

Piano Nazionale Industria 4.0

Aspetti normativi e amministrativi relativi alla legge di bilancio 2017
Agevolazioni fiscali di cui all'art. 1, commi da 8 a 13
della Legge 11 dicembre 2016 n. 232

*Relatore Giuseppina Carruba
Studio Societario Tributario Stella Monfredini*

26 ottobre 2017

Riferimenti normativi

Nell'ordine temporale:

- Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Legge di bilancio 2016)
- Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017)
- DL 91/2017 conv. con modifiche con la Legge 3 agosto 2017 n. 123
- **DDL di bilancio 2018** (la maggiorazione del superammortamento dovrebbe scendere dal 40% al 30% con possibilità di agevolare gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 - ovvero entro il 30 giugno 2019 a determinate condizioni. Prevista l'esclusione di tutti i veicoli. Dovrebbe applicarsi l'iper ammortamento anche agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018 , ovvero il 31 dicembre 2019 a determinate condizioni. Prevista la possibilità di poter fruire della maggiorazione anche nell'ipotesi che il bene inizialmente agevolato venga sostituito con un bene strumentale nuovo avente medesime o superiori caratteristiche previste dall'allegato A alla Legge 232/2016. L'impresa deve attestare l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'art. 1 comma 11 della Legge 232/2016. Nel caso in cui il bene sostitutivo abbia un costo inferiore rispetto a quello sostituito, la fruizione del beneficio proseguirebbe per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento).

Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di bilancio 2017)

Con la legge di bilancio 2017 è stata data attuazione alle prime misure previste dal Piano di Sviluppo Industria 4.0.

L'articolo 1, **comma 8**, della legge n. 232 del 2016 estende l'operatività del super ammortamento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2017 (entro il 30 giugno 2018, al ricorrere di determinati requisiti), escludendo dalla proroga taluni mezzi di trasporto a motore.

I **commi 9 e seguenti** introducono, accanto al super ammortamento, una nuova disciplina che prevede la possibilità, **per i soli titolari di reddito d'impresa**, di maggiorare il costo di acquisizione in misura "rafforzata" per:

* gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0" per i quali la maggiorazione è riconosciuta nella misura del 150 per cento del costo di acquisizione (c.d. "iper ammortamento")

* gli investimenti in determinati beni immateriali strumentali effettuati, dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o, al ricorrere di determinate condizioni, entro il 30 settembre 2018), da soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento per i quali la legge di bilancio 2017 ha riconosciuto una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione (c.d. "maggiorazione relativa ai beni immateriali")

Testo della norma

art. 1 commi 8-13 Legge 232/2016

8. Le disposizioni dell'articolo 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lettere b) e b-bis), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, 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 e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

comma 8: SUPER AMMORTAMENTO

9. Al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», per gli investimenti, effettuati nel periodo indicato al comma 8, in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione e' maggiorato del 150 per cento.

comma 9: IPER AMMORTAMENTO

10. Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 9 e che, nel periodo indicato al comma 8, effettuano investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B annesso alla presente legge, il costo di acquisizione di tali beni e' maggiorato del 40 per cento.

comma 10: MAGGIORAZIONE BENI IMMATERIALI

Testo della norma

art. 1 commi 8-13 Legge 232/2016

- 11.** Per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, l'impresa e' tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed e' interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.
- 12.** La determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e per quello successivo e' effettuata considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni di cui ai commi 8, 9 e 10.
- 13.** Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 93 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.

Le modifiche alla norma - proroghe -

TESTO D.L. 20 giugno 2017

Art. 14 Proroga dei termini per l'effettuazione degli investimenti di cui all'articolo 1, **comma 9**, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 1. All'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, sono apportate le seguenti modificazioni: a) le parole: «, effettuati nel periodo indicato al comma 8,» sono soppresse; b) sono aggiunte, in fine, le seguenti parole: «La disposizione di cui al presente comma si applica agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 31 luglio 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 per cento del costo di acquisizione».

TESTO LEGGE 3 agosto 2017 n. 123

- 4. Agli oneri valutati di cui al comma 3 si applica l'articolo 17, commi da 12 a 12-quater, della legge 31 dicembre 2009, n. 196». All'articolo 14: al comma 1, lettera b), le parole: «31 luglio 2018» sono sostituite dalle seguenti: «**30 settembre 2018**»

DECRETO LEGGE 91/2017: LA PROROGA AL 30/09/2018

Il D.L. 91/2017 ha prorogato al 30/09/2018 il termine per l'effettuazione degli investimenti fruendo del c.d. "iper ammortamento", pari al 150% del costo di acquisto del bene strumentale agevolato.

Attenzione! Distinzione tra:

* **investimenti eseguiti dall'1.1.2017 al 31.12.2017:** agevolazione concessa a condizione che l'investimento sia stato consegnato entro il 31/12 (requisiti di competenza ex art 109 del TUIR). Non rilevano gli aspetti finanziari connessi al pagamento.

* **investimenti eseguiti dall'1.1.2018 al 30.09.2018:** agevolazione concessa a condizione che:

1. siano rispettati i requisiti di competenza ex art. 109 del TUIR;
2. che entro la data del 31.12.2017 sia stato pagato un acconto almeno pari al 20% del prezzo;
3. che l'ordine di investimento sia stato accettato dal venditore.

<i>Articolo 1 della legge n. 232 del 2016</i>	<i>Beneficio</i>	<i>Termine di scadenza per l'effettuazione dell'investimento</i>	<i>Termine di scadenza per l'effettuazione dell'investimento, prorogato a condizione che entro il 31 dicembre 2017, sia stato accettato l'ordine dal venditore e siano stati pagati acconti per almeno il 20%</i>
Comma 8	Super ammortamento	31/12/2017	30/06/2018
Comma 9*	Iper ammortamento	31/12/2017	30/09/2018

* Come modificato dall'articolo 14, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123.

CIRCOLARE N. 4 del 30-03-2017

Istruzioni per l'uso



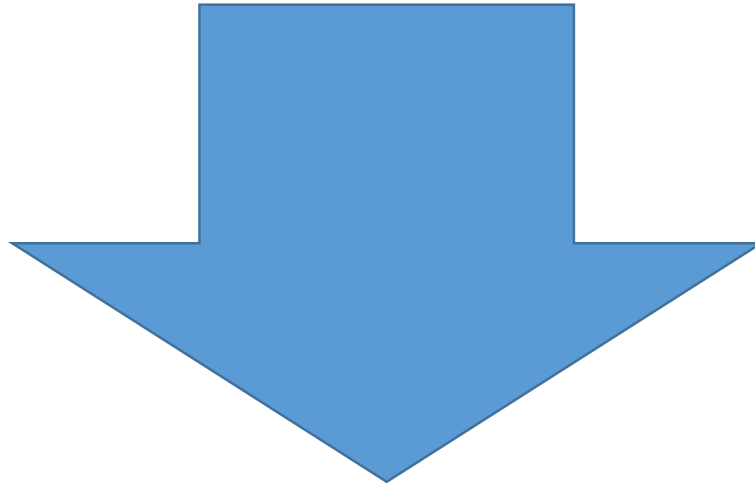
Direzione Centrale Normativa



Ministero dello Sviluppo Economico

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO

- L'AGEVOLAZIONE RILEVA AI SOLI FINI DELLE IMPOSTE SUI REDDITI (PER I SOGGETTI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA E PER GLI ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI) CON ESCLUSIVO RIFERIMENTO ALLA DETERMINAZIONE DELLE QUOTE DI AMMORTAMENTO E DEI CANONI DI LOCAZIONE FINANZIARIA
- LA DIVERSA ENTITÀ DELLE MAGGIORAZIONI RELATIVE AL SUPER E ALL'IPER AMMORTAMENTO PRODUCE UN DIVERSO RISPARMIO D'IMPOSTA.



Esempio:

investimento di 1 milione di euro effettuato da un soggetto IRES in un bene che fruisce del super/iper ammortamento rispetto all'ipotesi di ammortamento ordinario

	Ammortamento ordinario	Super ammortamento (maggiorazione 40%)	Iper ammortamento (maggiorazione 150%)
Importo deducibile ai fini IRES	1.000.000	1.400.000	2.500.000
Risparmio d'imposta (24% dell'importo deducibile ai fini IRES)	240.000	336.000	600.000
Costo netto dell'investimento (1.000.000 - risparmio d'imposta)	760.000	664.000	400.000
Maggior risparmio sul costo netto dell'investimento		9,60% (760.000 - 664.000)/1.000.000	36,00% (760.000 - 400.000)/1.000.000

Cfr Circolare n. 4/E del 30/03/2017 Agenzia delle Entrate – Ministero dello Sviluppo Economico pag.19

SOGGETTI INTERESSATI

SUPER AMMORTAMENTO (40%)	IPER AMMORTAMENTO (150%)	MAGGIORAZIONE BENI IMMATERIALI 40%
<ul style="list-style-type: none">• Titolari di reddito d'impresa indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano (Imprese residenti nel territorio dello Stato e stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti)• Gli esercenti arti e professioni (compresi i contribuenti che esercitano lavoro autonomo in forma associata)	Titolari di reddito d'impresa	Titolari di reddito d'impresa che beneficiano della maggiorazione del 150% (iper ammortamento)

CASI

- Enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata
- La maggiorazione in argomento si applica anche in relazione alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che rientrano nel c.d. "regime di vantaggio" (articolo 27, commi 1 e 2, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111)
- La maggiorazione del 40 per cento può essere fruita anche dalle imprese minori di cui all'articolo 66 del TUIR che applicano il c.d. "regime di cassa" introdotto dall'articolo 1, commi da 17 a 23, della legge n. 232 del 2016. Per questi soggetti, infatti, la legge di bilancio 2017, relativamente all'ammortamento e ad altri componenti di reddito che mal si conciliano con il criterio di cassa, ha comunque mantenuto il criterio di competenza
- La possibilità di usufruire della maggiorazione del 40 per cento **deve essere esclusa**, invece, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il c.d. "regime forfetario" (articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) e che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi

Reti di imprese

Nell'ipotesi in cui gli investimenti siano effettuati da imprese che aderiscono al “contratto di rete” disciplinato dall'articolo 3, commi 4-ter e seguenti, del decreto legge 10 febbraio 2009, n. 5 (art 4ter), e successive modifiche e integrazioni, ai fini dell'applicazione del meccanismo agevolativo occorre distinguere a seconda che si tratti di “rete-contratto” o di “rete-soggetto”.

DEFINIZIONE DI CONTRATTO DI RETE: con il contratto di rete più imprenditori perseguono lo scopo di accrescere, individualmente e collettivamente, la propria capacità innovativa e la propria competitività sul mercato e a tal fine si obbligano, sulla base di un programma comune di rete, a collaborare in forme e in ambiti predeterminati attinenti all'esercizio delle proprie imprese ovvero a scambiarsi informazioni o prestazioni di natura industriale, commerciale, tecnica o tecnologica ovvero ancora ad esercitare in comune una o più attività rientranti nell'oggetto della propria impresa.

RETE CONTRATTO: priva di autonoma soggettività giuridica (nonché di autonoma capacità tributaria). Gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti in capo alle imprese partecipanti.

Nella “rete-contratto”, la titolarità di beni, diritti, obblighi ed atti è riferibile, quota parte, alle singole imprese partecipanti (v. circolare n. 20/E del 18 giugno 2013).

RETE SOGGETTO: iscritta nella sezione ordinaria del registro delle imprese. Ha un'autonoma soggettività giuridica, pertanto gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alla “rete-soggetto”.

L'effettuazione degli investimenti è imputabile alla “rete-soggetto”, la quale, pertanto, è l'impresa alla quale spetta il super ammortamento.

RETE CONTRATTO

aspetti rilevanti del mandato

Con riferimento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati nell'ambito di una "rete-contratto", possono verificarsi due ipotesi:

* l'investimento viene effettuato dall'organo comune che agisce in veste di **mandatario con rappresentanza**: in tal caso, l'acquisto produce la diretta imputazione dell'operazione ai singoli partecipanti, traducendosi nell'obbligo del fornitore di fatturare a questi ultimi, per la parte di prezzo ad essi imputabile, l'operazione passiva posta in essere dall'organo comune

* l'investimento viene effettuato dalla singola impresa o dall'"impresa capofila" che opera **senza rappresentanza**: in tal caso, l'acquisto non comporta alcun effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto e la singola impresa o l'eventuale "capofila" dovrà "ribaltare" il costo ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese

IN SINTESI

In relazione ai costi concernenti investimenti in beni materiali strumentali nuovi, fatturati o "ribaltati" alle singole imprese retiste, sono queste ultime che hanno diritto al super ammortamento sulla quota parte del costo di propria competenza

Aziende condotte in affitto o usufrutto

- Nell'ipotesi di investimenti agevolabili concernenti aziende condotte in affitto o in usufrutto, il super ammortamento, ove non sia stata prevista la deroga convenzionale alle disposizioni dell'articolo 2561 del codice civile concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni, spetterà solo all'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che, ai sensi dell'articolo 102, comma 8, del TUIR, calcola e deduce gli ammortamenti.
- Nell'ipotesi in cui, invece, le parti, in deroga all'articolo 2561 del codice civile, abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la maggiorazione spetterà solo a quest'ultimo.

CARATTERISTICHE DEGLI INVESTIMENTI AGEVOLABILI

STRUMENTALITA'	NOVITA'	" TERRITORIALITA' "	INTERCONNESSIONE (IPER AMMORTAMENTO)
<p>I beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumento di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.</p> <p>Sono esclusi beni merce, beni trasformati e assemblati per ottenimento di prodotti destinati alla vendita, materiali di consumo.</p>	<p>I beni non devono essere stati utilizzati a nessun titolo</p> <p>Nel caso di beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati i requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo dei beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivo</p>	<p>Indipendentemente dall'ubicazione delle strutture aziendali a cui sono destinati i beni oggetto di investimento, risultano agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito tassato in Italia</p>	<p>Perché un bene possa essere definito interconnesso ai fini dell'ottenimento dei benefici e necessario che:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Scambi informazioni con sistemi interni e/o esterni 2. Sia identificato univocamente al fine di riconoscere l'origine delle informazioni

Beni concessi in comodato d'uso a terzi

- Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, **il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento**
- Nell'ipotesi di comodato, il bene - anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e anche se non utilizzato in maniera diretta - può risultare parte integrante del complesso di beni organizzati dall'imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell'impresa qualora favorisca il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituendo un "mezzo" per il raggiungimento del "fine" della società comodante, che è quello della produzione di ricavi (v. risoluzione n. 196/E del 16 maggio 2008).
- Pertanto, **i beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno in ogni caso cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.**

Quest'ultima, quindi, ai fini della deducibilità fiscale dell'ammortamento e del super ammortamento relativo al bene concesso in comodato, dovrà dimostrare di trarre, comunque, delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito come quello in questione.



Dimostrare l'inerenza del costo (ex art 109 co. 5 TUIR) e la strumentalità del bene (art 102 co. 1 TUIR)

Per valutare se, in relazione ad un **bene concesso in comodato a terzi**, il soggetto comodante possa dedurre il **costo nei vari esercizi di competenza mediante la procedura di ammortamento**, è necessario appurare **l'esistenza dei requisiti di:**

- inerenza del costo
- strumentalità del bene

in relazione all'attività d'impresa esercitata dal comodante medesimo.

INERENZA: con riguardo al requisito di inerenza dei costi opera la disposizione contenuta nell'articolo 109, comma 5, del TUIR, secondo la quale *“le spese e gli altri componenti negativi... sono deducibili se e nella misura in cui si riferiscono ad attività o beni da cui derivano ricavi o altri proventi che concorrono a formare il reddito...”*. Il principio di inerenza non è legato in particolare ai ricavi, ma più in generale è correlato all'attività dell'impresa, con la conseguenza che si rendono deducibili tutti i costi relativi all'attività e riferentisi ad attività ed operazioni che concorrono a formare il relativo reddito

STRUMENTALITA': in merito alla strumentalità, l'articolo 102, comma 1, del TUIR stabilisce che sono deducibili le quote di ammortamento del costo dei beni materiali “strumentali per l'esercizio dell'impresa”.

Per esercizio dell'impresa deve intendersi non solo lo svolgimento dell'attività “propria” dell'impresa (nel caso de quo commercio di vernici e colori), ma anche di tutte quelle operazioni - collaterali all'attività principale - che l'impresa compie in vista del raggiungimento delle finalità aziendali (produzione di ricavi).

ESCLUSIONI

AUTO AD USO
PROMISCUO EX ART. 164
COMMA 1 LETT. B DEL
TUIR / D.P.R. 22
DICEMBRE 1986 N. 917

AUTO AD USO
PROMISCUO EX ART. 164
COMMA 1 LETT. C DEL
TUIR / D.P.R. 22
DICEMBRE 1986 N. 917

BENI CON
COEFFICIENTE D.M.
31/12/1988 < 6,5%

FABBRICATI E
COSTRUZIONI DI CUI
ALL'ALLEGATO N. 3
DELLA LEGGE
208/2015

MEZZI DI TRASPORTO A DEDUCIBILITA'
LIMITATA DEI COSTI



Es:

**CENTRALI
FOTOVOLTAICHE ED
EOLICHE**

Componente immobiliare:
costi iscritti alla voce
"Fabbricati" (ammortamento
civilistico con aliquota del 4
per cento): **NO agevolazione**

Componente impiantistica:
costi riguardanti la
componente impiantistica
della centrale, iscritti alla voce
"Impianti e Macchinari"
(ammortamento civilistico con
aliquota del 9 per cento): **SI
agevolazione**

MEZZI DI TRASPORTO A MOTORE

SUPER AMMORTAMENTO (40%) VERSIONE PRECEDENTE

i veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico [comma 1, lettera *a*)], per i quali è prevista una deducibilità integrale dei costi;

i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta [comma 1, lettera *b-bis*)], per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi (70 per cento)

i veicoli utilizzati per scopi diversi dai precedenti [comma 1, lettera *b*)], per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi (20 per cento, elevata all'80 per cento per gli agenti o rappresentanti di commercio) e un limite massimo alla rilevanza del costo di acquisizione, pari a:

- euro 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan (il limite per le autovetture è elevato ad euro 25.822,84 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio);

- euro 4.131,66 per i motocicli;

- euro 2.065,83 per i ciclomotori;

- l'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria.

SUPER AMMORTAMENTO VERSIONE ATTUALE (legge di bilancio 2017)

i veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico [comma 1, lettera *a*)], per i quali è prevista una deducibilità integrale dei costi

EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

ACQUISIZIONE DA TERZI IN PROPRIETÀ	ACQUISIZIONE DA TERZI IN LEASING	REALIZZAZIONE IN ECONOMIA	REALIZZAZIONE MEDIANTE CONTRATTO DI APPALTO
<p>Il momento dell'effettuazione dell'investimento si realizza alla data di consegna o spedizione del bene, ovvero se diversa o successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tenere conto delle clausole di riserva della proprietà.</p> <p>ART 109 co. 2 lett. a) TUIR</p>	<p>Il momento dell'effettuazione dell'investimento si realizza alla data in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di <i>leasing</i> 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.</p> <p>Non rileva il momento del riscatto.</p> <p>ART 109 co. 2 lett. a) TUIR</p>	<p>Per i beni realizzati in economia, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza di cui all'art 109, commi 1 e 2 del TUIR.</p>	<p>Nell'ipotesi in cui l'investimento nei beni in questione sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente:</p>

EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

ACQUISIZIONE DA TERZI IN PROPRIETÀ	ACQUISIZIONE DA TERZI IN LEASING	REALIZZAZIONE IN ECONOMIA	REALIZZAZIONE MEDIANTE CONTRATTO DI APPALTO
		<p>La maggiorazione spetta anche per i beni realizzati in economia, i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione.</p>	<p>in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto. La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666 del Codice Civile, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.</p>

Precisazione sui beni acquisiti in leasing

Risoluzione 132/e del 24/10/2017

Riguardo alla proroga - in via condizionata - della maggiorazione per gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018 (30 settembre 2018 per l'iper ammortamento), con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 è stato affermato che:

- 1) **per i beni acquisiti in proprietà**, la verifica della sussistenza delle due condizioni in questione risulta relativamente semplice in quanto sia il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore che quello del pagamento di acconti per almeno il 20 per cento entro il 31 dicembre 2017 sono momenti temporali agevolmente individuabili, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici, ecc.);

- 2) **per i beni acquisiti tramite locazione finanziaria**, entro il 31 dicembre 2017 deve essere: i) sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di leasing e ii) avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore. In tal caso, la maggiorazione 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.

IPOTESI 1: compensazione dell'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di *leasing*. L'investitore può, quindi, fruire della maggiorazione in quanto, entro il 31 dicembre 2017, ha effettuato un ordine accettato dal fornitore e ha versato ad esso un acconto almeno pari al 20 per cento.

Alla data prevista dalla norma esiste, infatti, sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento minimo da parte dell'investitore; risulta irrilevante, ai fini delle disposizioni in esame, che l'impegno venga inizialmente assunto nei confronti del fornitore e che l'acconto, a seguito della compensazione, si "trasformi" sostanzialmente in un maxicanone.

IPOTESI 2: restituzione da parte del fornitore dell'acconto versato. Per le medesime considerazioni (esistenza dell'impegno e del versamento minimo al 31 dicembre 2017), l'investitore può ugualmente, fruire della maggiorazione; ciò a condizione, però, che in sede di restituzione dell'acconto da parte del fornitore e di stipula del contratto di *leasing* venga corrisposto al locatore un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto e venga inserito nel contratto di *leasing* stesso il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

Esclusione dei beni utilizzati in base a locazione operativa o noleggio

Sono, esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al soggetto locatore o noleggiante.

Per questi ultimi soggetti, che il beneficio del super ammortamento spetta solo nell'ipotesi in cui l'attività di locazione operativa o di noleggio costituisca l'oggetto principale dell'attività.

Qualora, invece, le operazioni in esame siano effettuate in maniera occasionale e non abituale con Società estere del gruppo, si ritiene che la maggiorazione non spetti in quanto l'investimento sarebbe effettuato solo strumentalmente in Italia, mentre nella sostanza andrebbe a rafforzare una struttura operativa estera.

AMBITO TEMPORALE
Periodo di effettuazione dell'investimento

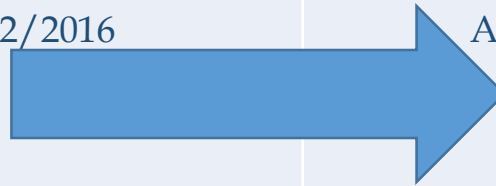
LEGGE 208/2015
SUPER AMMORTAMENTO

LEGGE 232/2016
IPER AMMORTAMENTO E MAGGIORAZIONE 40%
BENI IMMATERIALI
(ultima proroga DL 91/2017)

DAL 15/10/2015

AL 31/12/2016

AL 31/12/2017



AL 30/06/2018
(SUPER AMMORTAMENTO)

AL 30/09/2018
(IPER AMMORTAMENTO)

A CONDIZIONE CHE:

1. ENTRO LA DATA DEL 31 DICEMBRE 2017 L'ORDINE DI ACQUISTO RISULTI ACCETTATO DAL VENDITORE
2. SIA AVVENUTO IL PAGAMENTO DI ACCONTI IN MISURA ALMENO PARI AL 20% DEL COSTO DI ACQUISIZIONE

Ambito temporale: i “tre momenti” rilevanti

* **il periodo d'imposta di “effettuazione” dell'investimento** (articolo 1, comma 9, della legge di bilancio 2017): il momento di effettuazione dell'investimento rileva ai fini della spettanza della maggiorazione relativa al super o all'iper ammortamento ed alla quantificazione dell'investimento agevolabile

* **il periodo d'imposta di “entrata in funzione”** (articolo 102, comma 2, del TUIR): dall'entrata in funzione del bene dipende la possibilità di fruire del super ammortamento o, se nel medesimo periodo d'imposta il bene viene interconnesso, dell'iper ammortamento.

* **il periodo d'imposta di “interconnessione”** (articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017): l'interconnessione risulta decisiva 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.

	<i>Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento</i>	<i>Periodo d'imposta di entrata in funzione</i>	<i>Periodo d'imposta di interconnessione</i>	<i>Spettanza IPER ammortamento</i>
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)

- Il **bene 1** può beneficiare solo del super ammortamento (e non dell'iper ammortamento) in quanto l'investimento è effettuato nel 2016 e, quindi, in un momento antecedente al 1° gennaio 2017. La maggiorazione del 40 per cento relativa al super ammortamento può essere fruita dal 2016, 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.
- Anche il **bene 2** può beneficiare solo del super ammortamento (e non dell'iper ammortamento) in quanto effettuato in un momento antecedente al 1° gennaio 2017. La maggiorazione del 40 per cento relativa al super ammortamento può, però, essere fruita solo dal 2017, periodo d'imposta di entrata in funzione del bene. L'interconnessione, come detto, non assume alcuna rilevanza ai fini del super ammortamento.
- Relativamente al **bene 3**, invece, spetta l'iper ammortamento del 150 per cento in quanto l'investimento è effettuato all'interno della finestra temporale agevolata. La fruizione della maggiorazione può iniziare dal 2017 poiché in tale periodo d'imposta vi è sia l'entrata in funzione del bene che l'interconnessione.

Cfr Circolare n. 4/E del 30/03/2017 Agenzia delle Entrate – Ministero dello Sviluppo Economico

- In relazione al **bene 4**, spetta l'iper ammortamento poiché l'investimento è effettuato all'interno della finestra temporale agevolata (2017).
- La fruizione della maggiorazione del 150 per cento non può, però, iniziare da tale periodo d'imposta in quanto nel 2017 si verifica l'entrata in funzione del bene, ma non l'interconnessione. Pertanto, nel 2017 si può godere del super ammortamento, mentre dal 2018 si può iniziare ad usufruire dell'iper ammortamento.
- La quota di iper ammortamento annualmente fruibile dal 2018 è calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di super ammortamento nel periodo d'imposta precedente.

Si ipotizzi il seguente caso relativo al bene 4.

(A) Costo di acquisizione	10.000
(B) Maggiorazione complessiva SUPER ammortamento (A x 40%)	4.000
(C) Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
(D) Coefficiente di ammortamento DM 31/12/1988	20%
Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo d'imposta di entrata in funzione	2017
Periodo d'imposta di interconnessione	2018

Supponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale, si avrà la seguente situazione:

Tabella 9

<i>Anno</i>	<i>Amm.to imputato al conto economico</i>	<i>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x D)</i>	<i>Variatione in diminuzione relativa al super ammortamento (B x D)</i>	<i>Variatione in diminuzione relativa all'iper ammortamento [(C - 400) x D]</i>
2017	1.000	(*) 1.000	(*) 400	0
2018	2.000	2.000		2.920
2019	2.000	2.000		2.920
2020	2.000	2.000		2.920
2021	2.000	2.000		2.920
2022	1.000	1.000		2.920
Totale	10.000	10.000	400	14.600

Cfr Circolare n. 4/E del 30/03/2017 Agenzia delle Entrate – Ministero dello Sviluppo Economico pag 70

L'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente, a fronte di un costo di acquisizione di euro 10.000, sarà pari ad euro 25.000, di cui:

- euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico
- euro 400 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione a titolo di super ammortamento nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene
- euro 14.600 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione a titolo di iper ammortamento a decorrere dal periodo d'imposta di interconnessione

In sintesi, rispetto al precedente esempio relativo al bene 3 (v. tabella 8), la quota annua di iper ammortamento sarà calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale (20%) ad un importo pari alla maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento (euro 15.000) decurtata della quota di maggiorazione fruita a titolo di super ammortamento (euro 400). La quota annua di iper ammortamento, quindi, sarà pari ad euro 2.920 $[(15.000 - 400) \times 20\%]$.

MODALITA' DI FRUIZIONE

SUPER AMMORTAMENTO (40%)	IPER AMMORTAMENTO (150%)	MAGGIORAZIONE BENI IMMATERIALI 40%
<p>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 <i>leasing</i>) fiscalmente deducibile.</p> <p>La maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:</p> <ul style="list-style-type: none">• per quanto riguarda l'ammortamento dei beni di cui agli articoli 102 e 54 del TUIR, in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 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 <i>leasing</i>, in un periodo "non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal già menzionato decreto ministeriale 31 dicembre 1988.	<p>La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita</p> <p>per quanto riguarda l'iper ammortamento:</p> <ol style="list-style-type: none">1) 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 proprietà2) 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 <i>leasing</i> (articolo 102, comma 7, del TUIR) <p>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)</p> <p><i>* Segue esempio pratico (slide n. 32)</i></p> <p>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).</p> <p>Ciò in quanto il requisito dell'interconnessione, al cui verificarsi è subordinato l'accesso al regime dell'iper ammortamento, determina semplicemente una diversa quantificazione del beneficio (dal 40 al 150 per cento) e non già il cumulo delle due percentuali maggiorative del costo</p>	

Fruizione super ammortamento

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° luglio 2017 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 10.000.

Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20 per cento.

Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad euro 4.000 (40% di 10.000), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari ad euro 800 (20% di 4.000).

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 3

Anno	Ammontare imputato al conto economico	Ammontare dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 103 c. 4 TUIR	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento
2017	1.000	(*) 1.000	(*) 400
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	2.000	2.000	800
2021	2.000	2.000	800
2022	1.000	1.000	400
Totale	10.000	10.000	4.000

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

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 14.000, di cui:

- euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 4.000 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Fruizione super ammortamento – cessione bene

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° luglio 2017 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 10.000.

Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20 per cento.

Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad euro 4.000 (40% di 10.000), corrispondente ad una quota di ammortamento “aggiuntiva” annua pari ad euro 800 (20% di 4.000).

Il 1° luglio 2020 il bene viene ceduto per un corrispettivo di euro 4.500.

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 4

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento
2017	1.000	(*) 1.000	(*) 400
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	**1.000	(**) 1.000	(**) 400
Totale	6.000	6.000	2.400

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

(**) Quote raggugliate ai giorni di possesso (183/366).

Pertanto, al 1° luglio 2020 l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 6.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 8.400, di cui:

- euro 6.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 2.400 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Nell'esempio:

- Il costo non ammortizzato rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza di cui all'articolo 86 del TUIR sarà pari ad euro 4.000 (10.000 - 6.000) e non ad euro 1.600 (10.000 - 8.400). Ciò in quanto la maggiorazione rileva *“con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento”* e, pertanto, l'importo di euro 2.400 dedotto come maggior costo di acquisizione non incide sul calcolo della plus/minusvalenza
- Pertanto, la plusvalenza fiscalmente rilevante nel caso di specie sarà pari ad euro 500 (4.500 - 4.000).

Cfr Circolare n. 4/E del 30/03/2017 Agenzia delle Entrate – Ministero dello Sviluppo Economico pag. 40 e ss.

Fruizione super ammortamento - Leasing

(cfr pag 44 circolare 4/e del 30/03/2017)

Si ipotizzi il seguente caso.

Una impresa stipula un contratto di *leasing* avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: 1° gennaio 2017;
- durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni);
- canone di *leasing* complessivo: euro 11.000, di cui quota capitale euro 9.000 e quota interessi euro 2.000;
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2019): euro 1.000.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad euro 3.600 (40% di 9.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" annuo pari ad euro 1.800 (3.600 / 2).

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 5

Anno	Canone di leasing imputato al conto economico (quota capitale)	Canone di leasing dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 7 e 109 c. 4 TUIR (quota capitale)	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento
2017	4.500	4.500	1.800
2018	4.500	4.500	1.800
Totale	9.000	9.000	3.600

Pertanto, l'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 2 esercizi) sarà pari ad euro 9.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 12.600, di cui:

- euro 9.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 3.600 dedotti extracontabilmente (in 2 esercizi) attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene (su un importo di euro 1.000) e le quote della relativa maggiorazione (pari ad euro 400, ossia il 40% di 1.000) secondo i criteri esposti nel paragrafo 5.4.1.

IPER AMMORTAMENTO

Dal 1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (30/09/2018 a determinate condizioni) il bene deve essere acquistato, installato, messo in funzione ed INTERCONNESSO al sistema informatizzato di fabbrica. Si tratta di **beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa in chiave Industria 4.0.**

La lista dei beni che possono beneficiare dell'iper ammortamento è descritta nell'allegato A della legge di bilancio 2017 . La terza parte della circolare 4 del 30/03/2017 fornisce le linee guida tecniche all'art. 1 commi da 9 a 11 della Legge n. 232 del 2016.

Si tratta di:

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

Caratteristiche dei beni agevolabili

Le **5 caratteristiche obbligatorie** dei beni strumentali per beneficiare delle agevolazioni:

1. Controllo per mezzo di CNC (*Computer Numerical Control*) o PLC (*Programmable Logic Controller*)
2. Interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program
3. Integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo
4. Interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive
5. Rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro

Inoltre, devono essere dotati di almeno **2 tra le seguenti ulteriori caratteristiche** per renderle assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici:

- sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto
- monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo
- caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo

Interconnessione

Ai sensi dell'art. 1 comma 11 Legge 232/2016: per la fruizione dei benefici dell'Iper ammortamento e della maggiorazione del 40% per i beni immateriali, l'impresa è tenuta a fornire un'attestazione in merito alle caratteristiche del bene (tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A e B annessi alla Legge n. 232/2016) e all'interconnessione con il sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Tale attestazione ha la "forma" di:

- Dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 445/2000
- Perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali - **che devono dichiarare la propria "terzietà" rispetto ai produttori e/o fornitori dei beni strumentali, servizi e beni immateriali oggetto della perizia** - ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato (ACCREDIA) in relazione ai beni il cui costo di acquisizione supera € 500.000

Interconnessione

Perchè un bene possa considerarsi “interconnesso” ai fini dell’ottenimento del beneficio, è necessario e sufficiente che:

- scambi informazioni con sistemi interni e/o esterni 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)

- Secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite dall'impresa 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. La relazione evidenzia che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione
- 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
- Il MISE ha chiarito che la perizia giurata, da fornirsi in caso di beni con valore superiore a € 500.000, deve essere redatta per singolo bene e non può comprendere tutti i beni strumentali acquistati nello stesso esercizio (cfr FAQ MISE reperibili sul sito)

La circolare n. 4/E del 30/03/2017 ha chiarito che la perizia/attestazione che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura", **deve essere corredata da un'analisi tecnica realizzata in maniera confidenziale dal professionista o dall'ente di certificazione e deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell'agevolazione.**

Le informazioni contenute potranno essere rese disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell'autorità giudiziaria.

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 per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi

- 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 (allo scopo, si potranno utilizzare opportune metodologie di rappresentazione quali, ad esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso, risultati di simulazioni, ecc.).

La perizia rilasciata dall'Ingegnere o dal Perito industriale , oltre alla sottoscrizione del professionista che assevera la veridicità del contenuto, riporta in calce una formula di giuramento di “aver bene e fedelmente adempiuto all'incarico affidatogli al solo scopo di far conoscere la verità”, reso dal Perito medesimo dinnanzi al Cancelliere di un ufficio giudiziario, compreso quello del Giudice di Pace, ai sensi dell'art. 5 del R.D. n° 1366/22 , o dinanzi ad un notaio, ai sensi dell'art. 1, comma 1, punto n° 4, del R.D. n° 1666/37 .

L'Attestatore deve accertare e attestare le caratteristiche tecniche e gestionali del bene e del sistema produttivo in cui esso viene inserito, al fine di poterlo definire come "bene 4.0" e quindi iperammortizzabile.

Implica principalmente la verifica di due aspetti:

- 1) la sussistenza delle caratteristiche definite nell'allegato A alla Legge 232/2016, sia per quanto riguarda quelle obbligatorie, sia per la presenza di almeno 2 tra le tre addizionali definite nell'Allegato stesso;
- 2) la presenza di interconnessione, a livello di flusso informativo, ai sistemi di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura.

Il primo aspetto è un requisito applicabile esclusivamente al primo elenco dei beni inseriti nell'Allegato A «Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti».

La verifica della presenza dell'interconnessione è requisito applicabile anche ai beni elencati nell'allegato B della stessa Legge - "beni immateriali quali software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni".

L'articolo 1, comma 10, della legge di bilancio 2017 prevede che la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei Beni dell'allegato B spetti per i "soggetti" che beneficiano della maggiorazione relativa all'iper ammortamento del 150%.

Fruizione maggiorazione 40% beni immateriali

L'articolo 1, comma 10, della legge di bilancio 2017 prevede che la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione dei beni dell'allegato B spetti ai "soggetti" che beneficino della maggiorazione relativa all'iper ammortamento del 150 per cento.

L'agevolazione per i beni in questione è subordinata:

1. all'effettuazione dell'investimento
2. all'interconnessione
3. alla fruizione dell'iper ammortamento per uno dei beni dell'allegato A (il bene immateriale non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento)

- I beni agevolabili, elencati nell'allegato B annesso alla legge n. 232 del 2016, sono i “*Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»*”
- L'elenco dei beni dell'allegato B, agevolabili con la maggiorazione del 40 per cento, riguarda *software “stand alone”*, ossia non necessari al funzionamento del bene materiale. Qualora, invece, il *software* sia integrato (“*embedded*”) in un bene materiale dell'allegato A e venga acquistato unitamente ad esso, non si deve operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l'iperammortamento del 150 per cento
- I soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse
- Nei casi, invece, in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'allegato B annesso alla legge n. 232 del 2016, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate (ad esempio, si chiede se un determinato software sia ammissibile all'agevolazione).

Si ipotizzi il seguente caso relativo ad un bene immateriale dell'allegato B.

(A) Costo di acquisizione	10.000
(B) Maggiorazione complessiva beni immateriali (A x 40%)	4.000
(C) Coefficiente di ammortamento art. 103, c. 1, TUIR	50%
Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo d'imposta di interconnessione	2017
Periodo d'imposta di inizio fruizione dell'iper ammortamento relativamente ad un bene dell'allegato A	2017

Supponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale, si avrà la seguente situazione:

Tabella 10

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 103 c. 1 e 109 c. 4 TUIR (A x C)	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione per beni immateriali (B x C)
2017	5.000	5.000	2.000
2018	5.000	5.000	2.000
Totale	10.000	10.000	4.000

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente, a fronte di un costo di acquisizione di euro 10.000, sarà pari ad euro 14.000, di cui:

- euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 4.000 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Cfr Circolare n. 4/E del 30/03/2017 Agenzia delle Entrate – Ministero dello Sviluppo Economico pag. 72

Possibilità di chiedere parere preventivo

INTERPELLO: i soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse.

PARERE MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO: Nei casi, invece, in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 (a allegato B in tema di beni immateriali), il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate.

Che cosa succede in caso di errore

Il meccanismo dell'iper e del super ammortamento si traduce in una maggiorazione del costo di acquisizione dei beni ai (soli) fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. L'applicazione dell'incentivo ha come conseguenza la deduzione dal reddito imponibile di quote di ammortamento superiori a quelle previste dall'ammortamento ordinario con una corrispondente riduzione del reddito imponibile.

Se in sede di controllo emerge un'indebita deduzione dall'imponibile delle quote di ammortamento determinate in applicazione dell'iper ammortamento si incorre in un accertamento di un maggior reddito e, quindi, di una maggiore imposta per l'esercizio ovvero gli esercizi di riferimento.

Conseguenze sanzionatorie

Applicazione del comma 2 dell'art. 1 del Decreto Legislativo 18 dicembre 1997, n. 471
"Riforma delle sanzioni tributarie non penali in materia di imposte dirette, di imposta sul valore aggiunto e di riscossione dei tributi, a norma dell'articolo 3, comma 133, lettera q), della legge 23 dicembre 1996, n. 662" che prevede: che

*Se nella dichiarazione e' indicato, ai fini delle singole imposte, un reddito o un valore della produzione imponibile inferiore a quello accertato, o, comunque, un'imposta inferiore a quella dovuta o un credito superiore a quello spettante, si applica la **sanzione amministrativa** dal novanta al centoottanta per cento della maggior imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato.*

La stessa sanzione si applica se nella dichiarazione sono esposte indebite detrazioni d'imposta ovvero indebite deduzioni dall'imponibile, anche se esse sono state attribuite in sede di ritenuta alla fonte.

Il comma 3 della norma citata aggiunge poi che *La sanzione di cui al comma precedente è aumentata della metà quando la violazione è realizzata mediante l'utilizzo di documentazione falsa o per operazioni inesistenti, mediante artifici o raggiri, condotte simulatorie o fraudolente.*

E se c'è una perizia?

L'imprenditore che proceda all'iperammortamento sulla scorta di una valida perizia giurata di un ingegnere o di un perito industriale iscritto al relativo albo o di un attestato di conformità rilasciato da ente di certificazione accreditato attestante che il bene possiede le richieste caratteristiche ed è connesso al sistema aziendale; e indichi nel bilancio o in altra documentazione rilevante ai fini fiscali i criteri di ammortamento applicati **è soggetto ad una responsabilità penale?**

Il comma 1 bis dell'art. 4 del testo 'novellato' dal Dlgs. 24 Settembre 2015 n. 158 (in tema di dichiarazioni infedeli di cui all'art. 4 del Dlgs. 10 marzo 2000 n. 74) sancisce l'irrilevanza penale dell'inserimento in dichiarazione di elementi negativi di reddito effettivamente sostenuti dal contribuente, quindi **reali ed esistenti**, ma che non si rendono deducibili ai fini fiscali per violazione delle disposizioni previste in tema di imposte sui redditi o dell'Iva: ed è il caso, ad esempio, della deduzione di una quota di ammortamento riferibile ad un bene strumentale effettivamente acquistato, operata per un importo superiore alla percentuale consentita dalla norma tributaria.

Art. 4 D lgs. 24 Settembre 2015 n. 158

1-bis. Ai fini dell'applicazione della disposizione del comma 1, non si tiene conto della non corretta classificazione, della valutazione di elementi attivi o passivi oggettivamente esistenti, rispetto ai quali i criteri concretamente applicati sono stati comunque indicati nel bilancio ovvero in altra documentazione rilevante ai fini fiscali, della violazione dei criteri di determinazione dell'esercizio di competenza, della non inerenza, della non deducibilità di elementi passivi reali.

RESPONSABILITA'

- Responsabilità civile
- Contrattuale - Extracontrattuale
- Responsabilità penale

Responsabilità civile

- È ravvisabile una responsabilità civile nei casi di colpa grave e falsa perizia ex art. 373 cp
- Il danno risarcibile postula un errore commesso dal perito nella formulazione dei propri rilievi o conclusioni
- In sede giudiziale, occorre verificare se il giudice si sia uniformato o meno alle risultanze peritali

Responsabilità contrattuale

- La responsabilità contrattuale è individuata dall'art. 1218 c.c.. Esso afferma che *“il debitore che non esegue esattamente la prestazione dovuta è tenuto al risarcimento del danno, se non prova che l'inadempimento o il ritardo è determinato da impossibilità della prestazione derivante da causa a lui non imputabile”*
- Il cliente deve provare il conferimento dell'incarico, il danno subito e il nesso di causalità tra il danno e l'inadempimento
- Il professionista si libera dalla responsabilità se riesce a dimostrare che l'inadempimento contrattuale deriva da un fatto a lui non imputabile
- Risarcimento del danno: occorre rilevare se c'è dolo oppure colpa
- **L'azione di risarcimento del danno si prescrive di regola in dieci anni**

Responsabilità extra - contrattuale

- Tale responsabilità si evidenzia quando lo svolgimento dell'attività posta in essere dal professionista comporta la lesione di un diritto assoluto di un soggetto con il quale non esiste un vero e proprio rapporto contrattuale
- L'illecito extracontrattuale obbliga a risarcire ogni danno a prescindere dal profilo soggettivo (doloso o colposo) del professionista
- **L'azione di risarcimento del danno si prescrive di regola in cinque anni**

Responsabilità del professionista

- I riferimenti normativi sono l'art. 1176 c.c. e l'art. 2236 c.c.
- Il prestatore d'opera deve adempiere in modo **diligente** alle obbligazioni inerenti all'esercizio dell'attività professionale
- La **diligenza** va **valutata** tenendo presente la **natura specifica** dell'attività esercitata
- Il professionista è responsabile anche in caso di colpa lieve salvo quanto previsto dall'art. 2236 c.c., dove si rileva che *“se la prestazione implica la soluzione di problemi tecnici di speciale difficoltà, il prestatore d'opera non risponde dei danni, se non in caso di dolo o colpa grave”*
- Generalmente, si rammenta che l'attività professionale è un'obbligazione di mezzi e non di risultato
- Conseguentemente, l'inadempimento contrattuale viene identificato esclusivamente nella **imperizia** emergente dalla esecuzione della prestazione

Responsabilità penale

- Art. 64 cpc *“Si applicano al consulente tecnico le disposizioni del codice penale relative ai periti”*
- In questa sede interessa la falsa perizia o interpretazione ex art. 373 cp

Art. 372 Falsa testimonianza

Chiunque, deponendo come testimone innanzi all'Autorità giudiziaria, afferma il falso o nega il vero, ovvero tace, in tutto o in parte ciò che sa intorno ai fatti sui quali è interrogato, è punito con la reclusione da due a sei anni (1) .

(1) Articolo così modificato dall'art. 11, comma 2, D.L. 8 giugno 1992, n. 306.

Art. 373 Falsa perizia o interpretazione

Il perito o l'interprete che, nominato dall'Autorità giudiziaria, dà parere o interpretazione mendaci, o afferma fatti non conformi al vero, soggiace alle pene stabilite nell'articolo precedente.

La condanna importa, oltre l'interdizione dai pubblici uffici, la interdizione dalla professione o dall'arte.

Alcuni riferimenti utili:

- **Circolare n. 4 del 30/03/2017 Agenzia delle Entrate – Ministero dello sviluppo economico**
- **Circolare n. 23/E del 26/05/2016 Agenzia delle Entrate**
- **Faq Ministero dello Sviluppo, reperibili sul sito del Ministero**

Grazie per l'attenzione