Le novità relative al super e all'iper ammortamento introdotte dalla Legge di Bilancio 2018

Dott.ssa **Benedetta Rizzi**
Ricercatrice area tributaria FNC

Industry 4.0

L'Industria 4.0 non consiste solo nell'introdurre macchinari d'avanguardia dal punto di vista tecnologico, ma nel saper "combinare" diverse tecnologie per INTEGRARE le tecnologie di fabbrica e le filiere produttive in modo da renderle un sistema CONNESSO, nel quale macchine, persone, cose e sistemi informativi COLLABORANO per realizzare prodotti e servizi più intelligenti in un contesto di costante evoluzione.

Industria 4.0: Le tecnologie abilitanti

1	Advanced Manufact. Solutions	• Robot collaborativi interconnessi e rapidamente programmabili
2	Additive Manufacturing	• Stampanti in 3D connesse a software di sviluppo digitali
3	Augmented Reality	• Realtà aumentata a supporto dei processi produttivi
4	Simulation	• Simulazione tra macchine interconnesse per ottimizzare i processi
5	Horizontal/ Vertical Integration	• Integrazione informazioni lungo la catena del valore dal fornitore al consumatore
6	Industrial Internet	• Comunicazione multidirezionale tra processi produttivi e prodotti
7	Cloud	• Gestione di elevate quantità di dati su sistemi aperti
8	Cyber-security	• Sicurezza durante le operazioni in rete e su sistemi aperti
9	Big Data and Analytics	• Analisi di un' ampia base dati per ottimizzare prodotti e processi produttivi

Il super ammortamento

E' stato introdotto per la prima volta dalla Legge di Stabilità 2016, dove veniva prevista per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni una maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni materiali strumentali nuovi acquistati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Prima dell'intervento della Legge di Bilancio 2018

AMBITO SOGGETTIVO

- Soggetti titolari di reddito d'impresa → Indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal regime contabile, dal settore economico in cui operano
- Esercenti arti e professioni → Anche se svolgono l'attività in forma associata
- Contribuenti in "regime di vantaggio" → Sono, invece, esclusi i soggetti in regime "forfettario"

AMBITO OGGETTIVO

Tutti i BENI che fossero:

- MATERIALI
- STRUMENTALI
- NUOVI

ACQUISITI IN PROPRIETA' O LEASING FINANZIARIO, REALIZZATI IN ECONOMIA O IN APPALTO

Risultano **esclusi**: gli acquisti di beni strumentali per cui il D.M. 31/12/88 stabilisce coefficienti di ammortamento < 6,5%; i fabbricati e le costruzioni.

Mezzi di trasporto:
- per gli acquisti effettuati entro il 31/12/2016, l'agevolazione spettava a tutte le tipologie di veicoli di cui all'art. 164 del TUIR.
- con l'intervento della Legge di Bilancio 2017, sono stati esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1 lett b) e b-bis) del TUIR.

Beni strumentali nuovi di **costo unitario non superiore a 516,46 euro**: se il contribuente decide di procedere con l'ammortamento, esso dovrà dedurre le quote di ammortamento come stabilito dal TUIR, e dovrà ripartire la maggiorazione del 40% in funzione della percentuale di ammortamento fiscale prevista dal D.M. 31/12/88.

ESEMPIO: acquisto di un bene per 500 euro (il D.M. prevede un coefficiente del 25%)

Ipotesi 1: deduzione integrale

Costo a CE	Costo dedotto	Super amm.to
500	500	200

Ipotesi 2: ammortamento al 20%

Costo a CE	Costo dedotto	Super amm.to
50	50	25
100	100	50
…	…	…
500	500	200

Risoluzione n. 145/E del 24 novembre 2017

AMBITO TEMPORALE

Investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 (Legge di Stabilità 2016)

Investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 (Legge di Bilancio 2017) → ovvero entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvento il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione

La maggiorazione spetta anche nel caso in cui, dopo aver effettuato l'ordine ed aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'investitore abbia successivamente deciso di acquisire il bene tramite **leasing**.
Alternative per l'investitore:

a) compensare l'acconto versato al fornitore con il maxi-canone iniziale da corrispondere alla società di leasing, la quale concederà in locazione finanziaria il bene all'investitore e pagherà, per la differenza, il fornitore;
b) ottenere la restituzione dell'acconto dal fornitore del bene in modo che la società di leasing conceda in locazione finanziaria il bene all'investitore e paghi per intero il fornitore.

Risoluzione n. 132 del 24 ottobre 2017

Entrata in funzione	≠	**Momento di effettuazione dell'investimento**
L'agevolazione è fruibile solo a partire dall'entrata del bene nel processo produttivo aziendale ai sensi dell'art. 102 del TUIR.		E' rilevante per valutare la spettanza o meno del beneficio in funzione del suo compimento nell'arco temporale di legge.

Risultano applicabili i criteri di imputazione temporale ex art. 109 del TUIR.

ESEMPIO: un'impresa ha acquistato un macchinario che viene consegnato il 31/12/17, ma è entrato in funzione l'anno successivo, il super ammortamento è fruibile solo a partire dal periodo d'imposta 2018.

MISURA	Maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni agevolabili, ai fini della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing →	La maggiorazione opera in via extracontabile e va fruita in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31/12/88 (per quanto riguarda il leasing, in base alla durata fiscale del contratto)

Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018

Art. 1 comma 29

PROROGAAGEVOLAZIONE	Investimenti effettuati dall'1 gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero fino al 30 giugno 2019 a condizione che entro il 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.
RIDUZIONE MISURA	La maggiorazione del costo di acquisizione è ora pari al 30% con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Esempio: bene consegnato tra il 1/1/18 e il 30/6/18; se per il bene è stato versato un acconto del 20% entro il 2017, con ordine accettato dal venditore entro la medesima data, l'investimento si intende eseguito nel 2017, quindi si applica aliquota 40% anche se l'agevolazione viene fruita nel 2018 (caso contrario applico il 30%).

ESCLUSIONE MEZZI DI TRASPORTO	Sono esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1 del TUIR; rimangono agevolabili gli autocarri dato che non sono contemplati nel citato articolo.
CONFERMAAMBITO SOGGETTIVO	Possono beneficiare dell'agevolazione gli esercenti arti e professioni e tutti i titolari di reddito d'impresa che esercitino l'attività in forma individuale o collettiva; non possono fruire dell'agevolazione i contribuenti che si avvalgono del regime forfettario e le imprese marittime in regime di Tonnage Tax.

Art. 1 comma 34

BENI ESCLUSI	Rimangono esclusi i beni per i quali il D.M. 31/12/88 prevede coefficienti di ammortamento < 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, i beni di cui all'allegato 3 delle Legge di Stabilità 2016.

- L'incentivo è **cumulabile con altre misura di favore**, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali.
- Spese per **migliorie** beni non di proprietà dell'impresa: sono capitalizzabili nella voce "immobilizzazioni materiali" e quindi possono fruire della maggiorazione.
- Nel caso di **beni complessi**, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.
- Rimane invariata la disciplina applicabile al caso di **cessione anticipata**: se il bene viene ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione, il beneficio non spetta più né al cedente né al cessionario.

Facciamo un esperimento:

1) **Tiriamo fuori il nostro cellulare**
2) **Apriamo il nostro browser**
3) **Colleghiamoci a WWW.KAHOOT.IT**

Abbiamo 60 secondi

L’iper ammortamento

E’ stato introdotto per la prima volta dalla Legge di Bilancio 2017, che prevedeva il riconoscimento in capo ai soli titolari di reddito d’impresa della maggiorazione del costo di acquisizione del 150% per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello “Industria 4.0”.

Prima dell'intervento della Legge di Bilancio 2018

AMBITO SOGGETTIVO

- Soggetti titolari di reddito d'impresa
- ~~Esercenti arti e professioni~~
- ~~Contribuenti in "regime di vantaggio"~~

→ Indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal regime contabile, dal settore economico in cui operano

---

AMBITO OGGETTIVO

Beni →

- MATERIALI
- STRUMENTALI
- NUOVI

INCLUSI NELL'ALLEGATO A ALLA LEGGE DI BILANCIO 2017

Tre categorie di beni contenute nell'Allegato A:

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".

Tutti i beni devono essere **interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura

Risultano **esclusi**: gli acquisti di beni strumentali per cui il D.M. 31/12/88 stabilisce coefficienti di ammortamento < 6,5%; i fabbricati e le costruzioni.

Posso beneficiare dell'agevolazione anche i beni che siano conformi alle indicazioni dell'Allegato A e siano contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati ma oggetto di rinnovamento o di ***revamping*** (ad esempio: dispositivi, strumentazione e componentistica).

Quindi nel caso di investimento in tali dispositivi, strumentazione e componentistica, l'investimento risulta agevolabile purché tali dispositivi assicurino che il bene oggetto di ammodernamento rispetti le caratteristiche dell'Allegato A.

In caso di **dubbio**: si può acquisire in modo autonomo il parere tecnico del MiSe.

L'impresa è tenuta a produrre **specifica documentazione**: dichiarazione legale rappresentante - perizia tecnica giurata - attestato conformità.

Oneri accessori relativi agli investimenti agevolabili: devono essere sostenuti nel medesimo periodo previsto per il bene principale.

Gli investimenti in elementi strettamente necessari al funzionamento del bene sono anch'essi agevolabili, nei limiti in cui costituiscono **ordinaria dotazione** del cespite principale: esiste un limite quantitativo pari al 5% del costo del bene principale.

AMBITO TEMPORALE

Investimenti effettuati dall'1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (Legge di Bilancio 2017) → ovvero entro il 30 settembre 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvento il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione

Entrata in funzione ≠ **Momento di effettuazione dell'investimento** ≠ **Momento in cui avviene interconnessione**

L'agevolazione è fruibile solo a partire dall'entrata del bene nel processo produttivo aziendale ai sensi dell'art. 102 del TUIR.

E' rilevante per valutare la spettanza o meno del beneficio in funzione del suo compimento nell'arco temporale di legge (art. 109 TUIR).

Il bene deve scambiare informazioni con sistemi interni e/o esterni.

MISURA

Maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni agevolabili: consente quindi di ammortizzare un valore pari al 250% del costo d'acquisto o del canone di leasing → La maggiorazione opera in via extracontabile e va fruita in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31/12/88 (per quanto riguarda il leasing, in base alla durata fiscale del contratto)

Se il bene entra in funzione in un periodo d'imposta ma l'interconnessione avviene in un esercizio successivo, per l'esercizio di entrata in funzione spetterà l'agevolazione del super ammortamento; si potrà usufruire dell'iper ammortamento nell'anno di avvenuta interconnessione. L'ammontare dell'iper ammortamento dovrà essere "nettizzato" di quanto già fruito in precedenza come "temporaneo" super ammortamento. La quota di iper ammortamento sarà calcolata applicando il coefficiente fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva dell'iper ammortamento e la quota di super ammortamento fruito in precedenza.

Esempio
Investimento: 10.000 effettuato nel 2017, con entrata in funzione nel 2017
Interconnessione: avviene nel 2018
Coefficiente di ammortamento fiscale: 20%

Super ammortamento: 10.000*(20%/2)*40%=**400**
Iper ammortamento: 10.000*150%=**15.000**
Quota annua iper ammortamento: (15.000-400)*20%= **2.920**

Amm.to civilistico 20%	Amm.to dedotto	Super/iper
1.000	1.000	400
2.000	2.000	2.920
2.000	2.000	2.920
2.000	2.000	2.920
2.000	2.000	2.920
1.000	1.000	2.920
10.000	**10.000**	**15.000**

Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018

Art. 1 comma 30

PROROGAAGEVOLAZIONE

Investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2018, ovvero fino al 31 dicembre 2019 a condizione che entro il 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. La misura rimane pari al 150%.

Art. 1 comma 33

DOCUMENTAZIONE	Rimane confermata la richiesta di documentazione utile per poter beneficiare dell'agevolazione (dichiarazione del legale rappresentante, perizia tecnica giurata, attestato di conformità).

Art. 1 comma 34

BENI ESCLUSI	Rimangono esclusi i beni per i quali il D.M. 31/12/88 prevede coefficienti di ammortamento < 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, i beni di cui all'allegato 3 delle Legge di Stabilità 2016.

Art. 1 commi 35, 36

CESSIONE ANTICIPATA BENI	Prevista solo per iper ammortamento

Se durante il periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che nello stesso periodo d'imposta l'impresa:

a) sostituisca il bene con un bene materiale strumentale nuovo avente **caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori** a quelle dell'Allegato A;
b) attesti **l'effettuazione dell'investimento** sostitutivo, le **caratteristiche** del nuovo bene e l'**interconnessione** tramite la **documentazione** prevista.

Sostituzione con bene il cui **costo sia inferiore** a quello del bene sostituito (sempre che ricorrano le altre condizioni del comma 35): la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue, fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Esempio:
Bene sostituito: 1.000
Bene sostitutivo: 800
Coefficiente di ammortamento: 20%
Sostituzione: durante il 4° esercizio
Iper ammortamento bene sostituito: 1.000*150%= 1.500
Quote di iper ammortamento dedotte: 150+300+300=750
Quote residue: 1.500-750=750
Iper ammortamento bene sostitutivo: 800*150%=1.200
Iper ammortamento periodo di sostituzione: 300, quindi si arriva a 300+750=1.050
Periodo successivo: si poteva dedurre 300, invece deduco 150, raggiungendo 1.200

DOCUMENTAZIONE

L'impresa è tenuta a produrre una **dichiarazione resa dal legale rappresentante** ai sensi del DPR 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 ovvero un **attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'**allegato A o B** ed è **interconnesso** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. La perizia (o l'attestato) può anche riguardare una pluralità di beni agevolati.

Il **costo della perizia o dell'attestazione**, anche se contabilmente viene imputato ad incremento dell'investimento, non assume mai rilevanza ai fini del calcolo dell'agevolazione.

La perizia o l'attestazione possono essere prodotte in **due fasi**:
- la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici;
- la seconda prodotta a seguito della verifica dell'avvenuta interconnessione.

Se l'interconnessione avviene **a ridosso di fine anno**, la perizia deve essere comunque asseverata e consegnata all'impresa entro il 31/12 con data certa, ma può essere giurata successivamente (risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017).
Anche secondo Assonime (circolare n. 4 del 7 febbraio 2018) nel caso in cui un'impresa abbia effettuato un investimento agevolabile con l'iper ammortamento (bene entrato in funzione e interconnesso nel 2017) ma non sia riuscita a soddisfare l'**onere documentale entro il 31/12/17** (riceve la perizia asseverata nel 2018) rimane ferma la spettanza dell'agevolazione, ci sarà solo uno slittamento dell'agevolazione (l'impresa fruirà dell'iper ammortamento dal periodo d'imposta in cui avrà soddisfatto l'onere documentale).

Il super ammortamento dei beni immateriali

La Legge di Bilancio 2017 ha introdotto per la prima volta tale agevolazione con riferimento a determinati beni immateriali come *software*, sistemi e *system integration*, piattaforma e applicazioni.

Prima dell'intervento della Legge di Bilancio 2018

AMBITO SOGGETTIVO

Soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento → La norma mette in relazione il bene immateriale con il soggetto che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno specifico bene materiale (non è necessario che il bene immateriale sia specificamente riferibile al bene materiale agevolato).

AMBITO OGGETTIVO

Beni → IMMATERIALI / STRUMENTALI → INCLUSI NELL'ALLEGATO B ALLA LEGGE DI BILANCIO 2017

- Si tratta di *software*, sistemi, *system integration*, piattaforme e applicazioni.
- L'agevolazione spetta anche per i *software* "*stand alone*", ovvero non necessari al funzionamento del bene materiale; se invece il *software* è integrato (*embedded*) in un bene materiale di cui all'Allegato A e viene acquistato unitamente ad esso, anche il bene immateriale è agevolabile con l'iper ammortamento al 150%.
- In caso di **dubbio**: si può acquisire in modo autonomo il parere tecnico del MiSe.

AMBITO TEMPORALE

Investimenti effettuati dall'1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (Legge di Bilancio 2017) → ovvero entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvento il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione

L'agevolazione è subordinata a:
- l'**effettuazione dell'investimento**;
- l'**interconnessione**;
- la fruizione dell'**iper ammortamento** per uno dei beni di cui all'Allegato B.

Come per l'iper ammortamento, l'impresa è tenuta a produrre la **documentazione** (dichiarazione legale rappresentante, perizia, attestato conformità) che attesti che il bene possieda le caratteristiche dell'Allegato B e che sia interconnesso.

MISURA	Maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni agevolabili

Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018

Art. 1 comma 31

PROROGA AGEVOLAZIONE	Investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019 a condizione che entro il 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.
CONFERMA MISURA	La maggiorazione del costo di acquisizione rimane al 40%.

Art. 1 comma 32

AMBITO OGGETTIVO	E' stato ampliato l'ambito applicativo; le casistiche previste dall'Allegato B sono state integrate: - sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *dropshipping* nell'*e-commerce*; - *software* e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata; - *software*, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *oln-fied* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

Grazie per l’attenzione

Contatti:
rizzi@fncommercialisti.it