

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Iper ammortamento e super ammortamento dei beni immateriali

(Circolare n. 9 del 30 aprile 2018)

Indice

1. Premessa	3
2. Soggetti interessati dall'iper ammortamento	4
2.1. Imprese marittime	4
2.2. Reti di imprese	5
2.3. Affittuario dell'azienda	6
3. Investimenti iper ammortizzabili	6
3.1. Elenco dei beni agevolabili	7
3.2. Requisito della "novità" del bene	7
3.3. Beni in <i>leasing</i> , locazione, noleggio e comodato	8
3.4. Migliorie su beni di terzi	9
3.5. <i>Revamping</i>	10
3.6. Macchine agricole	10
3.7. Impianti per le trasformazioni dirette sui prodotti	12
3.8. Sistemi per la sicurezza della qualità e sostenibilità	12
3.9. Società di servizi alle imprese	12
3.10. Beni esclusi	13
4. Requisito temporale degli investimenti agevolabili 2018	14
4.1. Beni acquisiti in proprietà o <i>leasing</i> finanziario	16
4.2. Beni realizzati mediante contratto di appalto	16
4.3. Beni costruiti in economia	16
4.4. Interconnessione al sistema aziendale	17
5. Determinazione dell'iper ammortamento	18
5.1. Base di calcolo dell'agevolazione	18
5.2. Contributi in conto impianti	19
5.3. Misura del beneficio per i cespiti acquisiti in proprietà	20
5.4. Entità dell'agevolazione per gli investimenti tramite contratto di <i>leasing</i>	24
5.5. Cessione del contratto di <i>leasing</i>	27
5.6. Sostituzione del bene agevolato	28
6. Super ammortamento dei beni immateriali	29
7. Obblighi documentali	31
8. Effettuazione dell'investimento e fruizione dell'agevolazione	33
9. Cumulabilità con altre agevolazioni	35
10. Credito d'imposta per formazione tecnologica 4.0	36

1. Premessa

L'art. 1, co. 9, della Legge 232/2016 ha riservato ai titolari di reddito d'impresa – esclusi, quindi, gli esercenti arti e professioni – la possibilità, ai soli fini della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* finanziario, di **maggiorare del 150% il costo di acquisizione** gli investimenti:

- in **beni materiali strumentali nuovi**, funzionali alla trasformazione tecnologica o digitale secondo il modello "Industria 4.0" (elencati nell'allegato A della Legge 232/2016);
- **effettuati dall'1.1.2017 al 31.12.2017**, ovvero entro il **maggior termine del 30.6.2018** – poi, esteso al 30.9.2018 dal D.L. 91/2017 – purché, entro la predetta data del 31.12.2017, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione del cespite.

Il successivo co. 10 ha, inoltre, introdotto un'ulteriore agevolazione che si concretizza nell'applicazione di una **maggiorazione del 40%** da applicarsi al costo di acquisizione di determinati **beni immateriali** indicati nell'Allegato B della Legge 232/2016, rubricato "*Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0"*". In particolare, il beneficio spetta soltanto alle imprese che già **beneficiano della maggiorazione del 150%**: risultava originariamente applicabile agli **investimenti effettuati al 31.12.2017**, ovvero al **30.6.2018 a condizione** che, entro la data del 31.12.2017, il relativo ordine fosse stato accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Entrambe le agevolazioni consentono, pertanto, di **maggiorare il costo fiscalmente riconosciuto degli investimenti agevolabili**, in modo da permettere, ai fini della determinazione dell'IRES e dell'IRPEF (con esclusione dell'IRAP), l'imputazione – esclusivamente tributaria – al periodo d'imposta di maggiori quote di ammortamento e di canoni di locazione finanziaria.

Novità 2018

Il predetto contesto normativo è stato integrato dalla Legge 205/2017, in vigore dall'1.1.2018, estendendo:

- la disciplina dell'**iper ammortamento** agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (funzionali alla trasformazione tecnologica o digitale secondo il modello "Industria 4.0") **effettuati entro 31.12.2018**, ivi compresi quelli **perfezionati non oltre il 31.12.2019**, a condizione che entro il 31.12.2018 l'ordine sia accettato dal venditore e siano stati pagati acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione del bene. In tale sede, è stata altresì inserita una speciale disciplina applicabile in caso di **cessione di un bene agevolato**, che consente la sostituzione dello stesso con un altro bene potenzialmente agevolabile, senza che ciò comporti la perdita della maggiorazione per le quote non fruite;

- ai soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento 2018, la **maggiorazione del 40%** agli investimenti aventi ad oggetto i beni immateriali di cui all'Allegato B della Legge 232/2016 effettuati **dall'1.1.2018 al 31.12.2018**, compresi quelli effettuati **entro il 31.12.2019**, a condizione che entro il 31.12.2018 l'ordine sia stato accettato dal venditore e risultino pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene. La Legge 205/2017 ha anche **modificato l'Allegato B** della Legge 232/2016, contenente l'elenco dei beni immateriali agevolabili, riconoscendo il beneficio anche all'acquisto di **sistemi di gestione della supply chain** finalizzata al *drop shipping* per le imprese che operano nell'*e-commerce*, nonché ai **servizi digitali** per la fruizione immersiva, ricostruzioni 3D e realtà aumentata, e, infine, al **software per la gestione della logistica** con elevate caratteristiche di integrazione delle attività.

2. Soggetti interessati dall'iper ammortamento

L'art. 1, co. 9, della Legge 232/2016 non individua i soggetti destinatari della disciplina dell'iper ammortamento, ma il riferimento al modello "Industria 4.0" porta ad **escludere** dall'ambito applicativo dell'agevolazione i **titolari di reddito da lavoro autonomo**. Tale conclusione è coerente con il tenore letterale della disposizione, che prevede un obbligo dichiarativo per "l'impresa" che realizza l'investimento agevolato. In senso conforme, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate (C.M. 4/E/2017).

Possono, pertanto, beneficiare dell'agevolazione i **contribuenti titolari di reddito d'impresa** a nulla rilevando, ai fini della fruibilità della maggiorazione del 150%, il regime contabile adottato (ordinario o semplificato), la natura giuridica, le dimensioni e il settore produttivo di appartenenza. In particolare, come precisato dalla C.M. 4/E/2017, che rinvia al chiarimento reso con la C.M. 23/E/2016, la maggiorazione del 150% può essere fruita dai seguenti soggetti:

- imprese residenti in Italia;
- stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti;
- enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Il beneficio dell'iper ammortamento è, pertanto, riconosciuto anche alle **imprese in contabilità semplificata**, che determinano il reddito d'impresa a norma dell'art. 66 del TUIR, così come modificato dalla Legge 232/2016: infatti, per questi soggetti è stato comunque confermato il criterio di competenza relativamente all'ammortamento (art. 66, co. 3, del TUIR).

2.1. Imprese marittime

Sono escluse dalla disciplina **le imprese marittime** che, applicando il regime previsto dagli artt. 155-161 del TUIR, determinano il reddito imponibile in base a specifici coefficienti parametrati agli scaglioni di tonnellaggio netto delle navi impiegate nello svolgimento dell'attività d'impresa (c.d. *tonnage tax*). Diversamente, le imprese marittime che si sono avvalse dell'**opzione** di cui all'art. 155

del TUIR – che permette di determinare analiticamente il reddito imponibile secondo le ordinarie disposizioni del TUIR – possono beneficiare, per le attività diverse da quelle agevolate, della maggiorazione relativamente ai componenti negativi dedotti in via specifica, quali le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* finanziario. In tal senso, si è espressa la C.M. 4/E/2017, che rinvia al chiarimento reso con la C.M. 23/E/2016.

2.2. Reti di imprese

L'attuale contesto normativo offre agli imprenditori che intendono costituire una **rete di imprese**, ai sensi dell'art. 3 del D.L. 5/2009, l'alternativa fra **due diverse forme giuridiche**:

- la **"rete-contratto"**, senza soggettività giuridica e con estensione a tutti gli associati della responsabilità patrimoniale per le obbligazioni assunte in nome e per conto della rete;
- la **"rete soggetto"**, che dispone necessariamente di fondo patrimoniale e organo comune.

Queste ultime hanno **soggettività passiva IRES**, con l'effetto che le stesse possono essere assimilate agli enti commerciali (art. 73, co. 1, lett. b), del TUIR) oppure agli enti non commerciali di cui all'art. 73, co. 1, lett. c), del TUIR, a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale oppure esclusiva (C.M. 20/E/2013). Diversamente, per le **"reti contratto"**, ovvero non dotate di soggettività giuridica autonoma, gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organo comune si producono direttamente in capo alle **singole imprese partecipanti alla rete**, secondo i principi tipici del mandato con rappresentanza. Conseguentemente, ai fini fiscali, ciascuna impresa è tenuta a fatturare all'esterno le operazioni compiute dall'organo comune e, di riflesso, a ricevere le fatture per le operazioni passive.

La **C.M. 4/E/2017** ha chiarito che anche le reti d'impresa sono ammesse alla disciplina dell'iper ammortamento, con modalità differenti a seconda che il contratto sottoscritto sia relativo a una "rete-contratto" ovvero ad una "rete-soggetto". Più precisamente, nel caso della **"rete-contratto"**, ovvero priva di autonoma soggettività giuridica e capacità tributaria, gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti in capo alle **imprese partecipanti**. In particolare, con riferimento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica o digitale in chiave "Industria 4.0" (elencati nell'allegato A della Legge 232/2016), effettuati nell'ambito di una "rete-contratto", possono verificarsi le seguenti due ipotesi:

- in caso di **investimento effettuato dall'organo comune**, che agisce in veste di mandatario con rappresentanza, l'acquisto del bene agevolabile produce la diretta imputazione dell'operazione ai singoli partecipanti, traducendosi nell'obbligo del fornitore di fatturare a questi ultimi, per la parte di prezzo ad essi imputabile, l'operazione passiva posta in essere dall'organo comune;
- diversamente, qualora **l'investimento sia effettuato dalla singola impresa** o da quella capofila che opera senza rappresentanza, l'acquisto del bene agevolabile non comporta alcun

effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto e la singola impresa o l'eventuale capofila dovrà "ribaltare" il costo ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese. Conseguentemente, in relazione ai costi concernenti investimenti in beni materiali strumentali nuovi, fatturati o "ribaltati" alle singole imprese aderenti alla rete, sono queste ultime che hanno **diritto alla maggiorazione dell'iper ammortamento** sulla quota parte del costo di propria competenza.

Nel caso in cui, invece, la rete di imprese dotata di fondo patrimoniale comune si configuri come "**rete-soggetto**" – poiché ha acquisito un'autonoma soggettività giuridica, in virtù dell'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del Registro delle Imprese – gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alla "rete-soggetto". In tale ipotesi, l'effettuazione degli investimenti è imputabile alla "rete-soggetto" sicché, essendo la "rete-soggetto" parificata a un'impresa, i **benefici** dell'iper ammortamento devono essere direttamente utilizzabili in capo al **nuovo soggetto giuridico** e nessun beneficio ricade direttamente sulle imprese partecipanti al contratto di rete.

2.3. Affittuario dell'azienda

In caso d'affitto d'azienda, l'iper ammortamento spetta al soggetto sul quale contrattualmente incombe l'**onere del mantenimento dell'efficienza degli impianti** e degli altri beni strumentali costituenti il compendio aziendale affittato. Conseguentemente, se lo schema contrattuale previsto dal codice civile (artt. 2562 e 2561 c.c.) viene derogato dalle parti – con l'effetto che l'onere del mantenimento dell'efficienza degli impianti e degli altri beni strumentali è posto a carico dell'impresa affittante – la titolarità dell'ammortamento fiscale, sia sui beni esistenti al momento dell'inizio del rapporto che su quelli immessi successivamente, competerà al concedente.

Rimane, naturalmente, impregiudicata la possibilità per le parti di stabilire contrattualmente un **diverso regime per i beni immessi successivamente nell'azienda dal conduttore**: in relazione a tali ultimi beni, spetterà all'affittuario l'onere di effettuare l'ammortamento fiscale e di godere dei benefici fiscali derivanti dalla maggiorazione in commento.

3. Investimenti agevolabili con l'iper ammortamento

La possibilità di ammortizzare un maggior costo figurativo riguarda soltanto gli investimenti in beni materiali strumentali con esclusione, quindi, dei beni merce e dei materiali di consumo. Infatti, per poter beneficiare della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della "**strumentalità**" rispetto all'attività esercitata dall'impresa. Conseguentemente, i cespiti devono essere di uso durevole e atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. "*Sono,*

pertanto, **esclusi** i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita" (C.M. 4/E/2017).

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che – in assenza di ulteriori precisazioni in ordine alle modalità di effettuazione degli investimenti – il beneficio spetta, oltre che per l'acquisto dei beni da terzi, in proprietà o in *leasing*, anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto. In tal senso, si è espressa la C.M. 4/E/2017, che rinvia al chiarimento reso con la C.M. 23/E/2016, par. 2.

3.1. Elenco dei beni agevolabili

I beni agevolabili con l'iper ammortamento, come anticipato, sono elencati nell'**Allegato A della Legge 232/2016** ("*Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello 'Industria 4.0'*"), e sono raggruppabili in tre categorie:

- beni strumentali il cui funzionamento è **controllato da sistemi computerizzati** o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- **sistemi per l'assicurazione della qualità** e della sostenibilità;
- **dispositivi per l'interazione uomo macchina** e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0".

Nel corso degli incontri con la stampa specializzata dell'anno 2018, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che rientrano nella definizione di "*magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica*", ovvero agevolabili ai fini dell'iper ammortamento, anche i **magazzini di logistica** utilizzati nell'ambito della **grande distribuzione** di merci e prodotti finiti. In particolare, è stato precisato che in tale voce sono compresi i cespiti (impianti) costituiti da una parte:

- **meccanica**, rappresentata dall'insieme di trasloelevatori, scaffalatura, *handling system*, trasportatori automatici e incroci rulli/catene;
- **elettronica e informatica funzionale** a impartire, gestire ed eseguire le liste di operazioni di *in* e *out* opportunamente fornite a bordo macchina tramite appositi PLC.

La funzione di tali beni nell'ambito dei vari processi che integrano la catena di produzione del valore è tipicamente quella relativa allo **stoccaggio automatico** di materie prime, semilavorati, prodotti finiti o merci e alla loro trasformazione logistica.

3.2. Requisito della "novità" del bene

È, inoltre, necessario che i beni materiali strumentali oggetto dell'investimento agevolabile siano **nuovi**: l'iper ammortamento non spetta, pertanto, per gli acquisti di cespiti a qualunque titolo già utilizzati. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'iper ammortamento è applicabile, in capo all'acquirente, **anche per il bene esposto in uno *show room*** e utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo (C.M. 4/E/2017, che rinvia a quanto

precisato in materia di super ammortamento dalla C.M. 23/E/2016, par. 2), in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai **solii fini dimostrativi** non fa perdere al bene il requisito della novità (C.M. 5/E/2015, 44/E/2009 e 4/E/2012). In altri termini, **non può usufruire dell'agevolazione** il bene che il cedente abbia impiegato per scopi diversi dalla semplice esposizione.

Per quanto concerne, invece, i **beni complessi** alla cui realizzazione abbiano concorso anche dei **cespiti usati**, il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo complessivamente sostenuto non sia formato prevalentemente da quello dei cespiti usati. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale condizione dovrà risultare verificata sia nell'ipotesi di bene realizzato in economia che in quella di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato. Tale circostanza dovrà sussistere sia nell'ipotesi di:

- **acquisto a titolo derivativo da terzi** di bene complesso che incorpora anche un bene usato. In tale fattispecie, il cedente dovrà attestare che il **costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo**. Al verificarsi di questa condizione, l'importo agevolabile sarà costituito dal **costo complessivamente sostenuto dal cessionario** per l'acquisto del bene;
- un **bene realizzato in economia** il quale, se dotato del requisito della "novità", può fruire della maggiorazione, oltre che sul **costo afferente alla componente** nuova del bene complesso, anche sul **costo della componente usata**, sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

3.3. Beni in *leasing*, locazione, noleggio e comodato

Nell'ipotesi dei beni acquisiti tramite un'operazione di ***leasing***, la maggiorazione dell'iper ammortamento spetta esclusivamente all'utilizzatore e non anche al concedente: per quest'ultimo, infatti, sono irrilevanti, ai fini del beneficio, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria.

La maggiorazione dell'iper ammortamento non viene meno nell'ipotesi in cui il bene agevolato formi successivamente oggetto di un contratto di **"*sale and lease back*"** sicché, anche a seguito dell'intervenuta cessione del bene, **l'agevolazione potrà continuare ad essere fruita**, sotto forma di maggiorazione del costo originario di acquisizione, secondo la dinamica temporale inizialmente determinata, a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di ***leasing***. Resta, naturalmente, inteso che il successivo contratto di locazione non potrà configurare, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento agevolabile (C.M. 4/E/2017).

Sono, invece, **esclusi** dalla disciplina dell'iper ammortamento, i beni utilizzati in base a un contratto di **locazione operativa o noleggio**. Per tali beni, la **maggiorazione**, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al **soggetto locatore o noleggiante** e soltanto nell'ipotesi in cui l'attività di locazione operativa o noleggio costituisca l'oggetto principale dell'attività. Come precisato dall'Amministrazione

Finanziaria, la maggiorazione **non competente** qualora l'attività di locazione e noleggio sia effettuata in maniera **occasionale e non abituale** con società estere del gruppo, in considerazione del fatto che l'investimento *"sarebbe effettuato solo strumentalmente in Italia, mentre nella sostanza andrebbe a rafforzare una struttura operativa estera"* (C.M. 4/E/2017).

Il Ministero dello Sviluppo Economico ha, inoltre, precisato che spetta al **noleggiante** – in qualità di soggetto che ha diritto all'agevolazione fiscale – dimostrare il **soddisfacimento dei vincoli** previsti per accedere all'agevolazione. Non è stato, tuttavia, precisato se l'obbligo di verifica di tali vincoli debba essere soddisfatto:

- **internamente**, in quanto la società di noleggio deve garantire l'integrazione o l'interconnessione del bene con i propri beni e la sua catena del valore;
- **esternamente**, nel senso che tale impresa deve garantire l'integrazione o l'interconnessione del cespite con i sistemi di fabbrica o la catena del valore dell'utilizzatore finale.

In assenza di disposizioni in merito, nonché di chiarimenti di prassi, entrambe le opzioni dovrebbero ritenersi valide, fermo restando che sono **reciprocamente esclusive**. Qualora il noleggiante opti per il soddisfacimento presso un cliente, il diritto all'agevolazione spetta in proporzione al periodo di durata del noleggio (Faq MISE 12.7.2017).

Per i **beni concessi in comodato**, è il comodante a poter beneficiare della maggiorazione dell'iperammortamento, a condizione che i beni agevolati siano **strumentali e inerenti alla propria attività**, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento. Peraltro, per poter beneficiare dell'iperammortamento per i beni concessi in comodato, il comodante dovrà essere in grado di dimostrare che i beni in parola sono **utilizzati dal comodatario** nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e che questi beni sono **idonei a cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria o comodante** (C.M. 4/E/2017).

3.4. Migliorie su beni di terzi

Le spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa – quali, ad esempio, quelli utilizzati in forza di un contratto di locazione o comodato – possono essere iscritte, secondo corretti principi contabili nazionali, nell'attivo patrimoniale, tra le *"Immobilizzazioni materiali"*, a condizione che si estrinsechino in **beni che hanno una loro individualità e autonoma funzionalità** i quali, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono:

- **essere rimossi dall'utilizzatore** (locatario o comodatario);
- **avere una possibilità d'utilizzo** a prescindere dal bene a cui accedono.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la **classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi** nell'ambito delle immobilizzazioni materiali deve essere effettuata sulla base delle **indicazioni contenute negli OIC**, anche se il contribuente redige il bilancio secondo i

principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19.7.2002. In senso conforme, anche la **Direzione Regionale dell’Agenzia delle Entrate dell’Umbria** che, in risposta all’**istanza d’interpello n. 912-83/2016**, ha escluso la possibilità di fruire degli ammortamenti maggiorati – nel caso oggetto di interpello, del super ammortamento – per le società appaltatrici che acquistano beni strumentali senza evidenziare contabilmente l’autonoma funzionalità degli stessi. Nel caso di specie, una società appaltatrice operante nell’ambito del settore energetico gestiva **impianti di proprietà di un appaltante ente pubblico**, sui quali aveva effettuato **manutenzioni ordinarie e straordinarie**, tra cui rientravano **l’acquisto di nuovi impianti** finalizzati a conferire maggiore efficienza ai beni dell’ente: questi ultimi restavano, tuttavia, di proprietà della società appaltatrice per tutta la durata del contratto. Secondo la DRE Umbria, poiché la società ha contabilizzato tali spese tra le **immobilizzazioni immateriali** senza separare quelli dotati di autonoma funzionalità, tali beni non possono fruire del super ammortamento.

3.5. Revamping

L’Allegato A della Legge 232/2016 include, tra i beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello “*Industria 4.0*”, anche “*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*”. A questo proposito, la C.M. 4/E/2017 ha precisato che tali beni possono beneficiare della maggiorazione del 150% anche nel caso in cui vengano **contabilizzati a incremento del costo dei beni già esistenti** agevolati e formino oggetto di ammodernamento o **revamping**.

3.6. Macchine agricole

Nelle Faq del Ministero dello Sviluppo Economico del 12.7.2017, è stato chiarito che anche le macchine agricole possono rientrare a fare parte della voce n. 11 dell’Allegato A della Legge 232/2016, che individua **tra gli investimenti agevolabili** “*le macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi [...] in grado di gestire le lavorazioni su base spazio-temporale al fine di incrementare la profittabilità e ridurre al contempo l’impatto ambientale tramite l’utilizzo di funzionalità quali guida parallela, controllo sezioni e/o gestione di applicazione a rateo variabile*”. Al pari di tutti i beni strumentali controllati da sistemi computerizzati, per poter beneficiare della maggiorazione del 150% anche le macchine agricole devono obbligatoriamente possedere, congiuntamente, i seguenti **requisiti**:

1. controllo per mezzo di CNC (*Computer Numerical Control*) e/o PLC (*Programmable Logic Controller*);
2. integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo;
3. interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive;
4. rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro;
5. interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o *part program*.

L'interconnessione ai sistemi informatici sussiste per tutte le macchine motrici od operatrici che operano in ambiente esterno, ad esempio le macchine utilizzate in agricoltura e nelle costruzioni, e che sono (Faq MISE 12.7.2017):

- **a guida automatica** (senza operatore a bordo) o **semi-automatica** (o assistita, con operatore che controlla in remoto). Per guida semi-automatica o assistita su trattrici e altre macchine operatrici, *"si possono intendere sistemi che sono in grado di ricevere dati relativi al compito da svolgere da un sistema centrale remoto e che prevedono la presenza a bordo di un operatore per ragioni di sicurezza e per altre operazioni supplementari alla guida"*;
- **in grado di ricevere dati** relativi al compito da svolgere da un sistema centrale remoto (in questo caso ricadono anche i droni), situato nell'ambiente di fabbrica, inteso come un *"insieme di attività integrate nella catena del valore di uno o più soggetti, interni o esterni all'azienda, che trasformano delle risorse (input del processo) in un prodotto finito (output del processo). Tali attività sono inerenti ai processi aziendali, ovvero alle attività di acquisto, produzione e distribuzione associate a una o più famiglie di prodotto realizzate dalla fabbrica stessa"*. A questo proposito, per **"trasformazione"** si deve definire un processo che modifica lo stato di materie prime, semilavorati e prodotti, eseguito lungo la catena del valore necessaria, al fine di rendere disponibile e fruibile un prodotto: il processo di trasformazione si realizza per mezzo di macchine, impianti o sistemi che utilizzano energia e che necessitano di scambiare informazioni, vale a dire dati, in *input* o in *output*, necessari a guidare la corretta esecuzione del processo (ad esempio, *part program*, ricette per processi chimici, letture di sensori, misure svolte sul materiale/semilavorato/pezzo finito, composizione di lotti di lavorazione, informazioni di collaudo, codici identificativi di materie, prime/semilavorati/prodotti finiti, ecc.).

Oltre a possedere le suddette 5 caratteristiche obbligatorie, tutti i beni strumentali agevolabili controllati da sistemi computerizzati, ivi incluse le macchine agricole, devono possedere **almeno 2 tra le 3 seguenti caratteristiche** per renderle assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici:

- monitoraggio continuo delle **condizioni di lavoro** e dei parametri di processo, mediante opportuni set di sensori e ad attività alle derivate di processo;

- caratteristiche di **integrazione tra macchina fisica e/o impianto** con la modellizzazione o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyberfisico);
- **sistemi di telemanutenzione**, telediagnosi o controllo in remoto.

Quest'ultima condizione s'intende soddisfatta quando:

- la **dotazione dei sistemi** della macchina o dell'impianto consente di effettuare – da remoto, in automatico o con la supervisione di un operatore – **interventi di riparazione o manutenzione** su componenti del bene;
- il "*sistema di telemanutenzione*" delle macchine è realizzato anche centralmente, tramite il sistema a cui tali beni sono interconnessi, anziché attraverso link diretto su ogni macchina.

3.7. Impianti per le trasformazioni dirette sui prodotti

Tra i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito mediante opportuni sensori e azionamenti, richiamati dall'Allegato A della Legge 232/2016, rientrano anche le "*macchine e gli impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime [...], impiegati nell'industria manifatturiera discreta, nell'industria di processo e in quella di trasformazione che devono essere dotati di proprietà di riconfigurabilità o flessibilità (sia per quanto riguarda le tipologie di operazioni che possono essere eseguite, sia per quanto riguarda la gestione dei flussi all'interno dell'impianto)*".

Gli impianti di servizio riconducibili alla voce "*macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime*" possono fruire dell'iperammortamento se:

- il contratto di acquisto oppure appalto, o lo stato avanzamento lavori di un impianto, o di una porzione dello stesso, prevede la presenza di **impianti di servizio**;
- si dimostra che questi impianti sono **strettamente funzionali alla produzione**.

Sono, invece, **escluse** dalla maggiorazione tutte quelle **soluzioni finalizzate alla produzione di energia** – come sistemi cogenerativi, sistemi di generazione di energia da qualunque fonte rinnovabile e non – che possono, tuttavia, accedere ad altre misure agevolative già in vigore (ad esempio, i "certificati bianchi").

3.8. Sistemi per l'assicurazione della qualità e sostenibilità

L'Allegato A della Legge 232/2016 comprende, tra i beni agevolabili con l'iperammortamento, anche i "*sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità*", ovvero tutti quei **sistemi o impianti di trattamento o recupero** di acqua, aria, olio, sostanze chimiche e polveri, integrati con il sistema di fabbrica, in grado di:

- **segnalare** l'efficienza filtrante e la presenza di **anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose**;

- **avvisare gli operatori o fermare le attività** di macchine e impianti (Faq MISE 12.7.2017).

3.9. Società di servizi alle imprese

L'iper ammortamento spetta anche per gli investimenti in "sistemi di monitoraggio in process", essendo compresi nella linea di azione "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità" di cui all'Allegato A della Legge 232/2016. Possono essere riferiti non solo al "Prodotto - Processo Produttivo - Fabbrica", ma anche al "Servizio - Processo di Produzione del Servizio - Azienda, a condizione che (Faq MISE 12.7.2017):

- sia verificata l'**interconnessione** del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- il soggetto che realizza l'investimento sia **titolare di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal settore economico in cui opera e in cui effettua l'investimento.

In particolare, il Ministero dello Sviluppo Economico ha riconosciuto la maggiorazione del 150% a un'azienda di servizi a fronte di un investimento in "sistemi di monitoraggio in process" idoneo a:

- assicurare e tracciare la qualità del servizio erogato e dell'intero processo produttivo del servizio;
- qualificare i processi di produzione del servizio in maniera documentale e connessa al sistema informativo aziendale.

3.10. Beni esclusi

La disciplina dell'iper ammortamento preclude esplicitamente l'accesso al beneficio ai **beni usati**, nonché ad alcune specifiche tipologie di beni strumentali:

- **fabbricati** e costruzioni;
- beni per i quali sono stabiliti, nel D.M. 31.12.1988, **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%**;
- condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali, dagli stabilimenti balneari e termali e per la produzione e distribuzione di gas naturale;
- materiale rotabile, ferroviario e tranviario e aerei completi di equipaggiamento.

In ogni caso, sono **esclusi** dall'agevolazione anche i beni indicati nell'apposito elenco contenuto nell'Allegato 3 della Legge 208/2015, la cui indicazione risulta necessaria, poiché si tratta di beni ammortizzabili con aliquote fiscali superiore a quella minima del 6,50%.

Gruppo V – Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 – Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture
Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b – Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane) Condotte dorsali per trasporto a

		grandi distanze dai centri di produzione e dai giacimenti gassoso acquiferi Condotte di derivazione e allacciamento
Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b – Stabilimenti termali, idrotermali	Condotture
Gruppo XVIII – Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 – Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)
Gruppo XVIII – Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 – Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)

Qualora sussistano dubbi in ordine alla riconducibilità di un bene potenzialmente agevolabile tra quelli elencati nell'Allegato A della Legge 232/2016, il contribuente può acquisire autonomamente il **parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico** – limitandosi, poi, a conservarlo – inviando apposita richiesta al seguente indirizzo di posta elettronica: dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it. Non è, pertanto, necessario formulare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate.

4. Requisito temporale degli investimenti agevolabili 2018

In virtù della proroga disposta dalla Legge 205/2017, l'iper ammortamento spetta per gli investimenti effettuati dall'1.1.2018 al 31.12.2018, ovvero entro il termine del **31.12.2019**, a condizione che al **31.12.2018** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Nel corso del Telefisco 2018, è stato precisato che le imprese che hanno ricevuto l'**accettazione dell'ordine del bene dal fornitore nel 2017**, ma **non hanno effettuato il pagamento dell'acconto pari al 20% entro il 31.12.2017**, non hanno realizzato il presupposto di cui all'art. 1, co. 9, della Legge 232/2016 e, quindi, non hanno maturato il diritto all'agevolazione previsto per gli investimenti effettuati entro il 30.9.2018. Tuttavia, ai sensi dell'art. 1, co. 30, della Legge 205/2017, il bene ordinato nel 2017 può comunque fruire dell'agevolazione riconosciuta per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2018, oppure entro il 31.12.2019, a condizione che l'acconto del 20% sia pagato non oltre il 31.12.2018.

Per individuare l'esatto momento di effettuazione dell'investimento, ai fini della spettanza della predetta maggiorazione, l'imputazione degli investimenti deve rispettare le regole generali della competenza fiscale previste dall'art. 109, co. 1 e 2, del TUIR, in virtù del quale:

- le spese di acquisizione dei **beni mobili** si considerano sostenute alla **data della consegna o spedizione** ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà (C.M. 4/E/2017, che rinvia a quanto precisato in materia di super ammortamento dalla C.M. 23/E/2016);
- per le acquisizioni di beni con contratti di **leasing**, il momento di effettuazione dell'investimento coincide con la **data in cui viene consegnato il bene**, ovvero quando entra nella disponibilità del locatario. Qualora sia prevista la clausola di prova a favore di quest'ultimo, ai fini della fruizione dell'agevolazione diventa rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario (C.M. 4/E/2017);
- per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i **costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato** (ad esempio, spese di progettazione dell'investimento, materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, manodopera diretta, ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, ecc.), avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati;
- per gli **investimenti mediante appalto**, rileva la **data di ultimazione della prestazione**, oppure la data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) da parte del committente.

La disciplina dell'iper ammortamento opera, pertanto, in **deroga al principio di derivazione rafforzata** di cui all'art. 83 del TUIR (D.M. 3.8.2017, D.M. 8.6.2011 e D.M. 1.4.2009, n. 48): conseguentemente, anche per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico, ovvero le società di capitali diverse dalle micro-imprese (art. 2435-ter c.c.), la maggiorazione del 150% non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale e si traduce, infatti, in una variazione in diminuzione che opera in via extracontabile (C.M. 4/E/2017).

Nel corso del Telefisco 2018, è stato chiarito che per gli **oneri accessori** riguardanti investimenti iper ammortizzabili, che concorrono alla determinazione del costo agevolabile – in quanto di diretta imputazione, ai sensi dell'art. 110, co. 1, lett. b), del TUIR (R.M. 152/E/2017) – e previa individuazione sulla base dell'OIC 16, valgono le medesime regole temporali previste per il bene principale. In altri termini, ai fini dell'accesso al beneficio, l'onere accessorio deve essere sostenuto, secondo i criteri dell'art. 109 del TUIR, nel medesimo periodo previsto per il bene principale. Conseguentemente, il **costo di un basamento** – propedeutico all'installazione di un bene agevolabile e, quindi, accessorio a quest'ultimo – completato in epoca precedente all'acquisto del

cespite agevolabile principale deve essere escluso dall'iper ammortamento se sostenuto in un esercizio anteriore a quello di decorrenza dell'agevolazione.

Si osserva, inoltre, che – in relazione agli investimenti che possono beneficiare dell'estensione temporale dell'iper ammortamento al **termine del 31.12.2019** – la verifica della sussistenza delle due condizioni richiamate (accettazione dell'ordine e pagamento di acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione entro il 31.12.2018) risulta essere relativamente semplice per i beni acquisiti in proprietà: diversamente, per quelli ottenuti tramite *leasing*, così come per quelli realizzati mediante contratto di appalto o in economia, la verifica delle richiamate due condizioni appare essere, invece, meno immediata.

4.1. Beni acquisiti in proprietà o *leasing* finanziario

Il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore e quello del pagamento di acconti per almeno il 20% entro il 31.12.2018 sono facilmente individuabili per i beni agevolabili acquisiti in proprietà, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a **conservare idonea documentazione giustificativa** (copia dell'ordine, corrispondenza, *e-mail*, bonifici, ecc.).

Per i beni acquisiti in locazione finanziaria, l'estensione temporale dell'iper ammortamento al 31.12.2019 può essere ammessa a condizione che, **entro il 31.12.2018**, venga sottoscritto dalle parti il **relativo contratto di *leasing*** e l'utilizzatore provveda al **pagamento di un maxicanone** in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta.

Inoltre, si dovrebbe ritenere ancora applicabile il chiarimento reso dalla **R.M. 132/E/2017**, secondo cui l'iper ammortamento spetta anche nel caso in cui un contribuente – dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31.12.2017 (ora 31.12.2018) – **modifichi la modalità tecnica dell'investimento**, da quella di acquisto in proprietà a quella mediante contratto di *leasing* finanziario.

4.2. Beni realizzati mediante contratto di appalto

L'estensione temporale dell'iper ammortamento al 31.12.2019, per i beni realizzati mediante contratto di appalto, può essere ammessa a condizione che, entro il 31.12.2018, il relativo contratto risulti sottoscritto da entrambe le parti e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto contrattualmente. In tale ipotesi, la maggiorazione del 150% spetta anche per i contratti di appalto per i quali il **momento di effettuazione dell'investimento** (data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, data in cui l'opera o porzione di essa risulta verificata e accettata dal committente) si sia **verificato entro il 31.12.2019**.

4.3. Beni costruiti in economia

Per i beni realizzati in economia, l'iper ammortamento spetta anche per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati o sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo considerato, avuto riguardo ai criteri di competenza fiscale di cui all'art. 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione. Conseguentemente, così come precisato dalla **C.M. 4/E/2017**, trattandosi non di beni acquistati presso soggetti terzi, ma realizzati internamente, la prima condizione prevista dalla norma – accettazione dell'ordine da parte del venditore – non rileva ai fini dell'estensione del beneficio. Quest'ultima può, quindi, essere invocata qualora, entro il 31.12.2018, risultino sostenuti costi pari almeno al 20% dei costi complessivamente affrontati nel periodo compreso dall'1.1.2018 al 31.12.2019.

Esempio

Costi sostenuti nel 2018 per la realizzazione in economia del bene agevolabile: euro 1.400

Costi sostenuti nel 2019 per il completamento interno del cespite iper ammortizzabile: euro 600

Entrata in funzione del bene e interconnessione dello stesso al sistema aziendale: anno 2019

I costi sostenuti nel periodo compreso tra l'1.1.2018 e il 31.12.2019 sono pari ad euro 2.000: il beneficio dell'estensione temporale al 31.12.2019 è riconosciuto in quanto i costi sostenuti al 31.12.2018 risultano pari ad euro 1.400 e, quindi, superiore al limite del 20% del costo di costruzione interna del bene (euro 400). In altri termini, sono agevolabili, oltre ai costi sostenuti nel 2018 (euro 1.400), anche quelli relativi al periodo compreso dall'1.1.2019 al 31.12.2019 (euro 600).

2018	1.400	1.400
2019	600	600
Totale	2.000	2.000

4.4. Interconnessione al sistema aziendale

Oltre al rispetto dell'ambito temporale all'interno del quale deve entrare in funzione l'investimento agevolato, la fruizione dell'iper ammortamento richiede che venga rispettato un ulteriore requisito, costituito dall'interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Ai fini dell'ottenimento del beneficio, la C.M. 4/E/2017 ha chiarito che, affinché un bene possa essere definito "interconnesso", è necessario e sufficiente che il bene agevolato:

- **scambi informazioni con sistemi interni** – gestionale, pianificazione, progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo e altre macchine dello stabilimento – o esterni (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione e *supply chain*), per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (TCP/IP, HTTP, MQTT, ecc.);

- **sia identificato univocamente**, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es. indirizzo IP).

Nel corso del Telefisco 2018, è stato precisato che il requisito dell'interconnessione **non si considera soddisfatto** nel caso in cui lo scambio di informazioni tra il sistema di gestione e la macchina avvenga per il tramite di un **operatore persona fisica**, che riceve istruzioni attraverso un *device* che non costituisce parte integrante della macchina stessa e le trasmette senza apportare modifiche alla macchina: in tal caso, infatti, lo scambio di informazioni tra il sistema di gestione e la macchina non è diretto, ma richiede l'intervento dell'operatore persona fisica, con conseguente gestione manuale delle informazioni.

5. Determinazione dell'iper ammortamento

L'iper ammortamento, come anticipato, si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 150%, che determina un aumento – esclusivamente tributario – della quota di ammortamento (o di quella capitale del canone di *leasing*) fiscalmente deducibile. Tale maggiorazione si concretizza, quindi, in una **deduzione extracontabile**, da usufruire in modo differente a seconda della tipologia di componente negativo di reddito (C.M. 4/E/2017, che rinvia a quanto precisato in materia di super ammortamento dalla C.M. 23/E/2016, par. 4):

- relativamente all'**ammortamento** dei beni di cui agli artt. 54 e 102 del TUIR, in base ai **coefficienti stabiliti dal D.M. 31.12.1988**, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 102, co. 2, del TUIR;
- per quanto riguarda il *leasing*, in un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988.

Nel caso in cui 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.

Questa agevolazione è, pertanto, suscettibile di produrre un **effetto sul bilancio d'esercizio**, ma limitatamente alle **voci relative alle imposte**: in altri termini, **non incide sulla determinazione delle quote di ammortamento da imputare a conto economico**, alla voce B.10.b) – in quanto esse sono calcolate secondo il piano di ammortamento civilistico del bene, definito sulla base della vita utile economica e tecnica dello stesso – né dei canoni di *leasing* da iscrivere, in base al principio di competenza, nella precedente voce B.8). In altri termini, la maggiorazione del 150% – del costo fiscale del bene, ai fini della deduzione della quota di ammortamento, o del canone di *leasing* – deve essere gestita **esclusivamente come variazione extracontabile**, da operare in diminuzione del reddito d'impresa in sede di dichiarazione dei redditi.

Per i soggetti che determinano il **reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico**, la maggiorazione **non risulta, pertanto, legata alle valutazioni di bilancio**, ma è

correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale: in altri termini, tale maggiorazione si traduce in un componente negativo di reddito che, pur non essendo imputato al conto economico, risulta fiscalmente deducibile, ai sensi dell'art. 109, co. 4, lett. b), del TUIR, "per disposizione di legge" (art. 1, co. 9, della Legge n. 232/2016).

5.1. Base di calcolo dell'agevolazione

In merito al costo sul quale computare la maggiorazione, la C.M. 4/E/2017 ha precisato che:

- ai fini dell'ammortamento, rileva il **costo determinato ai sensi dell'art. 110 del TUIR**, al **lordo di eventuali** contributi in conto impianti;
- con riferimento ai **canoni di leasing**, rileva **soltanto la quota capitale** – che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene – e **non anche la quota interessi**.

Per la determinazione del costo agevolabile **non rilevano** i diversi criteri previsti per i soggetti che applicano il **principio di derivazione rafforzata** (C.M. 4/E/2017). Conseguentemente, ai fini dell'agevolazione, si considera il valore corrispondente al **prezzo pattuito** e non il minor valore corrispondente al valore attualizzato. Si rammenta, infatti, che – secondo il principio contabile nazionale OIC 16 – in presenza di acquisto con previsione di pagamento dilazionato, oltre i 12 mesi, il costo del bene è pari al minor valore attualizzato. Peraltro, i relativi interessi passivi impliciti, transitando a conto economico, non incidono sul processo di ammortamento.

Oneri accessori

La R.M. 152/E/2017 ha precisato che i **costi relativi alle piccole opere murarie** – qualora non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di "costruzioni" (C.M. 2/E/2016) ai sensi della disciplina catastale – possono configurarsi come oneri accessori e rilevare ai fini della disciplina dell'iper ammortamento. La medesima qualificazione è riconosciuta agli accessori e alle **attrezzature** che costituiscono elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo, nei limiti in cui costituiscano **ordinaria dotazione del cespite principale**: questi ultimi, per ragione di semplificazione, sono stati individuati nel 5% del costo del bene principale rilevante agli effetti dell'iper ammortamento. È, tuttavia, possibile computare costi accessori in misura maggiore a tale soglia, con onere del contribuente di *"dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione"*.

I suddetti principi possono trovare applicazione, a parere dell'Agenzia delle Entrate, sia nel caso in cui gli elementi accessori vengano **acquisiti unitamente al bene principale** che in quello in cui vengano **ottenuti separatamente**, anche presso altri fornitori.

Non sono, invece, considerati come oneri accessori le **spese della perizia giurata**, o dell'attestazione di conformità, in quanto si tratta semplicemente di costi il cui sostenimento è richiesto esclusivamente per l'ottenimento del beneficio fiscale.

5.2. Contributi in conto impianti

Nella **C.M. 4/E/2017** è stato precisato che il costo dei beni agevolabili deve essere assunto **al lordo** di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione. È stata, pertanto, modificata la precedente interpretazione, resa nella C.M. 26/E/2016, secondo cui il costo avrebbe dovuto essere determinato in base all'art. 110 del TUIR e conseguentemente al netto dei contributi in conto impianti, a prescindere dalla modalità di contabilizzazione degli stessi, ad eccezione di quelle non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi: questa affermazione, ora superata, risultava in linea con quelle formulate in occasione delle precedenti analoghe discipline agevolative degli investimenti.

5.3. Misura del beneficio per i beni acquisiti in proprietà

La maggiorazione del 150%, in quanto non correlata a valutazioni di bilancio, è fruibile in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31.12.1988, a partire dal periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, ridotti alla metà per il primo esercizio: rappresenta, pertanto, una variazione in diminuzione da operare esclusivamente in dichiarazione dei redditi.

Sotto il profilo operativo, deve, quindi, ritenersi necessario seguire il seguente procedimento:

- **verificare la piena deducibilità delle quote di ammortamento "ordinarie" imputate a conto economico.** In caso contrario, ovvero se l'ammortamento iscritto in bilancio eccede il limite massimo fiscale, si deve effettuare, come di consueto, una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, valutando altresì la necessità di rilevare le corrispondenti imposte anticipate, in ossequio al principio contabile nazionale OIC 25;
- esercitare il **diritto all'iper ammortamento**, mediante un'apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Esempio: ammortamento civilistico coincidente con quello fiscale

Bene acquistato il 23.4.2018, immediatamente entrato in funzione e interconnesso al sistema aziendale

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica e fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Quota di ammortamento imputata a conto economico nel primo esercizio: euro 1.000

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di iper ammortamento deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \cdot 150\% \cdot 20\% / 2 =$ euro 1.500

Conseguentemente, con riguardo al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2018), il contribuente può dedurre integralmente la quota di ammortamento imputata a conto economico (euro 1.000) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (euro 1.500), a titolo di iper ammortamento, determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31.12.1988.

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "iper ammortamento"
2018	1.000	1.000	1.500
2019	2.000	2.000	3.000
2020	2.000	2.000	3.000
2021	2.000	2.000	3.000
2022	2.000	2.000	3.000
2023	1.000	1.000	1.500
Totale	10.000	10.000	15.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 25.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal **bilancio d'esercizio**;
- euro 15.000, a titolo di iper ammortamento, mediante **variazioni in diminuzione** in sede di dichiarazione dei redditi.

Diversamente, qualora il contribuente decida di operare una variazione in diminuzione inferiore a quella spettante per effetto della maggiorazione del 150% (euro 3.000 su base annua, dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione e di interconnessione), ad esempio per euro 2.000, la differenza di euro 1.000 è definitivamente persa, ovvero non potrà essere recuperata a deducibilità in successivi esercizi (C.M. 4/E/2017, che rinvia a quanto precisato in materia di super ammortamento dalla C.M. 23/E/2016, par. 4.1).

Esempio: ammortamento civilistico inferiore quello fiscale

Bene acquistato il 23.4.2018, immediatamente entrato in funzione e interconnesso al sistema aziendale

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica: 16% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

Quota di ammortamento imputata a conto economico nel primo esercizio: euro 800

Aliquota di ammortamento fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "ordinaria" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro 800

Quota di iper ammortamento deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \cdot 150\% \cdot 20\% / 2 = \text{euro } 1.500$

Con riferimento al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2018), il contribuente può dedurre integralmente la quota di ammortamento imputata a conto economico (euro 800) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, in quanto inferiore alla misura massima fiscale (euro 1.000) – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (euro 1.500), a titolo di iper ammortamento, determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31.12.1988. A questo proposito, si osservi che – nonostante l'ammortamento civilistico "ordinario" (euro 800) sia dedotto in misura inferiore al limite massimo fiscale (euro 1.000), per effetto dell'applicazione di un'aliquota inferiore (8% nel primo periodo d'imposta, anziché 10%) – la variazione in diminuzione a titolo di **iper ammortamento** è comunque determinata sulla base del coefficiente fiscale individuato dal D.M. 31.12.1988.

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "iper ammortamento"
2018	800	800	1.500
2019	1.600	1.600	3.000
2020	1.600	1.600	3.000
2021	1.600	1.600	3.000
2022	1.600	1.600	3.000
2023	1.600	1.600	1.500
2024	1.200	1.200	
Totale	10.000	10.000	15.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 25.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 15.000, a titolo di **iper ammortamento**, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi, determinate sulla base dei coefficienti previsti dal D.M. 31.12.1988.

Esempio: ammortamento civilistico superiore a quello fiscale

Bene acquistato il 23.4.2018, immediatamente entrato in funzione e interconnesso al sistema aziendale

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica: 30% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

Quota di ammortamento imputata a conto economico nel primo esercizio: euro 1.500

Aliquota di ammortamento fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di iper ammortamento deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \cdot 150\% \cdot 20\% / 2 =$ euro 1.500

Relativamente al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2018), il contribuente può dedurre soltanto parzialmente (euro 1.000) la quota di ammortamento imputata a conto economico (euro 1.500), per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio: la differenza (euro 500) rappresenta un costo temporaneamente indeducibile, da riprendere a tassazione, mediante un'apposita variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, che potrebbe altresì comportare la necessità di rilevare le corrispondenti imposte anticipate, in presenza dei presupposti previsti dal principio contabile nazionale OIC 25.

Il contribuente può, naturalmente, beneficiare dell'ulteriore deduzione di euro 1.500, a titolo di iper ammortamento, determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31.12.1988.

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "iper ammortamento"
2018	1.500	1.000	1.500
2019	3.000	2.000	3.000
2020	3.000	2.000	3.000
2021	2.500	2.000	3.000
2022	0	2.000	3.000
2023	0	1.000	1.500
Totale	10.000	10.000	15.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 25.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di **derivazione** del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, nel limite della misura massima fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta di competenza;
- euro 15.000, a titolo di **iper ammortamento**, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Cessione del bene agevolato

La C.M. 4/E/2017 ha precisato che, nell'ipotesi in cui il bene agevolato venga **venduto prima della completa fruizione del beneficio**, trovano applicazione le seguenti regole:

- nell'esercizio dell'alienazione, la **maggiorazione** sarà determinata secondo il **criterio *pro rata temporis***;
- le **quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate** dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
- le **quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di "restituzione"** da parte del soggetto cedente, poiché la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

Esempio

Una società acquista nel 2018 un macchinario, agevolabile con l'iper ammortamento, sostenendo un costo di euro 10.000

L'aliquota di ammortamento civilistico utilizzata è la medesima prevista fiscalmente come limite massimo (D.M. 31.12.1988), ovvero il 20%, ridotta alla metà nell'esercizio di entrata in funzione del bene

Si ipotizzi, poi, che tale cespite venga ceduto in data 1.7.2021, per un corrispettivo di euro 4.500. Al ricorrere di tale circostanza, si avrà la seguente situazione:

2018	1.000	1.000	1.500	2.500
2019	2.000	2.000	3.000	5.000
2020	2.000	2.000	3.000	5.000
2021	1.000	1.000	1.500	2.500
	Quota raggugliata al periodo di possesso	Quota raggugliata al periodo di possesso	Quota raggugliata al periodo di possesso	
Totale	6.000	6.000	9.000	15.000

Alla data dell'1.7.2021, l'ammontare globalmente imputato a conto economico sarà pari ad euro 6.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 15.000 di cui:

- euro 6.000 per **derivazione** attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 9.000 attraverso **variazioni in diminuzione in dichiarazione**.

Il costo non ammortizzato rilevante ai fini del calcolo della **plusvalenza** di cui all'art. 86 del TUIR sarà pari ad euro 4.000 (euro 10.000 – euro 6.000), in considerazione del fatto che la maggiorazione rileva "con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento" e, conseguentemente, l'importo di euro 15.000 dedotto come maggior costo di acquisizione non incide sul calcolo della plusvalenza o minusvalenza. Pertanto, la plusvalenza fiscalmente rilevante sarà pari ad euro 500 (euro

4.500 – euro 4.000).

5.4. Entità dell'agevolazione per gli investimenti tramite contratto di *leasing*

Nel caso di cespiti acquisiti mediante un contratto di locazione finanziaria, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la deduzione della **maggiorazione** non dipenda dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma debba essere operata sulla base delle **regole fiscali** stabilite dall'art. 102, co. 7, del TUIR (C.M. 4/E/2017, che rinvia a quanto precisato in materia di super ammortamento dalla C.M. 23/E/2016, par. 4.2), secondo cui la deduzione dei canoni di *leasing* mobiliari è ammessa per un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988. In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha altresì ricordato che la durata del contratto di locazione finanziaria – e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di *leasing* – può essere uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale calcolata in base al predetto art. 102, co. 7, del TUIR, con l'effetto che il contribuente è tenuto a comportarsi diversamente in virtù dello specifico caso concreto (C.M. 17/E/2013), a seconda che la **durata del contratto di *leasing*** sia:

- **uguale a quella minima fiscale:** i canoni di locazione finanziaria sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- **superiore a quella minima fiscale:** i canoni di *leasing* sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico (art. 109, co. 4, del TUIR);
- **inferiore a quella minima fiscale:** i canoni di locazione finanziaria sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico.

Si verifica, pertanto, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi. Una parte di tali canoni, imputati a conto economico, è, infatti, temporaneamente indeducibile dal reddito d'impresa.

La C.M. 4/E/2017 ha, inoltre, confermato che l'**iper ammortamento** non si applica all'intero canone di *leasing*, bensì alla **sola quota capitale**, che – congiuntamente con il **prezzo di riscatto** – rappresenta il costo di acquisizione del bene: l'agevolazione non riguarda, pertanto, gli interessi passivi impliciti nei canoni di *leasing*. La base di calcolo di tale maggiorazione può, quindi, essere determinata utilizzando il **criterio forfetario previsto dall'art. 1 del D.M. 24.4.1998**: in tal caso, la quota interessi compresa nel canone deve essere computata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli oneri finanziari impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del *leasing*. Tale orientamento è ritenuto valido anche per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali IAS, che sono dunque tenuti calcolare la maggiorazione del 150% sulla quota capitale dei canoni di *leasing* risultanti dal contratto, nonostante questi soggetti deducano le quote di ammortamento imputate a conto economico secondo il metodo finanziario.

Esempio: durata contrattuale coincidente con quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1.1.2018

Durata del contratto: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31.12.1988 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000

La maggiorazione del 150% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un ulteriore canone deducibile – esclusivamente fiscale – di euro 13.500 (euro $9.000 \times 150\%$), da ripartire nei due anni di durata contrattuale e minima fiscale del *leasing* (euro 6.750 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "iper ammortamento"
2018	4.500	4.500	6.750
2019	4.500	4.500	6.750
Totale	9.000	9.000	13.500

Conseguentemente, al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 22.500 di cui:

- euro 9.000, per effetto del principio di **derivazione** del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 13.500, a titolo di **iper ammortamento**, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro $1.000 \times 150\% =$ euro 1.500).

Esempio: durata contrattuale superiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1.1.2018

Durata del contratto: 3 anni, superiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31.12.1988 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000

La maggiorazione del 150% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un ulteriore canone deducibile – esclusivamente fiscale – di euro 13.500 (euro $9.000 \times 150\%$), da ripartire nei due anni di durata minima fiscale del *leasing* (euro 6.750 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "iper ammortamento"
2018	3.000	3.000	6.750
2019	3.000	3.000	6.750
2020	3.000	3.000	0
Totale	9.000	9.000	13.500

Al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 22.500 di cui:

- euro 9.000, in tre periodi d'imposta (durata contrattuale), per effetto del principio di **derivazione** del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 13.500, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di **iper ammortamento**, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro $1.000 \times 150\% =$ euro 1.500).

Esempio: durata contrattuale inferiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1.1.2018

Durata del contratto: 1 anno, inferiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31.12.1988 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000

La maggiorazione del 150% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un ulteriore canone deducibile – esclusivamente fiscale – di euro 13.500 (euro $9.000 \times 150\%$) da ripartire nei due anni di durata minima fiscale del *leasing* (euro 6.750 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "iper ammortamento"
2018	9.000	4.500	6.750
2019	0	4.500	6.750
Totale	9.000	9.000	13.500

Al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 22.500 di cui:

- euro 9.000, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), per effetto del principio di **derivazione** del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, nei limiti previsti dall'art. 102, co. 7, del TUIR;

- euro 13.500, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di **iper ammortamento**, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro $1.000 \cdot 150\% =$ euro 1.500).

5.5. Cessione del contratto di *leasing*

L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che, analogamente a quanto illustrato in ordine alla vendita dei beni agevolati acquisiti in proprietà, l'alienazione dell'atto di locazione finanziaria prima della scadenza **non comporta la restituzione della maggiorazione dedotta** sino a quel momento dal cedente: le eventuali quote della maggiorazione che, alla data di cessione del contratto, non sono state dedotte non potranno più essere utilizzate dal cedente, né dal cessionario (C.M. 4/E/2017 che rinvia a quanto precisato in materia di super ammortamento dalla C.M. 23/E/2016, par. 4.2). In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha anche osservato che, nell'ipotesi di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto del bene, le quote della maggiorazione che sono state dedotte fino a quel momento non formeranno oggetto di "restituzione" da parte dell'utilizzatore, in quanto la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

5.6. Sostituzione del bene agevolato

L'art. 1, co. 35 e 36, della Legge 205/2017 ha introdotto una speciale disciplina per il caso di cessione di un cespite agevolato, che consente la sostituzione dello stesso con un altro bene agevolabile, senza che ciò comporti la perdita della maggiorazione per le quote non fruite: questa normativa è applicabile, per espressa previsione normativa, **anche ai beni che hanno beneficiato dell'iper ammortamento nel 2017**, e non soltanto a quelli che ne usufruiscono dal 2018. In particolare, è stato stabilito, ai soli effetti della disciplina dell'iper ammortamento, che – se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il **realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione** – non viene meno il godimento delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, purché, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- **sostituisca** il bene originario con un **bene materiale strumentale nuovo** avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'**Allegato A della Legge 232/2016**;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole imposte dall'art. 1, co. 11, della Legge 232/2016.

Nel caso in cui il **costo** di acquisizione dell'**investimento sostitutivo** sia **inferiore** a quello del bene sostituito, e sempre che ricorrano le predette due condizioni, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento. A questo proposito, nel corso del Telefisco 2018, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito quanto emerge dal combinato disposto del co.

35 – che fa riferimento alle “*residue quote del beneficio, così come originariamente determinate*”) – e del co. 36 dell’art. 1 della Legge 205/2017: la **riduzione complessiva dell’iper ammortamento** si rifletterà sull’**ultima quota** (o sulle ultime quote) di iper ammortamento, senza la necessità di “spalmare” la diminuzione su tutte le quote successive alla sostituzione.

Esempio

Costo del bene sostituito: euro 1.000

Quota di ammortamento fiscale del cespite (D.M. 31.12.1988): 20%

Cessione del bene alla fine del terzo del periodo d’imposta

Iper ammortamento fruito dal bene venduto: euro 150 + euro 300 + euro 300 = euro 750

Costo del nuovo bene (interconnessione nell’anno di cessione del cespite sostituito): euro 800

Iper ammortamento “teorico” complessivo del bene sostituito: euro 800*150% = euro 1.200

Iper ammortamento “effettivo”, al netto di quello già beneficiato: euro 1.200 – euro 750 = euro 450

Conseguentemente, l’iper ammortamento prosegue secondo le quote di iper ammortamento originariamente determinate (euro 300 annui), fino a concorrenza dell’importo residuo di euro 450: nell’anno di sostituzione del bene, la riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento si applica, pertanto, soltanto alla quota ordinaria del nuovo cespite, ma non a quella di iper ammortamento, in quanto quest’ultima prosegue nella misura annua inizialmente quantificata per il bene sostituito, sino a concorrenza del costo del nuovo bene.

La suddetta disciplina è applicabile soltanto con riferimento ai beni di cui all’Allegato A della Legge 232/2016, agevolati con l’iper ammortamento: non esplica, pertanto, i propri effetti rispetto alla sostituzione dei beni immateriali di cui al successivo Allegato B.

Qualora la sostituzione o l’interconnessione avvengano nel **periodo di imposta successivo a quello di realizzo del bene originario**, non si potrà più fruire delle residue quote della maggiorazione del 150%.

Diversamente, la **mancata sostituzione del cespite agevolato**, nei termini e alle condizioni sopra esposte, produce effetti esclusivamente sulla prosecuzione del meccanismo applicativo del beneficio, ma **non comporta alcuna restituzione del beneficio** relativo alla deduzione delle quote di iper ammortamento legittimamente maturate prima della cessione. Rimangono, pertanto, confermati i chiarimenti forniti relativamente al **super ammortamento**, nell’ipotesi di cessione del bene prima della completa fruizione dell’agevolazione, con l’effetto che nel periodo d’imposta di vendita del cespite:

- la maggiorazione è determinata secondo il criterio del **pro rata temporis**;
- le **quote di iper ammortamento non dedotte** dal venditore non potranno più essere utilizzate dal cedente, e neppure dal cessionario, che acquista un bene “non nuovo”;

- gli iper ammortamenti dedotti dall'alienante non formano oggetto di restituzione.

6. Super ammortamento dei beni immateriali

La Legge 205/2017 ha altresì prorogato la possibilità – inizialmente prevista dalla Legge 232/2016, con decorrenza dall'1.1.2017 – per i soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento di avvalersi della **maggiorazione del 40%** con riferimento agli investimenti:

- aventi ad oggetto i **beni immateriali** elencati nell'Allegato B della Legge 232/2016;
- **effettuati dall'1.1.2018 al 31.12.2018**, ovvero entro il 31.12.2019, a condizione che al 31.12.2018 l'ordine sia stato accettato dal venditore e risultino pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Questa agevolazione pone, pertanto, in relazione il bene immateriale con il **soggetto che fruisce dell'iper ammortamento**, e non con uno specifico bene materiale. In altri termini, il bene immateriale non deve essere necessariamente collegato al cespite che fruisce dell'iper ammortamento: la maggiorazione del 40% spetta, infatti, a condizione che l'impresa già usufruisca dell'iper ammortamento del 150%, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato di cui all'Allegato A della Legge 232/2016.

Nel corso del Telefisco 2018, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che **la maggiorazione del 40%** in commento spetta per l'**acquisto di più beni immateriali**, anche nel caso di investimento in **un solo bene iper ammortizzabile**.

I beni immateriali agevolabili con la maggiorazione del 40% sono elencati nell'Allegato B della Legge 232/2016 – così come modificato dall'art. 1, co. 32, della Legge 205/2017 – rubricato "*Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali "industria 4.0"*".

La C.M. 4/E/2017 ha precisato che i *software* connessi ad investimenti che fruiscono dell'iper ammortamento sono agevolabili, ancorché acquistati a titolo di licenza d'uso, se iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce B.I.3) dello Stato Patrimoniale - "*Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno*", in osservanza del principio contabile nazionale OIC 24.

Software stand alone

L'elenco dei beni agevolabili con la maggiorazione del 40% riguarda i software "*stand alone*", ovvero non necessari al funzionamento del bene materiale che beneficia dell'iper ammortamento: conseguentemente, se un cespite compreso nell'Allegato A della Legge 232/2016 è acquistato a un prezzo unitario comprensivo del *software* indispensabile al suo utilizzo, il *software* integrato (c.d. *embedded*) è agevolabile con l'iper ammortamento, con l'effetto che tutto il corrispettivo dell'investimento può beneficiare della maggiorazione del 150% (Faq MISE 16.10.2017).

Diversamente, **non rientrano nell'agevolazione i software relativi alla gestione di impresa** in senso lato (amministrazione, contabilità, controllo e finanza, gestione della relazione con il consumatore finale o il fornitore, gestione dell'offerta, della fatturazione, gestione documentale, project management, analisi dei processi organizzativi o di *business*, ecc.). Pertanto, un *Customer Relationship Management* (CRM), un configuratore di prodotto finalizzato alla vendita e non alla progettazione, un *tool* di *Document Manager*, *Enterprise Performance Management* e *Business Process Management* **sono da ritenersi esclusi dal beneficio** (C.M. 4/E/2017).

Software in cloud

Coerentemente con quanto precisato dall'Agenzia delle Entrate, il Ministero dello Sviluppo Economico è dell'avviso che un *software in cloud* utilizzato per la **gestione della relazione con il consumatore finale** o il fornitore dell'offerta, della fatturazione e della documentazione **non può beneficiare** del super ammortamento dei beni immateriali (Faq MISE 12.7.2017). Non è, quindi, agevolabile un *software in cloud* che, integrato nel gestionale di un'impresa, consente di:

- veicolare in automatico le fatture in formato elettronico verso i propri clienti;
- ricevere le fatture di acquisto dai fornitori;
- effettuare la disputa online delle fatture e il ciclo di verifica per l'approvazione interna;
- provvedere al pagamento delle fatture stesse;
- conservare in digitale i documenti.

Al contrario, può rientrare nella categoria "*software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'accesso a un sistema virtualizzato, condiviso e configurabile di risorse a supporto di processi produttivi e di gestione della produzione e/o della supply chain*", l'acquisto di un **software in cloud "integrato"**, in grado di inviare **ordini ai fornitori** e ricevere dagli stessi documenti di trasporto in formato digitale, **tracciare l'avanzamento dei documenti** (e lo stato in cui si trovano) e la conservazione digitale degli stessi (Faq MISE 12.7.2017).

Analogamente a quanto già previsto per l'iper ammortamento, nel caso di dubbi in ordine alla riconducibilità di un bene potenzialmente agevolabile tra quelli elencati nell'Allegato B alla Legge 232/2016, il contribuente può acquisire autonomamente il **parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico** – limitandosi, poi, a conservarlo – inviando apposita richiesta all'indirizzo dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it, senza che sia necessario formulare apposita istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate.

7. Obblighi documentali

L'art. 1, co. 11, della Legge 232/2016 stabilisce che, per poter fruire dell'iper ammortamento e del super ammortamento dei beni immateriali, l'impresa è tenuta a produrre:

- per i beni dal **costo unitario di acquisizione superiore ad euro 500.000**, una **perizia tecnica giurata** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale **iscritti nei rispettivi albi professionali**, ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato;
- per gli investimenti di **valore unitario inferiore o pari ad euro 500.000**, una **dichiarazione** sostitutiva di atto notorio resa, ai sensi del D.P.R. 445/2000, dal **legale rappresentante**. Peraltro, l’Agenzia delle Entrate ha riconosciuto, in alternativa, la possibilità di presentare una perizia tecnica giurata o dall’attestato di conformità di cui al punto precedente, anche per una pluralità di beni.

La C.M. 4/E/2017 ha, inoltre, indicato i soggetti autorizzati a rilasciare gli attestati di conformità:

- **organismi per la Certificazione di Sistemi di Gestione** (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17021);
- **organismi per la Certificazione di Prodotto** (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17065);
- **organismi di Ispezione di tipo A** (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17020).

Sotto il profilo del contenuto, l’analisi tecnica deve esporre le seguenti informazioni:

- la **descrizione tecnica del bene** per il quale si intende beneficiare dell’agevolazione che ne dimostri, in particolare, l’inclusione in una delle categorie definite nell’Allegato A o B della Legge 232/2016, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti e accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di *leasing*);
- la presentazione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi applicati;
- la **verifica dei requisiti di interconnessione** e l’esposizione delle modalità in grado di **dimostrare l’interconnessione** del bene al sistema di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- la rappresentazione dei **flussi di materiali, materie prime e semilavorati e informazioni** che vanno a definire l’integrazione della macchina o dell’impianto nel sistema produttivo dell’utilizzatore. A questo fine, è possibile utilizzare opportune metodologie di rappresentazione quali, ad esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso e risultati di simulazioni.

In data 24.1.2018, l’Agenzia delle Entrate, nel corso degli incontri con la stampa specializzata, ha precisato che l’**analisi tecnica** redatta in maniera **confidenziale** dal professionista (o dall’ente) **non deve essere giurata**, e **non deve essere allegata alla perizia giurata**, ferma restando la necessità che l’elaborato peritale contenga il rinvio all’analisi tecnica effettuata.

Presunzione di conformità e impianti costruiti in economia

In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, affrontato il caso dell'impresa che realizza internamente il cespite da agevolare con l'iper ammortamento, precisando che gli adempimenti cogenti conseguenti alla "Direttiva Macchine" – in particolare, l'emissione della dichiarazione di conformità e l'**apposizione della marcatura CE**, a cura del fabbricante, o di un proprio mandatario, ai sensi dell'art. 30 del Regolamento UE 765/2008 – devono essere stati già espletati al momento della **messa in servizio definitiva presso l'utilizzatore**. Conseguentemente, la "presunzione di conformità" attestata dal perito in **nessun caso può risultare sostitutiva della documentazione connessa agli adempimenti previsti nella "Direttiva Macchine"** e non è dunque idonea a soddisfare gli adempimenti e le formalità richieste dalla disciplina dell'iper ammortamento.

Termine di acquisizione della perizia giurata

La C.M. 4/E/2017 ha chiarito che i suddetti obblighi documentali devono essere assolti entro il termine di chiusura del periodo d'imposta a partire dal quale l'impresa intende avvalersi dell'agevolazione. Con particolare riguardo al caso di ricorso alla perizia giurata, tale termine potrebbe essere difficilmente rispettabile nelle situazioni in cui l'**entrata in funzione** e l'**interconnessione** dei beni agevolabili – nonché, nell'ipotesi di impianti e beni complessi realizzati in appalto, la stessa consegna e le fasi di collaudo e accettazione – avvengano a ridosso degli **ultimi giorni dell'anno**. A questo proposito, la **R.M. 152/E/2017** ha precisato che:

- *"In relazione a tali situazioni, ricordando che comunque la procedura di giuramento potrebbe essere effettuata dal professionista anche presso un notaio, si ritiene di poter accogliere una soluzione che, pur mantenendo fermo il rispetto del termine del 31.12.2017 per l'effettuazione della verifica delle caratteristiche tecniche dei beni e dell'interconnessione, consenta al professionista di **procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31.12.2017**";*
- *"nelle descritte situazioni si ritiene sufficiente che il professionista incaricato consegni all'impresa **entro la data del 31.12.2017 una perizia asseverata** e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti. La consegna entro il 31 dicembre della perizia asseverata e la sua acquisizione da parte dell'impresa dovrà risultare da un atto avente **data certa**: ad esempio, invio della perizia asseverata in **plico raccomandato senza busta** oppure invio della stessa tramite posta elettronica certificata (Pec). Resta inteso, naturalmente, che il documento successivamente esibito per il giuramento dovrà essere esattamente il medesimo inviato all'impresa".*

Peraltro, successivamente, l'Agenzia delle Entrate, con la **R.M. 27/E/2018**, pare aver mutato il proprio orientamento, soffermandosi sulle conseguenze dell'acquisizione della perizia nel **periodo d'imposta successivo a quello di interconnessione** e sostenendo che la fruizione dell'agevolazione debba iniziare dall'esercizio in cui i documenti vengono acquisiti. In altri termini, a

parere dell'Amministrazione Finanziaria, l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo d'imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio.

Ad esempio, nel caso di un bene rientrante nell'Allegato A della Legge 232/2016 – acquistato, entrato in funzione e interconnesso nell'anno 2017 – per il quale la **perizia giurata** viene **acquisita nel 2018**, l'impresa potrà fruire dell'**iper ammortamento dal periodo d'imposta 2018**, mentre per il 2017 beneficerà del super ammortamento dei beni materiali.

La quota di iper ammortamento annualmente fruibile dal 2018 sarà calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di super ammortamento nel periodo d'imposta precedente (C.M. 4/E/2017, par. 6.4.1, esempio 9).

8. Effettuazione dell'investimento e fruizione dell'agevolazione

La dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite dall'impresa **entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione** ovvero, se successivo, entro l'esercizio in cui il **bene è interconnesso al sistema aziendale** di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In quest'ultimo caso, il beneficio dell'iper ammortamento è riconosciuto soltanto a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Diversamente, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, i relativi ammortamenti possono comunque godere del **super ammortamento dei beni materiali** – consistente in una maggiorazione del 40% o del 30% del costo, a seconda del momento di effettuazione dell'investimento – fino all'esercizio in cui si realizza l'**interconnessione**, a partire dal quale il costo ammortizzabile sarà maggiorato del 150%: al ricorrere di tale ipotesi, l'iper ammortamento è riconosciuto al netto di quanto già precedentemente usufruito a titolo, temporaneo, di super ammortamento. Infatti, per i beni materiali compresi nell'Allegato A della Legge 232/2016, **l'iper ammortamento non è cumulabile con il super ammortamento**, in quanto il requisito dell'interconnessione, al cui verificarsi è subordinato l'accesso al regime dell'iper ammortamento, determina semplicemente una diversa quantificazione del beneficio (dal 30% al 150%), e non già il cumulo delle maggiorazioni del costo. Conseguentemente, per la fruizione dell'iper ammortamento e del super ammortamento dei beni immateriali, appare fondamentale l'interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In altri termini, nel caso dei beni materiali di cui all'Allegato A della Legge 232/2016 **è necessario verificare tre momenti**, che non necessariamente si collocano nel medesimo periodo d'imposta:

- **effettuazione dell'investimento**, rilevante ai fini della maggiorazione del costo a titolo di iper o super ammortamento, nonché della quantificazione dell'investimento agevolabile;

- **interconnessione**, determinante per l'accesso all'iper ammortamento. In mancanza, il cespite è agevolabile esclusivamente con il super ammortamento;
- **entrata in funzione del bene**, da cui dipende la possibilità di fruire del super ammortamento oppure, se nel medesimo esercizio il bene viene interconnesso, dell'iper ammortamento.

Esempio 1

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento: 2018

Periodo d'imposta di entrata in funzione: 2018

Periodo d'imposta di interconnessione: 2018

Il bene materiale, in quanto compreso nell'Allegato A della Legge 232/2016, può usufruire dell'**iper ammortamento dal 2018**, poiché in tale anno sono verificati, congiuntamente, i requisiti di effettuazione dell'investimento, entrata in funzione e interconnessione.

Esempio 2

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento: 2018

Periodo d'imposta di entrata in funzione: 2018

Periodo d'imposta di interconnessione: 2019

Nel periodo d'imposta 2018, il bene materiale – compreso nell'Allegato A della Legge 232/2016 – può beneficiare soltanto del super ammortamento, con il coefficiente di maggiorazione del 30%: dall'anno 2019, invece, è riconosciuto l'iper ammortamento, al netto di quanto già usufruito a titolo di super ammortamento nel 2018.

Nel caso di **investimento in beni immateriali** di cui all'Allegato B della Legge 232/2016, il super ammortamento del 40%, come anticipato, spetta se il contribuente usufruisce dell'**iper ammortamento**, con l'effetto che questo ulteriore beneficio è subordinato alla congiunta sussistenza dei seguenti **requisiti**:

- effettuazione dell'investimento;
- interconnessione;
- fruizione dell'iper ammortamento per un cespite che non deve necessariamente essere collegato al bene immateriale da agevolare col super ammortamento del 40%.

Qualora tali condizioni si verifichino nello **stesso periodo d'imposta**, l'impresa può beneficiare anche del super ammortamento dei beni immateriali.

Esempio

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento nel bene immateriale di cui all'Allegato B della Legge 232/2016: 2018

Periodo d'imposta di interconnessione : 2018

Periodo d'imposta di inizio fruizione dell'iper ammortamento per un bene dell'Allegato A della Legge 232/2016: 2018

Costo di acquisizione (A): 10.000

Maggiorazione complessiva (B): $10.000 * 40\% = 4.000$

Coefficiente di ammortamento civilistico: 50%

Importo massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento, ai sensi dell'art. 103, co. 1, del TUIR (C): 50%

Periodo d'imposta	Ammortamento civilistico	Ammortamento ordinario deducibile (A*C)	Super ammortamento dei beni immateriali (B * C)
2018	5.000	5.000	2.000
2019	5.000	5.000	2.000
TOTALE	10.000	10.000	4.000

9. Cumulabilità con altre agevolazioni

La **C.M. 4/E/2017, par. 5.4**, ha precisato che il **super ammortamento**, in quanto misura generale, deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti queste ultime prevedano un espresso divieto di cumulo. In data 24.1.2018, l'Agenzia delle Entrate, nel corso di un incontro con la stampa specializzata, ha, inoltre, chiarito che tale principio può essere esteso anche all'**iper ammortamento**. Tale orientamento era, peraltro, desumibile già dalla C.M. 4/E/2017, nella parte in cui si afferma che il super e l'iper ammortamento sono cumulabili con le altre misure richiamate, come ad esempio il **credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo** o quello per investimenti al Sud.

Rimane, naturalmente, fermo che l'importo risultante dal cumulo non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento.

10. Credito d'imposta per formazione tecnologica 4.0

L'art. 1, co. 46-56, della L. 205/2017 ha disposto che a tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano e dal regime contabile adottato, che sostengono spese in attività di formazione nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31.12.2017, è attribuito un credito d'imposta del **40%** delle spese relative al solo costo aziendale del personale dipendente per il periodo in cui è occupato in attività di formazione svolte per specifiche finalità: acquisire o consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal "Piano Industria 4.0" quali *big data* e analisi dei dati, *cloud* e *fog computing*, *cyber security*, sistemi *cyber*-fisici, prototipazione rapida, sistemi di visualizzazione e realtà aumentata, robotica avanzata e collaborativa, interfaccia uomo macchina, manifattura additiva, *internet* delle cose e delle macchine e integrazione digitale dei

processi aziendali, applicate negli ambiti elencati nell'Allegato A alla Legge 232/2016. A tale scopo, **non si considerano attività di formazione ammissibili** la formazione ordinaria o periodica organizzata dall'impresa per conformarsi alla normativa vigente in materia di salute e sicurezza sul luogo di lavoro, di protezione dell'ambiente e ad ogni altra normativa obbligatoria in materia di formazione.

Il credito d'imposta è riconosciuto, fino a un **importo massimo annuale di euro 300.000** per ciascun beneficiario, per le suddette attività di formazione pattuite attraverso contratti collettivi aziendali o territoriali.

Il credito d'imposta deve essere indicato nella **dichiarazione dei redditi** relativa al periodo d'imposta in cui sono stati sostenuti i costi agevolabili e in quelle relative ai periodi d'imposta successivi fino a quando se ne conclude l'utilizzo:

- non concorre alla formazione del reddito d'impresa, né alla determinazione della base imponibile IRAP, non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, co. 5, del TUIR;
- è utilizzabile a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui le spese sono state sostenute, esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/1997.

Al credito d'imposta **non si applicano i limiti** di cui all'art. 1, co. 53, della Legge 244/2007 – per l'utilizzo dei crediti d'imposta, pari ad euro 250.000 annui – e all'art. 34 della Legge 388/2000 (soglia massima di compensazione annua, fissata in euro 700.000).

Ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta, **i costi sono certificati**, in allegato al bilancio d'esercizio, dal soggetto incaricato della revisione legale o da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali, nel rispetto dei principi di indipendenza di cui all'art. 10 del D.Lgs. 39/2010.

Le imprese non soggette a revisione legale dei conti devono comunque avvalersi delle prestazioni di un revisore legale dei conti o di una società di revisione legale dei conti.

Le **spese sostenute per l'attività di certificazione contabile** sono ammissibili entro il limite massimo di euro 5.000.

Le imprese con bilancio revisionato sono esenti dai suddetti obblighi.

Nei confronti del revisore legale dei conti o del professionista responsabile della revisione legale dei conti che incorre in colpa grave nell'esecuzione degli atti che gli sono richiesti per il rilascio della certificazione si applicano le disposizioni dell'art. 64 del codice di procedura civile.

Con **Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico**, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali, avrebbero dovuto essere adottate, entro l'1.4.2018, le **disposizioni applicative** necessarie, con particolare riguardo:

- alla documentazione richiesta;
- all'effettuazione dei controlli;
- e alle cause di decadenza dal beneficio.

Nelle more di adozione del richiamato decreto, il Dipartimento delle Finanze ha anticipato alcuni **aspetti applicativi** del suddetto credito d'imposta, precisando che:

- il credito d'imposta formazione, pur ricollegandosi agli obiettivi del "Piano Nazionale Impresa 4.0", può essere richiesto a **prescindere dal fatto che l'impresa fruisca anche del super e dell'iper ammortamento;**
- il credito d'imposta formazione è rivolto a tutte le imprese, ivi incluse quelle **artigiane**. Coerentemente con quanto previsto dalla disciplina europea in materia di aiuti alla formazione contenuta nel regolamento (UE) n. 651/2014, il beneficio si applica anche alle **imprese che operano nel settore della produzione primaria di prodotti agricoli;**
- le **spese ammissibili** all'agevolazione saranno individuate dal Decreto di attuazione del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro dell'economia e delle finanze e con il Ministro del lavoro e delle politiche sociali;
- spetterà al suddetto provvedimento, al quale è demandata l'individuazione dei soggetti beneficiari dell'incentivo, elencare le fattispecie al ricorrere delle quali **anche gli enti non commerciali che esercitano attività commerciali possono accedere al credito d'imposta;**
- il credito d'imposta formazione ha natura di **incentivo automatico**. In altri termini, l'impresa matura il beneficio nel momento in cui provvede al sostenimento delle spese ammesse all'agevolazione, senza che sia necessario presentare alcuna istanza di accesso all'incentivo.

Non è, tuttavia, escluso che il Decreto attuativo preveda **eventuali adempimenti** propedeutici alla fruizione del credito d'imposta.