



INCONTRI FORMATIVI  
2018

Aula Magna Palazzo di Giustizia Bruno Caccia - Torino

17 ottobre 2018

**IMPRESA 4.0**

## **Piano Nazionale INDUSTRIA 4.0 SUPER e IPER ammoramento**

Salvatore Regalbuto

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Torino



Consigliera di Parità  
Regionale del Piemonte



## Piano Nazionale Industria 4.0

Due direttrici chiave:

- ✓ incentivare e sostenere **INVESTIMENTI INNOVATIVI**
- ✓ avviare e sostenere percorsi formativi virtuosi che creino **NUOVE COMPETENZE**

## MISURE PER INCENTIVARE E SOSTENERE INVESTIMENTI INNOVATIVI

- ✓ investimenti privati per il rinnovo del «parco macchine» (super ammortamento)
- ✓ investimenti privati a maggior contenuto trasformativo mediante l'utilizzo di tecnologie digitali e l'utilizzo di una serie di strumenti in chiave 4.0 (iper ammortamento)
- ✓ sostegno alla spesa destinata alla Ricerca e Sviluppo (credito di imposta per spese in R&S)
- ✓ sostegno della finanza di impresa a supporto degli investimenti del Piano Industria 4.0 (Nuova Sabatini, Fondo di Garanzia)
- ✓ sostegno alla valorizzazione degli investimenti in beni immateriali (Patent box)

## Cos'è il SUPER AMMORTAMENTO

Il super ammortamento è un'agevolazione che prevede originariamente l'incremento del 40% del costo fiscale di beni materiali, agevolazione prorogata dalla Legge di Bilancio 2018 nella misura del 30%.

Il maggior costo, riconosciuto solo per le imposte sui redditi e non ai fini Irap, può essere portato extracontabilmente in deduzione del reddito attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi

## Cos'è l'IPER AMMORTAMENTO

L'iper ammortamento è un'agevolazione introdotta dalla legge di Bilancio 2017 e prorogata dalla Legge di Bilancio 2018 che prevede l'incremento del 150% del costo fiscale di beni materiali specificatamente individuati e funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa in chiave Industria 4.0.

Per chi beneficia dell'iper ammortamento è riconosciuta anche una maggiorazione del 40% del costo di acquisto di beni strumentali immateriali (alcuni software, sistemi IT e attività di system integration). Anche in questi casi il maggior costo, riconosciuto solo per le imposte sui redditi e non ai fini Irap, può essere portato extracontabilmente in deduzione del reddito attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi

Concetti chiave: Interconnessione, Virtualizzazione, Decentralizzazione, Interazione da remoto, Elaborazioni e reazioni *real time*

## Esempio: Investimento di € 1.000.000 (soggetto IRES)

	Ammortamento ordinario	Super Ammortamento (+30%)	Iper ammortamento (+150%)
Importo deducibile ai fini IRES	1.000.000	1.300.000	2.500.000
Risparmio di imposta (24% dell'importo deducibile ai fini IRES)	240.000	312.000	600.000
Costo netto dell'investimento (1.000.000 – risparmio di imposta)	760.000	688.000	400.000
Maggior risparmio sul costo netto dell'investimento		7,20% (760.000 – 688.000)/1.000.000	36,00% (760.000 – 400.000)/1.000.000

## PROROGHE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018 (Legge 205/2017, articolo 1, commi da 29 a 36)

La Legge di Bilancio 2018 ha prorogato il **super ammortamento** per gli acquisti effettuati nel 2018 riducendo la misura dell'agevolazione dal 40% al 30%.

La proroga riguarda anche gli investimenti effettuati fino al 30.06.2019 ma a condizione che entro il 31.12.2018 l'impresa abbia:

- in caso di acquisto diretto ordinato il bene (con ordine accettato dal fornitore) e pagato un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisto;
- in caso di acquisto in leasing: sottoscritto da entrambe le parti il contratto di leasing e pagato un maxicanone pari ad almeno il 20% della quota capitale complessivamente dovuta alla società di leasing (si veda anche quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 132/E del 24.10.2017);
- in caso di beni realizzati mediante contratto di appalto: sottoscritto da entrambe le parti il contratto di appalto e pagato un acconto almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto
- in caso di beni realizzati in economia: sostenuto costi pari al almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 01.01.2018-30.06.2019

## PROROGHE DELLA LEGGE DI BILANCIO 2018

La Legge di Bilancio 2018 ha prorogato l'iper ammortamento per gli acquisti effettuati nel 2018.

La proroga riguarda anche gli investimenti effettuati fino al 31.12.2019 ma a condizione che entro il 31.12.2018 l'impresa abbia:

- in caso di acquisto diretto ordinato il bene (con ordine accettato dal fornitore) e pagato un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisto;
- in caso di acquisto in leasing: sottoscritto da entrambe le parti il contratto di leasing e pagato un maxicanone pari ad almeno il 20% della quota capitale complessivamente dovuta alla società di leasing (si veda anche quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con Risoluzione 132/E del 24.10.2017);
- in caso di beni realizzati mediante contratto di appalto: sottoscritto da entrambe le parti il contratto di appalto e pagato un acconto almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto
- in caso di beni realizzati in economia: sostenuto costi pari al almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 01.01.2018-31.12.2019



## Super Ammortamento - Beni Agevolabili

Sono agevolabili gli investimenti **beni materiali strumentali nuovi**.

Esclusioni:

- Beni merce e materiale di consumo
- Beni immateriali
- Fabbricati e costruzioni
- Beni strumentali per i quali il coefficiente di ammortamento di cui al D.M. 31.12.1988 è inferiore al 6,5%
- Beni specificatamente individuati dall'allegato 3 alla Legge di Stabilità (condotte, materiale rotabile, aerei,.....)
- dal 1.1.2018 sono esclusi i beni di cui all'art. 164, comma 1 del TUIR (autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori). Peraltro per tali tipologie di veicoli l'agevolazione era già stata limitata dal 1.1.2017 ai soli utilizzi per uso pubblico o esclusivamente strumentale. Restano agevolabili gli acquisti di autocarri e autobus.

## Iper Ammortamento - Beni Agevolabili

Sono agevolabili gli investimenti **beni materiali nuovi (maggiorazione 150%) e immateriali strumentali nuovi (maggiorazione 40%)** elencati negli allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016), e nel comma 32 della Legge di Bilancio 2018 (L. 205/2017).

Si tratta, per i beni materiali, di beni ad elevatissima tecnologia **interconnessi** e per quelli immateriali di beni come software *stand alone* (quelli integrati - *embedded* - seguono l'agevolazione del bene principale), sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni. L'agevolazione per i beni immateriali compete solo se sono stati effettuati investimenti in beni materiali ammessi all'iper ammortamento.

## Iper Ammortamento - Beni Agevolabili

Anche per l'iper ammortamento sono previste le seguenti esclusioni:

- Fabbricati e costruzioni
- Beni strumentali per i quali il coefficiente di ammortamento di cui al D.M.. 31.12.1988 è inferiore al 6,5%
- Beni specificatamente individuati dall'allegato 3 alla Legge di Stabilità (condotte, materiale rotabile, aerei,.....)

Per l'individuazione dei beni agevolabili e delle caratteristiche degli stessi oltre agli elenchi indicati negli allegati A e B alla Legge di Bilancio 2017 occorre far riferimento ai seguenti documenti interpretativi:

- Circolare Agenzia delle Entrate-MiSE n. 4/E del 30.03.2017
- Circolare direttoriale MiSE n. 177355 del 23.05.2018
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 62/E del 9.08.2018
- FAQ sito internet MiSE

## Super Ammortamento - Beneficiari dell'agevolazione

Sono ammessi a godere dell'agevolazione i soggetti titolari di reddito di impresa (imprese individuali, società, enti non commerciali per investimenti riferiti all'eventuale attività commerciale) e gli esercenti arti e professioni. Sono ammessi i c.d. contribuenti minimi (regime di vantaggio di cui alla L. 111/2011) mentre sono esclusi i c.d. contribuenti forfetari (di cui alla L. 190/2014).

## Iper Ammortamento - Beneficiari dell'agevolazione

Sono gli stessi soggetti individuati per il super ammortamento con esclusione degli esercenti arti e professioni.

## INDICAZIONI VALIDE PER ENTRAMBE LE AGEVOLAZIONI

- Beni ammortizzabili materiali nuovi (anche in leasing - esclusi noleggio e leasing operativo per i quali l'agevolazione spetta al concedente)
- Rilevano ai fini IPEF/IRES (no IRAP)
- Deduzione extracontabile (variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi) della maggior quota di ammortamento/leasing.
- La deduzione non è correlata alle valutazioni di bilancio e si determina:
  - per i beni acquistati in proprietà applicando i coefficienti di ammortamento di cui al DM 31.12.1988
  - per i beni in leasing in un periodo pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente di ammortamento di cui al DM 31.12.1988. L'agevolazione si calcola sulla quota capitale con esclusione della quota interessi. Al momento del riscatto sul prezzo di riscatto si calcoleranno le quote di super-iper ammortamento
- Il maggior ammortamento è influente per il successivo calcolo di plusvalenze/minusvalenze

## INDICAZIONI VALIDE PER ENTRAMBE LE AGEVOLAZIONI

### Requisito della novità

Sulla base di quanto chiarito con riferimento a precedenti agevolazioni (Circolari A.d.E. 90/2001 - 4/E/2002 - 44/E/2009 - 5/E/2015), possono considerarsi nuovi e quindi ammessi all'agevolazione:

- Beni nuovi acquistati da produttori o rivenditori;
- Beni acquistati da soggetti diversi purché mai utilizzati né dal cedente né da alcun altro soggetto
- Beni esposti in show room ed utilizzati unicamente fini dimostrativi (Assilea circolare 2/2016)
- Beni complessi per la realizzazione dei quali siano stati utilizzati anche beni usati purché il costo dei beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto (Circolari A.d.E. 44/2009 e 5/2015)

## INDICAZIONI VALIDE PER ENTRAMBE LE AGEVOLAZIONI

### Data di effettuazione dell'investimento (data che determina il diritto all'agevolazione)

Si richiamano i criteri già individuati con la circolare A.d.E. 44/2009

Acquisto diretto: data di consegna o spedizione del bene (ovvero il momento traslativo della proprietà se è successivo alla consegna o spedizione)

Leasing: data di consegna del bene al locatario

Appalto: data di ultimazione della prestazione, salva la presenza di S.A.L. per partite divisibili accettati dal committente e liquidati definitivamente.

N.B. In tutti i casi in cui la disposizioni contrattuali prevedano la clausola di prova (art. 1521 C.C.) l'investimento si considera effettuato all'atto della dichiarazione di esito positivo del collaudo.

## INDICAZIONI VALIDE PER ENTRAMBE LE AGEVOLAZIONI

### Determinazione del costo del bene su cui calcolare l'agevolazione

Nella determinazione del costo del bene su cui calcolare l'agevolazione occorre fare riferimento all'art. 110 del TUIR includendo quindi gli oneri accessori di diretta imputazione (trasporto, installazione, collaudo, ecc.) e gli interessi contabilizzati/capitalizzati secondo corretti principi contabili.

Per l'iper ammortamento, che come visto riguarda solo beni specificatamente individuati ad alto contenuto tecnologico, gli accessori costituenti elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo possono assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscono ordinaria dotazione del cespite principale.

Agenzia delle Entrate e MiSE hanno individuato un limite forfetario di ammissibilità di tali oneri accessori pari al 5% del costo del bene principale salva la facoltà del contribuente, nel caso di superamento di tale soglia, di dimostrare in sede di controllo la correttezza del proprio operato (Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 152/E del 15.12.2017)



## INDICAZIONI VALIDE PER ENTRAMBE LE AGEVOLAZIONI

Le agevolazioni:

- Sono irrilevanti ai fini degli studi di settore: il maggior importo dedotto non influisce sul calcolo di congruità e coerenza e il valore del bene deve essere indicato fra i beni ammortizzabili senza tener conto della maggiorazione
- Sono irrilevanti ai fini del test di operatività: il valore del bene concorre al test di verifica senza tener conto della maggiorazione. La maggiorazione può anche ridurre l'eventuale reddito minimo per le società di comodo
- Sono irrilevanti per la determinazione del plafond per le spese di manutenzione e riparazione: il valore del bene concorre alla determinazione del plafond del 5% senza tener conto della maggiorazione

## INDICAZIONI VALIDE PER ENTRAMBE LE AGEVOLAZIONI

Le agevolazioni sono ammesse anche per i beni di valore unitario inferiore ad € 516. In questo caso se il costo è interamente dedotto nel periodo d'imposta anche la maggiorazione viene interamente dedotta. Inoltre la facoltà di dedurre integralmente il costo nel periodo di imposta permane anche se la maggiorazione fa superare il limite di € 516 (Circolare A.d.E. 12/E/2016 Risposta 10.6).

Le agevolazioni sono cumulabili con altre agevolazioni fiscali (es. ecobonus 65%-50% - Credito di imposta R&S) e non, salvo eventuali specifiche previsioni contrarie.

Non c'è alcun obbligo di riportare il super-iper ammortamento nel registro dei beni ammortizzabili. L'art. 16 del DPR 600/1973 prevede l'indicazione del costo originario, del fondo di ammortamento e della quota annuale di ammortamento. Tuttavia nulla vieta di riportare anche l'indicazione del super-iper ammortamento fermo restando che esso non incide sui valori fiscalmente riconosciuti del bene.

## SUPER AMMORTAMENTO

### Momento dal quale è possibile godere dell'agevolazione

L'agevolazione compete a partire dall'esercizio nel quale il bene è entrato in funzione (che non coincide necessariamente con il momento di effettuazione dell'operazione).

Importante: l'entrata in funzione del bene determina il momento da cui è possibile fruire dell'agevolazione ma non è condizione *sine qua non* per accedere o meno al beneficio a condizione che l'investimento sia stato effettuato (criteri di cui sopra) nel periodo agevolabile. Così un bene consegnato a fine 2018 e entrato in funzione nel 2019 sarà ammesso all'agevolazione ma beneficio del superammortamento decorrerà dal 2019 (Circolare A.d.E. 12/E/2016 Risposta 10.4)

## IPER AMMORTAMENTO

### Momento dal quale è possibile godere dell'agevolazione

L'agevolazione per i beni materiali (150%) compete a partire dall'esercizio nel quale il bene è entrato in funzione (che non coincide necessariamente con il momento di effettuazione dell'operazione) o, se successivo, dal periodo di imposta di **interconnessione**.

Per i beni immateriali (40%) l'agevolazione compete dal periodo di imposta di **interconnessione**.

Esempio: Investimento effettuato nel 2018, entrato in funzione nel 2018 ma interconnesso nel 2019: l'iper ammortamento potrà essere effettuato dal 2019. Nel 2018 si potrà effettuare il super ammortamento (al ricorrere dei relativi requisiti) che sarà dedotto a partire dal 2019 da quanto complessivamente spettante a titolo di iper ammortamento (si veda circolare A.d.E. 4/E/2018, paragrafo 6.4.1, esempio 9)

## QUANDO UN BENE SI PUO' CONSIDERARE INTERCONNESSO

Un bene si considera interconnesso quando:

- i. scambia 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: TCPIP, HTTP, MQTT, ecc.);
- ii. sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

I seguenti documenti interpretativi hanno fornito chiarimenti sul concetto di interconnessione:

- Circolare Agenzia delle Entrate-MiSE n. 4/E del 30.03.2017
- Circolare direttoriale MiSE n. 177355 del 23.05.2018
- Circolare direttoriale MiSE n. 295485 del 01.08.2018
- FAQ sito internet MiSE

## IPER AMMORTAMENTO - DOCUMENTAZIONE NECESSARIA

Per fruire dell'iper ammortamento è necessario produrre:

- ✓ se i beni hanno valore unitario inferiore ad € 500.000: una dichiarazione del legale rappresentante resa sotto forma di dichiarazione sostitutiva di atto notorio (in alternativa si può comunque richiedere la perizia o l'attestato di conformità)
- ✓ se i beni hanno valore unitario superiore ad € 500.000: una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato (la perizia o l'attestato possono anche riguardare una pluralità di beni)

## IPER AMMORTAMENTO - DOCUMENTAZIONE NECESSARIA

Tali documenti devono contenere:

- i. una descrizione tecnica del bene che consenta di attestare l'inclusione del bene in una delle categorie definite nell'allegato A o B, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti o accessori;
- ii. l'attestazione che il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

L'avvenuta verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, sia che risultino da perizia o attestazione di conformità o, quando possibile, da autocertificazione, assume rilievo non solo sul piano sostanziale per il diritto al beneficio ma anche sulla sua concreta fruizione che può iniziare solo a decorrere dal periodo di imposta in cui è soddisfatto l'adempimento.

Sul tema occorre far riferimento anche ai seguenti documenti interpretativi:

- Circolare Agenzia delle Entrate-MiSE n. 4/E del 30.03.2017
- Circolare direttoriale MiSE n. 547750 del 15.12.2017
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 152/E del 15.12.2017
- Risoluzione Agenzia delle Entrate n. 27/E del 09.04.2018
- FAQ sito internet MiSE

## SUCCESSIVA CESSIONE DEI BENI AGEVOLATI

In caso di cessione del bene prima del completamento dell'ammortamento non è prevista alcuna retrocessione del beneficio, fatta salva la perdita delle quote residue non ancora godute (per l'iper ammortamento ciò vale solo per gli investimenti effettuati fino al 13.07.2018, successivamente si applicano le regole del D.L. 87/2018, si veda oltre)

## SOSTITUZIONE DEL BENE (SOLO PER IPER AMMORTAMENTO)

Nel caso in cui venga sostituito un bene iper ammortizzabile con un altro bene iper ammortizzabile, l'impresa può continuare con l'iper ammortamento del bene ceduto (ma fino a concorrenza, se minore, del costo del nuovo investimento sostitutivo) purché il bene acquisito in sostituzione abbia le caratteristiche "industria 4.0" analoghe o superiori rispetto al bene sostituito e alla ulteriore condizione che l'impresa attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e l'interconnessione (modalità di attestazione analoghe a quelle ordinarie, ovvero con perizia o, se possibile, con autocertificazione).

Il nuovo bene acquisito in sostituzione deve essere interconnesso nello stesso periodo di imposta in cui è stato ceduto il bene originario.



## NOVITÀ DEL D.L 87/2018, ART. 7 (convertito nella L. 96/2018) (applicabili per gli investimenti effettuati dalla data di entrata in vigore del decreto, ovvero dal 14.07.2018)

### Limitazione territoriale:

L'iper ammortamento spetta a patto che i beni agevolabili siano destinati a strutture produttive situate in Italia.

### Cessione a titolo oneroso o delocalizzazione dei beni:

Se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione i beni agevolati vengono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive situate all'estero (anche se appartenenti alla stessa impresa), si procede al recupero dell'iper ammortamento.

Il recupero si sostanzia in una variazione in aumento del reddito imponibile del periodo d'imposta in cui si è avuta la cessione o la delocalizzazione dei beni agevolati, per un importo pari alle maggiorazioni delle quote di ammortamento complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta, senza applicazione di sanzioni e interessi.

## NOVITÀ DEL D.L 87/2018, ART. 7 (convertito nella L. 96/2018) (applicabili per gli investimenti effettuati dalla data di entrata in vigore del decreto, ovvero dal 14.07.2018)

Non si procede al recupero dell'iper ammortamento nel caso in cui:

- i. i beni agevolati ceduti o delocalizzati siano sostituiti (con le modalità già esaminate)
- ii. i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori dell'Italia.



Grazie per  
l'attenzione!!!