



Indice

Le modifiche ai principi contabili nazionali ed il nuovo principio di derivazione

I regimi fiscali agevolativi

• L'ACE

- ***Ratio* e finalità**
- ***Appeal* e distribuzione territorial**
- **Ambito soggettivo**
- **Le “nuove” modalità di determinazione dell’agevolazione per i soggetti IRES**
- **La disciplina antielusiva speciale**
- **Le novità della Legge di Bilancio 2017**
- **Il Decreto Ministeriale del 3 agosto 2017**

• Super & Iper-ammortamento

- **Super ammortamento**
- **Iper-ammortamento**

Il *component approach* e l’ammortamento degli impianti fotovoltaici

I regimi fiscali agevolativi: Super & Iper ammortamento Principali caratteristiche

«Super & Iper-ammortamento»

Principali caratteristiche



SUPER-AMMORTAMENTO

Il c.d. "super-ammortamento" è stato introdotto dal comma 91, dell'articolo 1, della Legge di Stabilità 2016 (Legge 28 dicembre 2015, n° 208) e prorogato (con alcune piccole modifiche) dalla Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n° 232).

I soggetti titolari di reddito di impresa, che effettuano investimenti in beni materiali e strumentali "nuovi" dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, termini prorogati dalla Legge di Bilancio 2017, rispettivamente, al 31 dicembre 2017 ed al 30 giugno 2018 (a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione), sono destinatari di una agevolazione consistente nella possibilità di aumentare (ai soli fini fiscali) il costo di acquisto dei menzionati beni del 40%, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

IPER-AMMORTAMENTO

La Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n° 232), per favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello "Industria 4.0" (con il quale ci si riferisce a una serie di cambiamenti nei metodi di produzione che porteranno alla produzione industriale automatizzata ed interconnessa), per gli investimenti effettuati nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2017 ed il 31 dicembre 2017 (o 30 giugno 2018) in beni materiali strumentali "nuovi" compresi nell'elenco di cui all'allegato A della Legge di Bilancio 2017, prevede una maggiorazione del costo di acquisizione del 150 per cento.

Con riferimento ai soggetti che effettuato investimenti in questa tipologia di beni, qualora codesti investano anche in beni immateriali strumentali, compresi nell'elenco di cui all'allegato B della Legge di Bilancio 2017 il relativo costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento.

«Super-ammortamento» e «Iper-ammortamento» 2/2

Overview delle agevolazioni

	SUPER-AMMORTAMENTO		IPER-AMMORTAMENTO	
Ambito soggettivo	Soggetti titolari di reddito d'impresa		Soggetti titolari di reddito d'impresa	
Ambito oggettivo	Beni strumentali generici		Beni strumentali materiali Industria 4.0 (All. A Legge di bilancio 2017)	
Maggiorazione	40%		150%	
Ulteriori requisiti specifici			Beni Industria 4.0 «Interconnessi»	
Cumulabilità	Gli inventivi non si configurano come aiuti di Stato e sono, dunque, cumulabili con altri contributi pubblici e agevolazioni salvo che le norme disciplinanti le altre misure agevolative non dispongano diversamente.			

Super-ammortamento

Super-ammortamento

Soggetti interessati

La disciplina del **super ammortamento** si applica a **tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano.

Sono ammesse all'agevolazione sia le **imprese residenti** nel territorio dello Stato che le **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

L'applicazione della disciplina sul super ammortamento riguarda soltanto le imposte sui redditi e **non produce effetti ai fini dell'IRAP.**



Super-ammortamento

Beni agevolabili e beni esclusi

Sono agevolabili:

- i beni strumentali nuovi;
- i beni il cui valore è inferiore ad euro 516,45;
- i beni utilizzati a scopo dimostrativo o per esposizione;
- i beni complessi realizzati in economia anche con l'apporto di beni usati purché, il loro costo non risulti di entità prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Ai fini del beneficio del super-ammortamento rilevano i beni:

- acquistati;
- acquisiti con contratto di *leasing*;
- realizzati in economia;
- acquisiti con contratto di comodato, a patto che i beni siano strumentali ed inerenti all'attività dell'utilizzatore.

Sono escluse dal super ammortamento le acquisizioni di beni, seppure nuovi, sulla base di contratti di locazione operativa e noleggio.

Sono esclusi:

- i beni immateriali;
- i beni destinati alla vendita (c.d. beni merce), nonché trasformati o assemblati per ottenere prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo;
- i fabbricati e costruzioni;
- i beni nuovi con coefficiente di ammortamento (D.M. 1988) inferiore al 6,5%.

Dal 2017 entrano a far parte dei beni esclusi gli investimenti in veicoli ad uso promiscuo (ad esempio le autovetture).

Super-ammortamento

Ambito temporale – Beni acquisiti in proprietà



- La **Legge di Stabilità 2016**, ha introdotto l'agevolazione definendo come **periodo agevolabile** quello compreso tra **15/10/2015 ed il 31/12/2016**.
- La **Legge di Bilancio 2017** ha disposto che il super ammortamento continui ad operare in relazione agli **investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017**, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Solo al verificarsi di entrambe le condizioni sopra riportate risultano ammissibili al super ammortamento anche gli investimenti "effettuati" nel periodo 1° gennaio 2018 – 30 giugno 2018.

- Ai fini della determinazione del "momento di effettuazione", rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR.

Super-ammortamento

Ambito temporale – Beni acquisiti in *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**, ossia entra nella disponibilità del locatario e non il momento del riscatto. Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. In altri termini, l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.
- Ai fini dell'estensione temporale del super ammortamento al 30 giugno 2018, per non discriminare gli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi, si ritiene che, con riferimento ai beni in locazione finanziaria, entro il 31 dicembre 2017 debba essere:
 - sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing*;
 - avvenuto il pagamento di un maxi-canone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

In tal caso, il super ammortamento spetterà anche per i contratti di *leasing* per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018.

Super-ammortamento

Modalità di fruizione – Aspetti generali (1/2)

- Il beneficio si traduce in un **incremento del costo di acquisizione** del bene del **40 per cento**, che determina un **aumento della quota annua di ammortamento** (o del canone annuo di *leasing*) **fiscalmente rilevante**.
- La maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una **deduzione che opera in via extracontabile** e che deve essere fruita:
 - per quanto riguarda l'ammortamento dei beni di cui all'articolo 102 del TUIR (rubricato "ammortamento dei beni materiali"), in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. del 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR;
 - per quanto riguarda il *leasing*, in un periodo "*non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito*" dal già menzionato D.M. del 31 dicembre 1988.
- Qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, **il differenziale non dedotto non può essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi**. Tale differenziale può essere recuperato soltanto facendo ricorso agli ordinari strumenti messi a disposizione dall'ordinamento che consentono la rettifica a favore del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza.
- Per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile, esso è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.
- Ai soli effetti della quantificazione del beneficio fruibile per la determinazione del costo agevolabile non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

Super-ammortamento

Modalità di fruizione – Aspetti generali (2/2)

- In merito alla **cumulabilità del beneficio** in esame con altre misure di favore, la maggiorazione del 40 per cento, in quanto misura generale, deve ritenersi comunque fruibile, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali.
- Nell'ipotesi in cui il **bene** venga **ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione**:
 - La cessione del bene nell'esercizio di cessione, la maggiorazione è determinata secondo il criterio del c.d. "*pro rata temporis*";
 - le quote di maggiorazione non dedotte non possono più essere utilizzate, né dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
 - le quote di maggiorazione dedotte non sono oggetto di "restituzione" da parte del soggetto cedente poiché la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.
- La cessione del bene agevolato nell'ambito di una operazione di **sale and lease back** non comporta il venir meno dell'agevolazione, che continua ad essere fruita secondo le regole e la dinamica temporale originaria, indipendentemente dal sopravvenuto contratto di *leasing*.
- La maggiorazione del costo si applica esclusivamente con "*riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento*" e, pertanto, essa non rileva ai fini del calcolo della plusvalenza/minusvalenza derivante dalla cessione del bene.

Super-ammortamento

Modalità di fruizione – Beni acquisiti in proprietà

- La **maggiorazione del 40 per cento rileva in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal decreto indicato nell'articolo 102, comma 2, del TUIR (D.M. del 31 dicembre 1988)**, a partire dall'esercizio di **entrata in funzione** del bene, ridotti alla metà per il primo esercizio.



- Da un punto di vista operativo è opportuno precisare che:
 - il 100% del costo di acquisto (comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e dell'Iva indetraibile) iscritto in bilancio è sottoposto al normale processo di ammortamento civilistico e ai fini fiscali si devono eseguire le routinarie valutazioni stabilite dall'art. 102 del TUIR;
 - il 40% del costo di acquisto (comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e dell'Iva indetraibile), valevole come maggiorazione efficace ai soli fini fiscali, dà luogo ad una variazione in diminuzione extracontabile ai fini IRES (e non anche ai fini IRAP), calcolata applicando a detto valore i coefficienti tabellari stabiliti dal D.M. del 31 dicembre 1988.

Super-ammortamento

Modalità di fruizione – Beni acquisiti in *leasing*

- La deduzione della maggiorazione non è funzionale al comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma segue le regole fiscali stabilite dall'articolo 102, comma 7, del TUIR, ai sensi del quale la deduzione dei canoni di locazione finanziaria è prevista "per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal D.M. 31 dicembre 1988.
- La durata del contratto di locazione finanziaria - e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di *leasing* - può essere uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale calcolata in base al predetto comma 7, dell'articolo 102 del TUIR. Al riguardo l'Amministrazione finanziaria con la C.M. n. 17/E del 29 maggio 2013 ha precisato che:
 - **durata contrattuale = durata minima**, individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni rilevano fiscalmente secondo le medesime modalità di imputazione nel conto economico dell'esercizio di riferimento;
 - **durata contrattuale > durata minima**, individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in tale ipotesi, i canoni rilevano fiscalmente nella misura in cui sono imputati nel conto economico dell'esercizio di riferimento, secondo il principio della previa imputazione al conto economico di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR;
 - **durata contrattuale < durata minima**, individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni rilevano fiscalmente in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione nel conto economico dell'esercizio di riferimento. In tale circostanza si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.
- La **maggiorazione del 40 per cento** spetta non per l'intero canone di *leasing*, ma **solo per la quota capitale** (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene), con esclusione della quota interessi.

Super-ammortamento

Modalità di fruizione – Migliorie su beni di terzi

- In relazione alle spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa, quali ad esempio quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o di comodato, l'Amministrazione finanziaria (C.M. n. 23/E del 26 maggio 2016, § 2) ha precisato che, secondo corretti principi contabili, le medesime sono capitalizzabili e iscrivibili nella voce "Immobilizzazioni materiali" se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità e autonoma funzionalità e che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono.
- Tali spese possono fruire della maggiorazione del 40% in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali".
- L'Amministrazione finanziaria ha precisato che la classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi deve essere effettuata sulla base dei principi contabili nazionali, anche per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

Super-ammortamento

Modalità di fruizione – Costruzioni in economia

- Per i beni realizzati in economia, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolabile, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati.
- Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti:
 - la progettazione dell'investimento;
 - i materiali acquistati ovvero quelli 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 imputabili all'opera (vale a dire stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, etc.).

Super-ammortamento Impianti fotovoltaici

- La C.M. n. 4/E del 30 marzo 2017 ha ritenuto (in chiave interpretativa) applicabile:
 - ai costi relativi alla **componente immobiliare** delle centrali fotovoltaiche, l'**aliquota di ammortamento fiscale del 4 per cento**;
 - ai costi relativi alla **componente impiantistica** delle centrali fotovoltaiche, l'**aliquota di ammortamento fiscale del 9 per cento**.
- È possibile fruire del **super ammortamento**, qualora ve ne siano i presupposti, **solo sulle componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche**, in quanto tali componenti non rientrano nelle ipotesi di esclusione previste dall'articolo 1, comma 93, della legge di stabilità 2016 (investimenti in fabbricati e costruzioni o in beni materiali strumentali che hanno coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%).



Super-ammortamento

Calcolo del beneficio – Esempio (1/2)

- Investimento in beni strumentali nuovi → acquisto nel periodo agevolabile di un impianto fotovoltaico del costo complessivo pari a Euro 12 mln:
 - Componente immobiliare pari a Euro 2 mln (**NON AGEVOLABILE**);
 - Componente impiantistica (dotata dei requisiti richiesti dalla disposizione in esame) pari a Euro 10 mln (**AGEVOLABILE**).

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	Periodo d'imposta di entrata in funzione	Super-ammortamento
2017	2017	 2017

Prospetto di calcolo	
Importo rilevante per super-ammortamento	10.000.000
Base di calcolo del super-ammortamento (40% costo di acquisto)	4.000.000
Coefficiente ammortamento fiscale (D.M. 31/12/1988)	9%
Beneficio annuo (variazione in diminuzione)	360.000
Risparmio d'imposta annuo (IRES 24%)	86.400

Super-ammortamento

Calcolo del beneficio – Esempio (2/2)

Anno	Amm.to CIV 10%	Amm.to fiscale 9%	Variazione temporanea (differenziale amm.to civilistico e fiscale)	Variazione permanente in diminuzione per super- ammortamento
2017	1.000.000	450.000*	+ 550.000	180.000*
2018	1.000.000	900.000	+ 100.000	360.000
[...]	[...]	[...]	[...]	[...]
2026	1.000.000	900.000	+ 100.000	360.000
2027	1.000.000	900.000	+ 100.000	360.000
2028	-	900.000	- 900.000	360.000
2029	-	550.000	- 550.000	220.000
Totale	10.000.000	10.000.000	0	4.000.000

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

Iper-ammortamento

Iper-ammortamento

Aspetti generali



**Maggiorazione
del 150%**

- Investimenti in beni materiali strumentali relativi all'industria 4.0 (Allegato A, Legge di Bilancio 2017)

**Maggiorazione
del 40%**

- Investimenti in beni immateriali strumentali (Allegato B, Legge di Bilancio 2017)
- Necessario preventivo investimento in beni industria 4.0

Iper-ammortamento

Allegato A – Legge di Bilancio 2017

Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»

L'allegato A della Legge di Bilancio 2017 divide i "beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0" in tre grandi categorie:

- 1. Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti** – In tale categoria, rientrano, ad esempio, macchine utensili destinate ad una serie di operazioni (asportazione, assemblaggio, ecc...); robot e sistemi robotizzati; magazzini automatizzati e interconnessi; macchine, strumenti e dispositivi automatizzati per la logistica; strumenti per il trattamento e recupero di residui.
- 2. Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità** - In tale categoria rientrano, ad esempio, sistemi di misura – a coordinate e non – per la verifica dei requisiti geometrici di prodotto; sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali (ad esempio macchine di prova materiali); sistemi intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici; strumenti e dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso, in modo da consentire il monitoraggio delle prestazioni dei prodotti nel tempo.
- 3. Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica « 4.0 »** – In tale categoria rientrano, tra l'altro, postazioni di lavoro adattabili in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori; sistemi per il sollevamento/traslazione di carichi o oggetti esposti ad alte temperature; dispositivi *wearable* e di realtà aumentata nonché apparecchiature di comunicazione tra operatore e sistema produttivo; interfacce uomo-macchina (Human Machine Interface, HMI) intelligenti.

Iper-ammortamento

Allegato B – Legge di Bilancio 2017 (1/2)

Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»

Il riferimento a titolo esemplificativo è ai:

- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione, definizione/qualificazione delle prestazioni e produzione di manufatti in materiali non convenzionali o ad alte prestazioni, in grado di permettere la progettazione, la modellazione 3D, la simulazione, la sperimentazione, la prototipazione e la verifica simultanea del processo produttivo, del prodotto e delle sue caratteristiche (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, Big Data Analytics);
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione e la ri-progettazione dei sistemi produttivi che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di supporto alle decisioni in grado di interpretare dati analizzati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema di produzione;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della produzione con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio, come la logistica di fabbrica e la manutenzione;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di realtà virtuale per lo studio realistico di componenti e operazioni (ad esempio di assemblaggio), sia in contesti immersivi o solo visuali;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti (Industrial Internet of Things) grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il dispatching delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della qualità a livello di sistema produttivo e dei relativi processi;

Iper-ammortamento

Allegato B – Legge di Bilancio 2017 (2/2)

Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»

- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'accesso a un insieme virtualizzato, condiviso e configurabile di risorse a supporto di processi produttivi e di gestione della produzione e/o della *supply chain* (*cloud computing*);
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per *industrial analytics* dedicati al trattamento ed all'elaborazione dei *big data* provenienti dalla sensoristica *IoT* applicata in ambito industriale (*Data Analytics & Visualization, Simulation e Forecasting*);
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di *artificial intelligence & machine learning* che consentono alle macchine di mostrare un'abilità e/o attività intelligente in campi specifici a garanzia della qualità del processo produttivo e del funzionamento affidabile del macchinario e/o dell'impianto;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la produzione automatizzata e intelligente, caratterizzata da elevata capacità cognitiva, interazione e adattamento al contesto, autoapprendimento e riconfigurabilità (*cybersystem*);
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'utilizzo lungo le linee produttive di robot, robot collaborativi e macchine intelligenti per la sicurezza e la salute dei lavoratori, la qualità dei prodotti finali e la manutenzione predittiva;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della realtà aumentata tramite *wearable device*;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per dispositivi e nuove interfacce tra uomo e macchina che consentano l'acquisizione, la veicolazione e l'elaborazione di informazioni in formato vocale, visuale e tattile;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscano meccanismi di efficienza energetica e di decentralizzazione in cui la produzione e/o lo stoccaggio di energia possono essere anche demandate (almeno parzialmente) alla fabbrica;
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la protezione di reti, dati, programmi, macchine e impianti da attacchi, danni e accessi non autorizzati (*cybersecurity*);
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di *virtual industrialization* che, simulando virtualmente il nuovo ambiente e caricando le informazioni sui sistemi *cyberfisici* al termine di tutte le verifiche, consentono di evitare ore di *test* e di fermi macchina lungo le linee produttive reali.

Iper-ammortamento

Ambito temporale



- La **Legge di Bilancio 2017** ha disposto che la maggiorazione del 150 per cento e del 40 per cento del costo di acquisizione e dei canoni di locazione finanziaria compete per gli **investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017**, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Solo al verificarsi di entrambe le condizioni sopra riportate risultano ammissibili all'iper-ammortamento anche gli investimenti "effettuati" nel periodo 1° gennaio 2018 – 30 giugno 2018.

- Ai fini della determinazione della spettanza della maggiorazione, anche per l'iper-ammortamento vale il principio secondo il quale l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.
- Dal momento di effettuazione degli investimenti - rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione del 150 per cento - deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio: la maggiorazione traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, può essere dedotta - conformemente a quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR - solo "*a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene*".

Iper-ammortamento

Interconnessione (1/2)



- Per poter (iniziare a) fruire delle maggiorazioni del 150 per cento e del 40 per cento è richiesta la:



“Interconnessione” del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura

- La perizia/attestazione di conformità deve essere corredata di un’analisi tecnica.
- I contenuti dell’analisi tecnica devono essere i seguenti:
 - 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 e accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di *leasing*);
 - descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali;
 - verifica dei requisiti di interconnessione;
 - descrizione delle modalità in grado di dimostrare l’interconnessione della macchina/impianto al sistema di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura;
 - rappresentazione dei flussi di materiali e/o materie prime e semilavorati e informazioni che vanno a definire l’integrazione della macchina/impianto nel sistema produttivo dell’utilizzatore.

Iper-ammortamento

Interconnessione (2/2)

- Affinché un bene possa essere definito **"interconnesso"** ai fini dell'ottenimento del beneficio, è necessario e sufficiente che:
 - scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: 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 (es.: indirizzo IP).
- Il possesso dei requisiti indicati nella slide precedente deve essere attestato:
 - per i **beni dal costo unitario di acquisizione superiore a 500.000 euro**, da una **perizia tecnica giurata** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale - che devono dichiarare la propria "terzietà" rispetto ai produttori e/o fornitori dei beni strumentali, servizi e beni immateriali oggetto della perizia - iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato; la perizia (o l'attestato) può anche riguardare una pluralità di beni agevolati;
 - per i **beni dal costo unitario di acquisizione inferiore o uguale a 500.000 euro**, da una **dichiarazione resa dal legale rappresentante** resa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (tale dichiarazione può anche essere sostituita dalla perizia tecnica giurata o dall'attestato di conformità di cui al punto precedente).
- È ammessa la possibilità di produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in due fasi separate e successive: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione. In questo caso, l'agevolazione dell'iper-ammortamento sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione (nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, l'impresa può godere della maggiorazione relativa al super ammortamento fino all'esercizio precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione).

Iper-ammortamento

Modalità di fruizione – Aspetti generali (1/2)

- Il beneficio dell'iper-ammortamento si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene (del 150 o del 40 per cento), che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente rilevante.
- La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, fruibile:
 - per quanto riguarda l'iper-ammortamento:
 - a) in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (ridotti alla metà per il primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR) relativamente ai beni acquisiti in proprietà;
 - b) in un periodo "non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal già menzionato decreto ministeriale 31 dicembre 1988 relativamente ai beni acquisiti tramite *leasing* (articolo 102, comma 7, del TUIR);
 - per ciò che concerne la maggiorazione relativa ai beni immateriali, "in misura non superiore al 50 per cento del costo" (articolo 103, comma 1, del TUIR).
- Qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non può 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.
- Il costo del bene agevolabile è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.

Iper-ammortamento

Modalità di fruizione – Aspetti generali (2/2)

- Ai fini della determinazione del costo agevolabile non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.
- In merito alla cumulabilità del beneficio in esame con altre misure di favore, la maggiorazione del 40 per cento, in quanto misura generale, deve ritenersi comunque fruibile, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali.
- Per i **beni elencati nell'allegato A**, il beneficio della maggiorazione del 150 per cento del costo di acquisizione (**iper ammortamento**) **non può cumularsi** con quello della maggiorazione del 40 per cento (**super ammortamento**); ciò in quanto il **requisito dell'interconnessione**, al cui verificarsi è subordinato l'accesso al regime *de quo*, **determina semplicemente una diversa quantificazione del beneficio** (dal 40 al 150 per cento) **e non già il cumulo delle due percentuali maggiorative del costo**.

Iper-ammortamento

Beni materiali dell'Allegato A (1/2)

- Per quanto riguarda i beni dell'allegato A, è necessario tenere in considerazione tre momenti temporali:
 - 1) il periodo d'imposta di "effettuazione" dell'investimento → rileva ai fini della spettanza della maggiorazione relativa al super o all'iper-ammortamento ed alla quantificazione dell'investimento agevolabile;
 - 2) il periodo d'imposta di "entrata in funzione" → rileva ai fini della fruizione del super-ammortamento o, se nel medesimo periodo d'imposta il bene viene interconnesso, dell'iper-ammortamento;
 - 3) il periodo d'imposta di "interconnessione" → rileva ai fini della fruizione dell'iper-ammortamento in quanto, in mancanza di essa, il bene materiale non può accedere alla maggiorazione del 150 per cento.
- La spettanza e la fruizione dell'iper-ammortamento dipendono:
 - dal momento 1), in quanto possono godere del beneficio gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (ovvero al 30 giugno 2018);
 - dal momento 2), ossia dall'entrata in funzione del bene, in quanto solo da tale momento è possibile iniziare a godere dell'iper-ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene (momento 3);
 - nell'ipotesi in cui, invece, l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper-ammortamento può iniziare solo da tale successivo periodo d'imposta.

Iper-ammortamento

Beni materiali dell'Allegato A (2/2)

- Le interrelazioni tra i diversi momenti (effettuazione dell'investimento, entrata in funzione del bene e interconnessione) e gli effetti da queste prodotte ai fini del super e dell'iper-ammortamento dei beni dell'allegato A possono essere così schematizzati:

	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		spetta il super-ammortamento con fruizione dal 2016
Bene 2	2016	2017	2017		spetta il super-ammortamento con fruizione dal 2017
Bene 3	2017	2017	2017	 2017	
Bene 4	2017	2017	2018	 2018	nel 2017 spetta il super-ammortamento

Iper-ammortamento

Calcolo del beneficio – Beni materiali strumentali industria 4.0 (1/2)

- Investimento in beni materiali strumentali industria 4.0 → investimento nel periodo agevolabile pari a Euro 1 mln:

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	Periodo d'imposta di entrata in funzione	Periodo d'imposta di interconnessione	Super-ammortamento	Iper-ammortamento
2017	2017	2018	✓ 2017	✓ 2018

Prospetto di calcolo Super-ammortamento	
Solo per il FY 2017	
Importo rilevante per super-ammortamento	1.000.000
Base di calcolo del super-ammortamento (40% costo di acquisto)	400.000
Coefficiente ammortamento fiscale (D.M. 31/12/1988)	20%
Beneficio annuo (variazione in diminuzione)	80.000
Risparmio d'imposta annuo (IRES 24%)	19.200

Prospetto di calcolo Iper-ammortamento	
FY 2018 – 2019 – 2020 – 2021 – 2022	
Importo rilevante per iper-ammortamento	1.000.000
Base di calcolo dell' iper-ammortamento (150% costo di acquisto)	1.500.000
Coefficiente ammortamento fiscale (D.M. 31/12/1988)	20%
Beneficio annuo (variazione in diminuzione)	300.000
Risparmio d'imposta annuo (IRES 24%)	72.000

Iper-ammortamento

Calcolo del beneficio – Beni materiali strumentali industria 4.0 (2/2)

Anno	Amm.to CIV	Amm.to fiscale	Variazione temporanea (differenziale amm.to civilistico e fiscale)	Variazione permanente in diminuzione per super-ammortamento	Variazione permanente in diminuzione per iper-ammortamento
2017	200.000	100.000*	+ 100.000	40.000*	-
2018	200.000	200.000	-	-	300.000
2019	200.000	200.000	-	-	300.000
2020	200.000	200.000	-	-	300.000
2021	200.000	200.000	-	-	300.000
2022	-	100.000	- 100.000	-	300.000
Totale	1.000.000	1.000.000	0	40.000	1.500.000

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

Iper-ammortamento

Beni immateriali dell'Allegato B

- La **Legge di Bilancio 2017** prevede che la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione dei beni dell'Allegato B spetti per i "soggetti" che beneficiano della maggiorazione relativa all'iper-ammortamento del 150 per cento.
- L'agevolazione per i beni in questione è subordinata:
 - all'effettuazione dell'investimento;
 - all'interconnessione;
 - alla fruizione dell'iper-ammortamento per uno dei beni dell'Allegato A.
- Nell'ipotesi in cui le tre condizioni sopra esposte si verificano nello stesso periodo d'imposta (ad es. 2017), l'impresa può fruire della maggiorazione del 40 per cento dal periodo d'imposta medesimo.

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	Periodo d'imposta di entrata in funzione	Periodo d'imposta di interconnessione	Maggiorazione 40%
2017	2017	2017	 2017

Iper-ammortamento

Calcolo del beneficio – Beni immateriali strumentali (1/2)

- Investimento in beni immateriali strumentali → investimento nel periodo agevolabile pari a Euro 5 mln:

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	Periodo d'imposta di entrata in funzione	Periodo d'imposta di interconnessione	Maggiorazione 40%
2017	2017	2017	 2017

Prospetto di calcolo maggiorazione 40%	
FY 2017 e 2018	
Importo rilevante per iper-ammortamento	5.000.000
Base di calcolo della maggiorazione del 40% costo di acquisto	2.000.000
Coefficiente ammortamento fiscale (art. 103, c. 1, TUIR)	50%
Beneficio annuo (variazione in diminuzione)	1.000.000
Risparmio d'imposta annuo (IRES 24%)	240.000

Iper-ammortamento

Calcolo del beneficio – Beni immateriali strumentali (2/2)

Anno	Amm.to CIV	Amm.to fiscale	Variazione temporanea (differenziale amm.to civilistico e fiscale)	Variazione permanente in diminuzione per maggiorazione 40%
2017	2.500.000	2.500.000	-	1.000.000
2018	2.500.000	2.500.000	-	1.000.000
Totale	1.000.000	1.000.000	0	2.000.000

Studio Tributario e Societario

Il nome Deloitte si riferisce a una o più delle seguenti entità: Deloitte Touche Tohmatsu Limited, una società inglese a responsabilità limitata ("DTTL"), le member firm aderenti al suo network e le entità a esse correlate. DTTL e ciascuna delle sue member firm sono entità giuridicamente separate e indipendenti tra loro. DTTL (denominata anche "Deloitte Global") non fornisce servizi ai clienti. Si invita a leggere l'informativa completa relativa alla descrizione della struttura legale di Deloitte Touche Tohmatsu Limited e delle sue member firm all'indirizzo www.deloitte.com/about.

La presente comunicazione contiene unicamente informazioni a carattere generale che possono non essere necessariamente esaurienti, complete, precise o aggiornate. Nulla di quanto contenuto nella presente comunicazione deve essere considerato esaustivo ovvero alla stregua di una consulenza professionale o legale. A tale proposito Vi invitiamo a contattarci per gli approfondimenti del caso prima di intraprendere qualsiasi iniziativa suscettibile di incidere sui risultati aziendali. È espressamente esclusa qualsivoglia responsabilità in capo a Deloitte Touche Tohmatsu Limited, alle sue member firm o alle entità ad esse a qualsivoglia titolo correlate, compreso lo Studio Tributario e Societario, per i danni derivanti a terzi dall'aver, o meno, agito sulla base dei contenuti della presente comunicazione, ovvero dall'aver su essi fatto a qualsiasi titolo affidamento.