era necessario che il legale rappresentante con una dichiarazione sostitutiva dell'atto notorio comunicasse all'Agenzia delle Entrate che le caratteristiche del bene immesso nell'azienda rispettavano i requisiti della normativa. In particolare, si dovevano indicare la tipologia del bene, la data di entrata in funzione, il costo e la destinazione. Per i beni che superavano il valore di 500.000 euro era necessaria una perizia tecnica o di un attestato di conformità rilasciato da un ente abilitato prima dell'entrata in funzione, nel caso esse avvenissero in un momento successivo la perizia o l'attestato dovevano essere rilasciati entro il periodo d'imposta nel quale si fruiva dell'agevolazione. In tali documenti doveva essere dichiarato che il bene oggetto dell'agevolazione rispettava i requisiti di "intelligenza" e interconnettività.²³

Con la finanziaria del 2017, si incluse, seppur in maniera inferiore rispetto ai beni materiali e alle normative di fine anni Novanta, un'agevolazione per l'acquisto di beni strumentali immateriali. All'articolo 1 comma 10 della stessa legge, sono infatti indicati, per i soli fruitori dell'iper-ammortamento, anche i beni immateriali, con una maggiorazione sul costo di acquisto del 40% sui canoni di ammortamento e di locazione finanziaria. Nell'allegato B della legge n. 232 del 2016 sono annoverati tra i beni immateriali i *software* connessi a beni materiali di industria 4.0, tra cui programmi per la lavorazione 3D, per la progettazione, il coordinamento e il monitoraggio dei sistemi produttivi, per la lavorazione in realtà virtuale, per l'interconnessione e la gestione dei

²³ G. Ferranti, *Super e iper-ammortamenti dei beni strumentali nuovi tra chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate e modifiche normative*, Corriere Tributario, n.11, 13 marzo 2017, Milano, IPSOA Wolters Kluwer da p. 808 a p. 810

dati e molti altri sempre in ottica di innovazione industriale 4.0. Se i software acquistati erano funzionali all'utilizzo dei macchinari la cui maggiorazione era del 150% allora tali beni immateriali rientravano nella categoria dei beni totalmente agevolabili come se fossero beni materiali. L'agevolazione del 40% spettava anche in caso di acquisto di licenza d'uso del programma.²⁴

Per quanto riguarda l'ambito temporale dell'applicazione, non si dovevano guardare i principi contabili applicati dall'impresa ma, come per il super ammortamento, rilevavano i criteri di competenza fiscale indicati all'articolo 109 del Tuir, ovvero la data di spedizione (o di consegna se differiva dalla data di spedizione) per gli acquisti e le locazioni finanziarie e la data di ultimazione dei lavori per i beni realizzati in appalto. La circolare n. 4/2017 dell'Agenzia delle Entrate²⁵ afferma che gli investimenti rilevanti per l'iper-ammortamento sono solo quelli effettuati dalla data del 1° gennaio 2017: per i beni acquistati antecedentemente a tale data, anche se possedevano le caratteristiche di interconnessione, automazione etc., la maggiorazione era solo del 40%, purché rientrassero nell'ambito applicativo temporale del super ammortamento. Nel caso in cui l'interconnessione avvenisse in un secondo momento rispetto alla data di acquisto e in un periodo diverso dal 2017, si sarebbe applicata la maggiorazione del 40% fino al momento di adeguamento e da quest'ultimo esercizio fiscale si sarebbe applicato l'iper-ammortamento, calcolando la differenza con quanto già dedotto prima dell'interconnessione e adeguando la deduzione fiscale nella successiva dichiarazione, in modo da recuperare quanto non era stato possibile dedurre prima per mancanza dei requisiti tecnici.²⁶

Le modalità di applicazione della maggiorazione per l'iper-ammortamento erano le stesse del super-ammortamento: vale a dire, la prima quota era ridotta alla metà ed il costo dei canoni di leasing andava ripartito su almeno la metà del periodo di ammortamento. Se si fosse usufruito di una deduzione inferiore a quanto spettante per un periodo d'imposta si sarebbe potuto recuperare l'agevolazione non goduta nei periodi d'imposta successivi.

²⁴ G. Ferranti, *Chiarita la disciplina di iper e super-ammortamenti dei beni immateriali*, Corriere Tributario, 1° maggio 2017, Milano, IPSOA Wolters Kluwer, p. 1399-1400

²⁵ Circolare dell'Agenzia delle Entrate 4/E del 30 marzo 2017

²⁶ L. Gaiani, *Dal calcolo alle date, ecco tutte le novità sul bonus investimenti*, Il Sole 24 Ore, 5 aprile 2017, par. 3, Consultabile presso:

<https://www.ilsole24ore.com/art/dal-calcolo-date-ecco-tutte-novita-bonus-investimenti-AEtMMnz>

Come per il super-ammortamento, per l'iper era prevista la cumulabilità con altre agevolazioni fiscali, ma non era possibile cumulare questi due tipi di benefici. La doppia fruizione del super e dell'iper era possibile solo nei casi in cui l'interconnessione avvenisse in un momento successivo rispetto a quello dell'entrata in funzione del bene o questo fosse costruito tramite appalto in base allo stato di avanzamento dei lavori: ciononostante i due tipi di maggiorazione non venivano mai cumulati ma operavano distintamente in diversi periodi d'imposta. Le cause di decadenza in merito alla cessione di beni dell'industria 4.0 erano le stesse previste per il super-ammortamento.²⁷

2.3 Le proroghe dal 2017 al 2020 e le relative modifiche

Con la legge di bilancio per il 2018, all'articolo 1 commi dal 29 al 36²⁸, si è esteso il periodo di applicazione del super-ammortamento agli acquisti effettuati fino al 30 giugno 2019, purché, come nella legge di bilancio per il 2017, si fossero pagati acconti pari almeno al 20% del costo del bene. Negli altri casi, si abbassava l'aliquota di maggiorazione dal 40% al 30% e escludevano i mezzi di trasporto indicati all'articolo 164 comma 1 del Tuir. La stessa legge ampliava l'ambito temporale anche dell'iper-ammortamento fino al 31 dicembre 2019, purché fosse versato l'acconto del 20% e fosse stato accettato l'ordine dal venditore. Inoltre, era stato ampliato l'ambito oggettivo di applicazione rispetto ai beni immateriali indicati nell'allegato B della legge di bilancio per il 2017.²⁹

La più importante e significativa novità nella disciplina dell'iper-ammortamento riguardava la causa di decadenza: era infatti previsto che se un bene agevolabile fosse stato ceduto a titolo oneroso, la fruizione del beneficio fiscale non sarebbe venuta meno qualora l'impresa nello stesso periodo d'imposta della cessione, sostituisse il bene originario con uno similare avente caratteristiche tecnologiche uguali o superiori, e contestualmente all'interconnessione producesse la medesima documentazione riguardante l'autocertificazione o la perizia tecnica a seconda del valore del bene. Era

²⁷ G. Ferranti, *Chiarita la disciplina di iper e super-ammortamenti dei beni immateriali*, Corriere Tributario, p. 1398-1399

²⁸ legge n. 205, del 27 dicembre 2017 art. 1 comma dal 29 al 36

²⁹ Erano inclusi i sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce, software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata; software per la gestione e coordinamento della logistica, con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio etc.

data inoltre la possibilità di sostituire il bene ceduto con uno analogo anche se questo risultasse di valore inferiore al precedente: in questo caso l'agevolazione sarebbe stata applicata per il periodo residuo del beneficio e calcolata sul nuovo valore di investimento; la *ratio* era di impedire che la normativa agevolativa in oggetto potesse compromettere le scelte aziendali.³⁰

Entra in vigore il Decreto-legge n.87/2018 il così detto “Decreto Dignità”³¹ con il quale all'articolo 7 era previsto che, contrariamente alla previgente normativa dell'iper-ammortamento, i beni oggetto di agevolazione, fossero ubicati nell'ambito del territorio nazionale, oppure, qualora trasportabili, l'eventuale permanenza all'estero fosse solo per un breve periodo, altrimenti si sarebbe avuta decadenza del beneficio. Si voleva nella sostanza evitare di concedere l'agevolazione ad imprese operanti in Italia per una produzione svolta all'estero.³²

Con la legge di bilancio per il 2019, all'articolo 1 commi dal 60 al 66,³³ sono state variate le aliquote di maggiorazione del costo per l'iper-ammortamento ed è stato introdotto un meccanismo a scaglioni in base al valore dell'investimento. In particolare, l'aliquota è aumentata al 170% per gli investimenti con un ammontare complessivo fino a 2.5 milioni di euro, ed è ridotta rispettivamente al 100% e al 50% per gli importi tra i 2,5 milioni di euro e i 10 milioni e per quelli compresi tra i 10 milioni e i 20 milioni di euro. Oltre i 20 milioni non sono più previste agevolazioni in materia di iper-ammortamento. La normativa non indicava le modalità di applicazione delle aliquote nel caso di acquisto di più beni strumentali nuovi, lasciando al contribuente la libertà di applicare gli scaglioni secondo il proprio vantaggio. Se per esempio fossero stati acquistati due beni, uno con importo inferiore a 2.5 milioni di euro e uno di 9 milioni, si poteva applicare l'aliquota del 170% al primo bene e del 100% al secondo, separando in sede di dichiarazione dei

³⁰ R. Friscolanti, *Super ammortamento, le regole per il 2018*, cit., da p.27

A. Mastromatteo, B. Santacroce, *Proroghe e modifiche per super ed iper-ammortamento e incentivi per formazione 4.0*, Il Fisco, n.3, 22 gennaio 2018, Milano, Wolters Kluwer da p. 213 a p. 215.

G. Napolitano, *Super e iper ammortamento: analisi delle novità per il 2018*, FiscoOggi, rivista online dell'AE, 8 gennaio 2018, consultabile presso: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/super-e-iper-ammortamento-analisi-delle-novita-2018>

³¹ Decreto Legge n. 87, del 12 luglio 2018.

³² G. Andreani, A. Tubelli, *Vincolo territoriale e recapture per l'iper-ammortamento*, Corriere Tributario n.34, 17 settembre 2018, Milano, IPSOA Wolters Kluwer, da p. 2570 a p. 2573

³³ Legge n. 145 del 30 dicembre 2018, art. 1 commi dal 60 al 66

redditi i due investimenti che altrimenti avrebbero goduto di un'aliquota del 50%. La legge di bilancio non prevedeva l'estensione del super-ammortamento.³⁴

L'Agenzia delle Entrate, in sede di confronto con la stampa specializzata, avvenuto il 31 gennaio 2019 e con la relativa circolare n. 8 del 10 aprile 2019³⁵, ha ampliato il principio della *recapture*, affermando che, avrebbe comportato la decadenza retroattiva del vantaggio fiscale, non solo la delocalizzazione all'estero del bene agevolato, ma anche ogni forma di cessione a titolo oneroso. Sempre nello stesso incontro, l'AE affermava che le operazioni di natura straordinaria, come fusioni, cessioni o conferimenti d'azienda, non avrebbero comportato la decadenza del beneficio poiché la riorganizzazione aziendale non faceva venir meno le finalità dell'investimento tecnologico. Tuttavia, tali operazioni non avrebbero ampliato l'effetto del beneficio poiché lo stesso sarebbe stato ripartito tra i soggetti coinvolti, attraverso le necessarie comunicazioni riportanti, per i beni ceduti, le attestazioni dell'iper-deduzione, del costo di acquisto, della percentuale di maggiorazione applicata e di quanto già dedotto da parte del cedente.³⁶

Particolare attenzione deve essere posta all'agevolazione applicabile ai magazzini automatizzati, poiché, diversamente da quanto stabilito nella risoluzione n. 62/E/2018, che escludeva il costo della gabbia metallica infissa al suolo ed autoportante in quanto considerata bene immobile, l'articolo 3-quater, comma 4, introdotto in sede di conversione del "Decreto semplificazioni"³⁷, introduce una norma di interpretazione autentica stabilendo che anche la parte riferita alla struttura portante dei magazzini automatizzati sia da considerare quale bene agevolabile ai fini dell'iper-ammortamento. In seguito a questa nuova regola per gli investimenti realizzati negli anni precedenti (2017-2018) le imprese che avessero seguito la precedente interpretazione avrebbero potuto presentare delle dichiarazioni integrative a favore, indicando in esse una maggiore deduzione.³⁸

³⁴ M. Castellani, R. Rizzi, *Legge di bilancio: iperammortamento*, Amministrazione & Finanza, n.4, p. 17 e p.18

R. Friscolanti, *Legge di bilancio 2019 – Misure agevolative*, Finanziamenti su misura – News, n.2, 1° febbraio 2019, Milano, Wolters Kluwer da p.15

³⁵ Circolare n. 8 del 10 aprile 2019, p. 46 e ss.

³⁶ L. Gaiani, *Iperammortamento: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate su proroga 2019 e recapture dell'agevolazione*, 1° febbraio 2020, Milano, Wolters Kluwer Il Fisco n.8, p. 710-711

³⁷ D.L. n. 135 del 14 dicembre 2018 convertito in legge l'11 febbraio 2019, n. 12

³⁸ L. Gaiani, *Iperammortamento: chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate su proroga 2019 e recapture dell'agevolazione*, cit., p. 712

L'Agenzia delle Entrate³⁹, inoltre ha specificato che, ferma che la norma di interpretazione autentica, la struttura portante dei magazzini automatizzati pur potendo essere oggetto di agevolazione ai sensi della disciplina dell'iper-ammortamento, resta parte integrante dell'immobile (o essenziale per la realizzazione dello stesso), sicché l'aliquota di ammortamento da applicare non è quello delle attrezzature quello dell'immobile.

Con il così detto “Decreto Crescita”⁴⁰, all'articolo 1, è stato prorogato il super-ammortamento, fino al 30 giugno 2020, a patto che fosse pagato almeno un acconto del 20% per gli investimenti in beni strumentali nuovi e che l'ordine fosse stato accettato dal venditore. Non variavano le aliquote, ma è stato introdotto un tetto massimo di 2.5 milioni di euro per i beni non 4.0, che quindi godevano del solo super-ammortamento.⁴¹

³⁹ Interpello n. 408 del 2019

⁴⁰ D.L. n. 34 del 30 aprile 2019, convertito con la Legge n.58 del 28 giugno 2019

⁴¹ B. Pagamici, *Decreto crescita: agevolazioni dopo la conversione*, Finanziamenti su misura – News, n. 8-9, 1° agosto 2019, Milano, Wolters Kluwer, p. 40

Capitolo 3: La sostituzione della maggiorazione del costo d'acquisto con il credito d'imposta e le proroghe e modifiche fino al 2026

3.1 L'introduzione del credito d'imposta.....	36
3.2 Le modifiche e proroghe del credito d'imposta e ulteriori chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate.....	46

In questo capitolo sono esposte le novità introdotte dalla legge di bilancio per il 2020 e le successive modifiche apportate dal legislatore. In particolare, il meccanismo della maggiorazione del costo d'acquisto è stato sostituito dal credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi. Sono analizzate, come per i capitoli precedenti, gli ambiti soggettivi e oggettivi, temporali e territoriali, inoltre, si esamina il meccanismo di *recapture* e la documentazione necessaria ai fini di non perdere il beneficio fiscale derivante dal credito d'imposta. Alcuni approfondimenti riguardano le disposizioni in materia fornite dall'Agenzia delle Entrate. Nella seconda parte del capitolo è posta particolare attenzione ai cambiamenti attuati dal legislatore a partire dalla legge di bilancio per il 2021, fino ad arrivare alle previsioni della disciplina per il 2026, tenendo in considerazione che potrà essere oggetto di modifiche nei prossimi anni.

3.1 L'introduzione del credito d'imposta

Con la legge di bilancio per il 2020¹, si sono modificate sostanzialmente le modalità di concessione di un vantaggio fiscale per l'acquisto di beni strumentali nuovi sia in ottica di "Industria 4.0" che per i beni di natura ordinaria. Al posto dell'iper e del superammortamento è stato introdotto il credito d'imposta, utilizzabile in compensazione e senza limiti quantitativi. Nel complesso la nuova misura di agevolazione riduceva il *quantum* del beneficio ma ne accelerava la fruizione. Diversamente, per i beni immateriali l'agevolazione è stata aumentata, indicando che il legislatore volesse accrescere le immissioni di tali beni nel tessuto produttivo. Un'altra volontà del legislatore si ravvisa

¹ Legge n. 160 del 27 dicembre 2019, articolo 1, commi 185-197

nell'abbassamento dei limiti complessivi d'investimento, con lo scopo di favorire le piccole e medie imprese cruciali nel nostro Paese attraverso un risparmio di imposta.²

In merito all'ambito soggettivo di applicazione, il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi si applica a tutte le imprese residenti e anche a quelle non residenti purché abbiano stabile organizzazione nel territorio dello Stato (ai sensi dell'articolo 1, comma 193, legge n. 160/2019 i beni dovevano essere “destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato”). Non erano previsti limiti quanto alla natura giuridica dell'impresa, al settore economico di appartenenza, alla dimensione e alle modalità di determinazione del reddito. Le imprese possono infatti fruire del *bonus* per l'acquisto sia di beni strumentali nuovi rientranti nella categoria “industria 4.0” sia di quelli ordinari, a differenza dei lavoratori autonomi, anche in forma associata, che possono avvantaggiarsi del solo *bonus* per i beni strumentali nuovi non 4.0, ossia non possono trarre vantaggi dall'acquisto di beni inclusi negli allegati A e B della legge 232 del 2016 (si reinscrivano così i liberi professionisti tra i soggetti che potenzialmente potevano usufruire di tali agevolazioni, i quali ne erano rimasti esclusi nel 2019 poiché non era stato prorogato il super-ammortamento). In caso di contemporaneo esercizio di attività professionale e d'impresa il soggetto può avvalersi di entrambi i benefici purché distingua la categoria di appartenenza dei beni in relazione al tipo di attività svolta. Possono usufruire del credito d'imposta anche i soggetti in regime forfettario, poiché, diversamente dalla maggiorazione dei costi della previgente normativa, per questi ultimi non applicabile, il credito d'imposta è compensabile con i tributi da essi dovuti che siano da versare con modello F24. Per lo stesso motivo anche per le imprese marittime sottoposte al regime della *tonnage tax* è possibile accedere al credito, diversamente dal super e iper-ammortamento. Rientrano tra i beneficiari anche le cooperative, i consorzi, le reti di impresa e gli enti non commerciali sulla parte di attività commerciale eventualmente svolta. Possono accedere al beneficio fiscale anche i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo l'entrata in vigore del provvedimento.

In caso di affitto o usufrutto d'azienda, l'agevolazione fiscale compete al soggetto che sulla base del contratto ha l'obbligo di mantenere i beni strumentali oggetto di concessione nel miglior stato di efficienza, anche eventualmente sostituendoli.

² B. Pagamici, *Agevolazioni per le imprese*, IPSOA guide operative, 2020, p. 3

Affinché il soggetto possa usufruire delle agevolazioni sono poste due condizioni fondamentali, in ambito di sicurezza e contributiva. Infatti, è necessario che l'impresa rispetti le norme di salute e sicurezza sul luogo di lavoro e adempia agli obblighi contributivi e assistenziali per i dipendenti. Secondo l'Agenzia delle Entrate³, il Documento di Regolarità Contributiva (DURC) deve essere in ordine per ogni periodo in cui si intende avvalersi dell'agevolazione, ed in assenza di rilascio del DURC non è possibile accedere al beneficio. Sono escluse espressamente, dal comma 186 dell'articolo 1 legge 160/2019 le imprese in stato di crisi economica e finanziaria che può portare alla loro chiusura, ossia in stato di fallimento, di liquidazione volontaria, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o soggette a sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo n. 231/2001: ciò allo scopo di favorire solo le imprese che presentino una continuità aziendale.⁴

In ambito oggettivo, l'agevolazione riguarda, così come previsto dal comma 187 dell'articolo 1 della legge di bilancio per l'anno 2020, gli investimenti in beni strumentali materiali ed immateriali nuovi destinati all'esercizio di impresa, con alcune espresse esclusioni di cui si tratterà in seguito. In particolare, nei successivi commi 188, 189 e 190 sono indicate le tipologie di investimenti, riconoscendo al comma 188 un credito d'imposta pari al 6% del costo di acquisizione per i beni diversi da quelli dei commi 189 e 190, nel limite massimo di importo determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b) t.u.i.r. di 2 milioni di euro. Per i beni acquisiti in leasing, il costo da assumere ai fini dell'agevolazione è quello sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni medesimi. Il comma 189, riguardante i beni materiali, previsti dall'allegato A della legge 232/2016, riconosce un credito d'imposta pari al 40% del costo di acquisizione per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del 20% per gli investimenti oltre i 2,5 milioni e fino ai 10

³ Circolare n.9 del 23 luglio 2021 dell'Agenzia delle Entrate

⁴ G. Ferranti, *La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi*, Il Fisco, n.3, 20 gennaio 2020, Milano, Wolters Kluwer, p. 211-212

S. Dimitri, C. Pollet, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, Ratio, 13 febbraio 2023, Castel Goffredo, Centro Studi Castelli, da p.7 a p. 10

G. Ferranti, *Le condizioni per fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti*, Il Fisco, n.4, 27 gennaio 2020, Milano, Wolters Kluwer, p. 316-317

R. Friscolanti, B. Pagamici, *Legge di bilancio 2020, nuovo assetto per gli incentivi 4.0*, Cooperative e enti non profit, n.2, 1° febbraio 2020, Milano, Wolters Kluwer, p.11-12

milioni di euro. Senza ripetere qui quali siano tali beni, in quanto già stati descritti nel capitolo sul super e iper-ammortamento, se ne specificano le caratteristiche essenziali: devono essere controllati attraverso computer o mezzi di monitoraggio equipollenti, possedere il requisito dell'interconnessione, sia interna che esterna all'azienda, utilizzando un linguaggio informatico riconosciuto internazionalmente. Sono inoltre necessari l'integrazione automatica del bene con l'impianto di produzione, con il sistema di fornitura o con altre macchine della fabbrica e la presenza di sistemi di interfaccia con l'operatore e il rispetto delle misure di salute, sicurezza e igiene nel luogo di lavoro. Inoltre, devono possedere almeno due delle seguenti caratteristiche: avere sistemi di telemanutenzione o tele-diagnosi o controllo da remoto, con il monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e un sistema di simulazione della propria attività all'interno del processo lavorativo. In caso di macchine che operano al di fuori dell'azienda devono possedere sistemi di guida automatica o semi-automatica e ricevere le disposizioni per il lavoro da svolgere da remoto. I beni ricompresi nel comma 190, riguardante i beni immateriali, sono ricondotti a quelli indicati nell'allegato B della legge 232/2016, ai quali era riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 15% del valore di acquisizione, con un massimo di spesa ammissibile fino a 700.000 euro. Ne deriva che per gli acquisti di beni eccedenti le soglie espressamente indicate nei precedenti commi, sopra trattati l'agevolazione non competeva. Per i beni per cui è necessaria un'installazione immobiliare di supporto (muretto in mattoni, impalcatura metallica etc.) il costo complessivo dell'investimento si calcola al lordo di tali strutture, purché non modificano sensibilmente l'ambiente circostante a tal punto da dover far modifiche catastali. Sono altresì inclusi i costi di trasporto e installazione comprendenti i costi del personale coinvolto nel processo di implementazione. Sono invece esclusi i costi delle perizie (se ne parlerà in seguito).

Sono esplicitamente esclusi dalla normativa i beni richiamati dall'articolo 187: quelli indicati all'articolo 164 comma 1 del Tuir (autoveicoli), i beni con coefficienti di ammortamento inferiore al 6.5%, i fabbricati e le costruzioni, i beni indicati all'allegato 3 della legge 208/2015 (condutture, materiale rotabile tramviario etc.), nonché "i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle

telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti”⁵.⁶

Come per il super/ipersuammortamento e le normative precedenti anche nel credito d'imposta i beni oggetto di agevolazioni dovevano essere strumentali all'attività d'impresa, durevoli nel tempo e presentare la caratteristica della novità, che si manifestava attraverso l'acquisto dal produttore o dal rivenditore, la realizzazione tramite contratto d'appalto o la costruzione in economia. Caratteristica fondamentale ai fini della “novità” è che il bene non fosse mai entrato in funzione in altri processi produttivi. Sono esclusi ancora una volta gli altri tipi di beni, quali i beni merce e i materiali di consumo. Sia per le imprese che per gli esercenti arti e professioni anche il costo unitario di beni inferiore o uguale a 516.46 euro e quindi deducibile in un solo periodo d'imposta partecipa alla quantificazione del credito d'imposta, ferma la limitazione per i lavoratori autonomi ai beni di carattere ordinario e non di “industria 4.0”.

Sono considerati agevolabili da parte degli acquirenti, ai fini del credito, i beni destinati ad esposizione purché non abbiano soddisfatto esigenze dimostrative (in tal caso il bene sarà considerato usato e quindi non più oggetto di beneficio fiscale).

Nonostante siano esclusi i beni indicati all'articolo 164 comma 1 del Tuir, sono agevolabili gli autocarri nuovi come beni ordinari. L'Agenzia delle Entrate⁷, specifica che le parti dell'autocarro che soddisfano i requisiti di industria 4.0 possono accedere al beneficio del 40% (se il costo del bene è inferiore a 2.5 milioni di euro, altrimenti del 20% se il costo è compreso tra i 2.5 milioni e i 10 milioni di euro) per il solo costo che riguarda queste componenti. Nello specifico, si tratta di: “macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazioni flessibili, e/o dotati

⁵Articolo 1, comma 187, legge 160 del 27 dicembre 2019

⁶R. Friscolanti, *Le misure agevolative della legge di bilancio 2020*, n.2, Finanziamenti su misura – News, 1° febbraio 2020, Milano, Wolters Kluwer, p. 25-26
S. Dimitri, C. Pollet, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, cit., da p.15 a p. 24

⁷Risposte dell'Agenzia delle Entrate numero 542 e 544 del 2020

di riconoscimento dei pezzi (ad esempio RFID, visori e sistemi di visione meccatronici)»^{8,9}

Quanto all'ambito temporale di applicazione della disciplina in esame, esso riguarda gli investimenti effettuati nel 2020 o gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2021 purché fosse stato pagato un acconto almeno del 20% e l'ordine fosse stato accettato dal venditore. Il momento di rilevazione dell'investimento è ancora una volta la data di consegna o spedizione del bene per i beni mobili. Se tali beni sono realizzati da terzi tramite contratto di appalto si considera la data di fine lavori o lo stato di avanzamento degli stessi. Per i lavori eseguiti in economia si considerano i costi sostenuti nel periodo agevolato anche se la data di ultimazione è postuma rispetto all'ambito temporale del beneficio. La fruizione dei crediti d'imposta per i beni d'industria 4.0 è condizionata all'effettuazione dell'interconnessione, secondo gli stessi principi che riguardavano l'iper-ammortamento. Inoltre, per le Zone Economiche Speciali, di cui facevano parte la Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo, il credito d'imposta è stato prorogato fino al 2022, con lo scopo di ridurre il divario economico che colpisce queste regioni del Mezzogiorno, favorendo in maniera più ampia gli investimenti.¹⁰

Una particolare analisi è necessaria per il periodo transitorio tra il 2019 e il 2020, infatti, ai sensi del "Decreto Crescita"¹¹ e della legge di bilancio per il 2019¹², l'agevolazione del super e dell'iper-ammortamento era valida anche per il 2020, per i beni di cui era stato versato l'acconto del 20% e l'ordine era confermato dal venditore, periodo che si sovrapponeva con l'introduzione del credito d'imposta. A tal proposito, l'articolo 196 della legge di bilancio per il 2020 prevedeva che per questi beni "prenotati", si applicasse la disciplina in vigore nel 2019, essendo quantitativamente più vantaggiosa, al fine di non creare svantaggi per le imprese e i professionisti che avevano già investito in tali beni.¹³

⁸ Risposta dell'Agenzia delle Entrate, n. 544 del 2020, p. 4

⁹ C. Pollet, S. Dimitri, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, cit., da p.12 a p. 29

¹⁰ G. Ferranti, *La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi*, Il Fisco, n.3, p.208 e p. 212-213

¹¹ D.L. n.34/2019

¹² Legge n.145/2018

¹³ B. Pagamici, *Agevolazioni per le imprese*, IPSOA guide operative, p. 5

S. Dimitri, C. Pollet, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, cit., p.40

La fruizione dell'agevolazione avviene attraverso la compensazione nel modello F24 dei crediti rispetto ai debiti in questo indicati, in 5 quote costanti ripartite su altrettanti anni per l'acquisto di beni materiali, e in 3 quote per l'acquisto di beni immateriali. Per i beni materiali ordinari il credito compete a partire dall'anno successivo rispetto all'entrata in funzione del bene e per i beni di "industria 4.0" dall'anno successivo a quello dell'interconnessione dello stesso. Nel caso in cui l'interconnessione sia tardiva rispetto all'utilizzo del bene il credito sarà calcolato rispettivamente con un'aliquota del 6% per il primo periodo, pari al credito previsto per i beni ordinari e del 40% dal momento dell'adeguamento dei requisiti tecnici, al netto dei benefici già ottenuti, fino al decorrere del periodo utile alla fruizione del credito. Per le eccedenze di credito non utilizzate in compensazione nell'anno di competenza, la prassi ritiene applicabile quanto già indicato dall'Agenzia delle Entrate¹⁴ in caso di non fruizione totale della quota annuale, ovvero che quanto non utilizzato in compensazione nell'anno possa essere riportato all'anno successivo, sommandosi a quanto di competenza del successivo periodo di imposta. Non sono previsti limiti circa l'utilizzo di tali crediti, derogando al principio di tetto massimo di fruizione di 250.000 euro annui¹⁵ ed al limite di compensazione nel modello F24 di 700.000 euro annui¹⁶. Inoltre, il credito è fruibile indipendentemente dalla presenza di debiti nei confronti dell'erario. Questa indicazione deriva dalla risposta numero 451/2021 con la quale ad un interpello fatto da un contribuente, l'Agenzia delle Entrate riprendeva quanto già espresso nella circolare numero 5/E del 19 febbraio 2015, nella quale si precisava che per i crediti d'imposta di natura non erariale non vige la preclusione di cui all'articolo 31 del decreto-legge numero 78 del 31 maggio 2010, ossia il divieto di compensazione qualora ci siano debiti di natura erariale scaduti e di importo superiore ai 1.500 euro. L'interpello poi, cita una serie di ulteriori crediti di natura agevolativi per i quali non vige il divieto sopraccitato e dunque per analogia non vige neppure per la disciplina in questione.¹⁷ Il credito d'imposta non rientra nella base imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP come espressamente previsto dalla normativa. Per

¹⁴ Circolare n.5 paragrafo 5 del 19 febbraio 2015

¹⁵ Legge n. 244 del 24 dicembre 2007, art. 1 comma 53

¹⁶ Legge n. 388 del 23 dicembre 2000, art. 34

¹⁷ D.L. n. 78 del 31 maggio 2010, art. 31

Circolare 5/E del 19 febbraio 2015

Risposta n. 451/2021 Agenzia delle Entrate, Divisione Contribuenti, Direzione Centrale Piccole e medie imprese

accedere al credito è necessaria l'opportuna comunicazione al Ministero delle Imprese e del Made in Italy mentre il Ministero dell'Economia e delle Finanze monitora la sua fruizione. Si precisa che l'omessa comunicazione al MISE non è condizione di revoca dall'agevolazione, poiché tale adempimento ha esclusivamente lo scopo di monitorare i livelli di spesa ai fini del PNRR, è tuttavia necessario che il beneficiario del credito indichi tale agevolazione nella sezione RU della dichiarazione dei redditi dell'anno di competenza.¹⁸

Non sono previsti dalla disciplina del credito limiti di cumulabilità con altre agevolazioni, sia fiscali che di altro tipo, purché il credito complessivo ottenibile non superi il costo del bene agevolato. Nel caso in cui si superi il 100% del costo andrà ridotta la quota di credito d'imposta derivante dall'agevolazione per l'acquisto di beni strumentali fino al raggiungimento del tetto massimo del costo totale del bene.¹⁹

In particolare, secondo l'Agenzia delle Entrate, non parrebbero esserci limiti di applicazione riguardo al credito d'imposta in relazione ai contributi in conto impianti, i quali, sono un tipo di agevolazione che riduce l'ammortamento degli investimenti sia che i contributi siano ottenuti tramite ricavi anticipati sia come elementi sottrattivi del costo dei beni ammortizzabili. Il credito d'imposta, relativo ai beni che hanno portato al contributo in conto impianti, va dunque calcolato al lordo degli stessi.²⁰

In materia di detraibilità dell'IVA, sempre l'Agenzia delle Entrate precisa che il costo da assumere per determinare il credito d'imposta deve essere incrementato dell'IVA indetraibile oggettivamente, ossia se per l'acquisto di un bene l'articolo 19-bis 1 del D.P.R. 633/72 ne preveda la totale o parziale indetraibilità, ovvero quando il contribuente

¹⁸ B. Pagamici, *Agevolazioni per le imprese*, IPSOA guide operative, p. 8-9

G. Ferranti, *Primi chiarimenti interpretativi sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi*, Il Fisco, n.10, 9 marzo 2020, Milano, Wolters Kluwer, p. 910-911

E. Arcuri, I. Barbieri, E. Casari, *Imprese individuali ed esercenti arti e professioni, periodo d'imposta 2020*, Centro Studi Fiscale SEAC, Marzo 2021, Trento, SEAC s.p.a., p. 1225

S. Reggiani, *Credito d'imposta 4.0: nuove percentuali e relativi oneri documentali*, Amministrazione & Finanza, n.6, 1° giugno 2022, Milano, IPSOA Wolters Kluwer, p. 16-17

¹⁹ Circolare n.9/E del 23 luglio 2021 dell'Agenzia delle Entrate da p. 44 a p. 46

S. Reggiani, *Credito d'imposta 4.0: nuove percentuali e relativi oneri documentali*, cit., n.6, p. 16-17

²⁰ F. Dezzani, *Il credito d'imposta 4.0: contributo in conto impianti*, Il Fisco, n.7, 17 febbraio 2020, Milano, Wolters Kluwer da p. 659

Circolare n.9/E del 23 luglio 2021 dell'Agenzia delle Entrate p. 21-22

ha effettuato l'opzione di cui all'articolo 36-bis del medesimo decreto. Qualora invece l'indetraibilità sia determinata da un fatto soggettivo cioè l'applicazione del pro-rata, la quota indetraibile non va imputata al bene oggetto di agevolazione ma alla massa globale del costo IVA indetraibile determinata per effetto del pro-rata. Quindi l'IVA indetraibile per effetto dell'articolo 19-bis 1 va ad incrementare il costo di acquisto del bene e quindi il credito d'imposta, mentre per le imprese o esercenti arti e professioni che hanno particolari attività che determinano una parziale detraibilità dell'IVA (pro-rata) quest'ultima comporta un aumento generale IVA indetraibile e non si riflette quindi sul credito d'imposta.²¹

In merito alla perizia tecnica per i beni materiali e immateriali di "industria 4.0", essa è necessaria come lo era per l'iper-ammortamento, ma anziché una perizia giurata è sufficiente una perizia semplice svolta da ingegneri o periti industriali, che possono essere interni all'azienda o esterni, o in alternativa un attestato di conformità rilasciato da enti abilitati. Per i beni il cui costo unitario di acquisizione non superi 300.000 euro è sufficiente una dichiarazione redatta dal legale rappresentante o dal titolare dell'impresa ai sensi della disciplina delle autocertificazioni. È possibile, comunque, anche per tali beni avvalersi di perizia tecnica, secondo la circolare 4/E del 2017 dell'Agenzia delle Entrate. La dichiarazione può riguardare un singolo bene o una pluralità di beni e deve attestare di interconnessione, il costo, le modalità e la data di entrata in funzione del bene e la categoria di appartenenza (secondo l'allegato A o B). Ai fini della fruizione dell'agevolazione è necessario che tale documento sia posseduto prima dell'ottenimento del credito e che sia conservato dall'impresa per tutto il periodo utile di fruizione dell'agevolazione e fino alla decadenza del potere di accertamento.²²

Per tutte e tre le categorie di beni è inoltre necessario che nella fattura di acquisto, così come nel documento di trasporto, sia indicata la dicitura "bene agevolabile acquisito con il credito d'imposta della legge 160/2019" perché ai sensi dell'articolo 1 comma 195 "i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili" ed a "tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi

²¹Circolare n.9/E del 23 luglio 2021 dell'Agenzia delle Entrate p. 20-21

²²G. Ferranti, *Le condizioni per fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti*, cit., p. 318-319

all'acquisizione. Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 184 a 194", sicché tale documentazione deve essere conservata per tutto il periodo in cui si fruisce dell'agevolazione e fino alla scadenza dei termini per l'accertamento. La mancanza della suddetta dicitura, anche apposta tramite timbro, comporta la revoca del beneficio fiscale. Secondo l'Agenzia delle Entrate²³, che, ha fatto riferimento alla così detta legge "Nuova Sabatini"²⁴, la quale prevedeva un contributo relativo ai finanziamenti bancari da parte delle piccole e medie imprese, ma concedeva al soggetto beneficiario la possibilità di correggere l'inadempimento, prima di un'eventuale verifica, lo stesso vale per il credito d'imposta, sia in presenza di fattura elettronica che cartacea. Tale correzione avviene riportando successivamente alla data di emissione della fattura la corretta dicitura che fa riferimento alla norma da cui deriva il credito. Ma a differenza della legge Sabatini, per la quale se al momento del controllo non risultava la corretta dicitura sarebbe decaduta in via definitiva l'agevolazione, ai fini del credito d'imposta è possibile rimediare all'inadempimento anche in seguito al controllo delle autorità preposte. La Corte di Cassazione²⁵ ha stabilito che l'omesso riferimento alla normativa costituisce un vizio meramente formale e perciò sanabile.²⁶

Il meccanismo del *recapture*, introdotto dal "Decreto Dignità"²⁷ è stato assicurato anche nella legge di bilancio per il 2020 all'articolo 1 comma 193. Secondo la circolare n. 8/E del 10 aprile 2019, questo meccanismo opera per qualsiasi tipo di cessione a titolo oneroso, sia verso cessionari esteri che all'interno del nostro Paese. È valido anche per delocalizzazioni all'estero in capo allo stesso soggetto di appartenenza. Esso opera per tutti i beni agevolabili, sia ordinari che volti all'innovazione in chiave di Industria 4.0, ceduti prima del 31 dicembre del secondo anno successivo all'acquisizione mentre la previgente normativa (super/iper ammortamento) estendeva l'arco temporale di monitoraggio del *recapture* all'intero periodo di ammortamento. Tale meccanismo

²³ Risposta ad interpello n.438 del 5 ottobre 2020 dell'Agenzia delle Entrate

²⁴ Art. 2, commi 2 e ss. del D.L. 21 giugno 2013, n.69

²⁵ Ordinanza n.5289 del 26 febbraio 2020

²⁶ S. Albanese, R. Donzì, *Credito d'imposta sugli acquisti di beni strumentali 2020: revoca proporzionale in assenza della dicitura in fattura*, il fisco, n.46, 7 dicembre 2020, Milano, Wolters Kluwer, da p. 4453 e ss.

²⁷ D.L. n. 87/2018

comporta il recupero del credito da parte del fisco attraverso la restituzione da parte del contribuente dell'importo ottenuto, senza sanzioni o interessi, entro la scadenza del versamento delle imposte sui redditi del periodo fiscale coinvolto. Ancora una volta, secondo la circolare 4/E/2017 non opera in caso di cessione d'azienda o di ramo d'azienda poiché tale trasferimento non fa decadere le finalità delle agevolazioni.²⁸

Non sempre però è necessaria la restituzione del credito in caso di cessione di un bene agevolato: in caso di sostituzione con un bene avente caratteristiche analoghe o superiori e con un costo superiore al bene originario è possibile ricalcolare il credito d'imposta alla luce del nuovo investimento, e se il costo è inferiore il credito viene ricalcolato e ridotto proporzionalmente con la restituzione di quanto già utilizzato.²⁹

3.2 Le modifiche e proroghe del credito d'imposta e ulteriori chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Una lunga serie di modifiche e proroghe è stata istituita da altrettante leggi e Decreti-Legge nel corso dell'anno 2021 e del 2022, di seguito si cercherà di elencarne i passaggi fondamentali. Con la legge di bilancio per il 2021³⁰ sono stati prorogati i termini di utilizzo del credito d'imposta fino al 31 dicembre 2022 o fino al 30 giugno 2023 purché fosse accettato l'ordine dal venditore e corrisposto l'acconto del 20% entro il 31 dicembre 2022. È stata inoltre prevista una modifica alla misura del credito rispetto alle varie tipologie di beni e sono state aggiunte due nuove categorie, ampliando l'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione. In particolare, secondo l'articolo 1 comma 1054 il credito per i beni di natura ordinaria è stato incrementato dal 6% al 10% con un limite di spesa pari a 2.000.000 milioni di euro, estendendo ai beni immateriali la stessa aliquota ma con un tetto massimo fino a 1.000.000 di euro ed è stato previsto un credito del 15% per l'investimento nel settore del lavoro agile. Per i beni materiali di industria 4.0, all'articolo 1 comma 1056, è stato introdotto un nuovo scaglione di investimenti portando la soglia massima da 10.000.000 a 20.000.000 di euro. In particolare, le aliquote sono state cambiate dal 40% al 50% per i beni fino a 2.500.000 euro, dal 20% al 30% per i beni il cui costo è compreso tra i 2.500.000 e 10.000.000 di euro ed infine introducendo un

²⁸ G. Ferranti, *Le condizioni per fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti*, cit., p. 317-318

²⁹ B. Pagamici, *Agevolazioni per le imprese*, IPSOA guide operative, p. 10-11

³⁰ Legge n. 178 del 30 dicembre 2020

credito pari al 10% del valore del bene per quelli fino a 20.000.000 di euro. Per i beni immateriali 4.0, secondo il comma 1055 dell'art. 1, il credito è previsto nella misura del 20% per un tetto massimo di 1.000.000 di euro. Queste percentuali sono state applicabili dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 o al 30 giugno 2022 purché l'ordine fosse prenotato con le solite modalità di acconto e accettazione dell'ordine. A partire dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (o fino al 30 giugno 2023 con prenotazione del bene) le aliquote cambiavano di nuovo ai sensi della stessa legge di bilancio: secondo i commi 1055, 1057 e 1058 dell'articolo 1, per i beni materiali e immateriali ordinari le aliquote erano abbassate al 6%, per i beni materiali 4.0 erano del 40%, 20% e 10% rispettivamente per i beni fino a 2.500.000 euro, da 2.500.000 e fino a 10.000.000 di euro e tra i 10.000.000 e i 20.000.000 di euro. Per i beni immateriali 4.0 l'aliquota era alzata al 50% sempre con il limite di spesa di 1.000.000 di euro. Un'ulteriore modifica riguarda il periodo di fruizione dell'agevolazione, ridotto a 3 anni e per i soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5.000.000 di euro il credito può essere compensato in un'unica quota annuale. Come si può notare, esiste un periodo di sovrapposizione normativo delle leggi di bilancio per gli anni 2020 e 2021, nel periodo compreso tra il 16 novembre 2020 e il 30 giugno 2021, causato da un "effetto annuncio" da parte del Governo in carica che ha comportato una stagnazione del mercato poiché le agevolazioni previste per il periodo successivo risultavano più vantaggiose rispetto a quelle in vigore all'epoca della presentazione anticipata delle novità. Per ovviare a questa problematica il legislatore ha stabilito che, salvo il caso di prenotazioni di beni (sempre secondo le solite modalità) effettuati entro il 15 novembre 2020, si sarebbe potuta applicare anticipatamente la disciplina introdotta dalla legge di bilancio per il 2021. Restano invariate le condizioni di tenuta della documentazione, delle deroghe sui limiti sulla fruizione dei crediti d'imposta e sulle perizie o autocertificazioni dei requisiti tecnici del bene. In seguito, con il Decreto-Legge "Milleproroghe"³¹ del 20 dicembre 2021 è stato esteso il periodo di fruizione dell'agevolazione fino al 31 dicembre 2022 purché il bene fosse prenotato sempre attraverso le solite modalità di versamento dell'acconto e di accettazione dell'ordine entro il 31 dicembre 2021. Un'ulteriore estensione è stata prevista con la finanziaria per il 2023³² e con il Decreto-Legge "Milleproroghe"³³ del 29 dicembre 2022,

³¹ D.L. n. 288 del 20 dicembre 2021, art. 3 quater

³² Legge n.197 del 29 dicembre 2022, art. 1 comma 423

³³ Decreto Legge n. 198 del 29 dicembre 2022

portando la scadenza del periodo di investimento agevolato, per i soli beni materiali 4.0, prima al 30 settembre 2023 e infine al 30 novembre dello stesso anno.³⁴

Nel corso del 2021 l'Agenzia delle Entrate³⁵ ha risposto a una serie di quesiti posti da parte dei contribuenti riguardo ai crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali, di cui si riportano di seguito gli aspetti principali che non siano già stati trattati nel corso del capitolo.

Emerge chiaramente dalla risposta fornita dall'Agenzia delle Entrate, che la disposizione normativa pone un limite annuo all'utilizzo del credito d'imposta, da ripartire per le tre annualità ma non fissa un obbligo di fruizione del credito stesso entro un certo periodo. Nella sostanza, la risposta fornita dall'AE precisa che l'eventuale eccedenza di credito non utilizzato nella singola annualità potrà essere riportata agli anni successivi fino al suo esaurimento anche oltre il triennio previsto dall'articolo 1 comma 1059 della legge di bilancio per il 2021.³⁶

Come già illustrato, il credito d'imposta non è trasferibile se non nel caso di cessione d'azienda o di cessione di ramo d'azienda, poiché in tali ipotesi di operazioni straordinarie, la finalità dei beni agevolati non varia, cosicché il relativo credito resta usufruibile. Allo stesso modo, in caso di decesso del beneficiario, il credito precedentemente intestato al defunto è trasferito agli eredi purché l'attività sia proseguita dagli stessi.³⁷

Un quesito è stato posto in merito alla trasferibilità dei crediti in capo ai soci di un'impresa familiare o di una società cui si applica il regime di trasparenza. La risposta viene ripresa dall'interpello n. 85 del 5 marzo 2020, nel quale è spiegato che, riguardo al credito d'imposta per gli investimenti del mezzogiorno esisteva la possibilità di trasferire il credito ai soci delle società trasparenti. Pertanto, si è ritenuto che lo stesso principio si

³⁴ B. Pagamici, *Le opportunità - nuova disciplina del bonus investimenti*, Cooperative e enti non profit, n.1, 1° gennaio 2021, Milano, Wolters Kluwer, p.34 e ss.

E. Arcuri, I. Barbieri, E. Casari, *Imprese individuali ed esercenti arti e professioni, periodo d'imposta 2020*, cit., p. 1223-1224

S. Dimitri, C. Pollet, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, cit., da p. 38 a p. 40

B. Pagamici. *Le opportunità - Bonus investimenti*, Cooperative e enti non profit, n.4, 1° aprile 2022, Milano, Wolters Kluwer p. 44

³⁵ Circolare 9/E del 23 luglio 2021 dell'Agenzia delle Entrate

³⁶ Circolare 9/E del 23 luglio 2021 dell'Agenzia delle Entrate, p. 27-28

³⁷ *Ibidem* da p. 38 a p. 40

possa applicare al credito per investimenti in beni strumentali nuovi. Il criterio da seguire è quello di proporzionalità rispetto alle quote di partecipazione agli utili. I crediti vanno indicati specificatamente nella dichiarazione dei redditi dell'impresa del periodo d'imposta in cui il credito è sorto, in cui va indicato il montante complessivo, quello già utilizzato e quello in disavanzo che confluisce nella dichiarazione dell'anno successivo, al netto di quello che attraverso il principio di trasparenza va attribuito ai soci, i quali indicano la quota di credito ricevuto nella propria dichiarazione dei redditi. Il momento di utilizzo del beneficio fiscale da parte dei soci coincide con quello dell'impresa di appartenenza, ossia dall'entrata in funzione o dall'interconnessione del bene a seconda della tipologia. In particolare, il credito ottenuto per un investimento sui beni strumentali nuovi va ripartito, come di consueto, su un periodo di tre anni. La parte di credito utilizzato dall'impresa per il primo anno risulta dalla dichiarazione dei redditi dell'impresa, mentre la parte restante va attribuita ai soci in proporzione alla loro partecipazione agli utili e risulta dalla loro personale dichiarazione dei redditi. Lo stesso vale per gli anni successivi. Analoga considerazione può essere fatta anche per i soci delle società di capitali che si avvalgono del regime di trasparenza, di cui agli articoli 115 e 116 del TUIR ³⁸

In caso di furto di beni ai danni dell'impresa e di esercente arte o professione, non si applicherebbe il principio di rideterminazione del reddito stabilito dalla legge di bilancio 2021 art. 1 comma 1060. Infatti, il meccanismo di *recapture* ha finalità antielusive, cercando di garantire la permanenza dell'impiego del bene oggetto di agevolazione ed evitando quindi che l'investimento sia effettuato solo per trarne un beneficio fiscale. In caso di sottrazione involontaria mancherebbe il requisito della volontarietà dello spossessamento del cespite e pertanto, con la denuncia alle autorità competenti, non si perderebbe il vantaggio fiscale. ³⁹

Un particolare credito d'imposta è stato previsto dal Ministero delle Imprese e del *Made in Italy*, denominato "bonus chef"⁴⁰: si prevedeva che per gli acquisti effettuati dal 1° gennaio 2021 al 31 dicembre 2022 spettasse un credito d'imposta pari al 40% del bene

³⁸ *Ibidem* da p. 40 a p. 43

³⁹ *Ibidem* p. 49-50

S. Dimitri, C. Pollet, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, cit., p. 98

⁴⁰ Decreto direttoriale del 29 Novembre 2022

acquistato per un limite di 6.000 euro, ai soggetti praticanti l'attività di cuoco professionista sia come dipendenti che titolari di partita IVA, che si poteva ottenere attraverso un'apposita comunicazione telematica al MISE. L'agevolazione era finalizzata a sostenere investimenti in macchinari per la lavorazione e conservazione dei prodotti alimentari efficienti dal punto di vista energetico, per attrezzature professionali destinate alla ristorazione e per la formazione attraverso la partecipazione a corsi professionali. La presentazione delle domande di credito era effettuabile telematicamente al MISE entro il 3 aprile 2023.⁴¹

Nel 2022, con il così detto "Decreto Sostegni-ter"⁴² e con la legge di bilancio per il 2023 e in previsione del bilancio per il triennio 2023-2025⁴³, si sono rimodulate le aliquote di agevolazione ed è stato esteso il periodo di utilizzo del credito d'imposta per l'acquisizione di beni materiali nuovi fino al 2026. In particolare, per i beni indicati all'allegato A della legge 232/2016, è prevista un'aliquota del 20% per gli investimenti fino a 2.500.000 euro, del 10% per il costo tra 2.500.000 e 10.000.000 di euro e del 5% per i beni con un valore tra i 10.000.000 e i 20.000.000 di euro. Con decreto del Ministero dello Sviluppo Economico⁴⁴, per i beni eccedenti l'ultima soglia prevista dalla legge di bilancio per il 2023, tale tetto massimo è stato innalzato a 50.000.000 euro, solamente per quei beni che concorrono alla realizzazione della transizione ecologica e che sono inclusi nel PNRR, con un'aliquota di credito d'imposta del 5% rispetto al costo degli stessi. Questi crediti sono previsti fino alla data del 31 dicembre 2025 ovvero fino al 30 giugno 2026 in presenza dell'acconto pari al 20% e dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore. Per i beni dell'allegato B della legge 232/2016 sono previste aliquote a scalare. Nello specifico, del 50% (aliquota maggiorata rispetto al previsto 20% dal così detto "Decreto Aiuti"⁴⁵) fino al 31 dicembre 2022 o al 30 giugno 2023 in presenza di prenotazione dell'ordine tramite le consuete modalità, del 20% per l'anno 2023, del 15% per il 2024 e del 10% per il 2025. Per i beni di carattere ordinario l'agevolazione non è

⁴¹D. Nucibella, *Bonus chef: domande dal 27 febbraio al 23 aprile*, Pratica Fiscale e Professionale, n.1, 9 gennaio 2023, Milano, Wolters Kluwer, da p. 32 e ss.

Credito d'imposta per cuochi professionisti, pagina web a cura del Ministero delle Imprese e del made in Italy, consultabile presso: <https://www.mimit.gov.it/incentivi/credito-dimposta-per-cuochi-professionisti>

⁴² Decreto-Legge n.4 del 27 gennaio 2022, art 10 commi 1-2

⁴³ Legge n. 197 del 29 dicembre 2022

⁴⁴ Decreto-Legge n. 4 del 27 gennaio 2022

⁴⁵ Decreto-Legge n.50 del 17 maggio 2022, art. 21

stata estesa oltre al 31 dicembre 2022 e pertanto si considera terminata in tale anno, con l'aliquota del 6% per i beni di tale caratteristiche sia materiali che immateriali e con un tetto massimo di spesa rispettivamente di 2.000.000 e 1.000.000 di euro. Viste le numerose modifiche che le disposizioni in materia hanno subito nel corso degli anni, si prevede che le indicazioni appena esposte non rimarranno cristallizzate ma subiranno a loro volta dei cambiamenti nel corso del tempo. Pertanto, quanto appena enunciato, è una previsione che probabilmente sarà soggetta a variazioni nei prossimi anni. Alla data di redazione della presente tesi non sono previste variazioni né introduzioni di nuove agevolazioni della disciplina nella legge di bilancio per l'anno 2024.⁴⁶

⁴⁶S. Dimitri, C. Pollet, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, cit., p. 42

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, incentivi per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, pagina web a cura del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, consultabile presso: <https://www.mimit.gov.it/it/incentivi/credito-dimposta-per-investimenti-in-beni-strumentali#:~:text=Dal%202023%20al%202025&text=e%20delle%20finanze.-,Il%20credito%20d'imposta%20%C3%A8%20riconosciuto%20per%20gli%20investimenti%20effettuati,cento%20del%20costo%20di%20acquisizione.>

R. De Luca, N. Lucido, *Principali Investimenti alla luce della Legge di Bilancio 2023*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, p. 3-4 consultabile presso: <https://www.fondazioneNazionaleCommercialisti.it/node/1671>

Conclusioni

In questa tesi si è cercato di analizzare le principali forme di agevolazioni tributarie degli ultimi trent'anni nel settore delle imposte dirette per l'acquisto di beni strumentali nuovi, che il legislatore ha posto in essere per favorire lo sviluppo economico e la crescita del nostro Paese.

Seppur le varie normative presentino vari tratti in comune tra di loro, emergono sostanziali differenze riguardo ai meccanismi di funzionamento delle agevolazioni: in particolare, le “leggi Tremonti” esentavano una quota di reddito pari a metà del costo per gli acquisti di beni che si intendevano agevolare mentre la “Visco” prevedeva un abbassamento dell'aliquota fiscale su cui calcolare le imposte, ma richiedeva allo stesso tempo che si investisse sul capitale dell'impresa. Per questo e altri motivi applicativi, quest'ultimo modello di disciplina è stato prontamente abbandonato a favore della maggiorazione del costo di acquisto. Infatti, dopo le leggi “Tremonti”, a partire dal 2015, lo stesso modello è stato riproposto dai così detti super e iper-ammortamento, che prevedevano un incremento della base ammortizzabile fino a quasi tre volte il costo di acquisto del bene, per alcune tipologie di beni acquisiti. Il beneficio era infatti maggiore nel caso in cui si trattasse di beni di “industria 4.0”, evidenziando come il legislatore intendesse favorire il processo di digitalizzazione e avanzamento tecnologico. Queste aliquote sono andate decrescendo nel corso degli anni, probabilmente perché lo Stato si è trovato a rinunciare ad un gettito fiscale notevole e nonostante il probabile incremento della ricchezza nazionale generato dall'innovazione non poteva più sostenere la riduzione di entrate derivante da questi benefici fiscali. Tuttavia, l'agevolazione non è stata eliminata ma ha preso nuova forma attraverso il credito d'imposta concesso a partire dal 2020, commisurato ad una percentuale del costo di acquisto per beni strumentali nuovi, utilizzabile in compensazione purché indicato nella dichiarazione dei redditi. Gli ambiti di applicazione delle normative sono rimasti pressoché invariati, le differenze rilevanti che si possono notare riguardano i lavoratori autonomi, che non sempre sono stati compresi nelle discipline qui presentate: a volte lo erano ma per questa categoria il beneficio era limitato solamente ad alcuni tipi di beni. Un'altra differenza è la tipologia di investimenti agevolati. Infatti, come già esposto nelle conclusioni, a partire dal 2015 si

è voluto favorire in particolar modo i beni ad alto contenuto tecnologico; tuttavia, questo non ha escluso le altre categorie, seppur con un'aliquota di vantaggio fiscale minore.

Bibliografia

- S. Albanese, R. Donzi, *Credito d'imposta sugli acquisti di beni strumentali 2020: revoca proporzionale in assenza della dicitura in fattura*, *il fisco*, n.46, 7 dicembre 2020, Milano, Wolters Kluwer
- G. Andreani, A. Tubelli, *Vincolo territoriale e recapture per l'iperammortamento*, *Corriere Tributario* n.34, 17 settembre 2018, Milano, IPSOA Wolters Kluwer
- E. Arcuri, I. Barbieri, E. Casari, *Imprese individuali ed esercenti arti e professioni, periodo d'imposta 2020*, Centro Studi Fiscale SEAC, Marzo 2021, Trento, SEAC s.p.a.
- A. Bottai, *Modalità applicative dell'«Agevolazione Visco»*, *Corriere Tributario* n.35, 15 settembre 1999, Milano, IPSOA Wolters Kluwer
- M. Castellani, R. Rizzi, *Legge di bilancio: iperammortamento*, *Amministrazione & Fiananza*, n.4, 1° aprile 2019, Milano, IPSOA Wolters Kluwer
- E. Cintolesi, *Gli incentivi fiscali alla capitalizzazione delle imprese*, Giuffrè editore, Milano 2001
- F. Dezzani, L. Dezzani, *L.18 ottobre 2001, n.383: Tremonti bis. Il meccanismo di applicazione*. *Il Fisco*, n.43, 26 novembre 2001, Milano, Wolters Kluwer
- F. Dezzani, *Il credito d'imposta 4.0: contributo in conto impianti*, *Il Fisco*, n.7, 17 febbraio 2020, Milano, Wolters Kluwer
- S. Dimitri, C. Pollet, *Crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali materiali ed immateriali*, *Ratio*, 13 febbraio 2023, Castel Goffredo, Centro Studi Castelli
- G. Ferranti, *«Legge Visco» e acquisto di beni usati*, *Corriere Tributario*, n.5, Milano 1° febbraio 2000, Milano, IPSOA Wolters Kluwer
- G. Ferranti, *Super e iper-ammortamenti dei beni strumentali nuovi tra chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate e modifiche normative*, *Corriere Tributario*, n. 11, 13 marzo 2017, Milano, IPSOA Wolters Kluwer

- G. Ferranti, *Chiarita la disciplina di iper e super-ammortamenti dei beni immateriali*, Corriere Tributario, n.18, 1° maggio 2017, Milano, IPSOA Wolters Kluwer
- G. Ferranti, *La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi*, Il Fisco, n.3, 20 gennaio 2020, Milano, Wolters Kluwer
- G. Ferranti, *Le condizioni per fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti*, Il Fisco, n.4, 27 gennaio 2020, Milano, Wolters Kluwer
- G. Ferranti, *Primi chiarimenti interpretativi sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi*, Il Fisco, n.10, 9 marzo 2020, Milano, Wolters Kluwer
- R. Friscolanti, *“Super” ammortamento, le istruzioni applicative*, Finanziamenti su misura – News, n. 8-9, 1° agosto 2016, Milano, Wolters Kluwer
- R. Friscolanti, *Super ammortamento, le regole per il 2018*, Finanziamenti su misura – News, n.5, 1° maggio 2018, Milano, Wolters Kluwer
- R. Friscolanti, *Legge di bilancio 2019 – Misure agevolative*, Finanziamenti su misura – News, n.2, 1° febbraio 2019, Milano, Wolters Kluwer
- R. Friscolanti, B. Pagamici, *Legge di bilancio 2020, nuovo assetto per gli incentivi 4.0*, Cooperative e enti non profit, n.2, 1° febbraio 2020, Milano, Wolters Kluwer
- R. Friscolanti, *Le misure agevolative della legge di bilancio 2020*, Finanziamenti su misura – News, n.2, 1° febbraio 2020, Milano, Wolters Kluwer
- L. Gaiani, *Iperammortamento: chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate su proroga 2019 e recapture dell’agevolazione*, Il Fisco n.8, 25 febbraio 2019, Milano, Wolters Kluwer
- P. Marongiu, *Incentivi allo sviluppo e al rilancio dell’economia: dalla Dit alla cosiddetta “agevolazione Visco” alla Tremonti-bis*, Il Fisco, n.42, 18 novembre 2002, Milano, Wolters Kluwer
- A. Mastromatteo, B. Santacroce, *Proroghe e modifiche per super ed iper-ammortamento e incentivi per formazione 4.0*, Il Fisco, n.3, 22 gennaio 2018, Milano, Wolters Kluwer
- G. Mocchi, *Tremonti bis, le agevolazioni fiscali per investimenti e formazione a favore di imprese e professionisti (l. 383/2001)*, Milano, 2002, Giuffré editore

- D. Nucibella, *Bonus chef: domande dal 27 febbraio al 23 aprile*, Pratica Fiscale e Professionale, n.1, 9 gennaio 2023, Milano, Wolters Kluwer

- B. Pagamici, *Legge di stabilità 2016, le misure per i professionisti*, Finanziamenti su misura – News, n.2, 1° febbraio 2016, Milano, IPSOA Wolters Kluwer

- B. Pagamici, *Decreto crescita: agevolazioni dopo la conversione*, Finanziamenti su misura – News, n. 8-9, 1° agosto 2019, Milano, Wolters Kluwer

- B. Pagamici, *Agevolazioni per le imprese*, IPSOA guide operative, giugno 2020, Milano, Wolters Kluwer

- B. Pagamici, *Le opportunità - nuova disciplina del bonus investimenti*, Cooperative e enti non profit, n.1, 1° gennaio 2021, Milano, Wolters Kluwer

- B. Pagamici, *Le opportunità - Bonus investimenti*, Cooperative e enti non profit, n.4, 1° aprile 2022, Milano, Wolters Kluwer

- S. Poggi Longostrevi, *215 Agevolazioni per nuovi investimenti: contenuto, modalità di calcolo e tipologia di investimenti agevolabili*, Pratica Fiscale e Professionale – I Casi, n. 12, 1° dicembre 2001, Milano, Wolters Kluwer

- S. Reggiani, *Credito d'imposta 4.0: nuove percentuali e relativi oneri documentali*, Amministrazione & Finanza, n.6, 1° giugno 2022, Milano, IPSOA Wolters Kluwer

- M. Sebastianelli, *Industria 4.0: opportunità fiscali per gli investimenti*, Amministrazione e finanza, n.7, 1° luglio 2017, Milano, IPSOA Wolters Kluwer

Sitografia

- L. Gaiani, *Dal calcolo alle date, ecco tutte le novità sul bonus investimenti*, Il Sole 24 Ore. Consultabile presso: <https://www.ilsole24ore.com/art/dal-calcolo-date-ecco-tutte-novita-bonus-investimenti-AEtMMnz> 5 aprile 2017
- G. Napolitano, *Super e iper ammortamento: analisi delle novità per il 2018*, FiscoOggi, rivista online dell'AE, 8 gennaio 2018, consultabile presso: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/super-e-iper-ammortamento-analisi-delle-novita-2018> 8 gennaio 2018
- R. De Luca, N. Lucido, *Principali Investimenti alla luce della Legge di Bilancio 2023*, Fondazione Nazionale dei Commercialisti, p. 3-4 consultabile presso: <https://www.fondazionenazionalecommercialisti.it/node/1671> Ultima modifica 17 febbraio 2023
- *Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, incentivi per la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese*, pagina web a cura del Ministero delle Imprese e del Made in Italy, consultabile presso: <https://www.mimit.gov.it/it/incentivi/credito-dimposta-per-investimenti-in-beni-strumentali#:~:text=Dal%202023%20al%202025&text=e%20delle%20finanze.-,Il%20credito%20d'imposta%20%20C3%A8%20riconosciuto%20per%20gli%20investimenti%20effettuati,cento%20del%20costo%20di%20acquisizione.> Ultima modifica 28 febbraio 2023
- *Credito d'imposta per cuochi professionisti*, pagina web a cura del Ministero delle Imprese e del made in Italy, consultabile presso: <https://www.mimit.gov.it/it/incentivi/credito-dimposta-per-cuochi-professionisti> Ultima modifica 24 maggio 2023