



UNIVERSITA' DEGLI STUDI DI PADOVA

**DIPARTIMENTO DI SCIENZE ECONOMICHE ED AZIENDALI
"M. FANNO"**

**DIPARTIMENTO DI (*Dipartimento di Diritto Pubblico, Internazionale e
Comunitario*)**

CORSO DI LAUREA IN ECONOMIA

PROVA FINALE

"I magazzini "automatici", dall'iperammortamento al credito d'imposta."

RELATORE:

CH.MO PROF. Poggioli Marcello

LAUREANDO: Sacchetti Davide

MATRICOLA N. 1137771

ANNO ACCADEMICO 2021 – 2022

Dichiaro di aver preso visione del “Regolamento antiplagio” approvato dal Consiglio del Dipartimento di Scienze Economiche e Aziendali e, consapevole delle conseguenze derivanti da dichiarazioni mendaci, dichiaro che il presente lavoro non è già stato sottoposto, in tutto o in parte, per il conseguimento di un titolo accademico in altre Università italiane o straniere. Dichiaro inoltre che tutte le fonti utilizzate per la realizzazione del presente lavoro, inclusi i materiali digitali, sono state correttamente citate nel corpo del testo e nella sezione ‘Riferimenti bibliografici’.

I hereby declare that I have read and understood the “Anti-plagiarism rules and regulations” approved by the Council of the Department of Economics and Management and I am aware of the consequences of making false statements. I declare that this piece of work has not been previously submitted – either fully or partially – for fulfilling the requirements of an academic degree, whether in Italy or abroad. Furthermore, I declare that the references used for this work – including the digital materials – have been appropriately cited and acknowledged in the text and in the section ‘References’.

Firma (signature)

A handwritten signature in black ink, appearing to read 'Laura Sacchetti', written over a dotted line.

I MAGAZZINI “AUTOMATICI” DALL’IPER AMMORTAMENTO AL CREDITO D’IMPOSTA

INTRODUZIONE.....	3
1. IPER AMMORTAMENTO E CREDITO D’IMPOSTA.....	4
1.1 Definizione e soggetti interessati.....	4
1.2 Beni interessati e Allegato A della legge 11/12/2016, n.232.....	4
1.3 Interconnessione e aspetti temporali.....	8
1.4 Dall’iper ammortamento al credito di imposta.....	10
1.5 Credito d’imposta, cumulo con altri contributi pubblici a fronte dei medesimi costi agevolabili.....	12
2. L’IPER AMMORTAMENTO NEI MAGAZZINI AUTOMATIZZATI.....	14
2.1 Definizione e funzionamento.....	14
2.2 Scaffalature: iper ammortizzate e oggetto del credito d’imposta.....	16
2.3 Interconnessione tardiva.....	19
2.4 Ritardata acquisizione della perizia tecnica giurata.....	21
2.5 Leasing e trasferimento del credito d’imposta.....	21
CONCLUSIONI.....	24
BIBLIOGRAFIA.....	25

N. di parole: 7400

INTRODUZIONE

L'elaborato vuole approfondire la natura, le problematiche dell'iper ammortamento e la sua evoluzione fino al Credito d'Imposta Beni Strumentali, in relazione a una particolare categoria di beni: i magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica. Il testo tratta, in parte, di come lo Stato italiano ha agito e agisce per favorire e stimolare il processo di modernizzazione dell'apparato industriale nazionale, non solo con l'esito della sostituzione del lavoro umano con l'automazione delle macchine sempre più intelligenti, ma anche con l'intento di migliorare le condizioni di lavoro degli operatori in ambito di qualità e sicurezza sul lavoro.

La tesi si articola in due capitoli. Nel primo capitolo viene trattata in generale la definizione di iper ammortamento, la sua evoluzione e le caratteristiche tecniche utili per inquadrare correttamente le problematiche contenute nel secondo capitolo. Nello specifico, verranno elencati i beneficiari e i beni oggetto dell'iper ammortamento con il relativo cambiamento in materia di credito d'imposta. Saranno, inoltre, affrontati alcuni temi come l'interconnessione e gli aspetti temporali: concetti fondamentali per comprendere correttamente il trattamento di natura fiscale rivolto ai beni strumentali 4.0.

Il secondo capitolo entra nello specifico di una particolare categoria di beni: i magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica. Quanto trattato nel primo capitolo è essenziale per comprendere il trattamento fiscale che segue investimenti in materia. Pertanto viene posto come obiettivo quello di chiarire questioni che sono state utili per la necessità di regolamentare la materia, la quale non poteva, inizialmente, far capo ad una così ampia platea di interlocutori che presentano casi molto caratteristici. Nello specifico verranno trattate alcune tematiche come l'istanza tardiva, il costo ammortizzabile della scaffalatura, il leasing, il trasferimento del credito d'imposta e alcuni aspetti sulle tempistiche di consegna per un'eventuale perizia tecnica giurata, attraverso alcuni quesiti posti dai contribuenti all'Agenzia delle Entrate e delle relative posizioni prese dall'Agenzia.

1. IPER AMMORTAMENTO

1.1 DEFINIZIONE E SOGGETTI INTERESSATI

L'iper ammortamento è un'agevolazione volta a incentivare l'investimento, da parte delle imprese, in beni strumentali nuovi, anche acquistati tramite leasing, in modo da stimolare processi di trasformazione tecnologica in chiave "Industria 4.0". Questo consiste nell'applicazione di una maggiorazione del 150% del costo di acquisto di determinati beni ad alto valore tecnologico determinando, sulla base delle quote di ammortamento o dei canoni di leasing, detrazioni dalle imposte sui redditi (IRES).

I beneficiari di tale agevolazione sono tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano. Sebbene secondo l'articolo 1, comma 91, della legge n.208 del 2015 (disposizione in cui è stato introdotto il super ammortamento) la platea di soggetti beneficiari fosse estesa anche agli esercenti arti e professioni, il tono della disposizione al comma 9 (*"l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione..."*) e la tipologia di beni agevolabili (contenuti nell'Allegato A incluso nella legge 11 dicembre 2016, n.232) fanno credere che i beneficiari siano solamente i titolari di reddito d'impresa, quali:

- persone fisiche;
- società di persone;
- società di capitali;
- enti commerciali e non commerciali.

1.2 BENI INTERESSATI E ALLEGATO A DELLA LEGGE 11 DEL 11/12/2016 n.232

I beni che possono essere soggetti all'agevolazione dell'iper ammortamento sono quei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0", tra cui troviamo i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti, ovvero:

- macchine utensili per asportazione;
- macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, waterjet, fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici;
- macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime;
- macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali
- macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura;
- macchine per il confezionamento e l'imballaggio;
- macchine utensili di de-produzione e riconfezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico);
- robot, robot collaborativi e sistemi multi-robot;
- macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici;
- macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale;
- 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 (*Automated Guided Vehicle* Veicolo a Guida Automatica) e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi come ad esempio RFID (*Radio Frequency Identification*, Identificazione a Radiofrequenza), visori e sistemi di visione e mecatronici;
- magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica.

Tutte le macchine prima elencate devono inoltre avere le seguenti caratteristiche:

- controllo per mezzo di CNC (*Computer Numerical Control*, Controllo Numerico Computerizzato, una tecnologia mecatronica di misurazione e controllo applicata alla macchina utensile) e/o PLC (*Programmable Logic Controller*, Controllore Logico Programmabile, un computer per l'industria specializzato in origine nella gestione o controllo dei processi industriali.);
- interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program;

- integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo;
- interfaccia tra uomo e macchina semplice e intuitiva;
- rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro.

In aggiunta, le macchine precedentemente citate devono essere dotate di almeno due tra le seguenti caratteristiche per renderle assimilabili o integrabili a sistemi cyber fisici:

- sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto;
- monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo;
- caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyber fisico).

Fanno parte dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica in ottica “Industria 4.0” anche i dispositivi, la strumentazione e la componentistica intelligente per l’integrazione, la sensorizzazione e l’interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell’ammodernamento o nel revamping, il rinnovamento delle parti elettriche ed elettroniche e non meccanico, di un macchinario o di un impianto di produzione.

Possono essere oggetto dell’iper ammortamento anche sistemi per l’assicurazione della qualità e della sostenibilità:

- sistemi di misura a coordinate e no (a contatto, non a contatto, multi-sensore o basati su tomografia computerizzata tridimensionale) e relativa strumentazione per la verifica dei requisiti micro e macro geometrici di prodotto per qualunque livello di scala dimensionale (dalla larga scala alla scala micro-metrica o nano-metrica), al fine di assicurare e tracciare la qualità del prodotto e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica;
- sistemi di monitoraggio in process per assicurare e tracciare la qualità del prodotto o del processo produttivo e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica;

- sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali (ad esempio macchine di prova materiali, macchine per il collaudo dei prodotti realizzati, sistemi per prove o collaudi non distruttivi, tomografia) in grado di verificare le caratteristiche dei materiali in ingresso o in uscita al processo e che vanno a costituire il prodotto risultante a livello macro (ad esempio caratteristiche meccaniche) o micro (ad esempio porosità, inclusioni) e di generare opportuni report di collaudo da inserire nel sistema informativo aziendale;
- dispositivi intelligenti per il test delle polveri metalliche e sistemi di monitoraggio in continuo che consentono di qualificare i processi di produzione mediante tecnologie additive;
- sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti (ad esempio RFID, *Radio Frequency Identification*);
- sistemi di monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine (ad esempio forze, coppia e potenza di lavorazione; usura tridimensionale degli utensili a bordo macchina; stato di componenti o sotto-insiemi delle macchine) e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud;
- strumenti e dispositivi per l'etichettatura, identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso in modo da consentire ai manutentori di monitorare la costanza delle prestazioni dei prodotti nel tempo e di agire sul processo di progettazione dei futuri prodotti in maniera sinergica, consentendo il richiamo di prodotti difettosi o dannosi;
- componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni;
- filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti.

Nell'Allegato A della legge 11 del 11/12/2016 n.232 sono inclusi anche dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro, quali:

- banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzioni ergonomiche in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità);
- sistemi per il sollevamento/traslazione di parti pesanti o oggetti esposti ad alte temperature in grado di agevolare in maniera intelligente, robotizzata, interattiva il compito dell'operatore;
- dispositivi wearable, apparecchiature di comunicazione tra operatore/operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e virtual reality;
- interfacce uomo-macchina (HMI, *Human Machine Interface*) intelligenti che coadiuvano l'operatore ai fini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica.

1.3 INTERCONNESSIONE E ASPETTI TEMPORALI

Per quanto riguarda il profilo temporale, l'iper ammortamento si applica, come detto nel comma 9 articolo 1 della legge di bilancio 2017, per quegli investimenti effettuati dalla entrata in vigore della legge di bilancio, ovvero dal 1° gennaio 2017, al 31 dicembre 2017, ovvero il 30 giugno 2018 nel caso l'ordine di acquisto risulti accettato presso il venditore e risulti pagato almeno il 20% del costo dell'investimento entro il 31 dicembre 2017 (periodi indicati al comma 8 della suddetta legge).

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing, si rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, è importante che il locatario fornisca una dichiarazione di esito positivo del collaudo. L'acquisizione di proprietà del bene in seguito di un riscatto non si traduce in un investimento agevolabile, ma, a tal fine, bisogna considerare la data di consegna del bene o della dichiarazione che il collaudo ha avuto esito positivo.

Per quanto riguarda i beni realizzati in economia, al fine di determinare il costo di acquisizione, sono rilevanti i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato. La maggiorazione spetta anche per quei beni realizzati in economia i cui lavori sono iniziati in un esercizio antecedente a quello precedentemente detto ma soltanto per i

costi sostenuti in questo arco temporale, con riguardo al principio di competenza (art. 109 del TUIR), anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione.

Dal momento in cui gli investimenti sono effettuati bisogna distinguere il momento in cui si può effettivamente usufruire del beneficio della maggiorazione del 150% che, trattandosi sostanzialmente di un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta (art. 102, comma 1 del TUIR) solamente “a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene”. A tal proposito è importante introdurre un altro requisito essenziale per poter usufruire dell'iper ammortamento: l'interconnessione del bene alla gestione di produzione o fornitura del sistema aziendale. L'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017, stabilisce che: “Per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A, [...], annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura”. Dunque è necessario, per ottenere la maggiorazione e i relativi benefici, soddisfare i requisiti di legge, attestando la conformità del bene mediante un'analisi tecnica. Quest'ultima deve essere rilasciata da un professionista o da un ente di certificazione, deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell'agevolazione e deve essere resa disponibile su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell'autorità giudiziaria.

Beni acquistati in precedenza non perdono la possibilità di usufruire dei benefici dell'iper ammortamento. Dalla risposta n.71 del 3 febbraio 2022, l'Agenzia delle Entrate stabilisce che: “Nell'ipotesi in cui, [...], l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo”. Dunque, la postuma interconnessione del bene non causa il venir meno dell'agevolazione ma determina uno slittamento del “*dies a quo*” per la fruizione del beneficio, facendo slittare anche il termine finale di fruizione (ciò vale sia per i beni acquistati in proprietà sia per quelli acquistati in leasing). E', inoltre, opportuno ricordare, come evidenziato nella risposta all'istanza di interpello n. 394 dell'8 giugno 2021,

in caso di ritardo dell'interconnessione, l'agevolazione non viene meno, a patto che le caratteristiche tecniche richieste dalla disciplina 4.0 siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e il soddisfacimento di tutte le caratteristiche tecnologiche e di interconnessione permanga per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce dell'agevolazione in esame. Tuttavia, sebbene l'interconnessione possa verificarsi in un esercizio successivo, questa non può comprendere un periodo qualsiasi: l'interconnessione tardiva deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente.

1.4 DALL'IPER AMMORTAMENTO AL CREDITO D'IMPOSTA

La legge di bilancio del 2019 ha confermato per il biennio 2019/20 la presenza del beneficio dell'iper ammortamento, introducendo però un cambiamento nell'aliquota di maggiorazione, passando da un'aliquota fissa (maggiorazione del 150%) a un sistema a scaglioni basato sul costo dell'investimento. La maggiorazione passa al 170% per investimenti di un valore inferiore ai 2,5 milioni di Euro; al 100% per investimenti di un valore superiore a 2,5 milioni di Euro ma inferiore a 10 milioni; al 50% per investimenti di un valore superiore ai 10 milioni di Euro ma inferiore a 20 milioni; non è prevista maggiorazione oltre il limite di 20 milioni di Euro.

La novità dell'inserimento di scaglioni per l'agevolazione pone alcuni interrogativi in merito all'utilizzo delle agevolazioni nell'acquisto di più beni strumentali, lasciando tuttavia al contribuente la possibilità di optare su quale processo di ammortamento del bene applicare, in modo da ottenere il massimo beneficio possibile. Sotto l'aspetto temporale, rimane la regola che l'acquisto si intende operato nell'anno in cui l'ordine di acquisto è stato accettato dal venditore a condizione che nello stesso esercizio sia stato versato almeno il 20% del prezzo del bene.

Per la fruizione del beneficio permane l'obbligo in cui l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa. Per i beni aventi

costo unitario superiore a 500.000 euro, l'impresa dovrà produrre una perizia tecnica giurata rilasciata da un ente di certificazione accreditato (come un ingegnere o un perito industriale, regolarmente iscritti al rispettivo albo di appartenenza). Tali documenti devono dimostrare l'interconnessione del bene ai processi aziendali di gestione della produzione o di fornitura e che il bene sia contenuto all'interno dell'Allegato A della legge 11/12/2016, n.232. In caso di cessione anticipata del bene durante il periodo di fruizione della maggiorazione del costo, non viene meno la fruizione delle quote residue del beneficio, a patto che l'impresa sostituisca il bene con un nuovo bene con caratteristiche tecnologiche pari o superiori e che attesti la presenza del requisito dell'interconnessione del bene.

Nell'ambito del piano transizione 4.0 per il biennio 2021/22, il Credito d'Imposta Beni Strumentali ha sostituito l'iper ammortamento, di conseguenza si passa da un'agevolazione che permette una maggiorazione del costo di acquisto di beni materiali nuovi (acquisiti in proprietà, in leasing e realizzati in economia o mediante appalto) ai fini di detrazioni dalle imposte sui redditi, a un credito che il contribuente matura nei confronti dello Stato, che si traduce in una compensazione dei debiti verso l'erario, uno sconto sulle tasse o un rimborso nella dichiarazione dei redditi. Per spese inferiori a 2,5 milioni di Euro la nuova aliquota è del 50% del prezzo di acquisto nel 2021 e del 40% nel 2022; per spese superiori a 2,5 milioni di Euro e fino a 10 milioni la nuova aliquota è del 30% nel 2021 e del 20% nel 2022; per spese superiori a 10 milioni di Euro e fino a 20 milioni la nuova aliquota è del 10% sia per il 2021 che per il 2022. In caso di investimenti per importo superiore a 300.000 Euro è necessario che le imprese presentino una perizia tecnica redatta da un ingegnere o perito industriale, a dimostrazione che il bene appartenga a beni materiali previsti dall'Allegato A della legge 11/12/2016, n.232 e che sia interconnesso ai sistemi aziendali di produzione o fornitura.

La Legge di bilancio 2022 ha prorogato per il triennio 2023-2025 il credito d'imposta per i beni strumentali 4.0 con, però, aliquote agevolative più basse rispetto al biennio 2021/22. La Legge di bilancio 2022 riconosce, dunque, per i beni materiali 4.0 effettuati dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro il 31 dicembre 2025 l'ordine di acquisto sia stato accettato dal venditore e che il pagamento sia almeno pari al 20% del costo totale) un credito d'imposta in misura del: 20% del costo per investimenti fino a 2,5 milioni di Euro; 10% del costo per investimenti superiori a 2,5 milioni di Euro e inferiori a 10 milioni; 5% del costo per investimenti superiori a 10 milioni di Euro e

inferiore a 20 milioni. Non è chiaro se questi scaglioni di spesa massima (2,5, 10 e 20 milioni di Euro) valgano per il triennio o per le singole annualità: sebbene la lettura della Legge di bilancio 2022 suggerisca che le aliquote sono uniche per l'intero triennio, la relativa relazione tecnica della norma lascia intuire che tali limiti siano annuali. Su questo punto si auspica un futuro chiarimento ufficiale. Come per il biennio 2021/22, la Legge di bilancio 2022 richiede che per investimenti per importo superiore a 300.000 le imprese devono presentare una perizia tecnica redatta da un ingegnere o perito industriale, a dimostrazione che il bene appartenga a beni materiali previsti dall'Allegato A della legge 11/12/2016, n.232 e che sia interconnesso ai sistemi aziendali di produzione o fornitura.

1.5 CREDITO D'IMPOSTA, CUMULO CON ALTRI CONTRIBUTI PUBBLICI A FRONTE DEI MEDESIMI COSTI AGEVOLABILI

Con l'istanza 508 del 2021, una società parte di un gruppo imprenditoriale pone un quesito all'Agenzia delle Entrate in merito alla possibilità di cumulare il credito d'imposta con altri contributi pubblici a fronte dei medesimi costi agevolabili ed eventuali limiti entro cui è possibile cumulare le tali agevolazioni.

L'Agenzia fa notare che, secondo il comma 192 della legge n.60 del 2019, *"Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917"* e che secondo il comma 1059 della legge n.178 del 2020, *"Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto"*. Il credito d'imposta è pertanto cumulabile con altre agevolazioni, ancorché nel rispetto del limite costituito dal "costo sostenuto" per l'acquisto del bene agevolabile. Il contribuente può fruire dei crediti d'imposta cumulandoli con eventuali altre agevolazioni, a condizione che il vantaggio fiscale non sia superiore al costo sostenuto, il quale, come espressamente previsto dalle norme sopra richiamate, va computato considerando complessivamente tutte le altre

agevolazioni, compresa quella costituita dal risparmio d'imposta derivante dalla irrilevanza dei crediti stessi ai fini del computo della base imponibile, sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

Come precedentemente citato nell'Allegato A della legge 11/12/2016, n.232, tra i beni iperammortizzabili e/od oggetto di credito d'imposta in chiave 4.0 sono presenti i magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica. Nel corso degli anni, questi magazzini sono stati oggetto di dubbi a livello normativo specialmente per quanto riguarda alcune loro componenti, a cui sono seguiti diversi chiarimenti in materia da parte dell'Agenzia delle Entrate. Nel capitolo successivo, si andranno ad analizzare alcune questioni sollevate dai contribuenti e le successive risposte dell'Agenzia, in modo da ricostruire efficacemente un quadro normativo più completo per quanto riguarda i magazzini automatizzati e le loro componenti.

2. L'IPER AMMORTAMENTO NEI MAGAZZINI AUTOMATIZZATI

2.1 DEFINIZIONE E FUNZIONAMENTO

Per “magazzino automatico” o “automatizzato” si intende un sistema automatizzato volto a ottimizzare la gestione di articoli stoccati in un deposito o in una struttura simile, permettendo di raggiungere i vari punti di una struttura (generalmente sviluppata verticalmente su un diverso numero di piani e con diverse profondità) mediante un dispositivo azionato tramite una tecnologia elettromeccanica.

I magazzini automatici verticali si compongono di almeno tre parti: un trasloelevatore, una scaffalatura e la testata, consistente nell'apparato dei dispositivi di movimentazione. Il trasloelevatore è la componente più complessa presente in un magazzino automatizzato: esso è composto da un telaio che funziona come una pedana di carico per la merce e l'operatore incaricato, che si muove in verticale lungo una struttura che si sviluppa in altezza, formata da una singola o da una coppia di colonne. Questa struttura è connessa a sua volta alla scaffalatura mediante una ruota (od organo rotante) in modo da consentire alla pedana e al telaio verticale di muoversi orizzontalmente lungo l'estensione dei piani di carico e di stoccaggio. In questo modo, l'operatore può, dunque, raggiungere ogni punto della parete o della scaffalatura per lo stoccaggio merci grazie ai movimenti orizzontali e verticali resi possibili da rulli e catene.

I magazzini verticali migliorano sensibilmente le procedure di stoccaggio, rendendo queste più semplici e veloci. Per raggiungere un'ottimizzazione nell'organizzazione dei prodotti del magazzino è necessario adottare dispositivi che siano adeguati e funzionali per le operazioni di carico e scarico. Ne sono un esempio i contenitori da utilizzare per la movimentazione degli articoli: essi dovranno essere solidi per sostenere il peso del contenuto e il carico causato dall'accatastamento e funzionali, ovvero essere facilmente impugnati durante le operazioni di carico e scarico e facilmente impilabili l'uno sull'altro.

Per quanto riguarda il funzionamento dei magazzini verticali automatizzati, ci sono vari sistemi per azionare i meccanismi di movimentazione che consentono al trasloelevatore e alle strutture monocolonna o bicolonna di muoversi lungo gli assi di traslazione orizzontale e

verticale. La struttura formata dal telaio e dalla colonna si muove orizzontalmente, dal momento che questa è vincolata a una rotaia presente sul pavimento. A livello di movimentazione abbiamo due classi di magazzini automatizzati: quelli più semplici sono in grado di compiere soltanto due movimenti (orizzontali e verticali), mentre i magazzini automatici sterzanti sono in grado anche di compiere movimenti curvi, il che gli permette di sterzare o cambiare corsia, dimostrando più flessibilità e un costo ridotto in fase di investimento iniziale. Oltre ai già citati sistemi con movimento su rotaia esistono anche versioni più sofisticate che sfruttano tecnologie più complesse, come ad esempio l'induzione magnetica, le guide inerziali o il laser.



L'immagine (da Wiki Logistica, *Magazzino Automatico*) raffigura l'interno di un magazzino automatico verticale. Ai lati sono presenti le scaffalature con i relativi contenitori e al centro un trasloelevatore a movimento orizzontale e verticale su rotaia. La pedana integrata nel telaio semovente, una volta raggiunto lo slot prefissato, attraverso un sistema di catene o carrucole preleva o deposita lo scaffale desiderato con sopra posto il contenitore. Questi sistemi possono, inoltre, gestire fino a 60 missioni all'ora e le strutture raggiungono dimensioni solitamente di 18-20 metri di altezza e 50-100 metri di lunghezza.

2.2 SCAFFALATURE IPER AMMORTIZZATE E OGGETTO DEL CREDITO D'IMPOSTA

La scaffalatura, una delle parti strutturali dei magazzini automatizzati, è stata inizialmente esclusa dal beneficio dell'iper ammortamento in quanto oggetto di stima catastale. La risoluzione n.62 del 09/08/2018 ha chiaramente espresso *“che sono agevolabili con l'iper ammortamento le sole componenti "impiantistiche" dei magazzini autoportanti, ossia le componenti escluse dalla determinazione della rendita catastale ai sensi dell'articolo 1, comma 21, della legge n. 208 del 2015 (concernente i cc.dd. "imbullonati")*”. Il precedente articolo, infatti, specifica che non rientrano tra gli investimenti agevolabili, quelli aventi ad oggetto *“fabbricati e costruzioni”*. Per inquadrare correttamente la questione sotto il profilo catastale, bisogna tenere conto del fatto che gli investimenti in questione rappresentano elementi di unità immobiliari ampie e articolate che, per caratteristiche intrinseche, risultano censibili in catasto nelle categoria degli immobili a destinazione speciale (Gruppo D). Con riferimento a tali unità immobiliari, l'articolo 1, comma 21, della citata legge n. 208 del 2015 (concernente i cc.dd. "imbullonati") dispone che *"A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D e E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo"*. A tal proposito, si osserva che la circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016 ha chiarito come, dalla lettura di tale disposizione, si evinca che le componenti costituenti tali unità immobiliari possono essere sostanzialmente distinte, in funzione della rilevanza nella stima catastale, nelle seguenti quattro categorie:

- il suolo;
- le costruzioni;
- gli elementi strutturalmente connessi al suolo o alle costruzioni che ne accrescono la qualità e l'utilità;
- le componenti impiantistiche, di varia natura, funzionali a uno specifico processo produttivo.

La scaffalatura, all'interno dei magazzini automatizzati o autoportanti (data la loro struttura) rappresenta parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato, progettata e realizzata per

assolvere la funzione di struttura portante, a cui sono direttamente connessi gli elementi di copertura e di tamponatura, così da realizzare un vero e proprio edificio. Di conseguenza, le strutture costituenti le scaffalature dei magazzini autoportanti rappresentano elementi propri del fabbricato, unitamente alle relative opere di fondazione, agli eventuali divisori verticali e orizzontali, alle pareti di tamponamento e alle coperture, ed in quanto tali annoverabili, a tutti gli effetti, tra le "costruzioni", da includere, quindi, nella stima catastale (terza categoria tra quelle precedentemente elencate). Vengono esclusi, invece, dalla stima catastale, i sistemi di automazione della movimentazione dei materiali stoccati (trasloelevatori, satelliti, carrelli a guida laser, ecc.) in quanto costituiscono componenti annoverabili tra i *“macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo”*.

Tuttavia, la precisazione contenuta nel decreto Semplificazioni 2017 (articolo 3-*quater*, comma 4, Dl 135/2018), secondo cui *“Ai soli fini dell'applicazione della disciplina di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'allegato A annesso alla suddetta legge, si intende comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato; resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato”*, fa intendere che è possibile accedere al beneficio anche per il costo delle scaffalature. La conferma arriva con il chiarimento dell’Agenzia delle Entrate attraverso la risposta n.408 del 2019: nel 2018 una società esercitante attività di commercio all’ingrosso di materiali ferrosi ha effettuato un investimento in un magazzino automatizzato usufruendo dell’iper ammortamento. L'investimento, ha riguardato sistemi di automazione della movimentazione dei materiali stoccati, macchinari, attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo della società istante, oneri di diretta imputazione del bene, componenti riconducibili a strutture costituenti le scaffalature o altre strutture di sostegno proprie dell'impianto stesso, nonché fondazioni profonde (palificazioni) e fondazioni superficiali (platea di fondazione) dedicate al bene in esame. La società specifica, inoltre, che il bene è già stato consegnato, è entrato in funzione ed è già stato valutato come interconnesso nel corso del 2018, e pertanto chiede (alla luce di quanto previsto dall’art. 3-*quater*, comma 4 del d.l. del 14 dicembre 2018 n.135 convertito alle legge 11 febbraio 2019 n.12):

- se la norma ha effetto retroattivo, così da poter essere applicata anche agli investimenti realizzati, interconnessi e già periziati;
- se sia necessaria una nuova perizia che rettifichi l'importo precedentemente indicato o si possa produrre altro documento meno oneroso per l'azienda e da quale soggetto debba essere rilasciato tale documento;
- se la maggiorazione del costo spettante in misura pari al 150% debba essere ripartita in base alla durata fiscale dell'ammortamento dell'immobile oppure se debba seguire la durata fiscale dell'ammortamento del magazzino, dal momento che la scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione è sì oggetto di iperammortamento ma rimane anche rilevante ai fini della determinazione della rendita catastale dell'immobile.

La risposta dell'Agenzia delle Entrate ha confermato che per le scaffalature dei magazzini automatizzati è possibile beneficiare dell'iperammortamento, per le quote previste (in questo caso) dalla legge di bilancio del 2018. In merito alla richiesta sulla necessità di produrre una nuova perizia è sufficiente allegare alla precedente perizia una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 che indichi il costo attribuibile alla scaffalatura asservita agli impianti automatici di movimentazione. Per rispondere all'ultimo dubbio, l'Agenzia delle Entrate ha ribadito che le scaffalature nei magazzini automatizzati cc.dd. autoportanti possiedono una natura ibrida: da un lato si possono considerare impianti automatici di movimentazione, ma, al contempo *parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato* e, di conseguenza, possono assumere un ruolo di "struttura portante" attraverso funzioni di sostegno della copertura o delle pareti del magazzino. In altri termini, in mancanza di tali scaffalature, verrebbe a mancare anche il fabbricato, di cui esse costituiscono parte integrante e indispensabile. Ciò induce a ritenere che, ai fini della determinazione della vita utile (e quindi del coefficiente fiscale di ammortamento) delle scaffalature in argomento, le funzioni "immobiliari" svolte da queste ultime assumano un ruolo preponderante rispetto alle funzioni "impiantistiche". L'Agenzia conclude dunque che la maggiorazione relativa all'iperammortamento concernente il costo delle scaffalature autoportanti debba essere ripartita in base alla durata fiscale dell'ammortamento dell'immobile.

In sintesi, si è evinto come le scaffalature dei magazzini automatizzati devono essere oggetto di stima catastale perché considerate come “strutture portanti”, costituendo parte integrante e indispensabile anche del fabbricato. Ciononostante, possono essere oggetto anche dell’agevolazione dell’iper ammortamento (o del credito d’imposta) con una maggiorazione che verrà ripartita in base alla durata fiscale dell’ammortamento dell’immobile.

2.3 INTERCONNESSIONE TARDIVA

Tra gli investimenti in beni strumentali in chiave 4.0, ci sono investimenti in beni altamente tecnologici che talvolta possono causare ritardo nell’installazione o interconnessione rispetto ai tempi di acquisto. Tale ritardo non impedisce la fruizione dell’agevolazione, bensì produce solo lo slittamento dal quale si può godere del beneficio, a patto che questo sia causato da condizioni oggettive e dimostrabili e non da scelte discrezionali. Lo conferma l’Agenzia delle Entrate con la Risposta n.394/2021 ad un quesito posto da una società proprietaria e volta all’acquisto di carrelli elevatori. Tale società chiede se sia necessario interconnettere un nuovo carrello entro una determinata data a partire dalla data di acquisto per usufruire delle agevolazioni oggetto di studio. L’Agenzia delle Entrate chiarisce che la fruizione dell’iper ammortamento dipende dai momenti di effettuazione dell’investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest’ultimo è possibile iniziare a godere dell’iper ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d’imposta avvenga anche l’interconnessione del bene. Nell’ipotesi in cui, invece, l’interconnessione sia effettuata in un periodo d’imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell’iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo. L’Agenzia ribadisce quanto precedentemente detto in un’altra risposta (n.71 del 3 febbraio 2022) riferita ad una società che nel 2018 ha acquistato un nuovo centro di lavoro verticale e che tale bene sarà interconnesso entro la fine del 2021. La medesima società, nello stesso anno ha anche sottoscritto un contratto di leasing per un nuovo centro di lavoro verticale ed anch’esso sarà interconnesso entro la fine del 2021. L’istante chiede, dunque, conferma del fatto che l’interconnessione, effettuata in un qualsiasi periodo d’imposta successivo a quello di effettuazione dell’investimento, consenta il recupero dell’iper ammortamento con le modalità descritte negli esempi numerici riportati nell’istanza. L’Agenzia evidenzia che, in merito al momento di effettuazione dell’investimento rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, la circolare n.4/E del 30 marzo 2017, redatta dall’Agenzia delle Entrate e dal

Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), chiarisce che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del decreto del Presidente della Repubblica del 22 dicembre 1986, n. 917 (TUIR), secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà. Tale circolare ha, inoltre, specificato che la fruizione dell'iper ammortamento dipende dai momenti di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo è possibile iniziare a godere dell'iper ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene. Nel caso in cui l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo. Pertanto, la "ritardata" interconnessione del bene al sistema aziendale non comporta il venir meno dell'agevolazione, ma determina lo slittamento in avanti del *dies a quo* per la fruizione del maggior beneficio, con conseguente slittamento anche del termine finale di fruizione. Lo slittamento in avanti del termine iniziale e finale di fruizione dell'iper ammortamento vale anche nell'ipotesi di beni acquisiti mediante contratto di leasing in virtù della sostanziale equivalenza delle due forme di acquisizione. Con rimando alla risposta n.394 dell'8 giugno 2021 precedentemente citata, in caso di ritardo dell'interconnessione l'agevolazione non viene meno, purché le caratteristiche tecniche richieste dalla disciplina 4.0 siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e purché il soddisfacimento di tutte le caratteristiche tecnologiche e di interconnessione permanga per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce dell'agevolazione in esame. La circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo non può tuttavia estendersi fino a ricomprendere "qualsiasi" periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente.

In sintesi, in caso l'interconnessione di un bene non avvenga nello stesso esercizio in cui questo viene acquistato, non viene meno la possibilità di usufruire delle agevolazioni trattate in materia, bensì slitta il termine da cui è possibile iniziare a beneficiare della maggiorazione del costo d'acquisto o del credito d'imposta. Tale ritardo non può dipendere da scelte libere

del contribuente, ma da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa.

2.4 RITARDATA ACQUISIZIONE DELLA PERIZIA TECNICA GIURATA

Una società, operante nel settore dei servizi di sicurezza, trasporto valori e trattamento del denaro, della sicurezza privata e aziendale, ha posto un quesito all'Agenzia delle Entrate, in merito all'applicazione dell'iper ammortamento relativamente ad investimenti in beni materiali strumentali nuovi e, in particolare, sugli effetti della dichiarazione del legale rappresentante o della perizia tecnica giurata acquisita in annualità successiva a quella di effettuazione dell'investimento e di avvenuta interconnessione. L'istante chiede, inoltre, avendo per gli stessi beni dapprima usufruito del super ammortamento, se sia possibile usufruire dall'iper ammortamento al netto del beneficio già fruito.

In risposta (n.62/2022), l'Agenzia ribadisce come in primo luogo sia necessario che i beni in questione siano inclusi nell'Allegato A della legge 11/12/2016, n.232 e devono rispettare il requisito dell'interconnessione (circolare n. 4/E del 30 marzo 2017), la quale deve essere attestata dalla dichiarazione del legale rappresentante, dalla perizia tecnica o dall'attestato di conformità. La risoluzione n.27/E del 2018 (comma 11, nello specifico) non prevede alcun termine entro il quale, a pena di decadenza, devono essere acquisiti i documenti attestanti la sussistenza dei requisiti necessari per l'agevolazione: nell'ipotesi in cui l'acquisizione dei documenti avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, la fruizione dell'agevolazione dovrà iniziare dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti. Di conseguenza, la quota di iper ammortamento fruibile dal momento in cui verrà presentata la necessaria documentazione, sarà pari alla differenza tra le maggiorazioni dell'iper ammortamento proprie dell'esercizio di competenza (in base all'anno di effettuazione dei singoli investimenti) e le maggiorazioni già ottenute a titolo di super ammortamento.

2.5 LEASING E TRASFERIMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Con la risposta n.720/2021, l' Agenzia delle Entrate ha chiarito che una società può accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, relativamente all'investimento in un magazzino automatizzato, anche se questo è acquisito in leasing, sopportando in senso proprio i rischi e fruendo dei benefici derivanti dall'esercizio delle attività nei cui processi il nuovo investimento è inserito. Il credito d'imposta maturato è, inoltre, cedibile all'interno di un consolidato fiscale. La società in questione, svolge l'attività di acquisto di beni immobili di qualsiasi genere, la valorizzazione e la vendita immobiliare, e chiede chiarimenti relativamente all'investimento in un magazzino automatizzato autoportante refrigerato che sarà acquisito tramite leasing e sarà successivamente concesso in locazione operativa ad una società del gruppo. Il capitale sociale risulta posseduto al 51% da una società e per il 49% da altre due. La società in questione fa parte di un gruppo e i soci possiedono, a loro volta, indirettamente il 100% del capitale sociale della società capogruppo. Dal punto di vista fiscale, la compagine partecipa, in qualità di consolidata, al consolidato di cui è consolidante la società che ne possiede la maggioranza delle quote; nel consolidato fiscale, tra le altre, è presente, quale consolidata, anche la società capogruppo. L'ente istante è in possesso di un terreno in un'area confinante con lo stabilimento produttivo della capogruppo. La società intende cedere alla banca il terreno su cui vuole avviare un nuovo polo logistico per l'immagazzinamento, stoccaggio e gestione delle spedizioni di prodotti, contenente un magazzino automatizzato autoportante refrigerato, da finanziare attraverso dei contratti di leasing, da sottoscrivere con un istituto di credito. Dal punto di vista funzionale, il magazzino automatico sarà collegato con un tunnel allo stabilimento produttivo della società capogruppo e permetterà la gestione dei flussi produttivi tra lo stabilimento produttivo e il magazzino. Tale magazzino e il polo logistico, verranno infine concessi in locazione operativa alla capogruppo. Ciò detto, l'istante chiede se la società può beneficiare del credito d'imposta, se tale credito può essere trasferito al consolidato fiscale di cui fa parte e chiede chiarimenti in merito al costo agevolabile per la scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione. La scaffalatura, parte integrante dei magazzini automatizzati autoportanti, come precedentemente specificato in questo elaborato, è oggetto dell'iperammortamento e, quindi, del credito d'imposta. La scaffalatura costituisce parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato, quindi questa rimane rilevante ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato (Decreto Semplificazioni 2017, articolo 3-*quater*, comma 4, Dl 135/2018).

In merito alle altre questioni sollevate dall'istante, l'Agenzia precisa che il leasing consente di usufruire della maggiorazione dell'iperammortamento e, pertanto, del credito d'imposta, di cui i beneficiari sono i locatari finanziari. La circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 ha confermato che, anche relativamente al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, i beneficiari dell'agevolazione sono i proprietari e i locatari finanziari. Per questi ultimi, il parametro di commisurazione del credito d'imposta spettante è rappresentato dal costo per l'acquisto del bene sostenuto dal locatore. La circolare n. 4/E del 2017 ha chiarito che sono, invece, esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, può spettare all'impresa di noleggio o che effettua la locazione operativa solo a condizione che il noleggio o la locazione operativa costituiscano oggetto dell'attività principale o tipica dell'impresa, vale a dire che il processo di produzione del servizio di noleggio o di locazione operativa costituisca, sia sul piano tecnico che organizzativo, l'attività o una delle attività abitualmente svolte dall'impresa. Alla luce di quanto detto finora si può affermare che la società in questione può accedere al credito d'imposta in relazione al magazzino se, nel corso del contratto di locazione operativa, sopporta in proprio i rischi e fruisce dei benefici derivante dall'esercizio delle attività industriali o commerciali in cui il magazzino è inserito (principio di diritto n.2 del 2020). Per quanto riguarda la cessione del credito, non vi è alcun divieto che impedisca ogni forma di cessione o trasferimento all'interno del consolidato fiscale: pertanto il credito d'imposta può essere liberamente trasferito nell'ambito del consolidato (comma 191 della legge n.160 del 2019).

CONCLUSIONI

Quanto precedentemente scritto in questo testo illustra come si è mossa l'Italia per favorire una transizione ai sistemi produttivi o di servizi più intelligenti ed efficienti e come si è mossa l'Agenzia delle entrate in merito alla risoluzione di problemi, nati dalla necessità di una normativa più capillare per coprire più casi specifici.

Sebbene con il Piano Nazionale Industria 4.0 si siano gettate, nel 2016, delle ottime basi per incentivare il processo di ammodernamento tecnologico dell'industria italiana, il continente europeo e lo Stato italiano rischiano di rimanere indietro rispetto ai “ruggenti” paesi del Nord America e dell'Asia, soprattutto in merito alla brevettazioni legate alle ICT. La risposta delle imprese italiane agli incentivi all'acquisto di beni strumentali nuovi in chiave 4.0, secondo un report di Confindustria, al 2019 è stata importante e largamente positiva, stimando 10 miliardi di investimenti sostenuti dallo Stato.

In conclusione, dall'elaborato si è evinto come in merito ai magazzini automatizzati (e non solo), ricostruire un corretto ed esaustivo quadro normativo è sì un po' tortuoso, ma è necessario data l'importanza che assume in caso di investimento o di redazione di un bilancio. E' importante che le aziende possano essere sempre in grado di avere chiaro il corretto trattamento fiscale che segue le loro scelte: un processo non statico, bensì dinamico, dato l'ambiente in continua evoluzione normativa in cui si trovano ad operare.

BIBLIOGRAFIA

- AGENZIA DELLE ENTRATE, Industria 4.0, Articolo 1, commi da 8 a 13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, “Proroga, con modificazioni, della disciplina del c.d. “super ammortamento” e introduzione del c.d. “iper ammortamento”. Disponibile su: <<https://www.mise.gov.it/images/stories/normativa/Circolare_Agenzia_entrates.pdf>>.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Risoluzione del 09/08/2018 n.62, Super e iper ammortamento - Ulteriori chiarimenti relativi agli investimenti in magazzini autoportanti - Articolo 1, comma 93, della legge n.208 del 2015. Disponibile su:<<<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getContent.do?id={080386F2-AC48-4E42-BEA0-FF6A1881B835}>>>.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Risposta n.62 del 03 febbraio 2022, Iper ammortamento di cui all’articolo 1, commi 9 e ss, della legge n.232 del 2016 e ss.mm.ii. - Ritardata acquisizione delle perizia. Disponibile su:<<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4169782/Risposta_62_03.02.2022.pdf/d703c98a-5884-31e0-669a-f8f218da8a80>>.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Risposta n.71/2022, Agevolazioni per investimenti in beni strumentali nuovi (riconducibili nelle voci dell'allegato A della legge n. 232/2016) - Ritardo nell'interconnessione. Disponibile su: <<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/4169782/Risposta_71_03.02.2022.pdf/a007a0b6-97e8-2710-3e65-67b7f6bda203>>.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Risposta n.408/2019, Articolo 1, comma 9 della legge 11 dicembre 2016, n.232 (c.d. iperammortamento). Magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica. Disponibile su:<<<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/2059938/Risposta+n.408+del+2019.pdf/094423ee-aad8-44ec-e14f-59702a3fa37e>>>.
- AGENZIA DELLE ENTRATE, Risposta n.508/2021, Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n.212 - Credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, ex articolo 1, comma 185, della legge 27 dicembre 2019, n.160. Cumulo con altri contributi pubblici a fronte dei medesimi costi agevolabili. Disponibile

- su:<<<https://www.agenziaentrate.gov.it/portale/documents/20143/3654801/Risposta+508+del++2021.pdf/18235ac8-0e8e-4acd-9d9b-c5f6a7c9dc6e>>>.
- ALBERTI PAMELA, 13/02/2019, Magazzini automatizzati interconnessi con iper-ammortamento anche per le scaffalature, *Il giornale del commercialista*.
 - AUTOMAZIONE INDUSTRIALE FERRAZZA, “che cos’è il revamping?” . Disponibile su: <<<https://www.automazioneindustrialeferrazza.it/revamping-significato/>>>.
 - CONFINDUSTRIA, 2019, Dove va l’industria italiana, *Rapporto sull’industria italiana 2019*. Disponibile su:<<<https://www.confindustria.it/home/centro-studi/temi-di-ricerca/tendenze-delle-imprese-e-dei-sistemi-industriali/dettaglio/rapporto-industria%20-italiana%20-2019>>> .
 - Dl., 14/12/2018 n.135 - Articolo 3 quarter, Disposizioni urgenti in materia di sostegno e semplificazione per le imprese e per la pubblica amministrazione. Disponibile su:<<<https://def.finanze.it/DocTribFrontend/getAttoNormativoDetail.do?ACTION=getArticolo&id=%7b02ABFD43-08A6-4605-B233-899C3E8E043C%7d&codiceOrdinamento=200000300000400&articolo=Articolo%203%20quater>>>.
 - FERRANTI GIANFRANCO, 2018, Gli effetti della proroga di super e iper ammortamenti, *Il corriere tributario*, n.7 del 2018, p.487
 - GAVELLI GIORGIO, 04/07/2019, Scaffalature 4.0, bonus 2018 anche senza una nuova perizia, *Il Sole 24 Ore*. Disponibile su:<<https://ntplusfisco.ilsole24ore.com/art/scaffalature-40-bonus-2018-anche-senza-nuova-perizia-ACCg2VW?refresh_ce=1?refresh_ce=1&uuid=scaffalature-40-bonus-2018-anche-senza-nuova-perizia-ACCg2VW&ErrMsg=Password+errata?refresh_ce=1?refresh_ce=1&uuid=scaffalature-40-bonus-2018-anche-senza-nuova-perizia-ACCg2VW&ErrMsg=Password+errata>>.
 - IL FISCO, Novità per il bonus investimenti 4.0 di Bruno Pagamici - Dottore commercialista, Revisore legale - Studio Pagamici, Macerata (in “Pratica Fiscale e Professionale” n.4 del 2022, pag.53), *Il fisco*.
 - ITALIAONLINE PER AZIENDE, Addio iper e super ammortamento, come vengono sostituiti. Disponibile su:<<[26](https://www.italiaonline.it/risorse/addio-iper-e-superammortamento-come-vengono-sostituiti-199#:~:text=L'iperammortamento%2C%20cos%20C3%AC%20come%20il,ha%20nei%20confronti%20dello%20Stato.>>.

</div>
<div data-bbox=)

- FIMAP, 2021, Guida al Credito d’Imposta Beni strumentali 2021 (*ex Iper-ammortamento e Super-ammortamento*). Disponibile su: <<[<https://www.fimap.srl/credito-d-imposta-investimenti-beni-strumentali-come-funziona/#:~:text=Il%20credito%20d'imposta%20per%20gli%20investimenti%20in%20beni%20materiali,nel%202022%20scender%C3%A0%20al%206%25>>](https://www.fimap.srl/credito-d-imposta-investimenti-beni-strumentali-come-funziona/#:~:text=Il%20credito%20d'imposta%20per%20gli%20investimenti%20in%20beni%20materiali,nel%202022%20scender%C3%A0%20al%206%25)>>.
- FISCO OGGI - Credito per beni strumentali, ok anche per il magazzino “smart”, *fisco oggi*. Disponibile su: <<[<https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/credito-beni-strumentali-ok-anche-magazzino-smart>>](https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/credito-beni-strumentali-ok-anche-magazzino-smart)>>.
- FISCO OGGI - L’iper ammortamento garantito: conta l’ora dell’interconnessione, *fisco oggi*. Disponibile su: <<[<https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/iperammortamento-garantito-conta-lora-dellinterconnessione>>](https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/iperammortamento-garantito-conta-lora-dellinterconnessione)>>.
- FISCO OGGI, L’iper ammortamento è assicurato anche con interconnessione tardiva, *fisco oggi*. Disponibile su <<[<https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/iperammortamento-e-assicurato-anche-interconnessione-tardiva>>](https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/iperammortamento-e-assicurato-anche-interconnessione-tardiva)>>.
- FISCO OGGI, Scaffalature portanti del magazzino, incluse nell’iperammortamento, *fisco oggi*. Disponibile su: <<[<https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/scaffalature-portanti-del-magazzino-incluse>>](https://www.fiscooggi.it/rubrica/normativa-e-prassi/articolo/scaffalature-portanti-del-magazzino-incluse)>>.
- MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO, Circolare del 23/05/2018 n. 177355, Agevolazione agli investimenti in beni strumentali per la trasformazione tecnologica e digitale, di cui all’art.1, commi 9-11, della legge n.232 del 2016: c.d. “iper ammortamento” - Ulteriori chiarimenti concernenti l’individuazione dei beni agevolabili e il requisito dell’interconnessione. Disponibile su: <<[<https://www.mise.gov.it/images/stories/normativa/circolare_23_maggio_2018_177355_iperammortamento.pdf>>](https://www.mise.gov.it/images/stories/normativa/circolare_23_maggio_2018_177355_iperammortamento.pdf)>>.
- RIZZI RICCARDO e CASTELLANI MANUELA, 2019, Legge di bilancio: iper ammortamento, *Amministrazione e finanza, n.4 del 2019, p.16*.
- WIKIPEDIA, Controllo numerico computerizzato. Disponibile su: <<[<https://it.wikipedia.org/wiki/Controllo_numerico_computerizzato>>](https://it.wikipedia.org/wiki/Controllo_numerico_computerizzato)>>.
- WIKIPEDIA, Controllore logico programmabile. Disponibile su: <<[<https://it.wikipedia.org/wiki/Controllore_logico_programmabile>>](https://it.wikipedia.org/wiki/Controllore_logico_programmabile)>>.