

ASPETTI FISCALI L'IPER AMMORTAMENTO



A cura di: Dott. Alberto Traballi

L'iper ammortamento costituisce uno degli incentivi fiscali più rilevanti degli ultimi anni nell'ambito degli aiuti per lo sviluppo dell'industria italiana ed, in particolare, nell'ambito del digitale e della robotica. È pacifico che l'agevolazione fiscale, rappresentata da un ammortamento dei beni strumentali pari al 250% del loro valore, debba estendersi, inevitabilmente, anche ai software ed ai sistemi informatici che sono funzionali nel favorire la transizione verso i processi tecnologici secondo il modello "Industria 4.0".

I principali riferimenti normativi sono:

- Agenzia delle Entrate, incontro con la stampa specializzata 2 febbraio 2017;
- Legge 11 dicembre 2016, n. 232, art. 1, commi da 8 a 13;
- Legge 28 dicembre 2015, n. 208, art. 1, commi 91-97;
- Circolare Ministeriale n. 4/E del 30 marzo 2017;
- Circolare Ministeriale n. 8/E del 7 aprile 2017.
- Risoluzione Ministeriale n. 152/E del 15 dicembre 2017;
- Circolare del Ministero dello Sviluppo economico n. 547750 del 15 dicembre 2017;
- Legge 27 dicembre 2017 n. 205 (Manovra di Bilancio 2018);
- Circolare Assonime 4/2018;
- Decreto Ministeriale del 4 maggio 2018 – pubblicato sulla GU n. 143 del 22 giugno 2018;
- Circolare del Ministero dello Sviluppo economico n. 177355 del 23 maggio 2018;
- Circolare del Ministero dello Sviluppo economico n. 295485 del 1° agosto 2018;

8.1 - PREMESSA

L'articolo 1, comma 9, della Legge n. 232 del 2016 stabilisce che “Al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello Industria 4.0, per gli investimenti (...) in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150%.

Le agevolazioni di cui alla Legge 11 dicembre 2016 n. 32 all'art. 1 e ai commi da 8 a 13, rientrano nel piano nazionale Industria 4.0 che è stato recepito dal mondo industriale con lo slogan “Fabbrica 4.0”.

Quest'ultimo era già stato coniato in Germania quattro anni or sono e solo pochissime aziende italiane, tra le più attive a livello mondiale, ne avevano già fatto propria la filosofia quasi immediatamente, investendo in innovazione (senza alcun incentivo fiscale) trovandosi, di fatto, a disporre di un consistente vantaggio competitivo a livello europeo anche in termini temporali.

La “Fabbrica 4.0” è stata definita da taluni, già durante il 2016 e ben prima della pubblicazione della Legge 32/2016, come “la quarta rivoluzione industriale che trasforma l'azienda manifatturiera attraverso le nuove tecnologie di connessione”.

È pertanto un cambiamento epocale, basato su un approccio completamente diverso rispetto a come veniva intesa la “fabbrica”, ovvero trattasi dell'intro-

duzione non solo e semplicemente dell'automazione basata su macchinari nuovi e all'avanguardia dal punto di vista tecnologico, bensì (vedi pagina n.6 della CM 4/E/2017) “... nel saper combinare diverse tecnologie e in tal modo integrare il sistema fabbrica e le filiere produttive in modo da renderle un sistema integrato, connesso in cui macchine, persone e sistemi informativi collaborano fra loro per realizzare prodotti più intelligenti, servizi più intelligenti e ambienti di lavoro più intelligenti. Non si tratta di costruire la fabbrica intelligente ma vengono interconnesse intere catene del valore e filiere produttive, si crea così una forte integrazione delle catene di fornitura e subfornitura”. Inoltre, nell'ambito di tale processo di cambiamento, gioca un ruolo fondamentale la digitalizzazione in grado di accelerare i processi di mutamento attraverso “l'interconnessione” ossia “la capacità del bene di scambiare informazioni con sistemi interni (ad esempio sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto) e/o esterni (ad 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”.

Quindi con il Piano Nazionale Industria 4.0 “si possono aprire nuove opportunità per le imprese italiane, piccole e grandi, da cogliere tanto sul fronte dell'efficienza dei processi, della riduzione dei costi e del miglioramento della produttività, quanto, e forse soprattutto, in termini di posizionamento strategico nelle catene internazionali della creazione del valore, ripensamento dei prodotti e di cambiamento/rivisitazione delle strategie e dei modelli di business per intercettare nuovi mercati e soddisfare nuovi bisogni”.

In tale solco, nell'ambito dello sviluppo industriale pensato nel 2016 dal Governo italiano sono state individuate due direttrici chiave .

La prima direttrice chiave nell'ambito della nuova rivoluzione industriale è rappresentata dal supporto agli “investimenti Innovativi” diretti ad incentivare in particolare:

- il rinnovo del parco macchine;
- gli investimenti in tecnologia;
- le spese in R&S;
- la finanzia di impresa.

La seconda direttrice chiave è rappresentata dallo sviluppo delle competenze. In altri termini sono indispensabili nuovi percorsi formativi che devono coinvolgere l'intero ciclo formativo, dagli istituti tecnici all'Università, nonché

attraverso “selezionati Competence Center” in grado di dialogare in modo efficace con gli istituti di ricerca universitari.

Tuttavia, entrambe le direttrici chiave, devono poter essere applicate immediatamente e con gli incentivi che la norma, ha riservato per lungo tempo (fino alla pubblicazione del D.M. 4 maggio 2018) solo ed unicamente alla prima direttrice, ovvero agli investimenti in beni materiali e immateriali, “dimenticando” non solo di incentivare la formazione con adeguata detassazione, ma riservando un non chiaro e specifico ruolo ai poli di ricerca delle Università.

La formazione rappresenta indubbiamente il motore dello sviluppo legato all’applicazione del progetto industria 4.0. Finalmente, con il D.M. 4 maggio 2018, il Mise, ha dato attuazione e dignità alla formazione per il piano “Industria 4.0” riconoscendo un credito di imposta fino al 40% con tetto di spesa di 300.000,00 euro per ogni impresa, per l’acquisizione di competenze utili alla trasformazione tecnologica e digitale.

8.2 - AMBITO SOGGETTIVO

I soggetti beneficiari sono solo coloro che svolgono attività di impresa.

Quantunque il riferimento normativo contenuto nell’articolo 1 comma 91 della Legge 208 del 2015 e non modificato dalla Legge 232 del 2016 abbia come riferimento i “soggetti titolari di reddito di impresa” e gli “esercenti arti e professioni”, si deve ritenere l’agevolazione limitata alla prima categoria di soggetti con l’implicita esclusione degli esercenti arti e professione.

La stessa CM 4/2017 sostiene che il tenore letterale della disposizione di cui all’articolo 1, comma 11 della Legge 232, prevede il solo riferimento all’impresa e non all’attività di lavoro autonomo.

Infatti i tecnici dell’Agenzia delle entrate hanno chiarito che tale affermazione nasce dalle seguenti considerazioni:

- Il tenore letterale della disposizione “Per la fruizione dei benefici l’impresa è tenuta a produrre una dichiarazione ...” di cui all’art. 1 della Legge di Bilancio 2017;
- il contenuto nell’allegato A annesso alla Legge di bilancio 2017 (elencazione dei Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello industria 4.0”;
- la tipologia dei beni agevolabili.

Sono esclusi pertanto da tale agevolazione gli esercenti arti e professioni.

I soggetti con esercizio a “cavallo” dell’anno 2016 e 2017, essendo tale beneficio previsto a partire dal 1 gennaio 2017, possono usufruire di tale age-

volazione e per tale motivo è previsto nel modello UNICO SC2017 nel quadro RF uno specifico rigo tra le variazioni in diminuzione.

8.3 - AMBITO OGGETTIVO

Beni materiali

L'iper ammortamento trattasi di una maggiorazione del 150% (consentendo così di ammortizzare un valore pari al 250% del costo di acquisto) per gli investimenti in beni strumentali nuovi inclusi nell'allegato A alla Legge di bilancio (art. 1 c. 9 della L. 232/2016).

Si tratta dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave "Industria 4.0", quali:

- i beni strumentali il cui funzionamento è controllati da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento;
- sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- i dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

Tali beni devono essere interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura ai fini della fruizione degli iper-ammortamenti. La ratio delle disposizioni sull'iper ammortamento è evidentemente anche quello di favorire il passaggio al modello Industria 4.0 attraverso l'ammodernamento o il revamping (il termine equivale a ammodernamento/ristrutturazione) di beni già esistenti.

Pertanto, considerando che dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione/interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati rilevano in maniera autonoma ai fini dell'iper-ammortamento, tali beni possono beneficiare della maggiorazione del 150% anche nel caso in cui vengano contabilizzati ad incremento di beni già esistenti agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o revamping (CM 4/e/2017 par. 6.1.2). In altri termini, le agevolazioni non sono limitate alle sole macchine nuove ma possono essere utilizzate per migliorare quelle esistenti.

Il costo di acquisizione

Uno degli aspetti più rilevanti nell'ambito della determinazione del beneficio fiscale è il riferimento al costo di acquisizione.

La RM 152/E/2017 stabilisce che il principio generale da adottare nella quan-

tificazione del costo di acquisizione del bene materiale, consiste nel determinare il costo del bene in proprietà o in locazione finanziaria o costruito in economia o contratto d'appalto, al netto di eventuali contributi in conto impianti e al lordo di:

- oneri accessori di diretta imputazione, come previsto dall'art. 110, comma 1, lett. b) Tuir;
- attrezzature strettamente necessarie al funzionamento del bene e che ne costituiscono normale dotazione.

Al fine dell'individuazione dei criteri di corretta individuazione dei costi accessori d'acquisto si deve far riferimento al principio contabile Oic 16 "Immobilizzazione materiali" e comprendono, a titolo semplificativo per la voce "impianti e macchinari" le seguenti voci:

- i costi di progettazione;
- le spese di trasporto;
- i costi di installazione e collaudo,
- i costi di montaggio e posa in opera;
- i costi di messa a punto.

Particolarmente interessante è l'inclusione nel novero degli oneri accessori al costo del bene iper ammortizzabile anche delle piccole opere murarie necessarie all'installazione del bene nel sito aziendale, purchè non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile tale da configurarsi una costruzione.

Beni immateriali

Per i soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento è inoltre prevista una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali inclusi nell'allegato B alla legge di bilancio. I beni immateriali agevolabili sono in sostanza software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0.

Software stand alone

Nell'ambito delle elenco di cui allegato B sono elencati anche software "stand alone", ossia non necessari al funzionamento del bene materiale. Questi ultimi sono agevolabili con la maggiorazione del 40%.

Software integrato (embedded)

La CM 4/E/2017 ha evidenziato che qualora il software sia integrato, ov-

vero “embedded”, in un bene materiale dell'allegato A e venga acquistato unitamente ad esso, non si deve operare una distinzione tra il componente materiale e quella immateriale dell'acquisto e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l'iper ammortamento del 150%.

8.4 - ESCLUSIONI SOGGETTIVE DALL'AGEVOLAZIONE

Restano esclusi dall'agevolazione:

- i beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 88 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- gli acquisti di fabbricati e di costruzioni;
- particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla legge di stabilità stessa.

Sono infine espressamente esclusi dall'agevolazione i costi della perizia tecnico giurata e dell'attestazione di conformità, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione in bilancio.

8.5 - AMBITO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

Scadenza dell'agevolazione

La legge 232/2016 all'art. 1, comma 9, prevedeva che l'agevolazione spettasse con riferimento alle operazioni effettuate entro il 31 dicembre 2017 ovvero sino al 30 giugno 2018, a condizione che detti investimenti si riferiscano a ordini accettati dal fornitore entro la data del 31 dicembre 2017 e che, entro la medesima data, fosse anche avvenuto il pagamento di acconti in misura non inferiore al 20%.

La novità sostanziale è che il comma 30, art. 1, Legge 27 dicembre 2017 n. 205 (detta anche legge di Bilancio 2018), ha innanzitutto “prorogato” la maggiorazione dell'iper ammortamento nella misura del 150% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi e funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale nell'ottica di Industria 4.0; inoltre ha modificato i termini degli investimenti agevolabili che si possono riassumere come segue:

IPER AMMORTAMENTI: I NUOVI ORIZZONTI TEMPORALI	
Entro il 31.12.2018	Unica condizione: effettuazione investimento in beni di cui allegati A e B
Entro il 31.12.2019	Doppia condizione: - investimento in beni di cui allegati A e B; - che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

La CM ha esplicitato che ai fini della determinazione del “momento di effettuazione”, rilevante per la spettanza dell’agevolazione, si deve seguire la regola generale della competenza previste dall’art. 109, commi 1 e 2 del TUIR. Tale criterio rileva anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata (CM 4/E/2017 paragrafo 5.3).

In particolare:

- *Per i beni mobili*: le spese di acquisizione si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l’effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non sono rilevanti eventuali patti di riserva di proprietà fino al pagamento dell’ultima rata del prezzo.
- *Per i beni in leasing*: rileva la data di consegna al locatario indicata nel verbale sottoscritto dall’utilizzatore. Inoltre è stato osservato che nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, la data di riferimento ai fini dell’agevolazione è quella contenuta nella dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.
- *Per i beni realizzati in economia*: rilevano i costi sostenuti nel periodo di riferimento dell’agevolazione (si tratta, ad esempio, dei costi per la progettazione dell’investimento, i materiali acquistati o prelevati dal magazzino, quando l’acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene; la manodopera diretta, gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene; i costi industriali immutabili all’opera ecc.).
- *Per i beni appaltati*: a terzi si ha riguardo alle spese sostenute dal committente alla data di ultimazione della prestazione o in quella in cui avviene il collaudo con esito positivo nel caso sia previsto.

Beni materiali

Ai fini dell’agevolazione risulta fondamentale per i beni di cui all’allegato A, il rispetto dei tre momenti temporali (vedi CM 4/E/2017 pagina 65):

- 1 - il periodo di imposta di “effettuazione dell’investimento” (art. 1, comma 9, della Legge di bilancio 2017);
- 2 - il periodo di imposta di “entrata in funzione” (art. 102, comma 2, del TUIR);
- 3 - il periodo di imposta di “interconnessione” (art. 1, comma 11, della Legge di bilancio 2017).

Il periodo ai fini della fruizione del beneficio dell’iper ammortamento è (chiamato momento 1) ed è quello dell’effettuazione dell’investimento:

Tabella 8.1 - In merito al bene n. 3, spetta l'iper ammortamento del 150%. Esempio di calcolo (dalla CM 4/E/2017 pagina n. 69).

	PERIODO D'IMPOSTA DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO	PERIODO DI IMPOSTA DI ENTRATA IN FUNZIONE	PERIODO DI 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).

Tabella 8.2 - Supponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale, si avrà la seguente situazione.

A) Costo di acquisizione	10000
B) Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15000
C) Coefficiente di ammortamento D.M. 31 dicembre 1988	20%
Periodo di imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo di imposta di entrata in funzione	2017
Periodo di imposta di interconnessione	2017

- quello che va dal 1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2018, ovvero al 31 dicembre 2019 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018:
 - a - il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
 - b - e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Pertanto al verificarsi di entrambe le condizioni risulta ammissibile l'investimento effettuato nel periodo 1 gennaio 2017 – 31 dicembre 2019.

Ulteriore condizione (chiamato momento 2) per poter fruire della maggiorazione del 150% è quella dell'entrata in funzione a cui si associa quello dell'interconnessione (chiamato momento 3) del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Come esplicitato dalla CM 4/E/2017 (alla pagina 67), il ritardo nell'interconnessione non è di ostacolo alla completa fruizione dell'iper ammortamento, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio.

Inoltre, è stato chiarito che in caso di non immediata interconnessione, al fine di duplicare i benefici, la maggiorazione dell'iper ammortamento dovrà essere nettizzata da quanto già fruito a titolo di (temporaneo) super ammortamento.

La CM 4/E/2017 (alla pagina n. 68), ai fini esemplificativi, ha prodotto una tabella in merito alle interrelazioni tra i tre momenti sopra descritti e gli effetti da queste prodotte ai fini del super e dell'iper ammortamento dei beni dell'allegato A.

L'interpretazione delle tabelle è la seguente:

- l'ammortamento civilistico è pari ad un totale di euro 10.000,00;
- l'ammortamento fiscale è pari a euro 25.000,00.

Tabella 8.3 - Un esempio sul differente impatto del iperammortamento ai fini civilistici e fiscali.

ANNO	AMM.TO IMPUTATO AL CONTO ECONOMICO	AMM.TO DEDOTTO PER DERIVAZIONE NEI LIMITI DEGLI ARTT. 102 C. 2 E 109 C. 4 TUIR (AXC)	VARIAZIONE IN DIMINUIZIONE RELATIVA ALL'IPER AMMORTAMENTO (BXC)
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

(*) Riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento fiscale per il primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

Leasing

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento per le acquisizioni di beni con contratti di leasing, rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ovvero entra nella disponibilità del locatario.

Qualora il contratto preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

Inoltre, si pone evidenza che non rileva in alcuno modo il momento del riscatto. Resta inteso che, sia per gli acquisti in proprietà che per quelli in leasing, se l'effetto traslativo della proprietà è successivo alla consegna, l'investimento si considera effettuato in tale secondo momento. In altri termini per l'iper ammortamento vale il criterio temporale dell'art. 109 del TUIR anche per che applica il principio di derivazione rafforzata introdotto dalla legge di conversione del Milleproroghe. Ad esempio, se il bene iper ammortizzabile è stato consegnato entro il 31 dicembre 2016, spetta solo la maggiorazione del 40% (super ammortamento) pur se l'entrata in funzione e l'interconnessione si realizzano nel 2017. (L. Gaiani – L'iper ammortamento segue la competenza- Il Sole 24 ore del 31 marzo 2017).

Appalti

Per gli investimenti in appalto assume rilevanza la previsione o meno di stati avanzamento lavori (in assenza dei quali va fatto riferimento alla data di ultimazione dell'opera).

Beni immateriali

I soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento e che effettuano nello stesso ambito temporale investimenti in beni immateriali strumentali, compresi nell'Allegato B alla legge di Bilancio, possono fruire della maggiorazione del 40% dei costi di acquisizione. I beni agevolati sono, tra gli altri, software, sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali industria 4.0. L'agevolazione dei beni immateriali è subordinata alla sussistenza dei tre requisiti:

- all'effettuazione dell'investimento;
- all'interconnessione;
- alla fruizione dell'iper ammortamento per uno dei beni dell'all'allegato A.

Si deve evidenziare che la norma in esame mette in relazione il bene immateriale con il soggetto che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno

specifico bene materiale (“oggetto” agevolato).

Ciò significa che il software che rientra 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 specificatamente riferibile al bene materiale agevolato.

I beni agevolabili sono pertanto i software, i sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0. In merito al software se il bene “Industria 4.0” viene acquistato a un prezzo unitario comprensivo del software (c.d. embedded) necessario per il suo funzionamento, tutto il corrispettivo può beneficiare della maggiorazione del 150% (iper ammortamento). Diversamente, l'allegato B include il software stand alone (cioè non necessario al funzionamento del bene), per il quale spetta, invece, la maggiorazione del 40%.

8.6 - LA DEDUCIBILITÀ E RIFLESSI DOCUMENTALI NECESSARI

La CM 4/E/2017 (al paragrafo 6.3 pag. 58/110) ha fornito indicazioni precise in merito alla documentazione necessaria per beneficiare dell'iper ammortamento e della maggiorazione prevista anche per i beni immateriali.

Infatti, l'articolo 1, comma 11, della Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016) prevede che per disporre dei benefici, l'impresa è tenuta a produrre:

- una dichiarazione resa dal legale rappresentante (ossia una dichiarazione sostitutiva di atto notorio così come stabilito dal D.P.R. 445/2000);
- ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a euro 500.000,00 una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi o un attestato di conformità rilasciato da un ente certificatore;
- accreditato, attestanti che il bene “possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B” alla Legge di bilancio 2017;
- ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.
- quindi, per poter disporre dell'iper ammortamento e della maggiorazione relativa ai beni immateriali è necessario “attestare” il soddisfacimento dei requisiti di legge nonché, è opportuno, secondo precisazioni dell'agenzia delle Entrate, che la perizia/attestazione di conformità sia corredata da un'analisi tecnica la quale è “realizzata in maniera confidenziale dal professionista p dall'ente di certificazione e deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell'agevolazione. Le informazioni contenute nella

perizia potranno essere disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell'autorità giudiziaria”.

Si deve altresì porre in evidenza che la perizia deve essere effettuata per singolo bene acquisito.

Contenuti dell'attestazione/perizia

Per quanto riguarda il contenuto dell'analisi tecnica, l'Agenzia delle Entrate individua quanto segue:

- descrizione tecnica del bene per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione che ne dimostri, in particolare, l'inclusione in una delle categorie definite nell'allegato A o B, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti ed accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di leasing);
- descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e facoltativi;
- verifica dei requisiti di interconnessione. L'Agenzia delle Entrate nella CM 4/2017 prevede che affinché un bene possa essere definito “interconnesso” ai fini del beneficio, è necessario e sufficiente che:
 - scambi informazioni con sistemi interni (per esempio: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistema di progettazione e sviluppo prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento ecc.) e/o esterni (per 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).

La relazione illustrativa chiarisce che la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

8.7 - BONUS FORMAZIONE

Al fine di incentivare l'introduzione e il rafforzamento delle competenze nelle

aree del Piano Industria 4.0, la legge di Bilancio 2018 (Legge n. 205/2017) interviene a favore della formazione del personale dipendente impiegato sui temi dell'Industria 4.0, attraverso la concessione di un Bonus rappresentato da un credito di imposta.

Le disposizioni attuative sono state dettate dal D.M. del 4 maggio 2018 pubblicato sulla G.U. del 22 giugno 2018.

Il credito di imposta per la formazione dei lavoratori dipendenti è pari al 40% del costo effettivo del personale, ovvero della retribuzione al lordo delle ritenute e dei contributi previdenziali ed assistenziali.

La base di calcolo è determinata dal tempo in cui lo stesso personale viene impiegato nell'attività formativa e quindi non è utilizzato nell'attività produttiva. La formazione agevolabile, come indicato dall'art. 1 del D.M. del 4 maggio 2018, è quella finalizzata " ... all'acquisizione o al consolidamento da parte del personale dipendente dell'impresa, delle competenze nelle tecnologie rilevanti per la realizzazione del processo di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese previsto dal "Piano nazione Impresa 4.0"".

Le attività ammissibili sono specifiche e sono dirette allo sviluppo delle competenze per la realizzazione del processo 4.0 e sono contenute in un elenco di cui all'art. 1 del D.M. 4 maggio 2018. Pertanto, non sono ammissibili le attività che sono riconducibili alla formazione ordinaria o periodica.

Il bonus è rappresentato da un credito di imposta di importo massimo pari a euro 300.000,00 per ciascun periodo di imposta.

Tale credito può essere utilizzato solo in compensazione nel modello F24 a decorrere dal periodo di imposta successivo a quello di sostenimento delle spese, a tale fine esso dovrà essere riportato nella dichiarazione dei redditi nel quadro RU sia nell'anno in cui la spesa risulta sostenuta che negli anni in cui il credito sarà utilizzato.

Il credito di imposta non concorre alla formazione del reddito Irpef/Ires né della base imponibile Irap, né rileva al fine della determinazione del rapporto di deducibilità degli interessi passivi.

Le spese di formazione devono essere certificate dal soggetto incaricato della revisione legale, qualora esistente, oppure da un revisore terzo. Per le sole imprese non soggette a revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute per un importo massimo pari a euro 5.000,00.

8.8 - INTERPELLI

La Circolare Ministeriale n. 4/E/2017, ha evidenziato che possono sussistere

dubbi interpretativi in merito alle problematiche di cui alla fattispecie di industria 4.0, e che possono suddividersi in due tipi.

- a) dubbi di natura fiscale;
- b) dubbi di natura tecnica.

Per la prima delle fattispecie, ovvero per dubbi di carattere fiscale, i chiarimenti e le risposte a fattispecie concrete e personali, devono essere richiesti all'agenzia delle Entrate secondo l'istanza e i principi previsti dall'art. 11 dello Statuto del Contribuente (L. 212/2000).

In caso di dubbi interpretativi di natura tecnica, ovvero in merito alla riconducibilità di specifici beni negli elenchi dell'allegato A alla Legge di Bilancio 2017 (in altri termini se una macchina in possesso di una determinata caratteristica sia destinataria dell'agevolazione), si può acquisire il parere tecnico del Mise. La richiesta di parere tecnico va inviata all'indirizzo PEC dgpipmi.dg@pec.mise.gov.it della Direzione Generale per la politica industriale, la competitività e le PMI.

La risposta deve pervenire al contribuente entro 60 giorni dall'invio oppure sussiste il principio del silenzio assenso.

Si evidenzia che il Mise pubblica periodicamente circolari contenenti i chiarimenti forniti in occasione di interpelli al fine di integrare le linee guida tecniche in materia di iper ammortamento. La circolare n. 177355 del 23 maggio 2018 del Mise ha reso chiarimenti di natura tecnica su fattispecie che rientrano nell'ambito della interconnessione.

8.8 - BENEFICI FISCALI CUMULABILI

I benefici fiscali dell'iper ammortamento sono cumulabili con altri benefici fiscali, ovvero:

- nuova Sabatini,
- credito d'imposta per ricerca e sviluppo;
- patent box;
- ACE (incentivi sul patrimonio dell'impresa);
- Incentivi start up e PMI innovative;
- Fondo centrale di garanzia.

8.9 - I RIFLESSI FISCALI

La disciplina dell'iper ammortamento si applica, come sopra evidenziato, agli investimenti effettuati a partire dal 1 gennaio 2017 e la deduzione delle maggiorazioni delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing avverrà,

quindi nella maggior parte dei casi nella dichiarazione dei redditi del 2018 e successivi.

Tuttavia è possibile che una società con esercizio non coincidente con l'anno solare e che comprende alcuni mesi del 2017 effettui, nell'ambito di questi ultimi, investimenti per i quali è possibile fruire dell'agevolazione in esame.

Pertanto, tale eventualità è stata presa in considerazione anche nella stesura del modello Unico 2017 delle società di capitali, mentre negli altri modelli è stato fatto riferimento soltanto al super ammortamento previsto dalla legge di stabilità per il 2016. È stato previsto nel rigo 55 del quadro RF della dichiarazione SC, la possibilità di indicare, tra le variazioni in diminuzione diverse da quelle contemplate nei righe precedenti, anche il maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing di cui alla Legge di bilancio del 2017. In tale caso va indicato nel modello Unico Sc 2017 il codice 55 nelle variazioni in diminuzione. Qualora si fruisca del super ammortamento il codice da indicare è il 50. Si deve ricordare che il beneficio dell'iper ammortamento è solo figurativo e vale solo ai fini fiscali. Più precisamente tale maggiorazione vale solo ai fini delle imposte sui redditi e non ai fini IRAP.

La quantificazione del "vantaggio fiscale" dell'iper ammortamento è quantificabile come segue:

- poiché l'aliquota IRES dall'anno 2017 è scesa al 24%, "l'iper-ammortamento si traduce in un risparmio effettivo (Da L. Gaiani, "Super e iper-ammortamento: pianificazione temporale degli investimenti da fare e/o da rinviare", in il fisco, n. 45/2016, pag. 4313) pari al 36% del costo (24% del 150%) che, aggiungendosi a quello derivante dalla imputazione a bilancio, porta il tax saving complessivo al 60% del costo (oltre al risparmio IRAP sull'ammortamento ordinario). In pratica, per ogni milione di euro di costo di beni iper-agevolati, il Fisco farà risparmiare all'impresa, nel periodo di durata dell'ammortamento, almeno 600.000,00 euro, e l'onere effettivo sarà pari a 400.000,00 euro".

Si deve altresì evidenziare che qualora in un periodo di imposta venga utilizzata l'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, la differenza non dedotta non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi salvo il caso in cui l'interconnessione avvenga in un esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Determinazione degli acconti per i periodi d'imposta 2017 e 2018

Per il periodo d'imposta 2017, la determinazione degli acconti deve essere

effettuata sterilizzando il beneficio dovuto alle Norme sulla proroga del super ammortamento, sull'iper ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali del periodo di imposta precedente. Analogamente, in sede di calcolo degli acconti per il periodo 2018, l'imposta dovuta per il 2017 va rideterminata senza tenere conto dei benefici fiscali riguardanti il super ammortamento, l'iper ammortamento e la maggiorazione per i beni immateriali.

Effetti fiscali delle maggiorazioni riguardo ad alcuni istituti

Le maggiorazioni non incidono sul costo fiscalmente rilevante del bene per:

- il conteggio delle plusvalenze o delle minusvalenze in caso di cessione del bene;
- la deduzione totale del costo dei beni il cui costo unitario non è superiore ad 516,46 euro;
- il conteggio del plafond del 5% in merito alla deducibilità dei costi di riparazione e manutenzione;
- il computo del limite triennale in riferimento agli acquisti di beni strumentali;
- il conteggio dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo.

8.10 ESEMPI E CASISTICA

Dalla CM 8/E/2017

Paragrafo 4.2 Questioni legate al periodo di vigenza del beneficio

Si chiede conferma del fatto che, ai fini dell'iper ammortamento del 150%, rilevano gli investimenti in beni materiali nuovi, inclusi nell'allegato A alla Legge n. 232 del 2016, effettuati a decorrere dal 1 gennaio 2017. Come conseguenza, un bene di quel tipo consegnato nel 2016 beneficia solo della maggiorazione del 40%?

L'articolo 1, comma 8, della Legge n. 232 del 2016 (Legge di stabilità 2017) proroga al 31 dicembre 2017 - ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni - la disciplina relativa al c.d. "super ammortamento" del 40% riguardante gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (la proroga non vale per alcune tipologie di mezzi di trasporto a motore). Il successivo comma 9 introduce un nuovo beneficio, il c.d. "iper ammortamento", che consiste nella possibilità di maggiorare del 150%, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento ovvero dei canoni di leasing, il costo di acquisizione di alcuni beni materiali strumentali nuovi ad

alta tecnologia (elencati nell'allegato A annesso alla Legge di bilancio 2017). L'iper ammortamento si applica agli investimenti effettuati nel periodo che va dal 1 gennaio 2017, data di entrata in vigore della Legge di bilancio, al 31 dicembre 2017 13 (ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni). Ai fini della spettanza della maggiorazione del 150% si è dell'avviso che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione, come per il super ammortamento, debba seguire le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR. Pertanto, un bene materiale strumentale nuovo, elencato nel citato allegato A e consegnato nel 2016, non può usufruire della maggiorazione del 150% in quanto l'effettuazione dell'investimento avviene al di fuori del periodo agevolato, ma può beneficiare solo di quella del 40%.

Dalla CM 8/E/2017

Paragrafo 4.3 Questioni legate al periodo di vigenza del beneficio

Un bene compreso nell'allegato A alla legge di bilancio, acquistato nel 2016 ed entrato in funzione ed interconnesso nel 2017, di quale maggiorazione di costo beneficia?

Come già rilevato nella risposta precedente, l'investimento effettuato nel 2016 può beneficiare solo del super ammortamento (e non dell'iper ammortamento). La maggiorazione del 40% può essere fruita dal 2017, periodo d'imposta di entrata in funzione del bene. L'interconnessione, ai fini del super ammortamento previsto dalla Legge n. 208 del 2015, non assume alcuna rilevanza.

Dalla CM 8/E/2017

Paragrafo 4.5 Applicazione del super ammortamento ai beni immateriali

Si può applicare il super ammortamento del 40% a un bene immateriale compreso nella tabella B allegata alla legge di bilancio, se tale bene viene acquistato nel 2017 e applicato nello stesso anno a un bene teoricamente compreso nella tabella A, ma non agevolato perché acquistato già da anni dall'impresa?

L'articolo 1, comma 10, della Legge di bilancio 2017 prevede la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali elencati nell'allegato B della legge stessa. Tale beneficio è riconosciuto ai "soggetti" che beneficiano della maggiorazione del 150%. La Norma, pertanto, mette in relazione il bene immateriale con il "soggetto" che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno specifico bene materiale ("oggetto" agevolato). Tale

relazione è confermata anche dal contenuto della relazione di accompagnamento alla legge di bilancio. Pertanto, il software rientrante nel citato 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.

FAQ dal Mise del 19 maggio 2017

Nel caso di una "società di locazione operativa (noleggio a lungo termine) per beni informatici e industriali" che acquista un bene iperammortizzabile ricompreso nell'allegato A della legge di Bilancio 2017 per locarlo/noleggiarlo a un soggetto terzo, come e dove devono essere verificati i 5+2 vincoli obbligatori? Dovranno essere soddisfatti internamente (cioè la società di noleggio deve garantire integrazione/interconnessione del bene con i propri sistemi e/o con la propria catena del valore) oppure potranno essere soddisfatti anche esternamente (e cioè la società di noleggio deve garantire integrazione/interconnessione del bene con i sistemi di fabbrica e/o con la catena del valore dell'utilizzatore finale)?

Coerentemente con quanto riportato dalla circolare 4/E del 30 marzo 2017, il noleggiante è il soggetto che ha diritto all'agevolazione fiscale e che dovrà dimostrare il soddisfacimento dei vincoli. La circolare non distingue se l'obbligo debba essere soddisfatto internamente o esternamente, pertanto entrambe le opzioni sono ritenute valide. È necessario tuttavia che i due casi siano mutuamente esclusivi. Inoltre, qualora il noleggiante opti per il soddisfacimento presso un cliente, il diritto all'agevolazione sarà proporzionale al periodo di durata del noleggio."

