

Iper e superammortamento: i chiarimenti di Telefisco 2017

Numero :	41/2017
Gruppo :	IMPOSTE DIRETTE
Oggetto :	AMMORTAMENTO
Norme e prassi :	COMMI DA 8 A 12 LEGGE 232/2016 (LEGGE DI BILANCIO 2017); ART. 7-NOVIES ATTO 2692 MODIFICHE IN SEDE DI CONVERSIONE DEL D.L. 243/2016.

Sintesi

La Legge di Bilancio per il 2017 ha **prorogato il super ammortamento del 140%** e ha **introdotto il cd. "iperammortamento"** limitato a beni strumentali materiali nuovi a particolare contenuto tecnologico, cui si applica la maggiorazione del 150% del costo ai fini dell'ammortamento e ai software interconnessi con la struttura aziendale cui si applica la maggiorazione del 40%.

Nel corso di Telefisco 2017 l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di **chiarimenti** sul tema riguardanti in particolare l'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento e l'ambito oggettivo dell'agevolazione.

In sede di conversione in legge del D.L. 243/2016, approvato in via definitiva ieri al Senato, sono state apportate alcune modifiche alla disciplina degli iper ammortamenti, che saranno di seguito riepilogate. Si ricorda, tuttavia, che tali novità saranno rese ufficiali con la pubblicazione in Gazzetta della legge di conversione.

Gli argomenti

1. PREMessa
2. SOFTWARE EMBEDDED
3. BENE ACQUISTATO NEL 2016
4. ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI
5. BENE E SOFTWARE SEPARATI
6. BENE INTERCONNESSO CON IL SISTEMA AZIENDALE
7. PERIZIA GIURATA
8. RECENTI MODIFICHE ALL'ALLEGATO A

Premessa

Come noto la Legge di Bilancio 2017 ha prorogato la **maggiorazione** percentuale del **40%** del costo fiscalmente riconosciuto dei beni strumentali nuovi, c.d. **super ammortamento**, grazie al quale è possibile imputare nel periodo d'imposta quote di ammortamento e di canoni di locazione più elevati.

Sono agevolati gli acquisti di beni strumentali nuovi, ad eccezione dei veicoli e degli altri mezzi di trasporto a deduzione limitata di cui all'art. 164 comma 1 lett. b) e b-bis) del TUIR, effettuati:

- ♦ entro il 31.12.2017;
- ♦ entro il 30.06.2018 purché entro il 31.12.2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

La Legge di Bilancio 2017 ha inoltre potenziato questo strumento agevolativo prevedendo che il costo di acquisto sia **maggiorato del 150%** (c.d. **iper ammortamento**) per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi **funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave Industria 4.0.**

Anche per l'iper ammortamento è stato previsto che gli acquisti vengano effettuati negli stessi termini previsti per l'estensione del super ammortamento sopraesposti.

AGEVOLAZIONE	
Maggiorazione del costo di acquisizione:	
del 150%	del 40%
nel caso di investimenti in beni materiali strumentali nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale (cd. "Industria 4.0") inclusi nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017	in presenza di investimenti in beni immateriali strumentali - ricompresi nell'Allegato B alla Legge di Bilancio 2017 - che risultino connessi ai beni materiali strumentali di cui al punto precedente

Software embedded

Nel corso di Telefisco 2017 è stato posto il quesito se un bene "industria 4.0" viene acquistato a un **prezzo unitario** comprensivo del software necessario per il suo funzionamento:

- ♦ tutto il corrispettivo può beneficiare della maggiorazione del 150%;
- ♦ oppure bisogna operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto.

Al riguardo l'Agenzia delle Entrate ha risposto che **se il software è "embedded"** e quindi **acquistato assieme al bene, lo stesso è da considerarsi agevolabile con l'iperammortamento**. Questa interpretazione è coerente con l'elenco dell'allegato B che include software "stand alone" e quindi non necessari al funzionamento del bene.

SOFTWARE "EMBEDDED"	
Maggiorazione del 150%	Non si effettua alcuno scorporo del corrispettivo tra bene e software (per applicare la maggiorazione del 40% al software) essendo unitariamente soggetto all'iperammortamento del 150%

Bene acquistato nel 2016

Altra questione riguarda il fatto che, ai fini dell'iperammortamento del 150%, rilevano gli investimenti in beni materiali nuovi, inclusi nell'allegato A alla legge n. 232 del 2016, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2017 e quindi se un bene di quel tipo **consegnato nel 2016** beneficia solo della maggiorazione del 40%.

L'Agenzia delle Entrate ha confermato che:

- ♦ l'iperammortamento si applica agli investimenti effettuati nel periodo che va dal 1° gennaio 2017, data di entrata in vigore della legge di Bilancio, al 31 dicembre 2017 (ovvero al 30 giugno 2018 in presenza di determinate condizioni);
- ♦ ai fini della spettanza della maggiorazione del 150% l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione, come per il superammortamento, deve seguire le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir;
- ♦ un bene materiale strumentale nuovo, elencato nel citato allegato A e **consegnato nel 2016, non può usufruire della maggiorazione del 150%** in quanto l'effettuazione dell'investimento avviene al di fuori del periodo agevolato, ma può beneficiare solo di quella del 40%.

Esempio

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

L'investimento effettuato nel 2016 può beneficiare solo del superammortamento (e non dell'iperammortamento). La maggiorazione del 40% può essere fruita dal 2017, periodo d'imposta di entrata in funzione del bene. L'interconnessione, ai fini del superammortamento previsto dalla legge n. 208 del 2015, non assume alcuna rilevanza.

Possiamo quindi sostenere che:

- ◆ un bene iper ammortizzabile rientra anche nel superammortamento (per data, investimento e tipologia), mentre non è vero il contrario;
- ◆ se il costo è stato sostenuto (secondo le regole fiscali dell'articolo 109 del Tuir) entro il 31 dicembre 2016, il cespite potrà scontare solamente il 140% (anche se ha le caratteristiche Industria 4.0 ed entra in funzione dal 2017);
- ◆ se il costo è sostenuto nel 2017, il bene usufruisce sicuramente del superammortamento, ma ci si può chiedere se può spettare anche l'iper deduzione in base ai requisiti tecnici.

Esercenti arti e professioni

Nel corso dell'incontro tenuto con i tecnici dell'Agenzia delle Entrate è stato poi chiesto se l'iperammortamento con maggiorazione del 150% è applicabile agli esercenti arti e professioni.

Secondo l'Agenzia delle Entrate:

- ◆ il tenore letterale della disposizione di cui al comma 11 ("per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione...");
- ◆ il contenuto dell'allegato A annesso alla legge di Bilancio 2017 (elencazione dei Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0");
- ◆ la tipologia di beni agevolabili;

inducono a ritenere che la **maggiorazione del 150% riguardi soltanto i titolari di reddito d'impresa.**

AMBITO OGGETTIVO	
Esercenti arti e professioni	La maggiorazione del 150% si riferisce letteralmente alle "imprese", i lavoratori autonomi non potranno, per eventuali investimenti tecnologici effettuati nel 2017, applicare l'iper, ma soltanto il super ammortamento.

Ricordiamo inoltre che per i lavoratori autonomi

- ◆ la deduzione degli ammortamenti (e così dunque della maggiorazione del 40%) non è condizionata alla entrata in funzione del bene;
- ◆ non è prevista la riduzione alla metà dei coefficienti nel primo anno, sicché l'incentivo per tali contribuenti risulta più accelerato che per le imprese.

Bene e software separati

Un ulteriore caso particolare che si può presentare è quello di **un bene immateriale compreso nella tabella B** allegata alla legge di Bilancio che viene **acquistato nel 2017 e applicato nello stesso anno a un bene**

teoricamente **compreso nella tabella A, ma non agevolato perché acquistato già da anni dall'impresa.**

Per tale ipotesi bisogna ricordare che:

- ♦ l'articolo 1, comma 10, della legge di Bilancio 2017 prevede la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali elencati nell'allegato B della legge stessa;
- ♦ tale beneficio è riconosciuto ai soggetti che beneficiano della maggiorazione del 150 per cento;
- ♦ la norma mette in relazione il bene immateriale con il soggetto che fruisce dell'iperammortamento e non con uno specifico bene materiale ("oggetto" agevolato). Tale relazione è confermata anche dal contenuto della relazione di accompagnamento alla legge di Bilancio.

Alla luce di quanto sopraesposto il software rientrante nel citato allegato B può beneficiare della maggiorazione del 40% a condizione che l'impresa usufruisca dell'iperammortamento del 150%, **indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.**

**Bene
interconnesso con
il sistema
aziendale**

Per beneficiare delle agevolazioni in questione è necessario che il bene risulti interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Nel corso di Telefisco 2017 è stato chiarito quali sono le caratteristiche che deve avere un bene per poter essere definito **"interconnesso"**.

Secondo l'Agenzia delle Entrate **affinché un bene**, coerentemente con quanto stabilito dall'articolo 1, comma 11, della legge di Bilancio 2017, **possa essere definito "interconnesso"** ai fini dell'ottenimento del beneficio dell'iperammortamento del 150%, **è necessario e sufficiente che:**

- ♦ **scambi informazioni con sistemi interni** (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 (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.

BENE INTERCONNESSO
scambi informazioni con sistemi interni e/o esterni

identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente

Perizia giurata

Per l'iperammortamento del 150% è previsto che **il possesso dei requisiti necessari per la fruizione dell'agevolazione venga attestata:**

- ◆ per i beni con costo di acquisizione inferiore a € 500.000 da una **dichiarazione resa dal legale rappresentante** (DPR 445/2000);
- ◆ per i beni con costo di acquisizione superiore a € 500.000 da una **perizia tecnica** giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato.



Si segnala che, nel Ddl di conversione in legge del D.L. 243/2016 (recante interventi urgenti per la coesione sociale e territoriale, con particolare riferimento a situazioni critiche in alcune aree del Mezzogiorno) approvato al Senato in via definitiva il 22.2.2017, è stata introdotta una modifica a tale disposizione secondo cui, in alternativa alla perizia tecnica giurata, **qualora si faccia riferimento ad un ente di certificazione accreditato è necessario acquisire un attestato di conformità**. Per l'entrata in vigore ufficiale della modifica occorre attendere la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.

Nel corso di Telefisco 2017 è stato 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.

OBBLIGO DI PERIZIA	
bene iperammortizzato di costo > €. 500.000	Singola perizia per ciascun bene (non sono ammesse perizie "cumulative")

**Recenti modifiche
all'Allegato A**

Si segnala che nel Ddl di conversione in legge del D.L. 243/2016 approvato al Senato in via definitiva il 22.2.2017, sono state introdotte alcune **modifiche all'Allegato A**, che contiene l'elenco dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave Industria 4.0:

- ◆ la voce *"macchine utensili e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime"* è stata sostituita con *"macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime"*. Il motivo è che le

macchine cui si fa riferimento non sono tecnicamente macchine utensili, ma hanno lo scopo di operare sui materiali con l'impiego di appropriati utensili;

- ◆ si precisa che la voce *"dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti"* fa parte dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0 e non costituisce una sottocategoria di tale voce;
- ◆ sono eliminati i beni con le seguenti caratteristiche *"filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche e organiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti"*. Si tratta infatti degli stessi beni già presenti nella sezione *"Sistemi per l'assicurazione della qualità e sostenibilità"*.



Per l'entrata in vigore ufficiale della modifica occorre attendere la pubblicazione in Gazzetta Ufficiale.



Ti ricordiamo che [puoi accedere all'Area Riservata](#) del Sito dove è disponibile on line, per gli abbonati, **l'archivio di tutte le Circolari del Giorno**.