



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF067

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

OGGETTO	SUPER ED IPERAMMORTAMENTO - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA
RIFERIMENTI	CM 4/2017; ART. 1 C. 8-13 L. 223/2016; ART. 1 C. 91-94 L. 208/2015; CM 26/2016
CIRCOLARE DEL	11/04/2017

Sintesi: l'Agenzia delle Entrate recentemente fornito chiarimenti in relazione:

- al superammortamento: ribadendo sostanzialmente la precedente CM 26/2016
- all'iperammortamento al 150% dei beni materiali "Industria 4.0" ed al 40% dei beni immateriali.

Tra i chiarimenti più rilevanti si rileva quanto segue:

▪ entrambe le agevolazioni:

- si determinano in base alla competenza fiscale (anche per i soggetti che applicano il principio di "derivazione rafforzata"), incluse le imprese in contabilità semplificata
- i contributi c/impianti non abbattano la base agevolata (contrariamente a quanto chiarito in passato)
- in caso di investimenti che proseguono nel 2018, laddove le spese sostenute entro il 2017 siano inferiori al 20% dell'investimento complessivo, le agevolazioni spettano limitatamente a queste ultime

▪ iperammortamento:

- si applicano i medesimi criteri del superammortamento in relazione alle modalità di fruizione (agevolazione collegata ai soli coefficienti fiscali, non civilistici; cumulo con altre agevolazioni; ecc.)
- si estende a dispositivi/strumentazione/componentistica portati ad incremento dei beni (anche non iperammortizzati, purché Industria 4.0), ponendosi di fatto quale "doppio binario" di ammortamento
- l'interconnessione (di macchinari e beni immateriali) determina il momento da cui si applica l'agevolazione (se avviene nel periodo successivo a quello di entrata in funzione, fino a tale periodo si applica il superammortamento, che va successivamente "riassorbito" dall'iperammortamento)
- la perizia/attestazione va resa entro la fine del periodo d'imposta in cui interviene l'ultimo tra gli eventi tra le entrate in funzione e la interconnessione con la fabbrica.

Come noto, l'art. 1 co. 8-13 L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), ha proceduto:

a) superammortamento (maggiorazione del 40% dell'ammortamento/canoni di leasing):

- a prorogare l'agevolazione per l'acquisizione di beni strumentali nuovi effettuati nel periodo 1/01/2017 – 31/12/2017 (o fino al 30/06/2018 se entro il 31/12/2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia pagato un acconto almeno del 20% del costo di acquisizione)
- escludendo l'acquisizione di autovetture (ex art. 164 c. 1 lett. b) Tuir), anche se concesse in uso promiscuo ai dipendenti (ex art. 164 c. 1 lett. b-bis) Tuir)

b) iperammortamento: ad introdurre un potenziamento dell'agevolazione

- con una **maggiorazione del 150%** per quanto attiene i **beni materiali**
- ed una **maggiorazione del 40%** in relazione ai **beni immateriali**.

L'Agenzia Entrate, nella recente CM 4/2017, ha fornito chiarimenti in relazione:

- "superammortamento", ribadendo sostanzialmente in toto la precedente CM 26/2016 (ed i chiarimenti di Telefisco 2017), salvo alcune novità interpretative
- "iperammortamento", riferito alla maggiorazione dell'ammortamento/canoni di leasing del 150% per quanto attiene i beni materiali e del 40% in relazione ai beni immateriali.

Di seguito si analizzano le novità interpretative, distinguendo tra quelle che riguardano entrambe le agevolazioni, rispetto ai chiarimenti forniti per l'iperammortamento, rinviando ai chiarimenti della precedente CM 26/2016 (v. RF 136/2016) per quanto attiene le (numerose) conferme relative al superammortamento.

SUPERAMMORTAMENTO ED IPERAMMORTAMENTO - NOVITÀ

Le novità interpretative della CM 4/2017 applicabili sia alla procedura di superammortamento che all'iperammortamento, si riassumono come segue.

AMBITO SOGGETTIVO

CONTABILITÀ SEMPLIFICATE E REGIME DI CASSA DAL 2016

L'Agenzia conferma che **nulla cambia** per quanto attiene le imprese in contabilità semplificata, considerato che ammortamento/canoni di leasing **mantengono la deducibilità per competenza**.

NOLEGGIATORI DI BENI STRUMENTALI

Nel caso di beni condotti a noleggio, l'agevolazione spetta al noleggiatore.

Tuttavia, con interpretazione di **natura antielusiva derivata** dalle finalità dell'agevolazione, ritiene che:

- ⇒ ciò valga nel solo caso di imprese con **oggetto esclusivo/principale l'attività di noleggio**
- ⇒ in caso contrario, l'agevolazione sarà persa (non può transitare sul utilizzatore).

Esempio: la Alfa Srl (utili elevati) acquista un macchinario che noleggia alla controllata Beta Srl (in perdita):

- la Alfa non potrà fruire del super/iperammortamento se non si tratta di società di noleggio di macchinari
- onde evitare che l'agevolazione favorisca un soggetto diverso da quello interessato dall'investimento.

Si noti, peraltro, che l'esempio portato dalla CM 4/2017 riguarda la locazione occasionale con società estere del gruppo (in tal caso la locazione sarebbe funzionale ad ottenere un'agevolazione che non spetterebbe ove l'investimento fosse effettuato direttamente dalla società estera, in quanto non produce redditi in Italia).

INVESTIMENTI AGEVOLATI – LEASE BACK

Nel caso di investimento leasing, l'agevolazione **spetta l'utilizzatore** (non alla compagnia di leasing).

Essa non viene meno nel caso di acquisto di un bene (super/iperammortizzato):

- che sia successivamente ceduto ad una compagnia di leasing
- per essere poi "retrocesso" al cedente con un contratto di leasing

continuando a permanere **l'agevolazione calcolata quale "ammortamento"**.

N.B.: la maggiorazione del 40%/150% continua, quindi, ad applicarsi al precedente "costo storico", non alla quota capitale dei canoni, come se non fosse intervenuto alcun lease-back.

CONTRATTO DI RETE E CONSORZI

Dal punto di vista soggettivo, l'Agenzia chiarisce che in presenza di:

- **rete "contratto"** (priva di soggettività giuridica): l'agevolazione spetta sempre alle imprese retiste, indipendentemente dal fatto che l'organo comune agisca in qualità di **mandatario**:
 - **"con rappresentanza"** delle imprese retiste: **le agevolazioni spettano direttamente a queste ultime** (a cui il fornitore deve emettere fattura)
 - **senza rappresentanza:** la capofila, che riceve fattura, emette fattura di riaddebito per il costo sostenuto
- **rete "soggetto":** le agevolazioni **spettano a quest'ultima** (in quanto a soggettività giuridica, presenta, infatti, la propria dichiarazione dei redditi, in cui fruirà del super/iperammortamento).

Consorzi: per quanto l'Agenzia non affronti direttamente la questione, appare evidente che la situazione sopra rappresentata si possa estendere al caso di consorzi produttivi; in particolare i consorzi:

- in linea generale, operano in modo analogo alla rete contratto (le agevolazioni spettano i consorziati)
- anche se non può escludersi che talvolta possano agire per conto proprio, applicandosi in tal caso i chiarimenti relativi alla rete soggetto.

AMBITO OGGETTIVO

AUTOVEICOLI - SUPERAMMORTAMENTO

L'Agenzia conferma che il superammortamento, per gli investimenti effettuati:

- ➔ fino al 31/12/2016: spetta per qualsiasi tipologia di autovetture
- ➔ dal 1/01/2017: occorre distinguere tra:
 - autovetture: solo se ad uso pubblico (taxi) o esclusivamente strumentali nell'attività propria (autonoleggio, autoscuole, ecc.); non spetta in qualsiasi altro caso
 - automezzi diversi dalle autovetture: rimangono agevolati (autocarri, autobus, ecc.).

AUTOVEETTURE	Deducibilità	Nel 2016	Dal 2017
<ul style="list-style-type: none"> ▪ esclusivamente strumentali nell'attività propria (autonoleggi) ▪ adibiti ad uso pubblico (taxi) 	100%	SI	SI
uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo	70%		NO
veicoli utilizzati per scopi diversi dai precedenti	20% (80% agenti)		

AMBITO TEMPORALE

In relazione all'ambito temporale in cui trovano applicazione le agevolazioni, la "proroga" per gli investimenti effettuati dal 1/01/2018 fino al 30/06/2018 si applica a condizione che:

➔ **entro il 31/12/2017** risultino soddisfatti due requisiti:

a) **requisito di forma:**

- per i contratti di acquisto: il relativo **ordine** risulti **accettato dal venditore**
- per i contratti di leasing: il relativo **contratto** risulti **sottoscritto**

b) **pagamento**: sia stato pagato:

- per i contratti di acquisto: un **acconto** almeno del **20% del costo** di acquisizione
- per i contratti di leasing: un **maxicanone** almeno pari al **20% della quota capitale**

AMBITO TEMPORALE	AGEVOLAZIONE	INVESTIMENTI EFFETTUATI
	Superammortamento	▪ dal 1/01/2016 al 31/12/2016
	Superammortamento	▪ dal 1/01/2017 al 31/12/2017
	ed iperammortamento	▪ dal 1/01/2018 al 30/06/2018 : se entro il 31/12/2017 : <ul style="list-style-type: none"> - si perfeziona il contratto (di vendita/leasing) - è pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

L'Agenzia ribadisce, poi, che il momento di effettuazione

- ➔ segue il **principio di competenza ex art. 109 Tuir**
- ➔ anche in relazione ai soggetti che applicano il principio di "derivazione rafforzata".



Nota: ciò significa che, le imprese che applicano l'art. 83 Tuir (come modificato dal DL 244/2016, e cioè tutte quelle diverse dalle "micro imprese" ex art. 2435-ter CC che redigono il bilancio in conformità al codice civile) non applicano il criterio del costo ammortizzato ai fini dell'agevolazione.

Esempio: Srl (non micro-impresa) acquista un macchinario per 20.000 € da pagare in 2 anni senza interessi:

- ai fini contabili/fiscali: contabilizza il costo di €. 18.000 (che ammortizza a libro cespiti) ed €. 2.000 € di interessi passivi (che deduce in 2 anni col criterio del pro rata temporis)
- ai fini del super/iperammortamento: assume il costo di €. 20.000.

L'Agenzia ribadisce, poi, che la proroga al 30/06/2018 si applica anche in relazione:

⇒ **ai contratti di appalto**, per i quali rileva l'accettazione definitiva del SAL (anche per contratti di durata infrannuale)

⇒ **ai lavori in economia**, per i quali rileva il momento di sostenimento del costo (momento di impiego dei beni acquistati o prelevati dal magazzino; momento di utilizzazione del personale dipendente; ecc.)

dove in questi casi

- il **requisito del "pagamento"** del 20% dell'investimento entro il 31/12/2017
- è **sostituito col "sostenimento"** (per competenza, non per cassa) di almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/01/2017 – 30/06/2018.

**Esempio1
CM 4**

La Alfa Srl ha sostenute seguenti costi in relazione ad un appalto concesso a terzi

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017	700	700
2018 (1/1-30/06)	300	300
Subtot. al 30/06/2018	1.000	
2018 (1/7-31/12)	1.000	
Totale	2.000	1.000

Il bene entra in funzione nel 2019.

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo superiore al 20% ($700 > 20\% \times 1.000$)
- dunque spetta il superammortamento anche per i 300 sostenuti entro giugno 2018.

La variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi opera dal 2019 (periodo di entrata in funzione del bene)

**Esempio2
CM 4**

Nell'Esempio precedente, la società abbia ora sostenuto i costi nel modo seguente:

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017	100	100
2018 (1/1-30/06)	500	0
Subtot. al 30/06/2018	600	
2018 (1/7-31/12)	350	0
Totale	950	100

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo inferiore al 20% ($100 < 20\% \times 600$)
- dunque il superammortamento spetta per i soli 100 sostenuti nel 2017.

La variazione in diminuzione nel mod. Redditi continua ad operare solo dal 2019

MODALITA' DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE – DOPPIO BINARIO

L'Agenzia **conferma** che:

- super ed iperammortamento operano quali variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi
- vanno determinati **esclusivamente in applicazione dei coefficienti fiscali**
- in modo **del tutto indipendente dagli ammortamenti civilistici** (che possono essere maggiori o inferiori rispetto a quelli fiscali, lasciando inalterata la variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi – si tratta del principio del cd. "doppio binario").



Variazione in diminuzione inferiore coefficienti fiscali

Anche per le imprese che intendono ridurre gli ammortamenti civilistici, l'agevolazione ha l'effetto di ridurre le imposte dovute, migliorando così il risultato di bilancio.

Nel caso in cui (per errore) la variazione in diminuzione sia calcolata per un importo inferiore rispetto al coefficiente fiscale

- la differenza non dedotta non può più essere recuperata successivamente
- dovendosi eventualmente procedere a presentare una dichiarazione integrativa a favore.

IMPORTO AGEVOLATO

In relazione all'importo rilevante ai fini del calcolo del super/iperammortamento occorre fare riferimento al concetto di costo sostenuto di cui all'art. 110 Tuir.

ATTENZIONE - CONTRIBUTO C/IMPIANTI



Con interpretazione Innovativa rispetto al passato, l'Agenzia ritiene che:

- in presenza del riconoscimento di un **contributo in conto impianti**
- tale importo **non riduce il costo agevolato**

indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione del contributo (a riduzione del costo storico in contabilità o con la tecnica del sconto).



N.B.: l'interpretazione si pone in controtendenza con la precedente CM 23/2016, nella quale era stato espressamente chiarito che il costo storico rilevante dovesse essere al netto del contributo.

IPERAMMORTAMENTO

La CM 4/2017 fornisce i primi chiarimenti (dopo quelli di Telefisco 2017) in relazione all'agevolazione dell'iperammortamento.

Soggetti agevolati: a differenza del superammortamento, l'iperammortamento riservato ai soli titolari di reddito d'impresa.

INVESTIMENTI AGEVOLATI

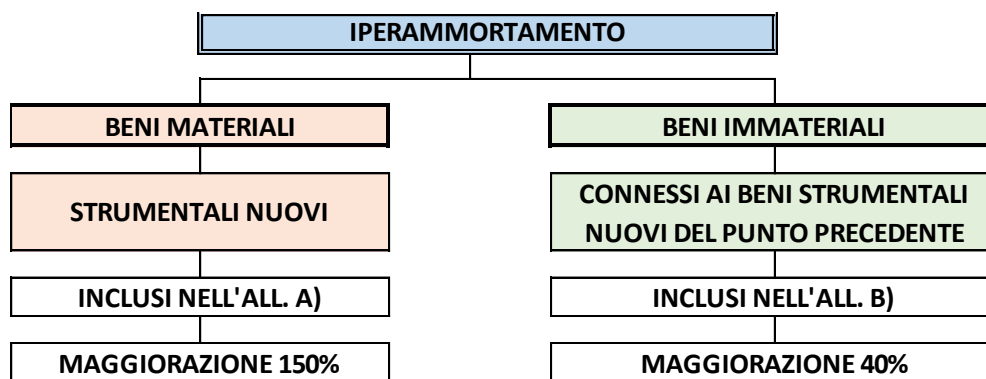
Tra investimenti agevolati risultano:

- a) **beni materiali strumentali nuovi:** cui si applica la maggiorazione del 150%, per la cui individuazione l'agenzia fa riferimento alle diverse tabelle contenute nell'**Allegato A** alla Legge di Bilancio 2017, raggruppandole in tre 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»

- b) **beni immateriali:** cui si applica la maggiorazione del 40%; si tratta di beni

- che risultano dall'**Allegato B** alla Legge di Bilancio 2017
- che risultino essere "stand alone" (nel senso che, qualora si tratti di software "embedded", e cioè destinato ad essere utilizzato esclusivamente su un macchinario, diviene costi incrementativi o di quest'ultimo ed ammortizzato unitariamente con questo)



“Interpello” al MISE: l'agenzia ritiene che nei casi dubbi:

- **di applicazione della norma fiscale:** è ammesso l'interpello ordinario all'Agenzia entrate
- **di inquadramento del bene tra quelli agevolabili:** è possibile presentare richiesta di parere tecnico al Ministero delle attività produttive (conservando tale parere ai fini di un eventuale verifica).



ATTENZIONE - DISPOSITIVI, STRUMENTAZIONE E COMPONENTISTICA

Per quanto attiene i beni strumentali che vengono ordinariamente utilizzati unitamente ad altri beni occorre distinguere i seguenti casi:

a) superammortamento: in generale i beni che costituiscono “componentistica” di altri beni:

- non sono agevolati se incrementano il costo del bene principale già posseduto (in quanto incrementano il costo di un bene “non nuovo”)
- rimanendo agevolati solo se possiedono una autonoma funzionalità (in tal caso vengono iscritti separatamente a libro cespiti ed autonomamente ammortizzati)

b) iperammortamento: l'Agenzia ritiene che i dispositivi, la strumentazione e la componentistica:

- **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”**

Esempio3

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).

INTERCONNESSIONE

In applicazione dei principi fondanti del progetto “Industria 4.0”, l'iperammortamento del bene materiale non può scattare se non è presente requisito della “**interconnessione**” con:

- **il sistema aziendale di gestione della produzione**
- e/o alla **rete di fornitura**.

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

- già posseduto in precedenza ma non interconnesso ante 2017
- 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.).

PERIODI D'IMPOSTA AGEVOLATI

Il requisito dell'interconnessione rileva anche per individuare il periodo d'imposta dal quale è possibile far decorrere l'agevolazione, essendo a tal fine necessario che il bene:

a) non solo sia entrato in funzione (requisito valido anche per l'ammortamento fiscale)

b) ma sia stato anche interconnesso, posto che:

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

PERIODO DI ACQUISIZIONE	PERIODO DI ENTRATA IN FUNZIONE	PERIODO DI INTERCONNESSIONE
determina se il bene è	determina Quando può scattare l'agevolazione	

A tal fine la CM 4/2017 riporta la seguente tabella ed gli esempi riportati nel più oltre.

	Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	Periodo d'imposta di entrata in funzione	Periodo d'imposta 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 (nel 2017 spetta il super ammortamento)

Esempio4 CM 4 Una ditte 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

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

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x C)	Variazione in diminuzione relativa all'iper ammortamento (B x C)
2017	1.000	(*) 1.000	(*) 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			

(*) Riduzione al 50% dell'ammortamento fiscale per il primo esercizio (ex art. 102 c. 2 TUIR).

Esempio5 CM 4	Nell'Esempio4 precedente, si ponga ora che il periodo d'imposta in cui avviene la interconnessione con il sistema aziendale sia il 2018:	
	(A) Costo di acquisizione	10.000
	(B) Maggiorazione complessiva SUPER ammortamento (A x 40%)	4.000
	(D) Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
	(D) 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	2018

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x D)	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento (B x D)	Variazione in diminuzione relativa all'iper ammortamento [(C - 400) x D]
2017	1.000	(*) 1.000	(*) 400	(*) 1.500
2018	2.000	2.000		2.920
2019	2.000	2.000		2.920
2020	2.000	2.000		2.920
2021	2.000	2.000		2.920
2022	1.000	1.000		2.920
Totale	10.000	10.000	400	14.600

(*) Riduzione al 50% dell'ammortamento fiscale per il primo esercizio (ex art. 102 c. 2 TUIR).

In tal caso

- nel 2017 l'iperammortamento non è ammesso in quanto il bene non è ancora stato interconnesso; si può dunque applicare il solo superammortamento
- dal 2018 opera l'iperammortamento che, tuttavia, va calcolato sull'importo al netto del superammortamento; per ciascun periodo si applica infatti su: $(150\% \times 10.000) - 400$ (superammortamento) x 20% coeff. fisc.

A livello complessivo è stato comunque dedotto il 150% del costo di €. 10.000, anche se nel 2017 ha operato con un importo inferiore (quale superammortamento).



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.

MAGGIORAZIONE DELL'AMMORTAMENTO PER I BENI IMMATERIALI

Premesso che anche in tal caso si applica un concetto del tutto analogo a quello visto per i beni materiali:

- l'agevolazione è subordinata all'effettuazione dell'investimento nel periodo agevolato
- spetta dal momento in cui interviene l'interconnessione del bene materiale

per quanto attiene le immobilizzazioni immateriali vi è un **ulteriore requisito**, riferito al fatto che:

- **l'impresa deve fruire dell'iperammortamento** su un qualsiasi bene Industria 4.0 dell'azienda
- non essendo necessario che sia il medesimo bene sul quale viene eventualmente installato.

Esempio6

CM 4

La Alfa Srl effettua il seguente investimenti in un software di cui all'All. B legge di Bilancio 2017:

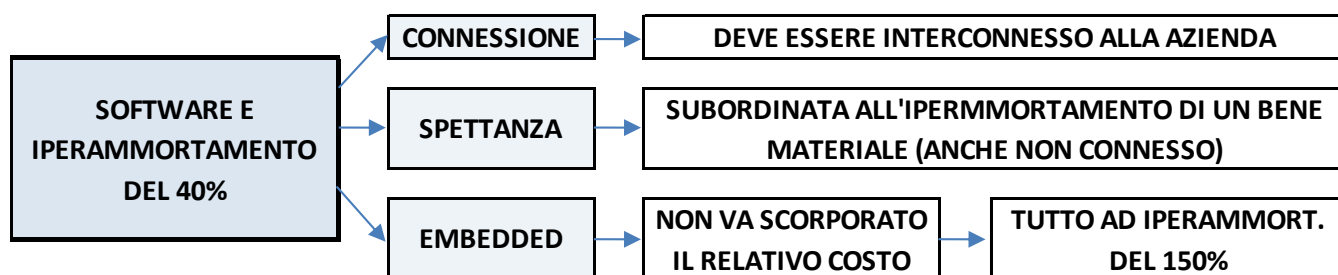
(A) Costo di acquisizione	10.000
(B) Maggiorazione complessiva beni immateriali (A x40%)	4.000
(C) Coefficiente di ammortamento art. 103, c. 1, TUIR	50%
Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo d'imposta di interconnessione	2017
Periodo d'imposta di inizio fruizione dell'iperammortamento	2017

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 103 c. 1 e 109 c. 4 TUIR (A x C)	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione 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.

In sostanza, l'Unico SC 2018 dovrà presentare congiuntamente le seguenti variazioni in diminuzione:

RF 55	Altre variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6	37
		7	8	9	10	11	12	
		13	14	15	16	17	18	
		19	20	21	22	23	24	
		25	26	27	28	29	30	
		31	32	33	34	35	36	



PERIZIA O ATTESTAZIONE

Il possesso dei requisiti necessari per la fruizione dell'agevolazione venga attestata:

a) per i **singoli beni** con **costo di acquisizione non superiore ad € 500.000:**

✓ da una autocertificazione resa dal legale rappresentante (DPR 445/2000)

b) per i **singoli beni** con **costo di acquisizione superiore a € 500.000:**

- da una **perizia tecnica giurata** rilasciata da un **ingegnere o da un perito industriale**, iscritti nei rispettivi albi professionali
- da una **attestazione di conformità** rilasciato da un **ente di certificazione accreditato** (la CM 4/2017 elenca i soggetti abilitati, secondo quanto previsto dal DL 243/2016).



N.B.: l'obbligo scatta in relazione al singolo bene, e non all'investimento complessivo in più beni.

MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELLA PERIZIA

Sia l'iperammortamento (beni materiali) che la maggiorazione del 40% (beni immateriali) sono subordinati al fatto che l'impresa produca la certificazione di cui sopra, che dovrà attestare che il bene:

- possiede le caratteristiche tecniche tali da includerlo **nell'elenco di cui all'Allegato B**
- è **connesso a beni "ad alto contenuto tecnologico"** di cui al piano "Industria 4.0"

A tal fine la perizia/attestazione può esser prodotta in 2 fasi successive:

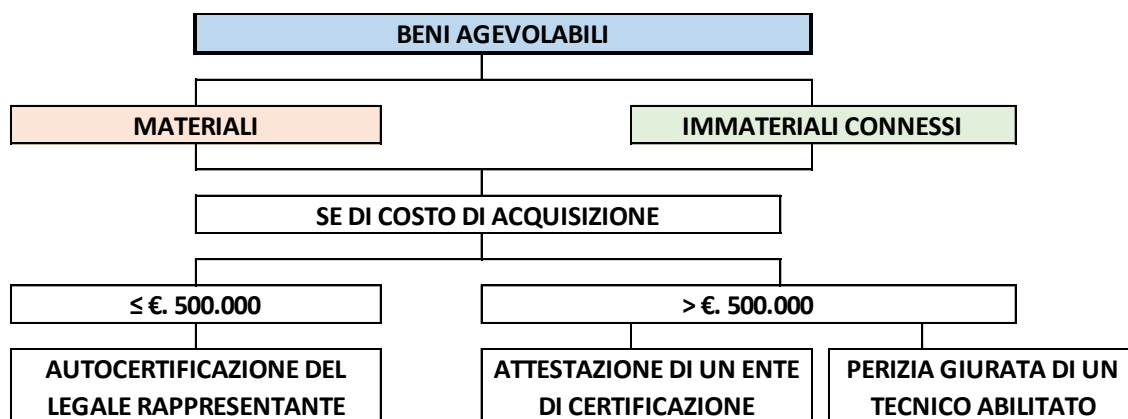
- 1) relativa alla verifica dei requisiti tecnici del bene (al momento della consegna)
- 2) per la verifica dell'avvenuta interconnessione (con valutazione dell'effettivo trasferimento dei dati)

Termine per produrre le perizia/attestazione: la documentazione va acquisita

- entro il termine del periodo d'imposta in cui è ammesso fruire dell'agevolazione
- e cioè di quelle in cui interviene l'entrata funzione del bene o, se successivo, a quello in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale e/o rete di distribuzione

Perizia giurata/attestazione per ciascun singolo bene o pluralità di beni: l'Agenzia conferma che

- le valutazioni di cui sopra vanno effettuate autonomamente per ciascun bene
- tuttavia la singola perizia/attestato può analizzare più beni agevolati (ciascuno > €. 500.000).



ULTERIORI CHIARIMENTI

Infine l'Agenzia procede a:

- fornire chiarimenti per il superammortamento degli impianti fotovoltaici (problematiche relative all'inquadramento tra i beni immobili o tra i beni mobili)
- ribadire l'obbligo di rideterminazione degli acconti Irpef/Ires dovuti per il 2018 rideterminando l'imposta dovuta per il 2017 in assenza di super/iperammortamento.

CONFERME SUPERAMMORTAMENTO ED IPERAMMORTAMENTO	
Territorialità	L'agevolazione spetta anche per investimenti effettuati all'estero il cui ammortamento ricade nel reddito dell'impresa residente
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)
Appalto per la realizzazione	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.)
Soggetti beneficiari	Superammortamento: imprese, professionisti ed enti no profit (per l'attività commerciale)
	Iperammortamento: Imprese ed enti no profit (per l'attività commerciale)
Contribuenti minimi	Ammessi (sono esclusi contribuenti forfettari perché non deducono i costi)
Locazione d'azienda	L'agevolazione spetta al conduttore se non è operata la deroga all'art. 2561 CC (al locatore in caso contrario)
Noleggio di beni strumentali	L'agevolazione spetta al noleggiatore (es: società di noleggio di macchinari), a differenza di quanto avviene per i contratti di leasing
Modalità di investimento	<ul style="list-style-type: none"> - Acquisto in proprietà - Acquisizione in leasing (incluso il "leasing-appalto") - Appalto per la costruzione - Costruzione in economia
Beni in comodato a terzi	L'agevolazione spetta al comodante a condizione che gli ammortamenti siano deducibili e, cioè, che vi sia una connessione tra l'investimento e l'attesa di maggiori ricavi per le relazioni intrattenute col comodatario)
Beni immateriali	Non è applicabile al superammortamento
	E' applicabile all'iperammortamento (a particolari condizioni)
Migliorie su beni di terzi	Se si tratta di beni autonomi utilmente separabili: l'agevolazione spetta (si ammortizza un bene materiale)
	In caso contrario: a) non spetta il superammortamento (si ammortizza una immobilizzazione immateriale); può spettare l'iperammortamento
Beni strumentali	Sono esclusi dall'agevolazione si è beni merci che i materiali di consumo
Novità dei beni	Non devono essere mai stati utilizzati da alcuno
	Automezzi "km 0" (immatricolate ma non circolanti): spetta l'agevolazione
	Automezzi "Demo" (circolanti su strada per le prove clienti): non spetta l'agevolazione
Beni complessi	La novità sia nel caso in cui sia prevalente l'utilizzo di beni nuovi per la loro realizzazione (da certificare in fattura da parte del fornitore)
Beni di costo < €. 516	L'agevolazione spetta anche se, per effetto delle maggiorazioni, si supera l'importo dedotto di € 516,46
Modalità di fruizione	Variazione in diminuzione nel Mod. Redditi
IRAP	L'agevolazione non rileva ai fini Irap (indipendentemente dal criterio di determinazione)
Quantum della variazione	In funzione dei soli coefficienti fiscali (doppio binario rispetto all'ammortamento civilistico) Se il calcolo viene effettuato in misura < coefficienti fiscali, l'eccedenza è "persa"
Anno della variazione	È necessaria l'entrata in funzione del bene
Plusv/Minusvalenza	L'agevolazione non influenza la determinazione delle plus/minusvalenze in sede di cessione
Cessione del bene agevolato	Interrompe il super/iperammortamento se effettuato nel periodo di ammortamento "fiscale"; le quote successive non sono più recuperabili
Cumulo	Super/iperammortamento sono cumulabili con le seguenti agevolazioni: nuova Sabatini; credito d'imposta per ricerca e sviluppo; patent box; ACE (incentivi perché le imprese aumentino il patrimonio d'impresa); incentivi per start up e PMI innovative