



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018
N.RF003
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 14

OGGETTO	IPERAMMORTAMENTO DAL 2018
RIFERIMENTI	ART. 1 C. 30 - 36 L. 205 DEL 27/12/2017 (IN G.U. 302 DEL 29/12/2017) -
CIRCOLARE DEL	10/01/2018

Sintesi: in materia di cd. "iper-ammortamento", la Legge di bilancio 2018:

- ha riproposto l'agevolazione consistente nella maggiorazione al 150% del costo di acquisto di beni strumentali Industria 4.0 e immobilizzazioni immateriali effettuati:
 - nel periodo 1/01/2018 – 31/12/2018
 - o fino al 31/12/2019 a condizione che entro il 31/12/2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia pagato un acconto almeno del 20% del costo di acquisizione
- il novero dei beni immateriali agevolabili è stato esteso ad alcuni sistemi di gestione per l'e-commerce, per riprodurre la "realtà virtuale" ed a specifici software e servizi digitali
- è prevista la possibilità di prosecuzione nell'agevolazione in caso di sostituzione del bene.

L'art. 1, commi da 9 a 12 Legge di Bilancio 2017 ha introdotto la possibilità di **maggiore il costo di acquisizione**:

- A) del 150%:** nel caso di investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale (cd. "Industria 4.0") **inclusi nell'Allegato A** alla Legge di Bilancio 2017 ed **interconnessi** col sistema aziendale di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura
- B) del 40%** in presenza di investimenti **in beni immateriali strumentali**
 - ricompresi **nell'Allegato B** alla Legge di Bilancio 2017
 - che risultino **connessi ai beni materiali strumentali** di cui al punto precedente.

L'agevolazione è stata prorogata dalla legge di bilancio 2018.

Excursus

Art. 1 co. da 9 a 12 L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017): ha introdotto l'agevolazione, ammettendovi le imprese che effettuavano investimenti in beni strumentali "nuovi"

- nel **periodo 1/01/2017 – 31/12/2017**
- o **fino al 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione

Art. 14 DL n. 91/2017 (conv. in L. 123/2017): amplia il periodo della proroga; "l'agevolazione 2017" si applica:

- **fino al 30/09/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione

NEW - Art. 1 c. 30 – 36 L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018):

- ⇒ **ripropone** l'agevolazione all'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:
 - nel **periodo 1/01/2018 – 31/12/2018**
 - o **fino al 31/12/2019** a condizione che **entro il 31/12/2018** il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione
- ⇒ la **maggiorazione del costo** di acquisizione **rimane pari al 150%**
- ⇒ il **novero dei beni immateriali** agevolabili è stato **esteso** ad alcuni **sistemi di gestione per l'e-commerce**, per riprodurre la "realtà virtuale" ed a **specifici software e servizi digitali**
- ⇒ è prevista la **possibilità di prosecuzione nell'agevolazione in caso di sostituzione del bene**.

AMBITO SOGGETTIVO

L'agevolazione si applica, a prescindere dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria o semplificata), nei confronti dei **titolari di reddito di impresa**.



Nota: sono esclusi i lavoratori autonomi. Peraltro, pur in assenza di particolari vincoli, la complessità degli investimenti necessari porta ad escludere "di fatto" buona parte delle PMI.

Modalità di acquisizione del bene: si applicano i medesimi concetti già visti per il superammortamento (acquisto in proprietà o in leasing; costruzione in economia o in appalto a terzi; ecc.), cui si rinvia per approfondimenti (v. RF 002/2018).

AMBITO OGGETTIVO - BENI "INDUSTRIA 4.0"

Tra investimenti agevolati risultano

⇒ **beni materiali strumentali nuovi**



Nota: per il concetto di "strumentalità" e "novità" si rinvia a quanto già chiarito nella trattazione del superammortamento.

⇒ per la cui individuazione va fatto riferimento alle diverse tabelle contenute nell'**Allegato A alla Legge di Bilancio 2017**, che li raggruppa in 3 diverse categorie:

1)	beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti
2)	sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità
3)	dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»



N.B.: i requisiti sono dunque molto più ristretti rispetto a quelli previsti per i **super ammortamenti**.



"Interpello" al MISE: nei casi dubbi, oltre all'interpello ordinario all'agenzia entrate, è prevista la possibilità di richiedere un parere tecnico al MISE.

Sono agevolati i soli beni elencati nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017, che dettaglia:

- le tipologie dei beni strumentali (con funzionamento controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti)
- le relative caratteristiche.

INTERCONNESSIONE E/O INTEGRAZIONE

In relazione al requisito dell'interconnessione, è necessario che il bene agevolabile:

→ scambi informazioni con, alternativamente:

- **sistemi interni** (sistema gestionale, di pianificazione, progettazione e/o sviluppo del prodotto)
- **e/o esterni** (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo)

→ per mezzo di un **collegamento** che sia:

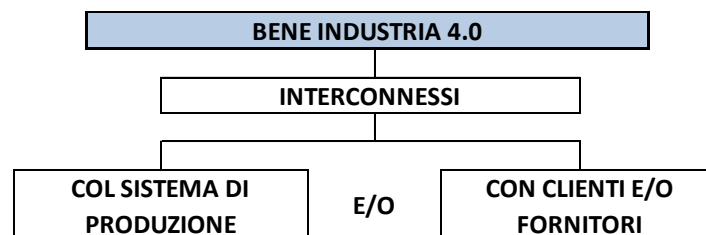
- basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (es: http; TCP-IP, ecc.)
- identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es: indirizzo IP)

Nota: si tratta, in sostanza, di inserire nell'ambito produttivo un bene:

- già posseduto in precedenza ma non interconnesso ante 2017
- o acquisito nuovo nel 2017

per il quale si procede a **collegarlo in modo bidirezionale**:

- **con l'attività di produzione** (in generale si tratta di un bene che può fornire una serie di dati digitali riferiti alla produzione, potendo essere comandato dall'operatore a distanza, ottimizzando il processo; ciò potrà avvenire sia tramite una rete aziendale, o anche tramite Internet)
- **sul "web"** (si potrà trattare di un collegamento interno alla stessa azienda, al fine di ottimizzare processi in più unità produttive, o di relazionarsi con un fornitore al fine di ottimizzare il processo di fornitura) essendo in tal caso necessario che il trasferimento dei dati avvenga secondo dei "protocolli Internet" prestabiliti (TCP- IP, HTTP, ecc.).



ONERI ACCESSORI

Analogamente al superammortamento, il costo va assunto ex art. 110 Tuir, cioè al lordo degli oneri accessori di diretta imputazione.

OPERE MURARIE: la RM 152/2017 ha ritenuto che:

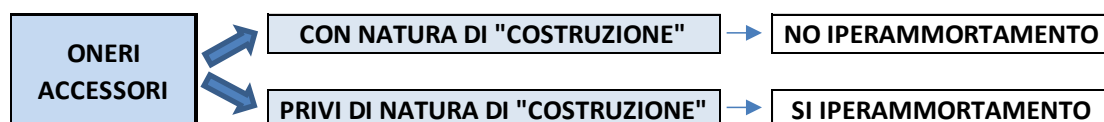
- ⇒ nel concetto di **oneri accessori di diretta imputazione** rientrano anche quelli relativi a **piccole opere murarie** necessarie per l'installazione di un macchinario presso il sito aziendale (es: quelle relative alla realizzazione del basamento per l'ancoraggio del bene)
- ⇒ laddove **non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile** e, quindi, **non assumano natura di "costruzioni"** ai sensi della disciplina catastale.

Nota: per la concreta individuazione va fatto riferimento ai **criteri dell'OIC 16**, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa (dunque, anche per le "micro-imprese", ex art. 2435-ter CC).

Costruzioni: la CM 2/2016, emanata per fornire chiarimenti in merito alle novità introdotte dalla L. 208/2015 circa le unità immobiliari urbane a destinazione speciale e ai nuovi criteri di individuazione dell'oggetto della stima diretta, ha specificato che alla **categoria "costruzioni"**, da includere nella stima catastale:

- **afferisce** qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica
- nonché dell'**immobilizzazione al suolo**, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate.

Esempi: secondo la citata CM 2/2016 rientrano in tale categoria: fabbricati, tettoie, pontili, gallerie, opere di fondazione e supporto in genere, così come quelle di sbarramento, approvvigionamento, contenimento e restituzione di materiali solidi, liquidi e gassosi, quali dighe e opere di presa e di scarico delle acque, canali, serbatoi, cisterne e vasche, torri, ciminiere e pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari in argomento.



DISPOSITIVI, STRUMENTAZIONE, COMPONENTISTICA ED ATTREZZATURE

In relazione ai dispositivi, strumentazione, componentistica e, più in generale:

- a tutti i beni strumentali ordinariamente **utilizzati unitamente ad altri beni** (cd. "attrezzatura")
- che **non rientrano nella definizione di "macchina"** e, in quanto tali, non sono riconducibili direttamente ad alcuna delle categorie dell'All. A

L'Agenzia aveva inizialmente ritenuto che (CM 4/2017):

- **rimangono agevolati** ove **assicurino un "ammodernamento"** (o un revamping", cioè di revisione complessiva e profonda di tutti gli impianti) dei beni **secondo le caratteristiche Industria 4.0 (che in precedenza non possedevano)**
- **anche se "contabilizzati ad incremento dei beni già esistenti non agevolati".**

Esempio1

Srl ha acquistato sistema robotizzato per €. 1.000.000 (coeff. fiscale 20%) in data 15/03/2016, per il quale ha proceduto al superammortamento.

A marzo 2017 procedere ad acquistare un componente che ottimizza il processo produttivo del robot, per un costo di € 50.000 + Iva; il cui costo è stato portato ad incremento del valore del bene.

In tal caso la società (che effettuerà l'ammortamento fiscale su €. 1.100.000):

- continuerà ad effettuare il superammortamento su €. 1.000.000 (maggiorazione €. 400.000)
- effettuerà l'iperammortamento del 150% su €. 50.000 (maggiorazione €. 75.000) operando una variazione in diminuzione nel mod. Redditi 2017 per €. 95.000 (pari a 20% x 400.000 + 20% x 75.000).

La RM 152/2017, inoltre (analogamente alle CM 44/2009 e RM 91/2010 circa la "Tremonti-ter") ha ritenuto che, "**parti ed accessori**" della macchina:

- ⇒ in generale: sono esclusi da iperammortamento
- ⇒ in deroga: vi rientrano laddove:
 - si tratti di **elementi "strettamente indispensabili al funzionamento" della macchina** all'interno dello specifico processo produttivo
 - **costituendone "ordinaria dotazione"** (con tale concetto si ritiene ci si debba riferire a quanto previsto nelle "Specifiche tecniche" del produttore o di altri fornitori di analoghi macchinari).

A tal fine non rileva se tali beni:

- siano acquistati direttamente dal fornitore della macchina
- siano acquistati da terzi.

Esempi: è considerato

- iper ammortizzabile: un computer utilizzato per far funzionare un macchinario a controllo numerico interconnesso con l'azienda (CM 44/2009)
- non iper ammortizzabile: una struttura di supporto alla macchina non prevista nelle specifiche tecniche del produttore (in quanto diverso da "ordinaria dotazione"), anche se ne permette un miglior utilizzo



ATTENZIONE: in relazione alla maggiorazione del 150% delle attrezzature, l'Agenzia ritiene che assuma rilievo: il coefficiente di ammortamento proprio delle attrezzature previsto dal DM 31/12/1988 (35% o altro) non quello riferibile al macchinario (in generale inferiore).

Ciò, tuttavia, si ritiene applicabile solo ove il componente risulti "utilmente separabile" dalla macchina.

FORFETTIZZAZIONE

Per **motivi di semplificazione**, in considerazione delle obiettive condizioni di incertezza che potrebbero verificarsi, facendo riferimento ad una precedente circolare del MISE, l'Agenzia:

- ritiene applicabile un **limite forfetario**, nell'ambito del quale le **attrezzature/accessori strettamente indispensabili** si presumono "ordinaria dotazione" della macchina
- determinato in ragione del **5% del costo del bene principale**.



N.B.: ove l'impresa intenda iperammortizzare l'intero valore delle attrezzature/accessori eccedente il 5% del costo della macchina, dovrà dimostrare che tali beni costituiscono "ordinaria dotazione".

Per quanto tali concetti risultino piuttosto complessi di applicare (anche in sede di eventuale verifica degli Uffici), questi dovranno guidare il perito/legale rappresentante nella produzione della documentazione di cui al paragrafo successivo

Esempio2

La Alfa Srl ha acquistato da Beta una macchina a controllo numerico Industria 4.0 per €. 400.000 + Iva.

La macchina si compone di una serie di **pezzi serventi**, forniti dal produttore nell'ambito della medesima fattura: rientreranno anch'esse tra i beni iperammortizzati.

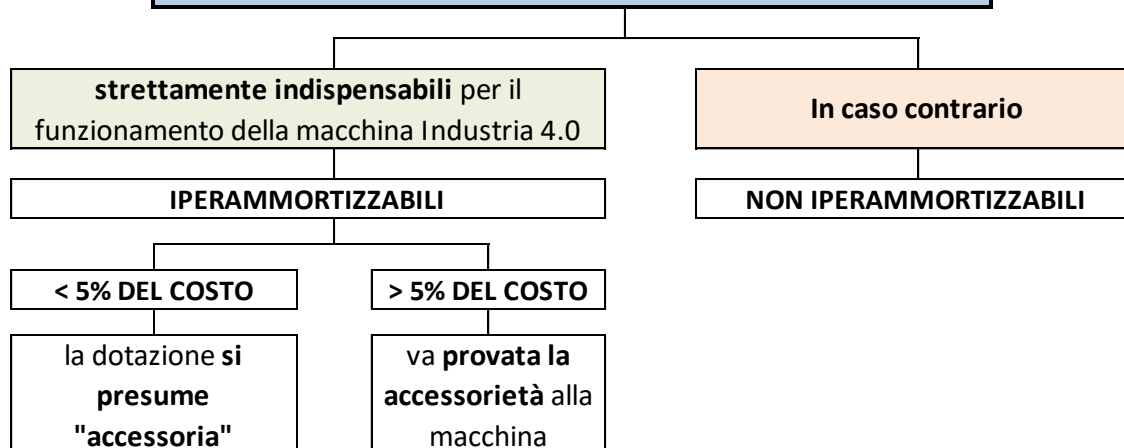
Al contrario **non viene fornito il Server** che permette di processare una serie di dati ed effettuare la connessione col sistema informativo aziendale; l'impresa acquista il PC da Gamma per €. 8.000 + Iva.

Il **costo storico complessivo iperammortizzabile** risulta essere pari ad €. 408.000, di cui:

- €. 400.000 col **coefficiente di ammortamento proprio** del macchinario (es: 12%)
- €. 8.000 col **coefficiente 20%** proprio delle macchine elettroniche d'ufficio

senza sia necessario dimostrare che il Server sia asservito esclusivamente al macchinario.

PARTI ED ACCESSORI ESCLUSI DALLE "MACCHINE" INDUSTRIA 4.0



ATTENZIONE - BENI "COMPLESSI"

Si deve ritenere applicabile anche l'altro concetto introdotto dalla CM 44/2009, e cioè il fatto che:

- risultano comunque **iperammortizzabili** le **macchine Industria 4.0**
- destinate ad essere **incorporate in impianti/strutture complesse** non agevolabili, in quanto:
 - si tratta di **impianti già esistenti** (dunque non "nuovi")
 - o, comunque, non rientrano nel "Piano Industria 4.0".

BENI ESCLUSI DALL'IPERAMMORTAMENTO	
BENI "MERCE"	SEMPRE ESCLUSI
MATERIALI DI CONSUMO	SE NON INCORPORATI IN MACCHINARI INDUSTRIA 4.0
BENI DIVERSI DA MACCHINARI INDUSTRIA 4.0	SEMPRECHE' NON "DOTAZIONE ORDINARIA" DI MACCHINE INDUSTRIA 4.0
IMPIANTI COMPLESSI NON COMPRESI TRA I MACCHINARI INDUSTRIA 4.0	AGEVOLATI LIMITATAMENTE AL COSTO DEI MACCHINARI INDUSTRIA 4.0 IN ESSO INCORPORATI
"MACCHINARI / APPARECCHIATURE" NON INCLUSI TRA QUELLI 4.0	SEMPRECHE' NON "INCORPORATI" IN MACCHINARI INDUSTRIA 4.0 (cd. "beni complessi")

AMBITO OGGETTIVO - BENI IMMATERIALI

L'art. 1 c. 10 Legge di Bilancio 2017 dispone che:

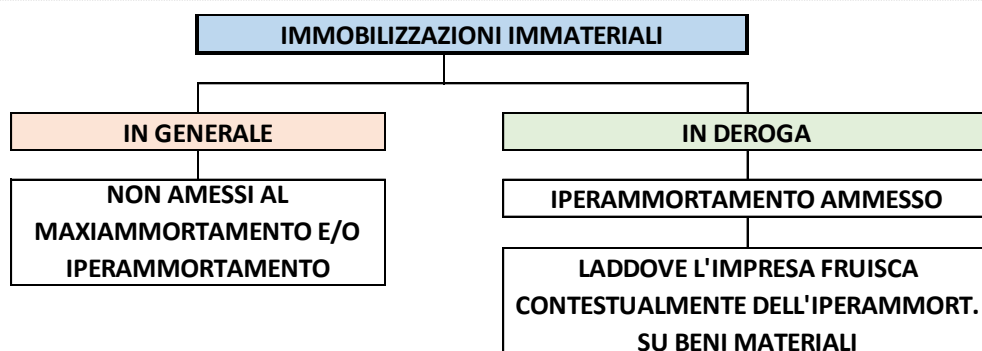
→ a favore dei soggetti:

- che **fruiscono dell'iperammortamento**, avendo effettuato investimenti in **beni materiali strumentali nuovi "Industria 4.0"** (di cui all'**Allegato A** Legge di Bilancio 2017)
- e che **effettuano investimenti in beni immateriali** compresi **nell'elenco dell'allegato B** alla Legge di Bilancio 2017 (ampliato a decorrere dal 2018)
- il quale richiede una **connessione a investimenti in beni materiali "Industria 4.0"**

→ il **costo di acquisizione di tali beni immateriali è incrementato del 40%**.

Nota: come si evince dall'elenco dei beni riportati nell'all. B della Legge di Bilancio 2017, si tratta di "software, sistemi, piattaforme e applicazioni" che consentono di **interconnettere**:

- i **macchinari/impianti** che possono fruire dell'iperammortamento con l'azienda
- o **tali macchinari/impianti con l'esterno** (clienti/fornitori, ecc.) tramite sistemi telematici.



Esempio3

Srl acquista un sistema multi robot il 15/02/2017.

A marzo 2017 procedere ad acquistare un software per la ottimizzazione del processo produttivo del multi robot, per un costo di € 20.000 + Iva.

In tal caso la società potrà:

- non solo effettuare l'iperammortamento del multi robot (in quanto rientrante nell'All. A)
- ma potrà anche effettuare il maxi ammortamento del software (in quanto bene rientrante nell'All. B, interconnesso con il bene immateriale precedente)

L'ammortamento del software sarà quindi effettuato su un costo storico di € 28.000 (spalmato per il periodo di ammortamento).

Come anticipato, sono agevolati i soli beni immateriali elencati nell'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017 (con particolare riferimento a software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni).

Fattispecie aggiunte dalla Legge di Bilancio 2018:

- **NEW** sistemi di gestione della supply chain finalizzata al **drop shipping nell'e-commerce**
- **NEW** software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata
- **NEW** software, piattaforme e applicazioni per la **gestione e il coordinamento della logistica** con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi onfield e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field)

SOFTWARE "STAND ALONE" COLLEGATO ALL'IPERAMMORTAMENTO

In relazione ai software, la CM 4/2017 ha chiarito che la maggiorazione del 40% spetta:

- **solo se** effettuati da un contribuente che fruisce **contestualmente degli iperammortamenti** sui beni materiali
- è richiesta la **connessione ad un bene materiale "Industria 4.0"**
 - non è necessario sia riferita al medesimo bene su cui si fruisce dell'iperammortamento
 - potendo essere realizzata su un bene che avrebbe goduto dell'iperammortamento ove fosse stato effettuato nel periodo 2017 o 2018.

Esempio: Alfa Srl acquista nel 2018 per €. 10.000 software per il monitoraggio di macchinari ad alto contenuto tecnologico:

- ove acquisti un impianto ad alta tecnologia consegnato a dicembre 2018 (iperammortizzato al 150%)
- potrà fruire della maggiorazione degli ammortamenti del 40% sul software:
 - in quanto connesso ad investimenti in beni materiali «industria 4.0» (come richiesto dall'all. B)
 - non rilevando se anche l'impianto iperammortizzato risulti monitorato dal software.

SOFTWARE EMBEDDED

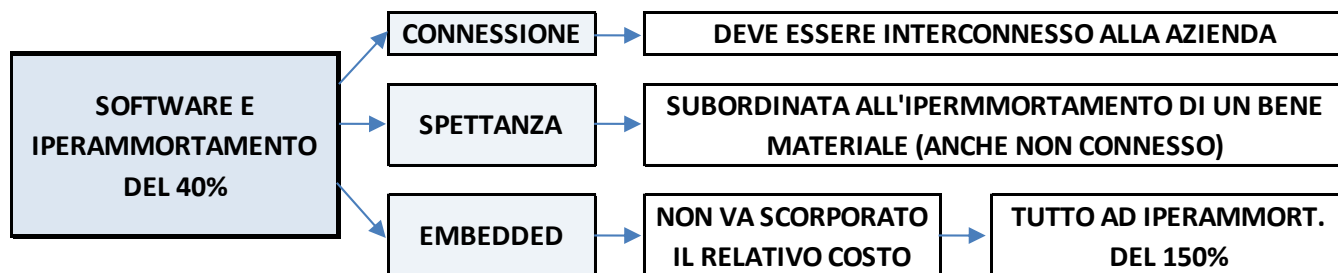
Nel caso in cui il software acquistato sia **incorporato al bene tecnologico** ("embedded")

- **non si effettua alcuno scorporo** del corrispettivo (per applicare la maggiorazione del 40% al software)
- essendo quest'ultimo **unitariamente soggetto all'iperammortamento del 150%**.

posto che l'interpretazione è coerente con l'elenco dell'allegato B che include software «stand alone» e, quindi, non necessari al funzionamento del bene".

Esempio2: nell'Esempio1 precedente la fattura per il macchinario ad alta tecnologia riporta distintamente il costo del software embedded (per €. 20.000) rispetto al macchinario (per €. 300.000):

- l'intero costo di €. 320.000 potrà fruire dell'iperammortamento del 150%.



PERIODO DELL'INVESTIMENTO

L'agevolazione è stata oggetto delle seguenti proroghe:

AMBITO TEMPO- RALE	INVESTIMENTI EFFETTUATI	MAGGIORAZ. DEL COSTO	Rif. norm.
	dal 1/01/2017 al 31/12/2017	150%	art. 1 c. 9 L. 232/2016
	dal 1/01/2018 al 30/09/2018 purché entro il 31/12/2017 : <ul style="list-style-type: none"> • si perfezioni il contratto (di vendita/leasing); • sia pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone. 		Art. 14 DL n. 91/2017 (conv. in L. 123/2017)
	<ul style="list-style-type: none"> ▪ dal 1/01/2018 al 31/12/2018 ▪ o entro il 31/12/2019 purché entro il 31/12/2018: <ul style="list-style-type: none"> - si perfezioni il contratto (di vendita/leasing) - sia pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone. 		Art. 1 c. 30 Legge di Bilancio 2018

PROROGA AL 30/09/2018

L'estensione dell'iperammortamento al periodo 2018 rende non più necessaria la consegna del bene al 30/06/2018 e stipula/pagamento del 20% entro il 31/12/2017. Peraltro (a differenza del superammortamento) **non si sono verificate novità normative** che rendano più conveniente optare per la proroga della "agevolazione 2017" piuttosto che per la "agevolazione 2018"

ATTENZIONE – PROROGA 2019



La precedente "proroga semestrale" (ampliata successivamente a 9 mesi) è **diventata annuale**:

- ➔ sarà sufficiente la stipula del contratto ed il pagamento del 20% entro il 31/12/2018
- ➔ per garantirsi l'iperammortamento del bene **da consegnare entro il 31/12/2019**.

Nota: con ogni probabilità, il legislatore ha preso atto della complessità dei beni oggetto di agevolazione, che potrebbero richiedere un ampio margine di tempo per la loro realizzazione

Esempio4

Impresa in data **28/12/2018** stipula un **contratto di leasing appalto** per la fornitura di un bene Industria 4.0, versando contestualmente un **maxicanone pari al 20%** del costo sostenuto per l'acquisizione della società di leasing.

Il bene viene consegnato il 1/12/2019 e **collaudato il 20/12/2019** (la società di leasing inizia ad addebitare i canoni): l'impresa avrà diritto all'iperammortamento del 150%.

Il bene entra in funzione nel 2020: la maggiorazione potrà operare solo da tale periodo.

IPER AMMORTAMENTO - IL MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO

Come anticipato, il meccanismo agevolativo è analogo al superammortamento, consistendo:

- ⇒ nell'incrementare il **costo fiscale di acquisizione del bene del 150%**
- ⇒ **sia nel caso di acquisto in proprietà che in leasing.**



Maggiorazione del costo di acquisto

Il beneficio fiscale si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 150%, che determina un aumento della quota fiscalmente deducibile, consentendo così di ammortizzare un valore pari al 250% del costo di acquisto.

ANALOGIE CON IL SUPERAMMORTAMENTO

La CM 4/2017 ha esteso i chiarimenti forniti in relazione al super ammortamento per quanto attiene:

- a) il **momento rilevante** per l'effettuazione dell'investimento (per approfondimenti, v. pag. **Errore. Il segnalibro non è definito.** E segg.)

Momento di rilevanza	Principio di competenza per qualsiasi soggetto (anche IAS adopter)
Acquisto del bene	Consegna o spedizione (salvo clausola "di prova" o analoghe; non rileva la riserva di proprietà)
Realizzazione in appalto	Ultimazione della prestazione Se SAL: accettazione del SAL (anche per opere infrannuali)
Leasing	Consegna del bene (se clausola di prova, al suo superamento); non rileva il riscatto
Costruzione in economia	Al sostenimento del costo (materiali impiegati; manodopera diretta; forza motrice; ecc.)
Noleggio di beni strumentali	L'agevolazione spetta al <u>noleggiatore</u> (es: società di noleggio di macchinari), a differenza di quanto avviene per i contratti di leasing
Beni in comodato a terzi	L'agevolazione spetta al comodante a condizione che gli ammortamenti siano deducibili (cioè vi sia una connessione tra l'investimento e l'attesa di maggiori ricavi dal comodatario)

- b) l'**individuazione del costo rilevante ai fini dell'agevolazione**: è quello determinato ai sensi dell'art. 110 Tuir e, dunque, al lordo di costi accessori (costi di trasporto, dazi, ecc.)



Contributi in conto impianti: in deroga ai principi generali, anche per l'iperammortamento si ritiene non abbattano il costo fiscalmente rilevante (indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione)

- c) il requisito di **entrata in funzione** del bene per individuare il periodo d'imposta a partire dal quale è possibile fruire della agevolazione.



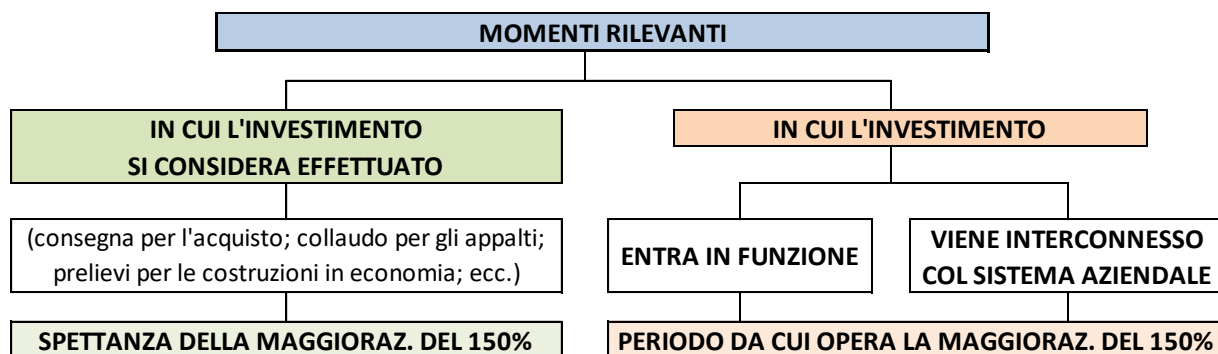
ATTENZIONE - INTERCONNESSIONE: per l'iperammortamento si aggiunge il rispetto del periodo d'imposta in cui il bene materiale Industria 4.0/immobilizzazione immateriale vada considerato "interconnesso al sistema aziendale" (CM 4/2017):

- prima di tale data: può spettare il solo superammortamento
- successivamente: si procede ad effettuare l'iperammortamento che tiene conto, assorbendolo, del superammortamento già effettuato.

- d) le **modalità di applicazione dell'agevolazione** in relazione:

- sia ai beni acquistati in proprietà
- che per i beni acquisiti in leasing

- e) la irrilevanza per una serie di istituti (plusvalenze; studi di settore; ecc. - v. pag. **Errore. Il segnalibro non è definito.**)



Esempi CM 4/2017	Periodo di effett. dell'investimento	Periodo di entrata in	Periodo di interconnessione	SPETTANZA IPER-AMMORTAMENTO
Bene 1	2016	2016	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2016)
Bene 2	2016	2017	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2017)
Bene 3	2017	2017	2017	SI , con fruizione dal 2017
Bene 4	2017	2017	2018	SI , con fruizione dal 2018 (con recupero del superammortamento effettuato nel 2017)

Esempio5	Una ditta individuale determina le modalità di fruizione dell'iperammortamento in relazione al seguente investimento in un bene Industria 4.0 nel 2017:		
	A	Costo di acquisizione	10.000
	B	Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
	C	Coefficiente di ammortamento DM 31/12/1988	20%
		Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
		Periodo d'imposta di entrata in funzione	2017
		Periodo d'imposta di interconnessione	2017

Ponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale (20%), si ha il seguente esito:

Anno	Amm.to imputato al C.E.	Amm. dedotto per derivazione nei (A x C)	Variazione in diminuzione per beni immateriali (B x C)
2017	1.000	1.000 (rid. 50% il 1° eserc.)	1.500
2018	2.000	2.000	3.000
2019	2.000	2.000	3.000
2020	2.000	2.000	3.000
2021	2.000	2.000	3.000
2022	1.000	1.000	1.500
Totale	10.000	10.000	15.000
Var, in dim. nel mod. Redditi			



Entrata in funzione successiva alla interconnessione

In tal caso non potrà operare l'iperammortamento (né il superammortamento); dal periodo d'imposta delle entrate in funzione si inizierà subito ad operare l'iperammortamento.

Esempio7	<u>BENE ACQUISITO IN LEASING</u>
	<p>Impresa stipula un contratto di leasing per l'acquisto di un robot collaborativo avente le seguenti caratteristiche:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ decorrenza: 1° gennaio 2017 ▪ durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni); ▪ canone complessivo: €. 110.000, di cui quota capitale €. 90.000 e quota interessi €. 20.000 ▪ prezzo di riscatto (1° gennaio 2019): €. 10.000. <p>Il bene può usufruire della maggiorazione del 150% della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad €. 135.000 (150% di 90.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" annuo pari ad €. 67.500 (135.000 / 2).</p>

ANNO	Canone imputato a CE (quota capitale)	Canone dedotto (quota capitale)	Variazione in dim. in Unico (150%)
2017	45.000	45.000	67.500
2018	45.000	45.000	67.500
Totali	90.000	90.000	135.000

L'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 2 esercizi) risulta pari a € 90.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari a € 135.000, di cui:

- € 90.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione a Conto economico
- € 135.000 dedotti (in 2 esercizi) tramite una variazione in diminuzione in Unico.

Riscatto: in seguito al riscatto, il contribuente

- potrà dedurre le quote di ammortamento del bene (su € 10.000)
- e le quote della relativa maggiorazione (pari a € 1.500, e cioè 1.000 x 150%).

Esempio8	La Alfa Srl effettua il seguente investimenti in un software di cui all'All. B legge di Bilancio 2017:		
	A	Costo di acquisizione	10.000
	B	Maggiorazione complessiva beni immateriali (A x 40%)	4.000
	C	Coefficiente di ammortamento art. 103, c. 1, TUIR	50%
		Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
		Periodo d'imposta di interconnessione	2017
		Periodo di inizio fruizione dell'iperammortamento per il bene immat.	2017

Anno	Amm.to imputato al C.E.	Amm. dedotto per derivazione nei (A x C)	Variazione in diminuzione per beni immateriali (B x C)
2017	5.000	5.000	2.000
2018	5.000	5.000	2.000
Totale	10.000	10.000	4.000

La maggiorazione del 40% dell'esempio è subordinata al fatto che nel 2017 sia presente un iperammortamento su un bene materiale.

N.B.: in sostanza, il mod. Redditi SC 2019 deve presentare congiuntamente le variazioni in diminuzione riferite:

- sia all'acquisizione di beni materiali Industria 4.0
- che all'acquisizione dei beni immateriali interconnessi.

SOSTITUZIONE DEL BENE

Come già visto in occasione dei superammortamenti, l'eventuale cessione del bene (o del contratto di leasing) su cui si è fruito della agevolazione:

- interrompe la prosecuzione nella deduzione delle maggiori quote d'ammortamento (o canoni di leasing)
- senza che si verifichi alcun "recupero" dell'agevolazione fruita (non sussiste un periodo "di vigilanza", in quanto non è previsto un periodo minimo di detenzione).

NEW

NEW – SOSTITUZIONE DEL BENE

Dal periodo d'imposta 2018, nel caso in cui l'impresa, nel periodo di fruizione dell'iperammortamento:

- ➔ effettui il "**realizzo a titolo oneroso**" del bene oggetto dell'agevolazione (pertanto è incluso non solo la cessione a terzi, ma anche l'autoconsumo)

- l'impresa potrà **proseguire a dedurre le quote residue** dell'iperammortamento ove **proceda**:
- a sostituire il bene, nel medesimo periodo del realizzo, con **altro bene materiale strumentale nuovo anch'esso "Industria 4.0"** (cioè "dotato di caratteristiche tecnologiche analoghe/superiori a quelle richieste dall'Allegato A" alla Legge di Bilancio 2017)
 - proceda ad **"attestare"** l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione



Attestazione: andrà chiarito se:

- sia sufficiente una autocertificazione del legale rappresentante (indipendentemente dal costo unitario del bene sostituito)
- vadano rispettati i medesimi vincoli previsti in sede di acquisizione del bene (distinguendo tra beni di costo unitario inferiore o meno ad €. 500.000 – v. oltre).

Costo di sostituzione: al rispetto delle condizioni di cui sopra, laddove il costo d'acquisizione del bene sostitutivo sia:

- superiore al costo di acquisizione del bene originario: le quote residue di iperammortamento sono fruibili per l'intero
- in caso contrario: le quote residue sono fruibili fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Nota: nel caso di costo maggiore e sostituzione nel periodo agevolato, sarà più conveniente optare per l'iperammortamento del bene in sostituzione (rinunciando a quello sul bene sostituito).



ATTENZIONE: il concetto **non è previsto per il superammortamento**.

Domande e risposte della Redazione – Operazioni straordinarie

D. Nel caso di conferimento di una azienda che contiene un bene per il quale si è fruito del superammortamento, le rate residue di agevolazione possono transitare sulla conferitaria?

R: La risposta **si ritiene positiva**. Premesso che l'Agenzia (CM 23/2016 e CM 4/2017) non ha affrontato il caso delle operazioni straordinarie, in relazione all'affitto d'azienda ha affermato il principio secondo cui il superammortamento "segue" il soggetto che ha il diritto a dedurre gli ammortamenti. E' del tutto probabile che tale principio sarà esteso alle operazioni straordinarie (almeno quelle in "neutralità fiscale": conferimento/successione/donazione d'azienda; confluenza di società di persone in ditta individuale; fusione, ecc.), nell'ambito delle quali l'ammortamento si trasferisce all'impresa avente causa (conferitaria, donataria, ecc.). Il concetto si ritiene estensibile all'iperammortamento.

Esempio9

In relazione all'Esempio5 precedente, si ponga che l'impresa:

- decida nel 2019 di cedere il bene a terzi
- acquistando un altro bene Industria 4.0 del **costo di €. 8.000** (< 10.000 del bene sostituito)

Laddove la sostituzione avvenga nel medesimo 2019, l'impresa potrà proseguire a dedurre le quote residue di iperammortamento del primo bene **fino a capienza del costo di €. 8.000**


Anno		Amm.to a C.E.	Amm.to dedotto (A x C)	Var. in dim. (B x C)
2017		1.000	1.000	1.500
2018		2.000	2.000	3.000
Subtot.		3.000	3.000	4.500
2019	Cessione	2.000	2.000	3.000
2020		2.000	2.000	3.000
2021		2.000	2.000	2.000
2022		1.000	1.000	-
Subtot		7.000	7.000	8.000
Totale		10.000	10.000	12.500

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

ATTESTAZIONI NECESSARIE

L'agevolazione per investimenti in beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica/digitale detto "Piano Industria 4.0", subordina la **maggiorazione** delle quote di ammortamento deducibili ai fini TUIR ad uno specifico **adempimento documentale**:

INVESTIMENTO		ADEMPIMENTO DOCUMENTALE
SINGOLI BENI AUTONOMI	costo d'acquisto > € 500.000	<ul style="list-style-type: none"> Perizia giurata di un ingegnere/perito industriale iscritti all'Albo o Attestato di conformità di un Ente di certificazione accreditato <p> N.B.: la CM 4/2017 ha elencato i soggetti abilitati, secondo quanto previsto dal DL 243/2016.</p>
	costo d'acquisto ≤ € 500.000	Ammessa una dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante , resa ai sensi del DPR 445/2000
PIÙ BENI di costo unitario ≤ € 500.000, NON COSTITUENTI UN IMPIANTO (o sua porzione) UNITARIO		Facoltà (non obbligo) di richiedere, in via prudenziale, l'intervento del tecnico abilitato/ente accreditato per ottenere il rilascio della perizia giurata/attestato di conformità di cui sopra
N.B.: la perizia giurata/attestato di conformità può essere anche plurima, cioè riguardare più "macchine" .		

TERMINI PER LA PROCEDURA DOCUMENTALE

La fruizione della maggiorazione (CM 4/2017):

- **decorre dal periodo d'imposta** in cui viene soddisfatto anche tale adempimento formale
- e, dunque, **viene prodotta la perizia/attestato o redatta l'autocertificazione**.

Esempio10	<p>In relazione ad un macchinario entrato in funzione nel 2017, l'acquisizione della perizia/attestazione (o la produzione dell'autocertificazione del legale rappresentante) avvenuta:</p> <ul style="list-style-type: none"> entro il 31/12/2017: permetterà l'avvio della procedura di iperammortamento dal 2017 nel 2018: permette l'avvio dell'iperammortamento dal 2018, potendo comunque "recuperare" la quota non fruita nel 2017 di iperammortamento al termine della procedura
-----------	--

Giuramento: la RM 152/2017 ha evidenziato le possibili **difficoltà** nel **rispetto del termine del 31/12/2017** per il giuramento della perizia nel caso in cui **l'entrata in funzione e l'accertamento della interconnessione** dei beni col sistema aziendale o il collaudo e l'accettazione, per i beni/impianti complessi realizzati in **appalto** avvengano a ridosso della chiusura dell'anno.

In tal caso l'Agenzia ritiene che l'agevolazione possa comunque spettare entro il medesimo periodo d'imposta di entrata in funzione del bene nel caso in cui si proceda a:

- **effettuare le verifiche e la stesura della documento** (perizia/attestato/dichiarazione sostitutiva): **entro il termine del periodo d'imposta**
- **giurare la perizia: entro i primi giorni del periodo d'imposta successivo.**

Esempio11	<p>Nell'Esempio precedente, ponga ora che l'impresa abbia conferito l'incarico di stesura della perizia ad un ingegnere nel mese di dicembre 2017; in tal caso il professionista:</p> <ul style="list-style-type: none"> dovrà effettuare le verifiche tecniche e la valutazione della interconnessione al sistema aziendale entro il 31/12/2017 dovrà consegnare la perizia all'impresa entro il medesimo termine potrà procedere a giurare la perizia (che dovrà essere conforme a quanto consegnato all'impresa) nei primi giorni di gennaio 2018. <p>Ove ciò non avvenisse, l'iperammortamento potrà scattare solo dal 2018 in poi.</p>
-----------	--

FASI DELLA VERIFICA DEL SOGGETTO INCARICATO DELLA PERIZIA/ATTESTAZIONE	TERMINI PER FRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE DAL 2017 (periodo di entrata in funzione)
Classificazione del bene in una delle voci dell'allegato A o B. A tal fine è opportuno indicare : <ul style="list-style-type: none"> - oltre all'Allegato in cui il bene è ricompreso, anche il punto specifico - e, nel caso di bene materiale cui all'All. A, anche il gruppo di appartenenza (I di 12 punti, II di 9, III di 4) 	31/12/2017
Verifica delle caratteristiche tecniche del bene, ai fini della rispondenza ai requisiti richiesti dalla disciplina (dipendenti dalla tipologia in base all'appartenenza dei punti cui agli allegati A e B)	
Verifica della interconnessione con specificazione delle modalità e data dell'avvenuto riscontro della stessa;	
Rinvio all'analisi tecnica redatta in maniera confidenziale dal professionista/Ente certificatore, a corredo della perizia/attestato (da custodire presso la sede dell'impresa).	
Consegna della documentazione all'impresa committente	31/12/2017
Giuramento perizia (presso la Cancelleria del Tribunale, Notaio, ecc.).	Primi giorni del 2018

Perizia/dell'attestazione non agevolabile (RM 152/2017): tra gli oneri accessori:

- ⇒ **non assume rilevanza il costo della perizia** giurata o dell'attestazione di conformità
- ⇒ a **prescindere** dalle modalità di **contabilizzazione in bilancio**

in quanto si trattasi di un costo da sostenere solo ai fini dell'ottenimento del beneficio fiscale.

ACCONTI

In modo del tutto analogo a quanto chiarito per i superammortamenti, la fruizione delle agevolazioni:

- ➔ non incide sugli **acconti IRPEF/IRES** per l'anno d'imposta 2017 e 2018: è, pertanto, richiesta la rideterminazione del relativo acconto

Considerato che l'iperammortamento è stato introdotto sul periodo 2017, si avrà che:

- **l'acconto 2017**: andrà rideterminato solo se si adotta il criterio previsionale (stralciando l'iperammortamento fruito sul 2017)
- **l'acconto 2018**: andrà rideterminato stralciando:
 - ✓ l'iperammortamento fruito sul 2017: se si adotta il criterio storico
 - ✓ l'iperammortamento fruito sul 2018: se si adotta il criterio previsionale

- ➔ rileva per l'**acconto IRPEF/IRES** per l'anno 2019: **non è richiesta alcuna rideterminazione** di tale acconto.

