

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE- 31 MARZO 2017 ORE 06:00

Beni Industria 4.0: iperammortamento senza più segreti

Saverio Cinieri - Dottore commercialista in Roma e Milano

La maggiorazione del 150% sugli ammortamenti dei beni in chiave Industria 4.0 si applica dal periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione al sistema aziendale di gestione, con la conseguenza che, prima di questo periodo, è possibile fruire della maggiorazione del 40%. Ma le due agevolazioni non sono in alcun modo cumulabili. Lo ha chiarito l'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017.

L'**iperammortamento** del 250% si applica sugli investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** (inseriti nell'elenco A allegato alla legge di Bilancio 2017), la cui caratteristica peculiare è quella di essere finalizzati alla trasformazione dell'industria in chiave "4.0".

Infatti, le macchine che possono fruire della maggiorazione in esame sono agevolabili solo nella misura in cui siano utilizzate secondo il paradigma di "Industria 4.0" e non soltanto per le loro caratteristiche intrinseche.

Se ci sono **dubbi** sulla possibilità di agevolare alcuni macchinari, occorre chiedere un parere tecnico al Ministero dello Sviluppo economico, e non all'Agenzia delle Entrate.

Inoltre, per poter beneficiare dalla maggiorazione "rafforzata" i beni devono rispettare anche il requisito della "interconnessione" al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Se tale interconnessione non è ancora avvenuta, si può fruire del superammortamento (maggiorazione del 40%), ma le due agevolazioni non possono essere cumulate.

Sono alcuni dei passaggi contenuti nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, nella quale l'Agenzia delle Entrate, con l'ausilio del Ministero dello Sviluppo economico, ha emanato i primi chiarimenti per rendere pienamente operativa l'agevolazione introdotta dalla legge di Bilancio.

Leggi anche [Iper e super ammortamento: i chiarimenti dell'Agenzia](#)

Soggetti interessati

La circolare n. 4/E/2017 rimanda alle regole applicabili sul superammortamento (misura oggetto di proroga per quest'anno ad opera della legge di Bilancio).

Quindi, l'iperammortamento:

- si applica a tutti i soggetti titolari di **reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano;
- riguarda sia le imprese **residenti** nel territorio dello Stato che le **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti;
- trova applicazione anche per gli **enti non commerciali** con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

L'unico tratto distintivo che **differenzia** l'iperammortamento dal superammortamento è che il primo interessa solo le imprese (e **non i professionisti** che, quindi, possono fruire solo del

superammortamento).

Beni agevolabili

I beni che possono godere della maggiorazione del 150% dell'ammortamento sono elencati **nell'elenco A** allegato alla legge di Bilancio (e riportato anche nella circolare).

Inoltre, nel documento di prassi c'è una parte (la terza) in cui si entra nel dettaglio specificando quali **caratteristiche** debbano avere tali beni per essere ammessi all'agevolazione.

Comunque, nel caso in cui dovessero sorgere dubbi, l'Agenzia ricorda che, per l'esatta individuazione dei beni deve essere **interpellato** il Ministero dello Sviluppo economico.

Ciò non deve essere considerato come un limite ma piuttosto è un passaggio necessario dettato dal fatto che si tratta di macchinari ad altissimo contenuto **tecnologico**.

Pertanto, in caso di dubbi in merito alla riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'allegato A (ad esempio quando c'è il dubbio se una macchina con determinate caratteristiche sia ammissibile all'agevolazione), non si deve interpellare l'Agenzia (che, come noto, risponde solo su questioni di natura fiscale).

In questi casi, il contribuente può acquisire autonomamente il **parere tecnico** del Ministero limitandosi a conservarlo.

Sempre sui beni agevolabili, l'Agenzia chiarisce che:

- per quanto riguarda i dispositivi, la strumentazione e la 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" per essere agevolabili è necessario che assicurino che il bene oggetto di ammodernamento rispetti le **caratteristiche obbligatorie** e le ulteriori caratteristiche riportate nel citato allegato A; se sussistono tali requisiti, questi beni possono godere della maggiorazione del 150% anche nel caso in cui vengano eventualmente contabilizzati **ad incremento** di beni già esistenti non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o revamping;

- così come previsto per il superammortamento, anche in questo caso, **non possono essere agevolati** gli investimenti in beni materiali strumentali per i quali sono previsti coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, i particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla legge di stabilità 2016.

Durata dell'agevolazione

Passando all'ambito temporale, la norma prevede che il termine ultimo per l'effettuazione degli investimenti ammessi al super ammortamento è fissato al **31 dicembre 2017**, ovvero al **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% del costo di acquisizione.

Ai fini della determinazione della spettanza della maggiorazione, anche per l'iperammortamento vale il principio secondo il quale l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della **competenza** previste dall'art. 109, commi 1 e 2, TUIR (in pratica, valgono, anche in questo caso, le regole stabilite per il superammortamento a cui la circolare stessa rimanda).

Interconnessione

Una differenza tra l'iperammortamento e il superammortamento sta nel fatto che per fruire del primo occorre che si verifichi un ulteriore requisito: quello della "**interconnessione**" del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

La norma, a tale proposito, prevede che, per poter fruire dei benefici dell'iperammortamento, è necessario attestare il soddisfacimento dei requisiti di legge mediante una **autocertificazione** resa dal legale rappresentante, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, mediante 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.

Questi documenti devono attestare che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'allegato A ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Inoltre, è opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata di un'**analisi tecnica**.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate chiarisce che, per tutelare la proprietà intellettuale e della riservatezza dell'utilizzatore del bene, nonché di terze parti coinvolte (ad esempio produttori di beni strumentali, integratori di sistema, clienti dei prodotti realizzati dalla macchina iper-ammortizzata), l'analisi tecnica deve essere 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.

Nella stessa circolare, poi, si approfondisce il contenuto della suddetta analisi tecnica, attraverso l'individuazione degli aspetti che vanno trattati.

Da evidenziare che il suddetto requisito della interconnessione è di **vitale importanza** per la fruizione dell'agevolazione.

Ed è tanto importante che la maggiorazione può essere fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza l'interconnessione.

L'Agenzia, comunque, ammette 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.

In questo caso, l'agevolazione dell'iperammortamento sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

Pertanto, come si dirà meglio in seguito, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur **senza essere interconnesso**, l'impresa può godere della maggiorazione relativa al superammortamento fino all'esercizio precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione.

Da questo momento (o meglio, dall'esercizio in cui si verifica l'interconnessione) sarà poi possibile passare all'iperammortamento.

Per quanto riguarda l'accreditamento, è necessario rivolgersi ad **ACCREDIA** (www.accredia.it) che è una associazione senza fini di lucro avente come soci Ministeri, grandi amministrazioni nazionali, organizzazioni d'impresa e professionali, altre parti interessate.

Come fruire dell'iperammortamento

Il meccanismo di funzionamento dell'iperammortamento non si discosta di molto da quello del superammortamento.

Quindi, la maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via **extracontabile** e che va fruita:

- in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988 (ridotti alla metà per il primo esercizio ai sensi dell'art. 102, comma 2, TUIR) relativamente ai beni acquisiti in proprietà;

- in un periodo "non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal predetto D.M. 31 dicembre 1988 relativamente ai beni acquisiti tramite leasing (art. 102, comma 7, TUIR).

Se in un periodo d'imposta si fruisce 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, salvo il caso in cui l'interconnessione avvenga in un esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Inoltre, **non è possibile cumulare** l'iperammortamento con il superammortamento: ciò, come chiarisce l'Agenzia, in quanto il requisito dell'interconnessione, al cui verificarsi è subordinato l'accesso al regime dell'iperammortamento, determina semplicemente una diversa quantificazione del beneficio (dal 40 al 150 per cento) e non già il cumulo delle due percentuali maggiorative del costo.

Disallineamento tra effettuazione dell'investimento e interconnessione

Sempre in relazione al requisito dell'interconnessione, si possono verificare situazioni in cui esiste un disallineamento tra il periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento e quello di fruizione del beneficio della maggiorazione.

A tale proposito, vanno distinti **tre momenti temporali**:

- 1) il periodo d'imposta di "**effettuazione**" dell'investimento: rileva ai fini della spettanza della maggiorazione relativa al super o all'iper ammortamento ed alla quantificazione dell'investimento agevolabile;
- 2) il periodo d'imposta di "**entrata in funzione**": da esso dipende la possibilità di fruire del super ammortamento o, se nel medesimo periodo d'imposta il bene viene interconnesso, dell'iper ammortamento;
- 3) il periodo d'imposta di "**interconnessione**": 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%.

Quelle sopra riportate sono tre variabili che incidono, ognuna con il suo peso, sull'applicazione dell'agevolazione.

Infatti, la spettanza e la fruizione dell'iper ammortamento dipendono quindi:

- dal momento 1), in quanto possono godere del beneficio gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (ovvero, alle condizioni esposte in precedenza, al 30 giugno 2018);
- dal momento 2), ossia dall'entrata in funzione del bene, in quanto solo da tale momento è possibile iniziare a godere dell'iperammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene (momento 3); nell'ipotesi in cui, invece, l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iperammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo d'imposta.

In conseguenza di quanto appena detto, è dunque possibile affermare che:

- nel periodo d'imposta di entrata in funzione, il bene può **temporaneamente** godere del beneficio del superammortamento (se ricorrono i requisiti previsti dalla relativa normativa);
- nel periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione è possibile accedere all'iperammortamento.

Attenzione: in caso di non immediata interconnessione, al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iperammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione deve essere **nettizzato** di quanto già fruito in

precedenza a titolo di (temporaneo) superammortamento.



Copyright © - Riproduzione riservata