



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF221
INFO FISCO
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it
Pag. 1 / 8

OGGETTO	IPER AMMORTAMENTO – COSTI AGEVOLABILI E PERIZIA
RIFERIMENTI	R.M. 152/2017; C.M. 4/2017; ART. 1 C. 9 L. 232/2016; CIRC. MISE 547750/2017
CIRCOLARE DEL	19/12/2017

Sintesi: l'Agenzia Entrate ha recentemente fornito rilevanti chiarimenti in relazione all'agevolazione cd. "iperammortamento". Tra gli interventi più significativi si riporta quanto segue:

- piccole opere murarie: sono anche se iper ammortizzabili laddove non abbia una consistenza volumetrica tale da farle assumere la natura di costruzione
- accessori della macchina: è agevolato anche il costo delle attrezzature e altri accessori strettamente necessari al funzionamento della macchina, che ne costituiscono normale dotazione
- perizia: l'iperammortamento potrà scattare fin dal 2017 anche se il giuramento della perizia (beni di valore superiore ad €. 500.000) risulti effettuato entro i primi giorni del 2018; permane l'obbligo di consegnarla all'impresa entro il 31/12/2017.

Come noto, l'art. 1 c. 9 L. 232/2016 ha introdotto l'agevolazione cd. "iperammortamento" che consiste nella possibilità (analoga al cd. "super ammortamento") di aumentare 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** della suddetta legge
- B) del 40%** in presenza di investimenti in **beni immateriali strumentali**
- ricompresi **nell'Allegato B** alla medesima legge
 - che risultino **connessi ai beni materiali strumentali** di cui al punto precedente
 - a condizione che l'impresa fruisca dell'iper ammortamento del 150%.

PERIODO DELL'INVESTIMENTO

L'agevolazione spetta per gli investimenti effettuati (per competenza, ex art. 109 TUIR):

→ **tra il 01/01/2017 ed il 31/12/2017**

→ **dal 1/01/2018 fino al 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 fossero soddisfatti i seguenti requisiti:

- di forma: il relativo ordine risulti accettato dal venditore (o il contratto di leasing risulti sottoscritto)
- pagamento: sia stato pagato un acconto almeno del 20% del costo di acquisizione (o pagato un maxicanone almeno pari al 20% della quota capitale)

Il DL 91/2017, ha disposto la **proroga al 30/09/2018** di quest'ultimo termine del 30/06/2018; in sostanza, i termini risultano attualmente articolati come segue:

IPER AMMORTAMENTO PER GLI INVESTIMENTI EFFETTUATI	
PERIODO (L. 232/2016)	Dal 1/01/2017 al 30/06/2018 a condizione che entro il 31/12/2017: <ul style="list-style-type: none"> – il relativo ordine risulti accettato dal venditore – sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno del 20% del costo di acquisizione
PERIODO (D.L. 91/2017 conv. in L. 123/2017)	Dal 1/01/2017 al 30/09/2018 a condizione che entro il 31/12/2017: <ul style="list-style-type: none"> – il relativo ordine risulti accettato dal venditore – sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno del 20% del costo di acquisizione



ATTENZIONE: il disegno di legge di Bilancio 2018 prevede l'estensione dell'iperammortamento su periodo d'imposta 2018.

Ove fosse confermato in sede di approvazione definitiva, ciò farebbe, evidentemente, **venire meno l'utilità della "proroga" al 30/09/2018** di cui al punto precedente; in particolare:

- non sarebbe più necessaria la stipula/pagamento del 20% entro il 31/12/2017
- l'agevolazione rimarrebbe applicabile sul periodo 2018 (anno di entrata in funzione del bene).

CARATTERISTICHE

INVESTIMENTI AGEVOLATI

Tra investimenti agevolati risultano:

- a) **beni materiali strumentali nuovi** inclusi nell'**Allegato A** della L. 232/2016 (si tratta dei beni c.d. "Industria 4.0") che risultino **interconnessi**



Investimenti oggettivamente esclusi: l'agevolazione non si applica:

- i fabbricati e le costruzioni
- i beni cui si applica un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% (D.M. 31/12/1998)
- determinati beni appartenenti ai Gruppi V, XVII e XVIII relativi ai coefficienti di ammortamento fiscali.

- b) **beni immateriali:** si tratta di beni:

- che risultano dall'**Allegato B** alla L. 232/2016 che risultino **interconnessi**
- 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)

La maggiorazione dell'ammortamento dei beni immateriali (CM 4/2017:)

- spetta a condizione che l'azienda fruisca anche dell'iperammortamento su un bene materiale, anche diverso da quello cui si interconnette
- **spetta** per i software di **"gestione tecnica"**, **non per la "gestione amministrativa"** (es.: per la contabilità/fatturazione, la gestione delle relazioni col consumatore finale, ecc.).

INTERCONNESSIONE DEI BENI

Il requisito dell'interconnessione attiene

- alla possibilità di **"interlocazione" attiva del bene materiale** (ex All. A) o **immateriale** (ex All. B)
- con:
 - ✓ il sistema aziendale di gestione della produzione
 - ✓ e/o con la rete di fornitura dell'azienda.

Esso 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 super ammortamento
 - successivamente a tale data, si procederà ad effettuare l'iper ammortamento che dovrà tenere conto, assorbendolo, del super ammortamento già effettuato.

PERIODO DI ACQUISIZIONE

PERIODO DI ENTRATA IN FUNZIONE

PERIODO DI INTERCONNESSIONE

determina se il bene è

determina Quando può scattare l'agevolazione

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

DISPOSITIVI, STRUMENTAZIONE E COMPONENTISTICA

Per quanto attiene i beni strumentali che vengono ordinariamente utilizzati unitamente ad altri beni occorre l'Agenzia ha ritenuto 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.**

PERIZIA O ATTESTAZIONE

Il possesso dei requisiti necessari per la fruizione dell'agevolazione deve essere attestato:

- ➔ per i **singoli beni con costo di acquisizione non superiore ad € 500.000:**
 - da una autocertificazione resa dal legale rappresentante (DPR 445/2000)
- ➔ 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.**

CHIARIMENTI DELL'AGENZIA ENTRATE

La recente **R.M. 152/2017** ha fornito una serie di chiarimenti sull'estensione dell'agevolazione.

COSTO DEGLI INVESTIMENTI AGEVOLATI E ONERI ACCESSORI

In merito alla partecipazione al **costo degli investimenti agevolabili**, l'Agenzia ritiene 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.

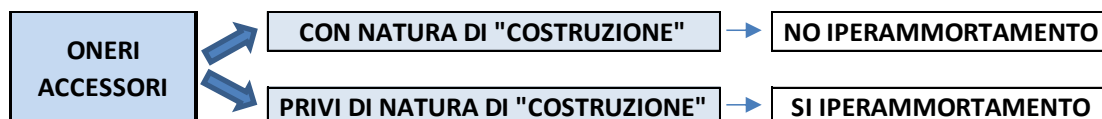


Nota: per la concreta individuazione degli oneri accessori va fatto riferimento ai **criteri contenuti nell'OIC 16**, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa (dunque, anche per le "micro-imprese", ex art. 2435-ter CC).

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.



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

Perizia giurata o dell'attestazione di conformità

Viene, infine, chiarito che 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.



N.B.: si noti che tale impostazione è **contraria a quanto avviene per altre agevolazioni** (es: asseverazione dei costi di ricerca e sviluppo, ex DL 143/2013 prorogata dalla L. 190/2014).

ATTREZZATURE COME “ORDINARIA DOTAZIONE” DEL BENE

Ulteriore chiarimento riguarda il trattamento, ai fini dell'individuazione degli investimenti rilevanti, delle attrezzature che costituiscono dotazione ordinaria del bene agevolabile.

Come anticipato, ai fini dell'iperammortamento assumono rilevanza:

- ➔ gli investimenti in **beni elencati nell'All. A L. 232/2016** che **fa riferimento solo alle “macchine”**
- ➔ le **attrezzature/altri beni strumentali**, non rientrando nella definizione di “macchina” (e, in quanto tali, non sono riconducibili direttamente ad alcuna delle categorie dell'All. A) sono escluse.

Tuttavia, l'Agenzia ritiene applicabili i chiarimenti passati (CM 44/2009 e RM 91/2010) in relazione ad una analoga agevolazione, la cd. “Tremonti-ter” (che agevolava i solo quelli classificabili nella divisione 28 Tab. ATECO 2007; in senso conforme la CM 5/2015 in relazione alla cd. Tremonti-quater).

Secondo tali documenti, “**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.

A titolo di esempio, sarà 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



N.B.: 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 nel solo caso in cui 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

Esempio1

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.

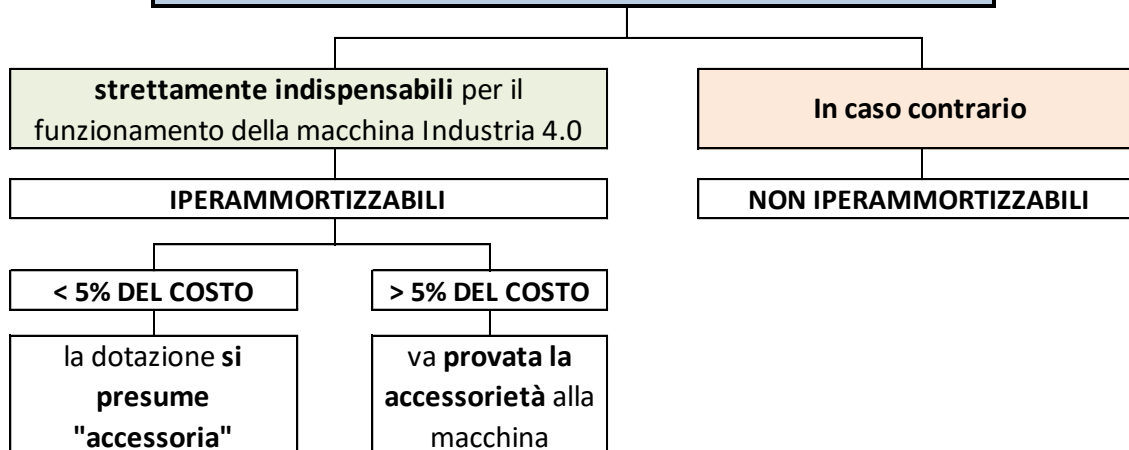
Al contrario **non viene fornito il Server** che permette di processare una serie di dati ed effettuare la connessione col sistema informativo aziendale; l'impresa acquista il PC da Gamma per €. 8.000 + Iva.

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")

Esempi:

Caso 1):

Impianto complesso non Industria 4.0 Piano: €. 1.000.000	
Materiale di consumo per installarlo: €. 5.000	Macchinario Industria 4.0: €. 200.000
IPERAMMORTAMENTO: €. 200.000	

Caso 2):

Macchinario Industria 4.0: €. 400.000	
Materiale di consumo per installarlo: €. 5.000	Dotazione in apparecchi non Industria 4.0: €. 20.000
IPERAMMORTAMENTO: €. 425.000	

ONERI DOCUMENTALI

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** (v. RF 067/2017):

INVESTIMENTO		ADEMPIMENTO DOCUMENTALE
SINGOLI BENI AUTONOMI	di 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
	di costo d'acquisto ≤ € 500.000	Ammessa una dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante , resa ai sensi del DPR 445/2000
PIÙ BENI di costo unitario non superiore ad € 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 di conformità o redatta l'autocertificazione** del legale rappresentante.

Esempio2

In relazione ad un macchinario **entrato in funzione nel 2017**, l'acquisizione della perizia/attestazione (o la produzione dell'autocertificazione del legale rappresentante) avvenuta:

- **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**

La RM 152/2017 ha evidenziato le possibili **difficoltà** segnalate dagli addetti alla redazione della perizia tecnica di **rispettare il termine del 31/12/2017** per il giuramento della perizia nel caso in cui:

- **l'entrata in funzione e l'accertamento della interc**
 - **(onnessione 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:

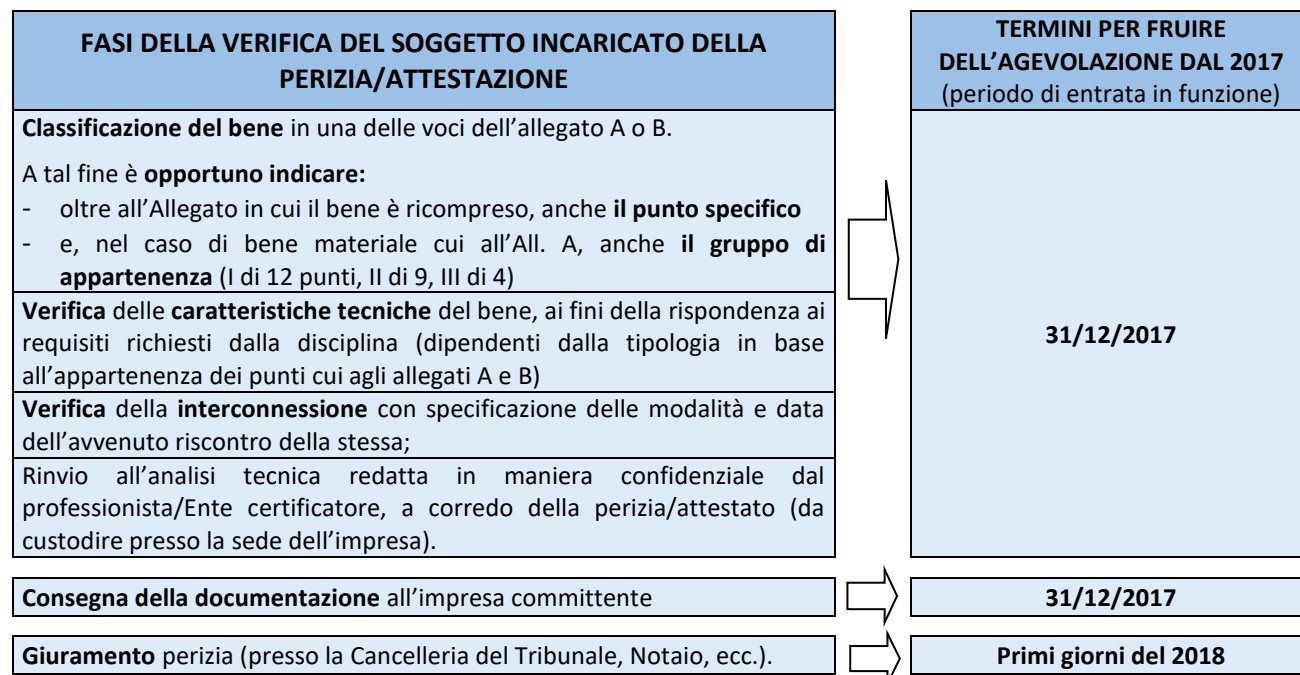
- **effettuare le verifiche e la stesura della documento** (perizia/attestato/dichiarazione sostitutiva): **entro il termine del periodo d'imposta**
- **giurare la perizia: entro i primi giorni del periodo d'imposta successivo.**

Esempio3

Nell'Esempio2 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:

- 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.

Ove ciò non avvenisse, l'iperammortamento potrà scattare solo dal 2018 in poi.



La Circolare n. 547750/2017 del Mise ha individuato i seguenti Modelli allegati alla stessa:

ALLEGATI	CONTENUTO
Allegato 1	Modello di perizia per beni compresi nell'allegato A – Primo gruppo (Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite sensori e azionamenti)
Allegato 2	Modello di perizia per beni compresi nell'allegato A (2° e 3° gruppo) e B annessi alla L. 232/2016 <ul style="list-style-type: none"> Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0» Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»
Allegato 3	Modello di relazione tecnica per beni compresi nell'allegato A annesso alla L. 232/2016 – Primo gruppo (Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti)

ABBONAMENTO 2018

**A tutti gli abbonati 2018 sarà data
IN OMAGGIO
la partecipazione ai videocorsi di gennaio
con relativo e-book.**

Rinnova subito l'abbonamento!

COLLEGATO FISCALE - E-LEARNING: domani
sarà reso disponibile il **videocorso sulle novità**
introdotte dal DL 148/2017 convertito (ca. 2 hh)

Manovra di Bilancio 2018



NEW