

Edizione di martedì 11 aprile 2017

ENTI NON COMMERCIALI

Sponsorizzazioni sportive: sempre deducibili fino a 200.000 euro

di Guido Martinelli, Marilisa Rogolino

ADEMPIMENTI

Archiviazione dei documenti analogici: le indicazioni del Fisco

di Raffaele Pellino

AGEVOLAZIONI

La non strumentalità consente l'assegnazione agevolata

di Leonardo Pietrobon

CONTENZIOSO

Le modalità di risarcimento del danno ambientale

di Luigi Ferrajoli

AGEVOLAZIONI

L'iper e il super ammortamento software dopo i chiarimenti del Fisco

di Dottryna

ENTI NON COMMERCIALI

Sponsorizzazioni sportive: sempre deducibili fino a 200.000 euro

di Guido Martinelli, Marilisa Rogolino

Il [comma 8 dell'articolo 90 della L. 289/2002](#), qualifica, quale **spesa pubblicitaria**, le sponsorizzazioni poste in essere in favore di società o associazioni sportive dilettantistiche fino ad un ammontare complessivamente **non superiore a 200.000 euro**.

Fino ad oggi l'Agenzia delle Entrate ha sempre sostenuto, in sede di accertamento, che pur in presenza delle condizioni previste dalla norma, la **qualificazione come spesa pubblicitaria della sponsorizzazione** alle sportive, nel limite indicato, fosse da ritenersi tale **solo in presenza dei requisiti di inerenza ed economicità** previsti dal Tuir.

La Corte di Cassazione con due recenti decisioni ([ordinanze 21 Marzo 2017 n. 7202](#) e [6 aprile 2017 n. 8981](#)) osserva che: *“quella sancita dall'articolo 90 comma 8 L. 289/2002 è una presunzione assoluta oltre che della natura di spesa pubblicitaria altresì di inerenza della spesa stessa fino alla soglia, normativamente prefissata, dell'importo di euro 200.000”* e che: *“ai fini dell'esclusione della presunzione di cui all'articolo 90 comma 8, L. 289/2002, non rileva l'iscrizione o meno alle rispettive federazioni delle società beneficiarie del corrispettivo erogato con le sponsorizzazioni, ma, la destinazione del contributo ad associazioni e società sportive, che secondo la citata norma possono essere qualificate come dilettantistiche”*.

La Suprema Corte afferma anche: *“che la mancata iscrizione al suddetto registro comporta il difetto di prova a carico delle beneficiarie dello status di società o associazione sportiva dilettantistica e quindi il difetto di prova in ordine ad uno dei requisiti in relazione ai quali il citato articolo 90, comma 8, legge 289/2002 consente, in via di presunzione legale assoluta di ritenere applicabile ai contributi erogati entro il limite indicato, in favore i società o associazioni sportive dilettantistiche, la qualificazione di spese di pubblicità”*.

Ne consegue l'affermazione di un principio di diritto fondamentale per il mondo dello sport.

Se:

- il **soggetto sponsorizzato** è una associazione o società sportiva dilettantistica regolarmente iscritta al registro Coni,
- è rispettato il limite quantitativo di spesa di **euro 200.000 complessivo** da parte dello sponsor,
- la sponsorizzazione mira a **promuovere l'immagine e i prodotti dello sponsor**,
- il soggetto sponsorizzato ha effettivamente posto in essere una **specificativa attività promozionale** (es. apposizione del marchio sulle divise, esibizione di striscioni e/o

tabelloni sui campi di gioco),

non vi è dubbio che operi “una **presunzione legale di inerenza/deducibilità** delle spese de quibus fino alla **concorrenza di euro 200.000**”.

Irrilevante sul punto, prosegue la Cassazione “anche la **presunta antieconomicità della spesa in esame in ragione della affermata irragionevole sproporzione** tra l'entità della stessa rispetto al fatturato/utile di esercizio della società contribuente” proprio per la natura di presunzione assoluta della norma.

Il legislatore codicistico opera una distinzione tra le presunzioni legali distinguendole in relative, o *iuris tantum*, ed assolute, o *iuris et de iure*, che si risolve nella possibilità o meno di **prova contraria**. Nel caso di presunzione relativa, la parte contro cui opera la presunzione può offrire la prova contraria che invece è esclusa nella presunzione *iuris et de iure*.

Il distinguo prescinde dalla considerazione della posizione della parte che, dalla presunzione, è “sfavorita” e dall'effetto che la presunzione sortisce in favore di colui per il quale essa è ammessa.

La dottrina è ferma nel riconoscere alle **presunzioni legali** natura sostanziale con indiretta incidenza processuale. Quanto agli effetti, essi consistono nella **predeterminazione e fissazione di fatti** e accadimenti, che, se rilevati e provati, “vincolano” il Giudice a ritenere come vero il fatto presunto nonostante l'assenza di prova della parte onerata secondo l'ordinario criterio di distribuzione di cui all'[articolo 2967 cod. civ.](#)

Nel caso analizzato il fatto indice è la **natura dilettantistica** del soggetto beneficiario mentre il **fatto presunto** è la connotazione di **spese di pubblicità delle erogazioni** “di favore” per l'erogante. Il fatto presunto si collega, quanto agli effetti, al fatto indice dal momento che, pacifico il requisito per l'operatività del meccanismo presuntivo, ovvero il particolare *status* di società o associazione sportiva dilettantistica e l'ammontare nel tetto massimo previsto dalla norma, è **esclusa la possibilità di provare** che le erogazioni avessero **titolo diverso** rispetto a quello di natura pubblicitaria.

Pertanto, nell'ambito della fattispecie in esame, **risultano irrilevanti anche l'eventuale squilibrio del sinallagma contrattuale** fra le prestazioni oggetto dell'accordo (non vi è dubbio che nei limiti indicati può trovare spazio anche una forma di “mecenatismo”), la cd. “antieconomicità” **nonché la non inerenza** (ossia l'impossibilità, per la sponsorizzazione, stante le caratteristiche del prodotto pubblicizzato, di poter realizzare un incremento delle vendite).

Appare conseguente che, ove l'importo della sponsorizzazione superasse il tetto indicato, affinché si possa confermare la **natura di spesa pubblicitaria** sarà necessario verificare la sussistenza dei requisiti di **economicità e inerenza** fino ad oggi sempre affermati dalla prassi amministrativa e dalla giurisprudenza anche per importi inferiori ai 200.000 euro.



ADEMPIMENTI

Archiviazione dei documenti analogici: le indicazioni del Fisco

di **Raffaele Pellino**

Chiarimenti del Fisco sulla **conservazione “sostitutiva” di documenti analogici**. Con la recente [risoluzione 46/E/2017](#), infatti, l'Agenzia delle Entrate, a fronte delle volontà dell'istante di iniziare ad effettuare la conservazione sostitutiva dei documenti analogici (D.M. 17/06/2014), ha fornito precisazioni riguardo la **materializzazione** su supporto fisico dei documenti informatici, nonché sui tempi da rispettare per procedere alla loro conservazione elettronica.

Documenti contabili in formato elettronico

Il primo aspetto affrontato dalle Entrate riguarda la possibilità (o meno) **di produrre e conservare i documenti contabili con modalità diverse da quella analogica**. Sul punto, l'Agenzia si era già espressa in passato con la [risoluzione 158/E/2009](#), nell'ambito della quale ha chiarito che ***“un documento, carente dei requisiti per essere considerato fin dalla sua origine un documento informatico, deve essere materializzato su di un supporto fisico per essere considerato giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie”***.

Con il medesimo documento di prassi è stato inoltre precisato che, ferma restando la **necessità della materializzazione su supporto fisico** dei documenti informatici, per la **loro conservazione** si potrà procedere **all'acquisizione della relativa immagine tramite il processo di generazione dello spool** (o rappresentazione grafica) **di stampa**, a condizione che ***“l'immagine così acquisita rispecchi in maniera fedele, corretta e veritiera il contenuto rappresentativo del documento.”***

I chiarimenti forniti con il citato documento di prassi vanno, tuttavia, letti alla luce del **nuovo quadro normativo** che ha visto l'abrogazione del D.M. 23/01/2004 e l'approvazione del nuovo D.M. 17/06/2014.

Quest'ultimo ha modificato l'assetto di riferimento a cominciare dalla definizione di “documento informatico” fiscalmente rilevante ora da intendersi come ***“il documento elettronico che contiene la rappresentazione informatica di atti, fatti o dati giuridicamente rilevanti”***.

Dunque, riprendendo quanto osservato dalla risoluzione 158/E/2009, di fronte ad un documento dotato del requisito “informatico”, sulla base della nuova disciplina, **non vi è alcun obbligo di una sua materializzazione su supporti fisici per considerarlo giuridicamente esistente ai fini delle disposizioni tributarie**.

Pertanto, il documento è **da ritenersi comunque “informatico”** sia nell'ipotesi in cui si tratti di una “fattura elettronica” sin dall'origine sia nel caso si tratti di un documento creato e/o

inviato con strumenti elettronici (ma non anche “fattura elettronica”) e, quindi, **non sarà necessario procedere alla sua stampa.**

Resta fermo che – in caso di **verifiche, controlli o ispezioni** – ai sensi dell'[articolo 5 del D.M. 17/06/2014](#), *“il documento informatico è reso leggibile e, a richiesta, disponibile su supporto cartaceo o informatico presso la sede del contribuente ovvero presso il luogo di conservazione delle scritture dichiarato dal soggetto ai sensi dell’articolo 35, comma 2, lettera d) del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.”*

Conservazione sostitutiva

L'Agenzia delle Entrate ha poi affrontato, ribadendo precedenti indicazioni e fornendo nuovi chiarimenti, alcuni importanti aspetti connessi alla **conservazione sostitutiva dei documenti fiscalmente rilevanti.**

In primo luogo, l'Agenzia, nell'avallare la tesi sostenuta dal contribuente, ha confermato che **è possibile**, ai fini dell'assolvimento dell'Iva da parte del cessionario/committente – nelle ipotesi di acquisti regime di *reverse charge* ([articolo 46 del D.L. 331/1993](#) e [articoli 17 e 74 del D.P.R. 633/1972](#)):

- **predisporre un altro documento**, da allegare all'immagine della fattura, **contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della stessa** (secondo quanto già indicato con la [C.M. 13/1994](#) e la [circolare AdE 45/E/2005](#) nonché con [la risoluzione AdE 52/E/2010](#));
- **procedere alla conservazione delle fatture** e dei documenti collegati **senza procedere alla stampa.**

Riguardo poi alle procedure di **protocollo e registrazione delle fatture**, l'Agenzia, ribadita la necessità *“che sia assicurata l'ordinata rilevazione del documento di acquisto e l'univocità dell'annotazione nei registri contabili”*, ha precisato che tale obiettivo è conseguito **mediante l'attribuzione:**

- al documento di acquisto **del “numero di protocollo”** di corrispondenza all'atto della ricezione;
- **del “numero progressivo Iva”** all'atto della registrazione.

Ciò detto, non è, tuttavia, necessario:

1. **che il numero progressivo di registrazione sul registro Iva coincida con il numero di protocollo di ricezione.** L'annotazione di entrambi i numeri attribuiti alla fattura di acquisto, sia sul registro dei protocolli di arrivo sia sul registro Iva acquisti, assicura la univoca correlazione tra i dati contenuti nel documento ed i dati registrati nei

menzionati registri;

2. **apporre fisicamente il “numero progressivo Iva”** sul documento originale qualora:

- sia assicurata la corrispondenza dei dati contenuti nella fattura e quelli riportati nel registro Iva acquisti e nel registro dei protocolli di arrivo;
- sia riportato nel registro Iva, per ciascun documento, anche il numero di “protocollo di arrivo”.

È in ogni caso indispensabile che, attraverso la consultazione dell'archivio informatico, sia possibile reperire qualsiasi documento contraddistinto dal “**protocollo di arrivo**” e conservato nell'archivio cartaceo.

Quanto ai **termini di conservazione**, si richiama la disposizione dell'[articolo 3, comma 3, del D.M. 17/06/2014](#), secondo cui **la conservazione dei documenti informatici**, ai fini fiscali, **deve essere eseguita entro il terzo mese successivo al termine di presentazione delle dichiarazioni annuali**.

In pratica, il **termine per procedere alla conservazione di tutti i documenti informatici coincide con il termine per la presentazione della dichiarazione annuale dei redditi**, termine valido anche per i documenti rilevanti ai fini Iva, ancorché a partire dal periodo d'imposta 2017 i termini di presentazione delle dichiarazioni rilevanti ai fini delle **imposte sui redditi e dell'Iva siano disallineati**.

In caso di periodo d'imposta non solare, i documenti rilevanti ai fini Iva riferibili ad un anno solare andranno comunque conservati entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi utile. A **titolo esemplificativo**, la risoluzione fa quindi presente che:

- **un contribuente con periodo “solare”** (01/01-31/12/2016) concluderà il processo di conservazione di tutti i documenti rilevanti ai fini fiscali (documenti Iva ed altri) al più tardi entro il 31/12/2017;
- **un contribuente con periodo “non solare”** (01/07/2016 – 30/06/2017) conserverà i documenti Iva del 2016 entro il terzo mese successivo al termine di presentazione della prima dichiarazione dei redditi presentata successivamente al 31/12/2016.

Presa, quindi, a riferimento la dichiarazione annuale del periodo 01/07/2015 – 30/06/2016 da presentarsi entro il 31/03/2017, il termine di conservazione dei documenti Iva dell'anno solare 2016 sarà il 30/06/2017, insieme agli altri documenti fiscalmente rilevanti del periodo.



AGEVOLAZIONI

La non strumentalità consente l'assegnazione agevolata

di **Leonardo Pietrobon**

La norma riguardate **l'assegnazione o la cessione agevolata**, di cui al [comma 115 dell'articolo 1 L. 208/2015](#) anche a seguito della proroga disposta dalla legge di Bilancio 2017, pone quale unica condizione oggettiva la circostanza che il bene oggetto della procedura agevolata **non sia un bene strumentale**.

Con particolare riferimento agli immobili, possono essere assegnati o ceduti in via agevolata i **beni immobili diversi** da quelli indicati nell'[articolo 43, comma 2, primo periodo, Tuir](#), ovvero quelli *“utilizzati esclusivamente per l'esercizio [...] dell'impresa commerciale da parte del possessore”*.

Gli immobili di cui all'[articolo 43 comma 2 Tuir](#) sono **costituiti dalla categoria degli immobili strumentali per destinazione**, di cui fanno parte tutti gli immobili che sono di fatto utilizzati nell'esercizio dell'impresa commerciale.

È proprio **“l'utilizzo di fatto”** l'elemento fondamentale e discriminante per stabilire se il bene possa essere oggetto di **assegnazione agevolata**, mentre il riferimento alla **categoria catastale** non ha alcuna rilevanza in tal senso. Quest'ultima classificazione rappresenta, tuttavia, l'elemento utile per stabilire il **corretto trattamento ai fini Iva**.

In generale, gli immobili **locati a terzi, concessi in comodato** o comunque **non utilizzati direttamente** nell'attività produttiva, **non sono considerati strumentali** (per destinazione). Di conseguenza tali immobili risultano essere “estranei” all'attività d'impresa, al punto che producono, o potrebbero produrre, un **reddito proprio ed autonomo**.

Inoltre:

- il richiamo operato all'[articolo 43](#) porta a ritenere che **rientrano nella disciplina agevolativa** anche gli **immobili utilizzati promiscuamente** nell'attività dell'impresa. Secondo l'[articolo 43](#), infatti, sono **strumentali per destinazione** gli immobili **utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa** commerciale da parte del possessore;
- **rientrano** nella disciplina agevolativa gli immobili che non sono classificabili come strumentali, ovvero gli **immobili-merce** e gli **immobili-patrimonio**.

Strumentali per natura

Sì

Sì

Strumentali per destinazione

Sì

No

Assegnazione agevolata

No

Sì

No

No

Sì

L'Agenzia delle Entrate con la [circolare 26/E/2016](#) ha stabilito che **non rientrano nell'agevolazione**, e sono quindi considerati strumentali per destinazione, gli **immobili locati** che fanno parte di complessi immobiliari in relazione ai quali si ponga in essere *“un'attività consistente nell'esecuzione di una serie di **servizi complementari e funzionali** alla utilizzazione unitaria del complesso immobiliare, con finalità diverse dal mero godimento dello stesso”*.

Si tratta di unità immobiliari che fanno parte di **villaggi turistici, centri sportivi, piscine, gallerie commerciali**, etc. per le quali la locazione a terzi **è funzionale all'erogazione dei servizi complementari**, per cui non si può ritenere che essa non sia parte dell'esercizio dell'attività produttiva. In altri termini, la locazione non rappresenta l'elemento fondamentale del rapporto economico, di conseguenza, l'immobile, villaggio, centro sportivo etc., non risulta assegnabile in modo agevolato, in quanto **utilizzato direttamente dall'impresa**.

Ancora sotto il profilo oggettivo la [circolare AdE 26/E/2016](#) pone in evidenza due importanti chiarimenti:

- **il cambiamento di destinazione** d'uso anche se effettuato in prossimità della data di assegnazione per acquisire lo *status* di bene agevolabile è scelta preordinata all'esercizio di una facoltà prevista dal legislatore dalla quale origina un legittimo risparmio di imposta **non sindacabile** ai sensi dell'[articolo 10-bis della L. 212/2000](#);
- **non rientrano tra i beni assegnabili in modo agevolato i singoli diritti**, quali quelli reali afferenti i beni medesimi (es., usufrutto, nuda proprietà,) ovvero quelli edificatori.

Con riferimento al primo aspetto – cambio di destinazione in prossimità della data di assegnazione – si può quindi affermare che **un bene può essere utilizzato sino a pochi giorni prima** per lo svolgimento dell'attività d'impresa, in quanto, **ciò che conta è l'assenza di strumentalità** per destinazione **al momento di assegnazione**.

In conclusione, al fine di raggiungere tale condizione e a mero titolo esemplificativo, devono essere oggetto di modifica ad esempio quegli immobili-unità locali dell'impresa, mediante:

- **eliminazione dalla Camera di Commercio** competente dell'unità locale;
- **mancato stanziamento delle quote di ammortamento** (a titolo prudenziale e al fine di dimostrare l'assenza di strumentalità);
- l'eventuale **concessione in locazione** o comodato ad altri soggetti.



CONTENZIOSO

Le modalità di risarcimento del danno ambientale

di **Luigi Ferrajoli**

La **liquidazione del danno ambientale per equivalente** è esclusa dalla data di entrata in vigore della L. 97/2013, ma il giudice può ancora conoscere della domanda pendente in applicazione della nuova formulazione dell'[articolo 311 del D.Lgs. 152/2006](#), testo unico delle norme in materia ambientale (come modificato prima dall'[articolo 5-bis, comma 1, lettera b\), del D.L. 135/2009](#) e poi dall'[articolo 25 della L. 97/2013](#)), individuando le **misure di riparazione primaria, complementare e compensativa** e, per il caso di loro omessa o imperfetta esecuzione, determinandone il costo, da rendere oggetto di condanna nei confronti dei soggetti obbligati.

È quanto statuito dalla Corte di Cassazione nella [sentenza 14935/2016](#) in una vicenda in cui il Ministero dell'Ambiente e l'Autorità Portuale di Trieste avevano formulato domanda di **ammissione al passivo** della procedura di amministrazione straordinaria di una società, proprietaria di alcune aree nei siti d'interesse nazionale di Piombino e di Trieste, nelle quali si era verificata una situazione di **gravissimo inquinamento ambientale** della quale era stata ritenuta responsabile la medesima società.

I crediti per cui era stata richiesta l'insinuazione – di relevantissima entità – erano relativi alla rifusione delle spese per la caratterizzazione e per gli interventi di **messa in sicurezza d'emergenza, di ripristino e di bonifica delle aree contaminate**.

Il Giudice Delegato aveva respinto integralmente la domanda di ammissione del Ministero e ammesso al passivo solo una parte del credito dell'Autorità Portuale, ritenendo tra l'altro **inammissibile la domanda** sia per **difetto di legittimazione passiva** della società, sia in quanto, secondo il Giudice, poteva essere proposta solo in caso di **omessa esecuzione delle misure di riparazione** (primaria, complementare o compensativa) del danno ambientale imposte dalla Pubblica Autorità; misure che nel caso di specie o non erano state ancora disposte ovvero, ove disposte, erano in corso di esecuzione nell'ambito dei rispettivi procedimenti di bonifica attualmente in corso di svolgimento in sede di conferenza di servizi.

Il Ministero dell'Ambiente e l'Autorità Portuale hanno proposto opposizione poi respinta dal Tribunale di Livorno il quale rilevava che, in base alla legislazione vigente, come modificata da ultimo con L. 97/2013, **il danno ambientale non poteva** in nessun caso essere risarcito per **equivalente pecuniario**.

Il provvedimento è stato impugnato avanti alla Corte di Cassazione che ha accolto il ricorso **limitatamente alla richiesta di ammissione al passivo del credito di rimborso delle spese già erogate per messa in sicurezza e ripristino**, non avendo invece ritenuto fondato il motivo con

cui era contestata l'inapplicabilità del divieto di liquidazione del danno per equivalente.

Nella decisione in commento, i giudici di legittimità hanno ripercorso gli **interventi legislativi in materia ambientale a partire dal D.Lgs. 152/2006, il cui articolo 311** (rubricato in origine *“Azione risarcitoria in forma specifica e per equivalente patrimoniale”*) il quale aveva sancito **la priorità delle misure di riparazione rispetto al risarcimento per equivalente pecuniario**, quale conseguenza dell'assoluta peculiarità del danno al bene o risorsa ambiente.

Il successivo D.L. 135/2009, convertito con modifiche dalla L. 166/2009, aveva modificato la norma precisando che **il danno all'ambiente** doveva essere **risarcito con le misure di riparazione “primaria”, “complementare” e “compensativa” previste dalla Direttiva 2004/35/CE**; il risarcimento per equivalente pecuniario era quindi ammesso solo se le misure di riparazione fossero state in tutto o in parte omesse, impossibili o eccessivamente onerose o fossero state attuate in modo incompleto o difforme rispetto a quelle prescritte.

L'[articolo 25 della L. 97/2013](#) ha poi eliminato (anche dalla rubrica dell'articolo) ogni riferimento al risarcimento per equivalente patrimoniale, stabilendo che **il danno all'ambiente** deve essere risarcito solo con le **“misure di riparazione” previste del D.Lgs. 152/2006**; solo quando l'adozione delle misure di riparazione anzidette sia in tutto o in parte omessa, o comunque realizzata in modo incompleto o difforme dai termini e modalità prescritti, è previsto che il Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare debba determinare i **costi delle attività necessarie a conseguire la completa e corretta attuazione** ed agire nei confronti del soggetto obbligato per ottenere il pagamento delle somme corrispondenti.

Pertanto, la Suprema Corte, nel caso in esame, ha cassato la pronuncia statuendo che il giudice del rinvio doveva decidere in relazione alla **domanda di risarcimento del danno ambientale** *“individuando le **misure di riparazione primaria, complementare e compensativa** e, per il caso di omessa o imperfetta loro esecuzione, determinandone il costo, da rendere oggetto di condanna nei confronti dei soggetti obbligati”* (in questi termini vedi anche **Cassazione 9012/2015**).

Master di specializzazione
**VIOLAZIONI AMMINISTRATIVE E
PENALI IN MATERIA AMBIENTALE**
[Scopri le sedi in programmazione >](#)

AGEVOLAZIONI

L'iper e il super ammortamento software dopo i chiarimenti del Fisco

di **Dottryna**



L'Agenzia delle Entrate, con la recente circolare 8/E/2017, ha confermato in via ufficiale quanto sostenuto nel corso del consueto incontro di inizio anno con la stampa specializzata (Telefisco 2017) in tema di super e *iper* ammortamento. Al fine di approfondire i diversi aspetti dei benefici è stata pubblicata in *Dottryna*, nella sezione dedicata alle misure agevolative, la relativa *Scheda di studio*. Nel presente contributo sono trattate alcune peculiarità oggetto dei chiarimenti del Fisco.

L'*iper* ammortamento è destinato ad assumere una notevole importanza nello scenario economico del Paese, poiché si rivolge a tutte le imprese indipendentemente dalla loro dimensione. Trattasi della possibilità di **maggiorare del 150%**, ai fini della determinazione sul piano fiscale delle quote di ammortamento ovvero dei canoni di *leasing*, **il costo di acquisizione di alcuni beni materiali strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico** (elencati nell'[allegato A alla L. 232/2016](#)).

Questa nuova disciplina si affianca a quella del c.d. super ammortamento *software*, che prevede una **maggiorazione del 40%** per gli investimenti effettuati in taluni beni immateriali (elencati nell'[allegato B alla L. 232/2016](#)).

Ambito temporale

Sul **piano temporale**, i due incentivi **si applicano agli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati entro il 31/12/2017 ovvero entro il 30/06/2018** in presenza di determinate condizioni, ossia che entro il 31/12/2017:

- il relativo ordine risultati accettato dal venditore e

- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Sul punto, la [circolare AdE 8/E/2017](#) ha precisato che può beneficiare solo del super ammortamento e non dell'*iper* ammortamento un bene compreso nell'Allegato A alla legge di Bilancio 2017, acquistato nel 2016 e entrato in funzione ed interconnesso nel 2017. In tal caso, la maggiorazione del 40% può essere fruita dal 2017, periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, mentre l'interconnessione non assume alcuna rilevanza.

Ambito soggettivo

Più ristretta, rispetta al super ammortamento "classico", è la **platea dei soggetti interessati dall'*iper* ammortamento**; questa, infatti, è **limitata ai soli soggetti titolari di reddito d'impresa**.

Lo ha confermato la [circolare AdE 8/E/2017](#), secondo cui il tenore letterale della norma, il contenuto dell'allegato A nonché la tipologia di beni agevolabili fanno ritenere che l'*iper* ammortamento riguardi solo i titolari di reddito d'impresa.

Ciò **restringe**, conseguentemente, l'ambito applicativo del super ammortamento *software*, atteso che esso è rivolto **esclusivamente** alle imprese che beneficiano dell'*iper*-ammortamento.

Principio di competenza

Ai fini della maggiorazione del 150% e del 40%, le [circolari AdE 4/E/2017](#) e [8/E/2017](#) hanno precisato che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza delle agevolazione deve seguire le **regole generali della competenza previste dall'[articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir](#)**.

Pertanto, ad esempio, un bene materiale strumentale nuovo, elencato nel citato allegato A alla legge di Bilancio 2017 e **consegnato nel 2016**, non può usufruire della maggiorazione del 150% (*iper* ammortamento) ma del solo **super ammortamento** in quanto l'effettuazione dell'investimento avviene al di fuori del periodo agevolato.

Collegamento *iper* e super ammortamento *software*

Il super ammortamento *software* è "collegato" all'*iper* ammortamento. Al riguardo, la [circolare AdE 8/E/2017](#) ha precisato che il *bonus* relativo ai beni immateriali è **riconosciuto ai "soggetti" che beneficiano della maggiorazione del 150%**.

La norma, infatti, mette in relazione il bene immateriale con il **"soggetto"** che fruisce dell'*iper* ammortamento e **non** con uno specifico **bene materiale** ("oggetto" agevolato).

Pertanto, afferma sempre il documento di prassi, il *software* rientrante nell'[Allegato B](#) può beneficiare della **maggiorazione del 40% a condizione che l'impresa usufruisca dell'*iper***

ammortamento del 150%, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.

Beni “interconnessi”

Per la fruizione dei benefici dell'*iper* ammortamento e della maggiorazione prevista per i beni immateriali, l'impresa è tenuta a produrre, per i beni di **costo** superiore a **500.000 euro**, alternativamente:

- una **perizia tecnica giurata** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale;
- un **attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Nello specifico, la dichiarazione o la perizia tecnica devono attestare che il bene possiede **caratteristiche “tecniche”** tali da poter essere incluso negli elenchi di cui all'[Allegato A](#) o [B](#) della L. 232/2016 ed è “**interconnesso**” al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Requisito quest'ultimo indispensabile per la spettanza dell'agevolazione.

La [circolare AdE 8/E/2017](#) ha chiarito che, affinché un bene possa essere definito “interconnesso” ai fini dell'ottenimento del beneficio, è necessario e sufficiente che:

- **scambi informazioni con sistemi interni** (esempio: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) **e/o esterni** (esempio: clienti, fornitori, *partner* nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*, ecc.) **per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute** (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
- **sia identificato univocamente**, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, **mediante l'utilizzo di *standard* di indirizzamento internazionalmente riconosciuti** (esempio: indirizzo IP).

Nella *Scheda di studio* pubblicata su *Dottryna* sono approfonditi, tra gli altri, i seguenti aspetti:

- l'elenco puntuale dei beni agevolabili;
- il momento dal quale è possibile fruire dei benefici;
- la determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta 2017;
- gli effetti fiscali collegati alla eventuale futura cessione del bene agevolato;
- alcuni esempi di funzionamento del meccanismo.

Convegno di aggiornamento

IL MODELLO UNICO DELLE SOCIETÀ E LA DETERMINAZIONE DEL REDDITO DI IMPRESA

[Scopri le sedi in programmazione >](#)