



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

SUPER ED IPERAMMORTAMENTO

Super e Iperammortamento. I chiarimenti
dell'Agenzia ed il calcolo dei vantaggi

Giacomo Albano





Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

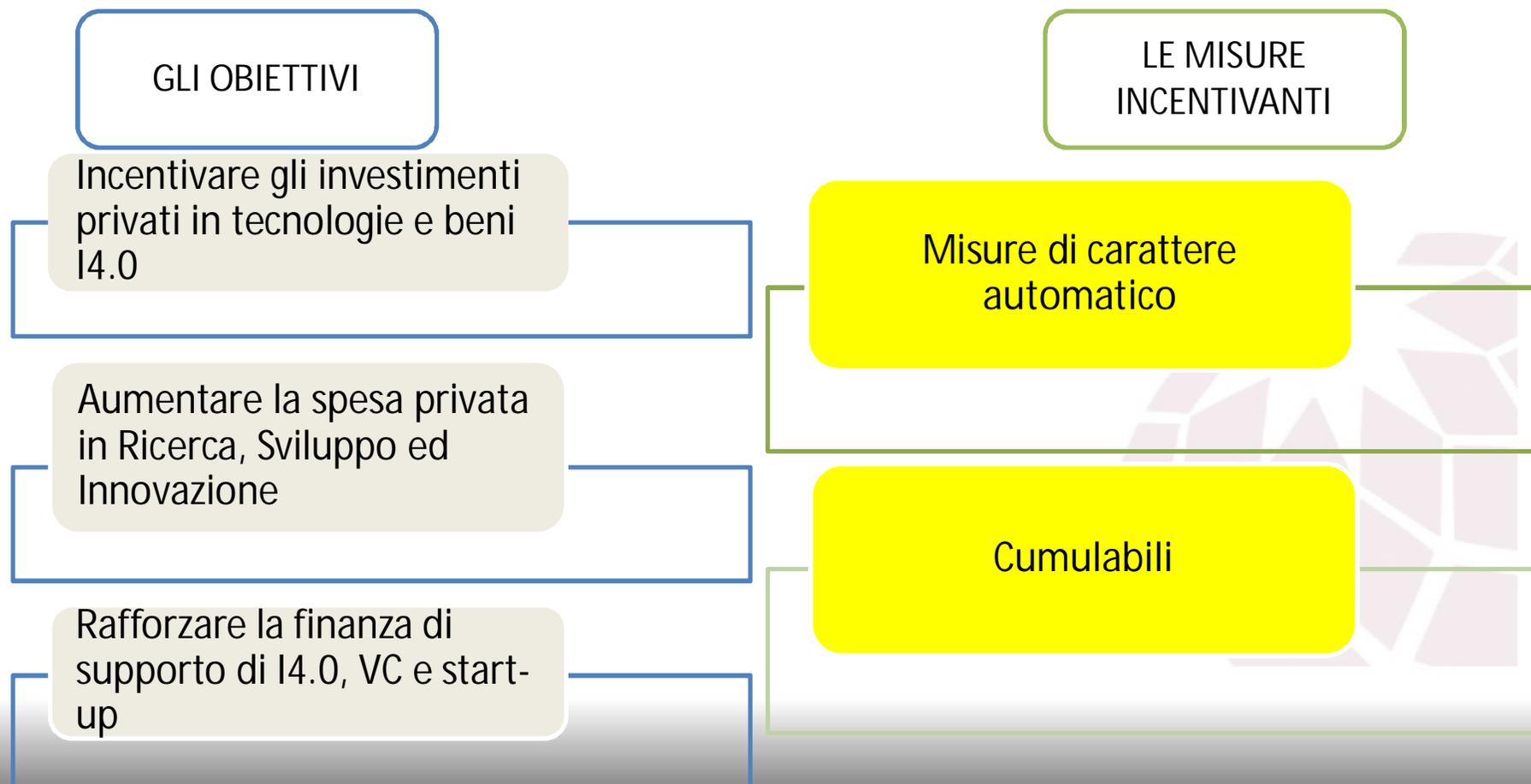
IL PIANO IMPRESA 4.0





Il Piano Nazionale Industria 4.0

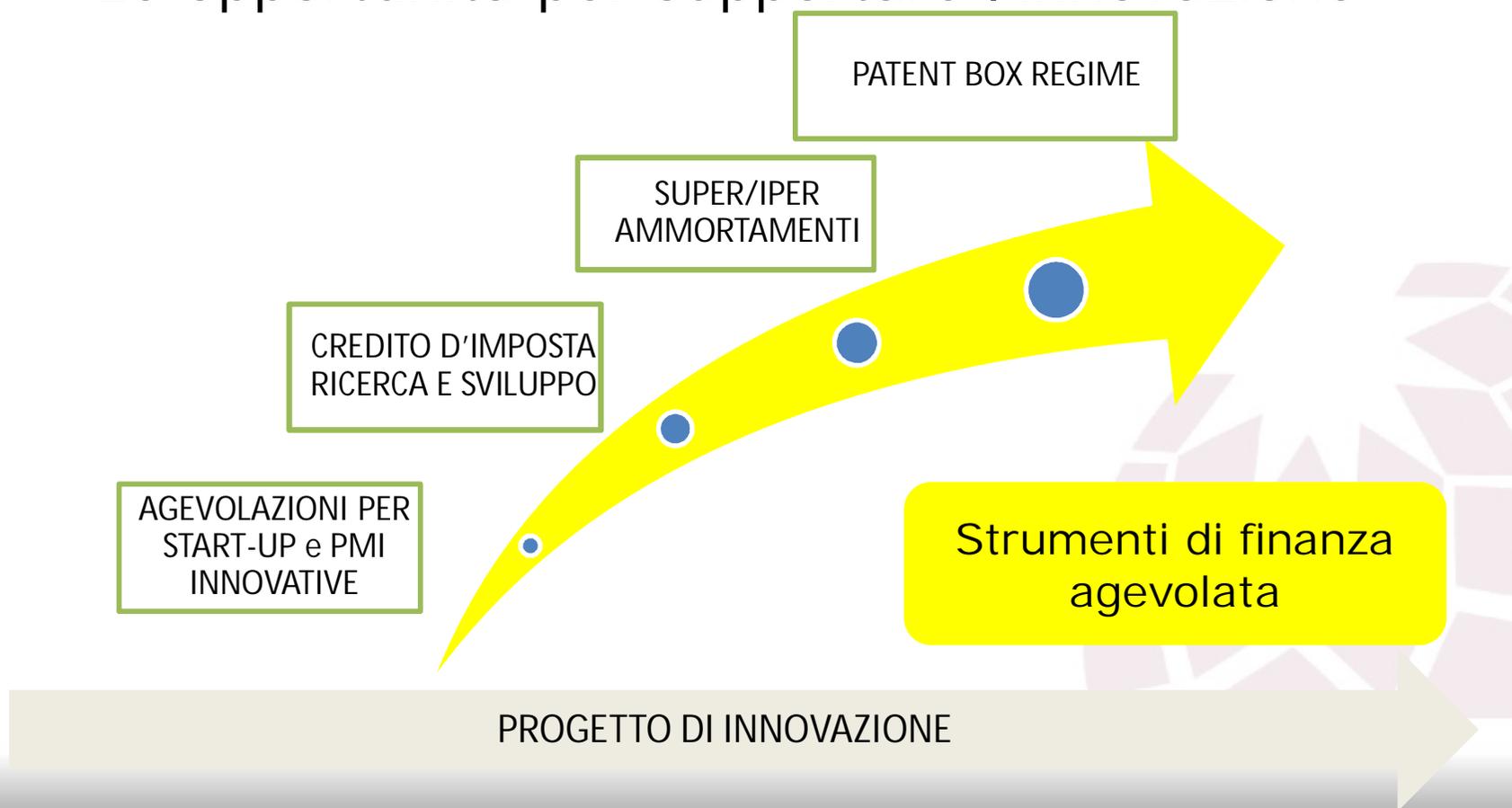
Direttrici strategiche e linee di intervento





Il Piano Nazionale Industria 4.0

Le opportunità per supportare l'innovazione





Il Piano Nazionale Industria 4.0

Le opportunità per le imprese: quadro di sintesi

Misura incentivante

Tipologia di incentivo

Orizzonte temporale

Patent Box Regime

Esenzione del 50% del reddito attribuibile allo sfruttamento degli IP agevolabili

A regime

Credito d'imposta R&S

Contributo a fondo perduto sotto forma di credito d'imposta pari al 50% della spesa incrementale in R&S

Fino al 2020

Iper-ammortamenti

Extra-deduzione IRES pari al 150% del costo di acquisto del cespite

Fino al 2019

Agevolazioni per start-up e PMI innovative

Pacchetto di agevolazioni sia sull'impresa innovativa che sul socio investitore (PF o PG)

A regime

Credito d'imposta formazione I 4.0

Contributo a fondo perduto sotto forma di credito d'imposta pari al 40% delle spese sostenute

Fino al 2018



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

LE NOVITA' DELLA LEGGE DI BILANCIO





Misure a favore dell'innovazione

Le novità nella legge di bilancio 2018

Credito d'imposta per la formazione I4.0

Credito d'imposta nella misura del **40%** per le **attività formative** svolte nel **2018** per acquisire o consolidare le conoscenze delle **tecnologie previste dal Piano Nazionale Industria 4.0**

Rifinanziamento della Nuova Sabatini

Stanziate **330 milioni di euro** (fino al 2023) per il rifinanziamento della Nuova Sabatini, con conferma della **maggiorazione del 30%** per i contributi in conto interessi connessi a finanziamenti di **beni strumentali nuovi I4.0**

Proroga del Super e Iper Ammortamento

Deduzione maggiorata al **150%** (c.d. Iper-ammortamento) per beni materiali I4.0 **prorogata a tutto il 2018, con consegne fino al 31/12/2019**.
Deduzione maggiorata per nuovi **beni strumentali «ordinari»** (c.d. Super-ammortamento) prorogata a tutto il 2018, con consegne fino al 30/06/2019 ma con **riduzione dell'aliquota agevolativa del 30%** ed esclusione dal beneficio per tutti i mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, TUIR

Credito d'imposta per la quotazione delle PMI

Credito d'imposta pari al **50% dei costi di consulenza** (fino ad un massimo di 500.000 euro) sostenuti fino al 31 dicembre 2020 per l'ottenimento dell'**ammissione alla quotazione delle PMI**

Le misure per favorire l'innovazione e la competitività nella Legge di Bilancio 2018



PROROGA DEL SUPER AMMORTAMENTO

- Ø SUPER AMMORTAMENTO: Maggiorazione del «costo fiscale di acquisizione» di determinati beni materiali pari al 30% (40% fino al 31.12.2017) che determina un incremento dell' ammortamento o della quota capitale del canone di leasing fiscalmente deducibile => SCONTO FISCALE PARI AL 7,2% DEL COSTO DEL BENE
- Ø Il beneficio spetta per gli investimenti in PROPRIETA', LEASING, REALIZZAZIONE IN ECONOMIA o APPALTO
- Ø La legge di Bilancio 2018 ha prorogato il superammortamento agli INVESTIMENTI effettuati entro il 31/12/2018 (con la consegna del bene) ovvero fino al 30/06/2019 a condizione che entro il 31/12/2018:
 - Ø Il relativo ordine sia accettato dal venditore;
 - Ø Sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20 per cento del costo di acquisizione
- Ø Continuano a beneficiare della maggiorazione del 40% gli investimenti effettuati entro il 31/12/2017 ovvero fino al 30/06/2018 in caso di ordine accettato e acconto del 20% pagato entro il 31/12/2017

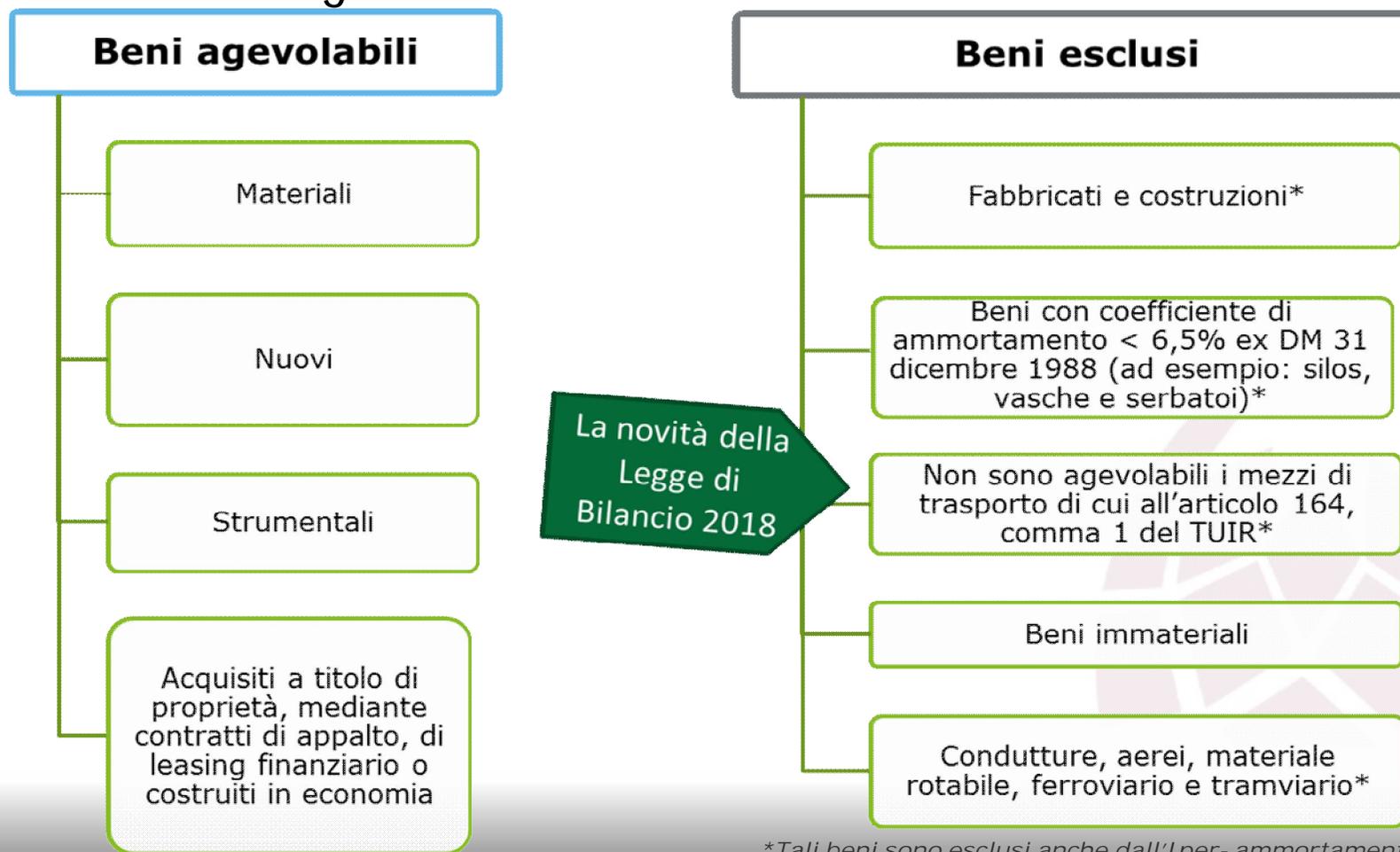


PROROGA DELL'IPERAMMORTAMENTO

- Ø IPERAMMORTAMENTO: Si traduce in una maggiorazione del «costo fiscale di acquisizione» di determinati beni materiali che rispondono a determinate caratteristiche tecnologiche (inclusi nell'allegato A alla legge di bilancio) pari al 150 per cento che determina un incremento dell'ammortamento o del canone di leasing fiscalmente deducibile => SCONTO FISCALE PARI AL 36% DEL COSTO DEL BENE
- Ø Per i soggetti che fruiscono dell'iperammortamento sono agevolati anche determinati beni immateriali con una maggiorazione pari al 40%
- Ø La legge di Bilancio 2018 ha prorogato la disciplina dell'iperammortamento agli INVESTIMENTI effettuati entro il 31/12/2018 (con la consegna del bene) ovvero fino al 31/12/2019 a condizione che entro il 31/12/2018:
 - Ø Il relativo ordine sia accettato dal venditore;
 - Ø Sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20 per cento del costo di acquisizione



Super ammortamento Investimenti agevolabili





IPERAMMORTAMENTO Beni agevolabili Allegato A (beni materiali) e Allegato B (beni immateriali)

L'elenco di beni agevolabili di cui agli **Allegati A e B** della Legge di Bilancio 2017 risulta suddiviso in **4 grandi aree**:



BENI STRUMENTALI (Allegato A)

Beni il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti

- **Macchine e impianti** per la **trasformazione di materiali e materie prime**
- Macchine utensili per **assemblaggio, giunzione e saldatura**
- Macchine per **confezionamento ed imballaggio**
- **Robot** e sistemi robotizzati
- **Magazzini automatizzati** e relative **macchine strumenti e dispositivi**



QUALITA' E AMBIENTE (Allegato A)

Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità

- Sistemi di **monitoraggio in-process** per assicurare e tracciare la qualità del prodotto e/o del processo produttivo
- Soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente ed il **monitoraggio dei consumi energetici**
- Dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la **marcatura automatica** dei prodotti
- Sistemi di marcatura e **tracciabilità** dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti (*Radio Frequency IDentification*)



SISTEMI INTERATTIVI (Allegato A)

Dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e sicurezza del posto di lavoro

- Banchi e **postazioni di lavoro adattabili** alle caratteristiche fisiche degli operatori
- Sistemi per il **sollevamento** e lo **spostamento** di carichi
- Apparecchiature di **comunicazione** tra operatore e sistema produttivo
- Dispositivi di **realtà aumentata** ed **interfacce uomo-macchina**



BENI IMMATERIALI (Allegato B)

Software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni *stand alone*

- **Progettazione di sistemi produttivi** che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni
- Gestione della produzione con elevate caratteristiche di integrazione con le attività di servizio (**logistica di fabbrica e manutenzione**)
- **Monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro** delle macchine e dei sistemi produttivi

INTEGRATO dalla Legge di Bilancio 2018



IPERAMMORTAMENTO BENI IMMATERIALI

Ampliamento del contenuto dell'Allegato B

L'art. 1 comma 32 della legge di bilancio 2018 ha introdotto una **modifica all'Allegato B alla Legge n. 232/2016, inserendo tra i beni immateriali agevolabili anche le seguenti voci:**



BENI IMMATERIALI **(Allegato B)**

Software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni *stand alone*

- sistemi di gestione della **supply chain finalizzata al drop shipping** 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 (comunicazioni intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field).



I MOMENTI RILEVANTI

Le condizioni necessarie per fruire dell' incentivo:

§ EFFETTUAZIONE DELL' INVESTIMENTO

- ∅ Deve avvenire nella finestra temporale agevolata
- ∅ Determina la spettanza del beneficio e la quantificazione dell' investimento agevolabile

§ ENTRATA IN FUNZIONE DEL BENE

- ∅ Determina l' inizio del processo di ammortamento (o dell' imputazione dei canoni di leasing) e quindi la possibilità di fruire concretamente della maggiorazione

DUE REQUISITI ULTERIORI PER L'IPERAMMORTAMENTO

§ INTERCONNESSIONE DEL BENE

- ∅ E' elemento decisivo per la fruizione del beneficio; in mancanza di interconnessione il bene non può accedere alla maggiorazione del 150%

§ PERIZIA (DICHIARAZIONE)

- ∅ Attesta l' idoneità delle caratteristiche tecniche del bene e l' interconnessione al sistema aziendale. Obbligatoria solo per i beni di costo superiore a 500mila euro (per i beni inferiori è sostituita da autocertificazione)



Effettuazione dell'investimento

- Ø Il momento di effettuazione segue le regole generali della competenza previste dall'art. 109, c. 1 e 2 del TUIR (anche per i soggetti IAS e OIC) e pertanto:
- Ø Acquisti in proprietà: rileva la consegna o spedizione , se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà
- Ø Leasing: rileva il momento in cui il bene entra nella disponibilità del locatario, documentato con il verbale di consegna o con verbale di esito positivo del collaudo
- Ø Beni realizzati in economia: rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato
- Ø Appalto: rileva la data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di SAL, la data in cui la porzione di opera risulti accettata dal committente



Effettuazione dell'investimento - Leasing

Per gli investimenti in leasing, entro il 31/12/2018

- Ø Il contratto deve essere sottoscritto da entrambe le parti;
- Ø Deve essersi verificato il pagamento del maxicanone in misura almeno pari al 20 per cento delle quote capitale complessivamente dovute

STIPULA SUCCESSIVA DEL CONTRATTO DI LEASING: il beneficio spetta anche nell'ipotesi in cui, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione del bene entro il 31/12/2018, l'investitore decida, successivamente, di acquisire il bene tramite contratto di leasing (Risoluzione n. 132/2017)



Entrata in funzione del bene

- Ø E' il momento in cui il bene entra concretamente nel processo produttivo e dal quale decorre il processo di ammortamento, sia ai fini civilistici che fiscali
- Ø Poiché il super/iper ammortamento consiste in una maggiorazione dell'ammortamento, è solo da quel momento che decorre la spettanza dell'agevolazione
- Ø L'entrata in funzione del bene può verificarsi anche in un esercizio successivo a quello di effettuazione dell'investimento, quindi anche al di fuori del periodo agevolato



Interconnessione

- Ø Per i beni iperammortizzabili è elemento decisivo per la fruizione del beneficio; in mancanza di interconnessione il bene non può accedere alla maggiorazione del 150%
- Ø Se il bene entra in funzione senza essere interconnesso, l'impresa può godere del Superammortamento fino all'esercizio in cui si realizza l'interconnessione.
- Ø Nel momento in cui si realizza l'interconnessione, la maggiorazione del 150 per cento resta fruibile sull'intero costo del bene => il maggior valore fiscale – al netto di quanto già fruito a titolo di Superammortamento – viene spalmato sul periodo residuo dell'ammortamento (o della deducibilità fiscale dei canoni in caso di leasing)
- Ø E' irrilevante il momento del periodo d'imposta in cui il bene viene interconnesso => anche se l'interconnessione interviene in prossimità del 31 dicembre si può calcolare la maggiorazione del 150% per l'intero esercizio



Perizia

- Ø Beni di valore > 500.000 € => perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere abilitato o attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato
- Ø Beni di valore < 500.000 € => dichiarazione sostitutiva di atto notorio (DPR 445/2000) attestante il possesso dei requisiti I4.0
- Ø La perizia tecnica giurata (o la dichiarazione) deve essere rilasciata entro l'esercizio in cui il bene entra in funzione
- Ø Rilascio della perizia tecnica giurata nelle situazioni in cui l'entrata in funzione e l'interconnessione dei beni agevolabili - nonché, in caso di beni e impianti complessi realizzati in appalto, la consegna e le fasi di collaudo e accettazione - avvengono a ridosso degli ultimi giorni dell'anno; in queste situazioni, è sufficiente che entro la data del 31 dicembre 2017 il professionista incaricato consegni all'impresa una perizia asseverata (dotata di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti), salvo poi procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31 dicembre 2017.



MODALITA' DI FRUIZIONE DEL BENEFICIO

- Ø La maggiorazione si concretizza in una deduzione extracontabile che prescinde dal comportamento di bilancio adottato dal contribuente => deve avvenire in base alle regole fiscali ovvero:
- Ø In base ai coefficienti tabellari di ammortamento per i beni di proprietà
- Ø Per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente ai coefficienti tabellari per i beni in leasing
- Ø Qualora in un periodo d' imposta si fruisca dell' agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d' imposta successivi (circolare 23/E/2016 e 4/E/2017)
- Ø RIMEDIO: presentazione di dichiarazioni integrative a favore



L' IPERAMMORTAMENTO PER I BENI IN PROPRIETA'

- Decorrenza ammortamento + interconnessione: 1 gennaio 2018
- Coefficiente di ammortamento ex DM 31.12.1988: 25% (primo anno ridotto a metà)
- Coefficiente in bilancio: 20%
- Costo bene: euro 9.000
- Ø Iperammortamento = 13.500 ($150\% * 9.000$), corrispondente ad una maggiorazione annua della quota di ammortamento pari a euro 3.375 ($13.500 * 0,25$) sulla base dei coefficienti fiscali (il primo anno ridotta a metà)
- Ø Calcolo della maggiorazione sulla base dei coefficienti di bilancio = maggiorazione annua del canone pari a euro 2.700 ($13.500 * 0,20$), ma il differenziale non dedotto in ciascun anno, non potrà essere recuperato

Anno	Variazione in diminuzione in base ai coefficienti fiscali	Anno	Variazione in diminuzione in base ai coefficienti fiscali
2018	1.687,5	2021	3.375
2019	3.375	2022	1.687,5
2020	3.375		



L' IPERAMMORTAMENTO PER I BENI IN LEASING

- Decorrenza contratto di leasing + interconnessione: 1 gennaio 2018
- Coefficiente di ammortamento: 25%
- Durata contratto di leasing: 3 anni, superiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente (2anni)
- Canoni complessivi: euro 11.000, di cui quota capitale euro 9.000 e quota interessi euro 2.000
- Ø Iperammortamento = 13.500 ($150\% * 9.000$), corrispondente ad una maggiorazione annua del canone pari a euro 6.750 ($13.500/2$) sulla base della durata fiscale del contratto
- Ø Calcolo della maggiorazione sulla base della durata contrattuale (3 anni) = maggiorazione annua del canone pari a euro 4.500 ($13.500/3$), ma il differenziale non dedotto in ciascun anno, non potrà essere recuperato a partire dal terzo esercizio (2018)

Anno	Variazione in diminuzione in base alla durata fiscale	Variazione in diminuzione in base alla durata contrattuale	Differenza
2018	6.750	4.500	2.250
2019	6.750	4.500	2.250
2020	0	4.500	0



IPERAMMORTAMENTO SUI BENI IN LEASING PER SOGGETTI «IAS ADOPTER»

- Ø I soggetti IAS adopter calcolano la maggiorazione sulla quota capitale dei «canoni di leasing» risultanti dal contratto, anche se, in virtù del metodo finanziario (Ias 17), deducono «ammortamenti» (Circolare 23/E/2016 e 4/E/2017)
- Ø Anche per i soggetti IAS vale la regola per cui la deduzione della maggiorazione prescinde dal comportamento contabile adottato dal contribuente e pertanto la fruizione dell' incentivo deve avvenire in base alle regole fiscali
- Ø L' agevolazione pertanto deve essere calcolata sulla base della durata fiscale del contratto di leasing, ovvero per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare



IL CUMULO CON ALTRI INCENTIVI

- Ø In linea generale l'iperammortamento è cumulabile con tutte le altre misure di favore, a meno che queste non prevedano espressamente il divieto di cumulo
- Ø In un primo momento l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che il costo dovesse essere assunto **al netto** di eventuali contributi in conto impianti, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi
- Ø La Circolare 4/E/2017 ha invece stabilito che il costo del bene agevolabile va assunto **al lordo** di eventuali contributi in conto impianti a prescindere dalle modalità di contabilizzazione del contributo stesso (a diretta riduzione del costo del bene o a CE nella voce «altri ricavi e proventi» a conto economico oggetto di risconto passivo)
- Ø **UNICO LIMITE:** La sommatoria delle agevolazioni non può eccedere il costo del bene (principio generale)



INCAPIENZA DEL REDDITO

- Ø L'Iperammortamento si concretizza in una variazione in diminuzione del reddito imponibile dichiarato (extracontabile)
- Ø In caso di perdita fiscale o di reddito imponibile inferiore all'agevolazione il beneficio non subisce alcuna limitazione, e può essere rinviato a futuri periodi d'imposta
- Ø In caso di incapienza l'agevolazione si riflette in una **maggiore perdita fiscale** che può essere riportata a nuovo e utilizzata in futuro secondo le regole generali (nel limite dell'80% del reddito imponibile di esercizio o senza limite per le perdite registrate nei primi tre esercizi dalla costituzione)



Le novità nella Legge di Bilancio 2018

Cessione anticipata di beni «iper-ammortizzabili» e acquisto di un bene I4.0 con le stesse caratteristiche (o superiori)

SOSTITUZIONE del bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017
ATTESTAZIONE dell'effettuazione dell'investimento sostitutivo, delle caratteristiche del nuovo bene e del requisito dell'interconnessione
POSSIBILITA' di continuare a dedurre le maggiorazioni dell'Iperammortamento come originariamente determinate, nel limite del costo sostenuto per il bene originario



Risoluzione 152/2017

Ai fini della quantificazione del costo rilevante agli effetti dell'iper-ammortamento rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione come previsto dall'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR; per la concreta individuazione dei predetti oneri occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa.

I costi relativi alle piccole opere murarie sono rilevanti ai fini dell'iper-ammortamento nei limiti in cui tali opere non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di "costruzioni" ai sensi della disciplina catastale e possano pertanto configurarsi come oneri accessori.

Gli accessori costituenti elementi strettamente indispensabili (es. non sono agevolabili i costi della perizia giurata) per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo possano assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale (tale condizione si presume realizzata laddove tali oneri risultino di importo non superiore al 5% del costo del bene principale).



Ordine dei Dottori Commercialisti
e degli **Esperti Contabili di Roma**

GRAZIE PER L' ATTENZIONE

Giacomo.albano@it.ey.com

