



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

**“Super ammortamento” e “iper ammortamento”
dopo i primi chiarimenti
dell’Agenzia delle Entrate**

(Circolare n. 3 del 13 febbraio 2017)

Indice

1. Premessa	3
2. "Super ammortamento" dei beni materiali	3
2.1. Presupposto soggettivo	4
2.2. Soggetti esclusi	4
2.3. Azienda in affitto o usufrutto	5
2.4. Investimenti agevolabili	5
2.5. Beni esclusi	7
2.6. Requisito temporale	8
2.7. Fruizione dell'agevolazione	11
2.8. Beni acquisiti in proprietà	12
2.9. Beni ottenuti in <i>leasing</i> finanziario	16
2.10. Mezzi di trasporto	20
2.11. Beni di costo unitario non superiore ad euro 516,46	22
2.12. Effetti del "super ammortamento"	22
3. "Iper ammortamento"	23
3.1. Profilo soggettivo	23
3.2. Orizzonte temporale	24
3.3. Beni agevolabili	25
3.4. Fruizione dell'"iper ammortamento"	28
4. "Super ammortamento" dei beni immateriali	29
5. Adempimenti documentali	31
6. Acconti	32

1. Premessa

L'art. 1 co. 91-94 e 97 della Legge n. 208/2015 aveva introdotto un'agevolazione, a beneficio di imprenditori e lavoratori autonomi, diretta ad incentivare gli investimenti in beni strumentali materiali nuovi, mediante il riconoscimento della maggiorazione del costo del cespite, nella misura del 40%, per la deducibilità, ai soli fini delle imposte dirette, delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria (c.d. "*super ammortamento*"). Questa normativa **riguardava esclusivamente l'Ires e l'Irpef**, e non l'Irap, anche nel caso dei contribuenti (imprenditori individuali, s.n.c., s.a.s., ecc.) che determinavano la base imponibile del tributo regionale in virtù dei criteri stabiliti per le imposte sui redditi, a norma dell'art. 5-*bis* del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446 (**C.M. n. 12/E/2016, par. 10.1**).

Tale disciplina, originariamente prevista per gli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, è stata estesa dalla Legge di Bilancio 2017 – ad eccezione dei mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) e b-*bis*), del D.P.R. n. 917/1986 – al 31 dicembre 2017, ovvero al 30 giugno 2018 nel caso in cui al 31 dicembre 2017 l'ordine risulti accettato dal venditore e l'acquirente abbia corrisposto acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. In tale sede, sono state altresì introdotte alcune ulteriori agevolazioni, consistenti nella maggiorazione del 150% del costo di acquisto dei beni ad elevato contenuto cronologico (c.d. "*iper ammortamento*"), nonché del 40% per i beni immateriali ad essi correlati. Queste novità normative hanno già formato oggetto di alcuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, in occasione del Telefisco del 2 febbraio 2017.

2. "Super ammortamento" dei beni materiali

L'art. 1 co. 8 della Legge n. 232/2016 ha disposto, in primo luogo, che la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi acquisiti, in proprietà o in *leasing*, si applica anche agli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2017**: il beneficio è applicabile anche ai beni consegnati entro il **30 giugno 2018**, a condizione che, alla data del 31 dicembre 2017, il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e siano stati versati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. La descritta estensione temporale riguarda **anche gli acquisti di beni in *leasing***.

Pertanto, a differenza della precedente versione dell'agevolazione, sono espressamente **esclusi** dai super ammortamenti dell'anno 2017 **i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) e b-*bis* del Tuir**, ovvero i veicoli per cui è prevista la deducibilità parziale:

- i veicoli aziendali e dei professionisti (deducibilità al 20%);
- i veicoli di agenti e rappresentanti (deducibilità all'80%);
- i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (deducibilità al 70%).

Conseguentemente, con riferimento agli **investimenti in mezzi di trasporto effettuati dal 1°**

gennaio 2017, possono beneficiare della maggiorazione del 40% soltanto i veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico di cui alla lett. a) dell'art. 164 co. 1 del Tuir, ivi compresi gli autocarri per i quali è prevista la deducibilità integrale, purché inerenti all'attività d'impresa (R.M. n. 244/E/2002).

2.1. Presupposto soggettivo

Sotto il profilo soggettivo, l'agevolazione riguarda sia i **titolari di reddito d'impresa** che gli esercenti arti e professioni: i primi ne possono usufruire indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano. Il "super ammortamento" può essere applicato sia dalle imprese residenti in Italia che dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, nonché dagli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente svolta (C.M. n. 23/E/2016, par. 1).

Per quanto concerne, invece, gli **esercenti arti e professioni**, il beneficio è accessibile ai contribuenti che svolgono attività di lavoro autonomo – anche in forma associata – ai sensi dell'art. 53, co. 1, del Tuir.

Il "super ammortamento" spetta, in presenza dei relativi presupposti, anche alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il "**regime fiscale di vantaggio**" previsto dall'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. n. 98/2011: la circostanza che il procedimento di determinazione del reddito di tali contribuenti preveda la deducibilità del costo di acquisto dei beni strumentali nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento, in base al c.d. principio di cassa, non è, infatti, ritenuto suscettibile di ostacolare la fruizione del beneficio, in quanto si tratta sostanzialmente di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo.

2.2. Soggetti esclusi

Il "super ammortamento" è ritenuto inaccessibile alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il "regime forfetario" previsto dall'art. 1, co. 54-89, della Legge n. 190/2014: il reddito di tali soggetti è, infatti, determinato moltiplicando il coefficiente di riferimento – desumibile dall'Allegato n. 4 di tale provvedimento normativo, in base al relativo codice Ateco – per i ricavi o compensi dichiarati, senza considerare i costi effettivamente sostenuti dal contribuente, compresi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali mobili nuovi. In altri termini, il forfetario non deduce analiticamente i componenti negativi di reddito, ad eccezione dei contributi previdenziali.

La C.M. n. 23/E/2016, par. 1, ha altresì chiarito che sono **escluse dal "super ammortamento"** anche le **imprese marittime** che applicano il regime previsto dagli **artt. 155-161 del Tuir** (c.d. *tonnage tax*): tali contribuenti determinano, infatti, il reddito imponibile derivante dall'utilizzo delle navi in base a specifici coefficienti parametrati agli scaglioni di tonnellaggio netto delle navi stesse. In altre parole, i costi inerenti alle attività marittime agevolate, poiché già considerati forfetariamente

nella determinazione del reddito, non possono essere dedotti in via analitica (C.M. n. 72/E/2007, par. 7.1): conseguentemente, per le **attività diverse da quelle agevolate** – per le quali le imprese marittime che si sono avvalse dell’opzione di cui all’art. 155 del Tuir determinano analiticamente il reddito, ai fini dell’Ires, secondo le ordinarie disposizioni del Tuir – il contribuente potrà usufruire della **maggiorazione del 40%** relativamente ai componenti negativi dedotti in via specifica, ovvero le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* finanziario.

Il medesimo principio deve ritenersi, inoltre, applicabile alle imprese che escono da tale regime, con riguardo alle quote residue di ammortamento da effettuare sui beni agevolabili nei periodi successivi all’uscita dal regime stesso.

Si segnala altresì che la **Direzione Regionale dell’Agenzia delle Entrate dell’Umbria**, in risposta all’**istanza d’interpello n. 912-83/2016**, ha escluso la possibilità di fruire 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”.

2.3. Azienda in affitto o usufrutto

Nel caso di investimenti agevolabili, così come individuati dal successivo paragrafo, riguardanti aziende condotte in affitto o usufrutto, la maggiorazione del 40% spetta all’affittuario o all’usufruttuario, qualora il relativo contratto di godimento **non preveda la deroga al regime convenzionale** stabilito dall’art. 2561, co. 2, c.c.: la normativa fiscale riserva, infatti, a tali soggetti il diritto di determinare e dedurre le “quote di ammortamento” (art. 102, co. 8, del Tuir). In caso contrario, ovvero di deroga contrattuale a tale regime, la maggiorazione del 40% spetta al concedente, in quanto titolare del diritto di ammortamento.

2.4. Investimenti agevolabili

La disciplina del “super ammortamento” è circoscritta esclusivamente con riferimento agli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi**: l’agevolazione non è, pertanto, invocabile con riguardo agli elementi immateriali.

L’Agenzia delle Entrate ha precisato che – in assenza di ulteriori precisazioni da parte della disposizione, 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 (C.M. n. 23/E/2016, par. 2).

Nell'ipotesi dei beni acquisiti tramite un'operazione di **leasing**, la maggiorazione del 40% spetta esclusivamente all'utilizzatore e non anche al concedente: per quest'ultimo, infatti, sono irrilevanti, ai fini del beneficio in questione, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria.

Il riferimento normativo ai "canoni di locazione finanziaria" induce a ritenere che rimangano esclusi dal beneficio i **beni acquisiti tramite contratto di locazione operativa o di noleggio**, per i quali il "super ammortamento" potrà spettare, in presenza dei relativi presupposti, al soggetto locatore o noleggiante.

Il richiamo degli artt. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015, e 1, co. 8, della Legge n. 232/2016 ai "beni strumentali" comporta, naturalmente, che i cespiti oggetto di investimento siano caratterizzati dalla **strumentalità** rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione: 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), così come quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, o i materiali di consumo.

Nel caso dei **beni concessi in comodato d'uso a terzi**, il comodante può beneficiare del "super ammortamento" se i beni oggetto dell'investimento sono strumentali e inerenti alla propria attività (R.M. n. 196/E/2008): i beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante (C.M. n. 23/E/2016, par. 2).

È, inoltre, necessario che i beni materiali strumentali oggetto dell'investimento agevolabile siano **nuovi**: l'agevolazione non spetta, pertanto, per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il "super 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. n. 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. n. 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: in quest'ultima circostanza, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo (C.M. n. 23/E/2016, par. 2). In tale sede, è stato altresì ricordato che le spese sostenute per **migliorie su beni non di proprietà**

dell'impresa – quali, ad esempio, quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o comodato – possono essere iscritte, secondo corretti principi contabili nazionali, nell'attivo patrimoniale, tra le **"Immobilizzazioni materiali"**, se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità ed **autonoma funzionalità** che, al termine del periodo di locazione o di comodato, **possono essere rimossi dall'utilizzatore** (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono. Questi oneri possono beneficiare della maggiorazione del 40%, poiché rappresentano beni materiali e non meri costi, a differenza delle spese su beni di terzi imputate tra le "Altre immobilizzazioni immateriali", in quanto prive di una propria autonoma funzionalità. 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 in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002.

L'Amministrazione Finanziaria ha altresì osservato che l'art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015 – a differenza di altre discipline agevolative, come il c.d. *bonus investimenti* (art. 1 del D.L. n. 91/2014) – non contiene alcuna disposizione riguardante l'ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento: si deve, pertanto, ritenere che, indipendentemente da tale ubicazione, risultino agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del **reddito assoggettabile a tassazione in Italia**.

2.5. Beni esclusi

Il combinato disposto degli artt. 1, co. 93, della Legge n. 208/2015, e 1, co. 8, della Legge n. 232/2016 preclude l'accesso al "super ammortamento" con riguardo agli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%**;
- **fabbricati e costruzioni**;
- **veicoli e mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) e b-bis), del Tuir** (autovetture ad uso promiscuo, o degli agenti e rappresentanti, oppure concesse in uso promiscuo – per la maggior parte del periodo d'imposta – a lavoratori dipendenti), **se l'investimento è stato effettuato dal 1° gennaio 2017**;
- particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla Legge n. 208/2015.

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	Condutture
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)

Con riferimento al materiale rotabile, ferroviario e tramviario di cui alla suddetta tabella, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'agevolazione – in virtù del combinato disposto dell'art. 1, co. 93, della Legge n. 208/2015 e dell'allegato n. 3 alla stessa – **spetta anche per le motrici** (C.M. n. 23/E/2016, par. 2).

Al fine di verificare se i beni rientrano o meno nell'ambito applicativo del "super ammortamento", occorre fare riferimento, in base al tenore letterale dell'art. 1 co. 93 della L. 208/2015, ai **coefficienti "tabellari" previsti dal D.M. 31 dicembre 1988** e non a quelli effettivamente adottati dall'impresa risultanti dall'applicazione degli artt. 102-*bis* e 104 del Tuir. Pertanto, ai fini dell'ammissibilità all'agevolazione dei beni materiali strumentali all'esercizio di alcune attività regolate e dei **beni gratuitamente devolvibili**, occorre verificare se è previsto un coefficiente tabellare pari o superiore al 6,50% (**R.M. n. 74/E/2016**). Pertanto, coerentemente con quanto sopra esposto, la maggiorazione del 40%, ove spettante, non dovrà essere fruita in base ai coefficienti determinati in applicazione dei citati artt. 102-*bis* e 104 del Tuir, ma dovrà essere agganciata ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988.

2.6. Requisito temporale

L'art. 1 co. 8 della Legge n. 232/2016, come anticipato, ha disposto che la disciplina del "super

ammortamento” **si applica anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2017**, oppure sino al **30 giugno 2018**, a condizione che **entro il 31 dicembre 2017**:

- il **relativo ordine risulti accettato dal venditore**. Questo presupposto dovrebbe ritenersi sussistente anche nel caso in cui il perfezionamento del contratto d’investimento si effettui, entro il 31 dicembre 2017, mediante **modalità differenti da un ordine accettato**, come ad esempio la sottoscrizione di un atto di compravendita o appalto;
- **avvenga il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20%** del costo di acquisizione. Sul punto, si ritiene che tale anticipazione debba essere commisurata al **prezzo risultante dall’ordine**, o dal contratto, firmato dalle parti entro il 31 dicembre 2017, a nulla rilevando, per la validità dell’intero investimento, che a consuntivo – ovvero al momento della consegna del bene, che può avvenire entro il 30 giugno 2018 – il costo sostenuto risulti differente a seguito di aggiustamenti o varianti all’ordine iniziale. Nel caso del **leasing finanziario**, si dovrebbe ritenere che tale condizione sia soddisfatta in presenza di un contratto sottoscritto entro il 31 dicembre 2017 con **versamento di un maxicanone almeno pari al 20% del costo del bene**, dato dalla sommatoria di tutte le quote capitale dei canoni e del prezzo di riscatto.

Il beneficio non dovrebbe essere precluso qualora, successivamente al perfezionamento dell’ordine e al pagamento dell’acconto (effettuati entro il 31 dicembre 2017), l’impresa decida, nel primo semestre del 2018, di avvalersi di una **locazione finanziaria** e proceda dunque a **risolvere il contratto col fornitore originario**, restituendo l’acconto, con contestuale nuova stipula da parte della compagnia di *leasing*.

Ai fini dell’individuazione del momento rilevante, l’Agenzia delle Entrate ha confermato che è necessario fare riferimento, **anche nel caso dei soggetti esercenti arti e professioni**, alle **regole generali della competenza** previste dall’art. 109, co. 1 e 2, del Tuir e, quindi, alla **data di consegna o spedizione del bene**, ovvero – se diversa e successiva – a quella 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. n. 23/E/2016, par. 3). Non rilevano, invece, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002.

Il principio della **consegna del bene** vale anche nell’ipotesi di beni acquisiti mediante un contratto di **leasing**, poiché è in tale momento che l’utilizzatore entra effettivamente nella disponibilità del cespite: qualora l’atto di locazione finanziaria preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell’agevolazione diviene rilevante la **dichiarazione di esito positivo del collaudo** da parte dello stesso locatario. In altri termini, per verificare la possibilità di accedere al beneficio del “super ammortamento”, è necessario considerare la data di consegna del bene al locatario (o di esito positivo

del collaudo), e **non del momento del riscatto**: l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto, pertanto, non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi di investimento agevolabile. Conseguentemente, per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano gli **oneri imputabili all'investimento sostenuti sino al 31 dicembre 2017** – avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati – ascrivibili, ad esempio, alle seguenti causali:

- la progettazione dell'investimento;
- i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
- la manodopera diretta;
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
- i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, manodopera, energia elettrica degli impianti, materiali, manutenzioni, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.).

La maggiorazione spetta anche per i **beni realizzati in economia**, i cui lavori sono **iniziati nel corso del periodo 15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2017**, ovvero iniziati o sospesi in esercizi precedenti al periodo agevolato, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale periodo, tenuto conto dei predetti criteri di competenza stabiliti dall'art. 109 del Tuir, anche se i lavori risultano ultimati in data successiva al 31 dicembre 2017.

Nell'ipotesi in cui l'investimento sia realizzato mediante un **contratto di appalto a terzi**, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente, in base alle suddette regole di competenza, alla data di ultimazione della prestazione, ovvero – in presenza di stati di avanzamento dei lavori – a quella in cui l'opera, o una porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente: al ricorrere di quest'ultima circostanza, sono **agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo 15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2017** in virtù dello stato di avanzamento dei lavori, indipendentemente dalla durata del contratto (inferiore, pari o superiore a dodici mesi), liquidati in via definitiva ed accettati dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'art. 1666 c.c., entro il periodo di vigenza dell'agevolazione (C.M. n. 44/E/2009 e 4/E/2002).

Il momento di effettuazione dell'investimento, come sopra individuato, potrebbe, tuttavia divergere da quello di decorrenza dell'effettiva fruizione del "super ammortamento": tale maggiorazione del 40% si traduce, infatti, in un incremento del costo fiscalmente ammortizzazione del bene, deducibile soltanto a partire dal periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, a norma dell'art. 102, co. 1, del Tuir.

Esempio

La Alfa s.r.l. ha acquistato un macchinario il 30 dicembre 2017, entrato in funzione il successivo 5 gennaio 2018: il diritto al "super ammortamento" è, pertanto, maturato già nell'anno 2017 – in quanto effettuato nel periodo agevolato – ma potrà essere esercitato soltanto a partire dal periodo

d'imposta 2018, poiché il cespite è entrato in funzione soltanto in questo anno. In altre parole, la società non può immediatamente usufruire dell'agevolazione nell'esercizio di effettuazione dell'investimento (2017), ma **deve attendere il periodo d'imposta di effettiva entrata in funzione del bene** (2018): al ricorrere di tale ipotesi, l'eventuale quota di ammortamento imputata al conto economico dell'esercizio 2017, andrebbe ripresa a tassazione – mediante una **variazione in aumento di pari importo**, in sede di dichiarazione dei redditi – generando altresì i presupposti per la rilevazione delle corrispondenti **imposte anticipate**, coerentemente con il principio contabile nazionale OIC 25.

2.7. Fruizione dell'agevolazione

Il "super ammortamento", come anticipato, si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40%, che determina un aumento – esclusivamente tributario – della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile. Tale maggiorazione si concretizza, pertanto, in una **deduzione che opera in via extracontabile**, da usufruire in modo differente a seconda della tipologia di componente negativo di reddito (C.M. n. 23/E/2016, par. 4):

- relativamente all'**ammortamento** dei beni di cui agli artt. 102 e 54 del Tuir, in base ai **coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 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 dicembre 1988 (elevato all'intero periodo di ammortamento nel caso dei mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir, qualora tale investimento sia stato effettuato dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016).

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 40% – 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. 91-94 e 97, della Legge n. 208/2015).

Il **costo rilevante** ai fini del calcolo del beneficio è quello determinato ai sensi dell'**art. 110 del Tuir**, assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. La cumulabilità del "super ammortamento" con altre agevolazioni non è espressamente regolamentata dall'art. 1 co. 91 della Legge n. 208/2015, né dall'art. 1 co. 8 della Legge n. 232/2016: conseguentemente, la maggiorazione del 40% deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti queste ultime dispongano diversamente.

Per i **beni adibiti promiscuamente** all'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e all'uso personale del contribuente, la maggiorazione del 40% non rileva in misura piena, ma soltanto per il 50%. Le modalità di deduzione della maggiorazione devono essere distinte a seconda del fatto che si tratti di beni acquisiti in proprietà o *leasing*, mezzi di trasporto o cespiti aventi un costo unitario non superiore ad euro 516,46.

2.8. Beni acquisiti in proprietà

La maggiorazione del 40%, in quanto non correlata a valutazioni di bilancio, è fruibile in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31 dicembre 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, pertanto, 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 al "super ammortamento", mediante un'apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Esempio: ammortamento civilistico coincidente con quello fiscale

Bene acquistato il 15 gennaio 2017, immediatamente entrato in funzione

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 ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \cdot 40\% \cdot 20\% / 2 =$ euro 400

Con riguardo al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2017), 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 400), a titolo di "super ammortamento", determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988.

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2017	1.000	1.000	400
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	2.000	2.000	800
2021	2.000	2.000	800
2022	1.000	1.000	400
Totale	10.000	10.000	4.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 14.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 4.000, a titolo di "super 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 40% (euro 800 su base annua, dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione), ad esempio per euro 600, la differenza di euro 200 è definitivamente persa, ovvero non potrà essere recuperata a deducibilità in successivi esercizi (C.M. n. 23/E/2016, par. 4.1.).

Esempio: ammortamento civilistico inferiore quello fiscale

Bene acquistato il 15 gennaio 2017, immediatamente entrato in funzione

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 ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \cdot 40\% \cdot 20\% / 2 = \text{euro } 400$

Con riferimento al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2017), 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 400), a titolo di "super ammortamento", determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 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 "**super ammortamento**" è comunque determinata sulla base del coefficiente fiscale individuato dal D.M. 31 dicembre 1988.

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2017	800	800	400
2018	1.600	1.600	800
2019	1.600	1.600	800
2020	1.600	1.600	800
2021	1.600	1.600	800
2022	1.600	1.600	400
2022	1.200	1.200	400
Totale	10.000	10.000	4.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 14.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 4.000, a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi, determinate sulla base dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Esempio: ammortamento civilistico superiore a quello fiscale

Bene acquistato il 15 gennaio 2017, immediatamente entrato in funzione

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 ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \cdot 40\% \cdot 20\% / 2 = \text{euro } 400$

Relativamente al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2017), 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 400, a titolo di "super ammortamento", determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988.

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2017	1.500	1.000	400
2018	3.000	2.000	800
2019	3.000	2.000	800
2020	2.500	2.000	800
2021	0	2.000	800
2022	0	1.000	400
Totale	10.000	10.000	4.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 14.000 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 4.000, a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Esempio: cessione del bene prima del completamento del "super ammortamento"

Bene acquistato il 15 gennaio 2017, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica e fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

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 ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \cdot 40\% \cdot 20\% / 2 = \text{euro } 400$

Cessione del bene il 1° luglio 2021, ad un corrispettivo di euro 3.500.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- nell'**esercizio di cessione**, la maggiorazione deve essere determinata secondo il criterio *pro rata temporis*;
- ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza di cessione, il costo del bene deve essere assunto senza considerare la maggiorazione del 40%;
- le **quote di maggiorazione non dedotte** non potranno più essere utilizzate dal cedente, né dal cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
- il "super ammortamento" già dedotto non formerà oggetto di "restituzione" da parte del soggetto cedente, poiché tale effetto non è espressamente previsto dalla normativa.

Alla luce di tale orientamento, si avrà, pertanto, la seguente situazione:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2017	1.000	1.000	400
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	2.000	2.000	800
2021	1.000	1.000	400
Totale	8.000	8.000	3.200

Conseguentemente, al momento della cessione, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 8.000, fiscalmente dedotte per euro 11.200 di cui:

- euro 8.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 3.200, a titolo di "super ammortamento".

Ai fini della **determinazione della plusvalenza o minusvalenza** (artt. 54, 86 e 101 del Tuir), il corrispettivo di cessione del bene (euro 3.500) dovrà essere posto a confronto con il relativo **costo fiscale non ammortizzato**, pari ad euro 2.000, importo risultante dalla differenza tra il costo fiscale lordo (euro 10.000) e gli ammortamenti "ordinari" dedotti (euro 8.000), senza considerare le variazioni in diminuzione relative al "super ammortamento" (euro 3.200): l'operazione di alienazione comporterà, pertanto, l'emersione di una plusvalenza di euro 1.500.

2.9. Beni ottenuti in *leasing* finanziario

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. n. 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 dicembre 1988 (salvo quanto previsto per i mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir, per i quali la rilevanza fiscale è riconosciuta per un periodo minimo almeno pari a quello di ammortamento, che, tuttavia, beneficiano anche del "super ammortamento" soltanto se l'investimento è stato effettuato dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016). 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 a seconda dello specifico caso concreto, a seconda che la **durata del contratto di *leasing*** sia (C.M. n. 17/E/2013):

- **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, dunque, 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. n. 23/E/2016, par. 4.2. ha, inoltre, confermato che la **maggiorazione del 40%** 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 aprile 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 a calcolare la maggiorazione del 40% sulla quota capitale dei canoni di *leasing* risultanti dal contratto, nonostante il fatto che in bilancio questi soggetti, in ossequio al metodo finanziario, deducano "ammortamenti".

Esempio: durata contrattuale coincidente con quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1° gennaio 2017

Durata del contratto: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31 dicembre 1998 (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 40% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" di euro 3.600 (euro 9.000*40%) da ripartire nei due anni di durata contrattuale e minima fiscale del *leasing* (euro 1.800 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 "super ammortamento"
2017	4.500	4.500	1.800
2018	4.500	4.500	1.800
Totale	9.000	9.000	3.600

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 12.600 di cui:

- euro 9.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 3.600, a titolo di "super 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*40% = euro 400).

Esempio: durata contrattuale superiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1° gennaio 2017

Durata del contratto: 3 anni, superiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31 dicembre 1998 (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 40% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" di euro 3.600 (euro 9.000*40%) da ripartire nei due anni di durata minima fiscale del *leasing* (euro 1.800 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 "super ammortamento"
2017	3.000	3.000	1.800
2018	3.000	3.000	1.800
2019	3.000	3.000	0
Totale	9.000	9.000	3.600

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 12.600 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 3.600, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di "super 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 $1.000 \times 40\% =$ euro 400).

Esempio: durata contrattuale superiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1° gennaio 2017

Durata del contratto: 1 anno, inferiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31 dicembre 1998 (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 40% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" di euro 3.600 (euro $9.000 \times 40\%$) da ripartire nei due anni di durata minima fiscale del *leasing* (euro 1.800 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 "super ammortamento"
2017	9.000	4.500	1.800
2018	0	4.500	1.800
Totale	9.000	9.000	3.600

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 12.600 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 3.600, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di "super 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 $1.000 \times 40\% =$ euro 400).

Cessione del contratto di *leasing*

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. n. 23/E/2016, par. 4.2). 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*.

2.10. Mezzi di trasporto

L'art. 1, co. 92, della Legge n. 208/2015 aveva originariamente stabilito che, per gli **investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, la maggiorazione del 40% si sarebbe dovuta applicare anche ai limiti massimi del costo di acquisizione rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento dei canoni di locazione finanziaria dei **beni di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir** (veicoli diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico e da quelli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta):

- **euro 25.306,39** (anziché euro 18.075,99) per le **autovetture** e gli autocaravan. Per quanto concerne, invece, gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio, il limite di costo di acquisizione rilevante è stato elevato – con riguardo agli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 – da euro 25.822,84 ad euro 36.151,98;
- **euro 5.784,32** (in luogo di euro 4.131,66) per i **motocicli**;
- **euro 2.892,16** (invece di euro 2.065,83) per i **ciclomotori**.

Sono, pertanto, rimaste invariate le percentuali di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai presenti veicoli – 20% oppure, nel caso di agenti e rappresentanti di commercio, 80% – previste dall'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir.

Esempio: costo di acquisizione superiore al limite

Autovettura ad uso promiscuo acquistata il 1° gennaio 2016, entrata immediatamente in funzione

Costo di acquisizione del bene: euro 20.000

Aliquota di ammortamento civilistico e fiscale: 25%

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione (euro 20.000*40% = euro 8.000): tuttavia, il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari ad euro 28.000 – comprensivo della predetta maggiorazione – **supera il limite maggiorato di euro 25.306,39** previsto dagli artt. 1, co. 92, della Legge n. 208/2015, e 164, co. 1, lett. b), del Tuir. Conseguentemente, l'ammontare complessivamente deducibile in ciascun periodo d'imposta del periodo di ammortamento fiscale è pari ad euro 1.265,32 così ripartiti:

- euro 903,80 a titolo di **quota ordinaria di ammortamento fiscalmente deducibile** (euro 18.075,99*25%*20%);

- euro 361,52 per il **"super ammortamento"** (euro $18.075,99 \cdot 40\% \cdot 25\% \cdot 20\%$).

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2016	5.000,00	903,80	361,52
2017	5.000,00	903,80	361,52
2018	5.000,00	903,80	361,52
2019	5.000,00	903,80	361,52
Totale	20.000,00	3.615,20	1.446,08

Per mere esigenze di semplificazione, non è stata considerata l'Iva indetraibile, né la riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento, nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, prevista dall'art. 102, co. 2, del Tuir.

Esempio: costo di acquisizione inferiore al limite

Autovettura ad uso promiscuo acquistata il 1° gennaio 2016, entrata immediatamente in funzione

Costo di acquisizione del bene: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistico e fiscale: 25%

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione (euro $10.000 \cdot 40\% =$ euro 4.000): il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari ad euro 14.000 – comprensivo della predetta maggiorazione – **non supera il limite maggiorato di euro 25.306,39** previsto dagli artt. 1, co. 92, della Legge n. 208/2015, e 164, co. 1, lett. b), del Tuir. Conseguentemente, l'ammontare complessivamente deducibile in ciascun periodo d'imposta del periodo di ammortamento fiscale è pari ad euro 700,00 così ripartiti:

- euro 500,00 a titolo di **quota ordinaria di ammortamento fiscalmente deducibile** (euro $10.000 \cdot 25\% \cdot 20\%$);
- euro 200,00 per il **"super ammortamento"** (euro $10.000 \cdot 40\% \cdot 25\% \cdot 20\%$).

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2016	2.500,00	500,00	200,00
2017	2.500,00	500,00	200,00
2018	2.500,00	500,00	200,00
2019	2.500,00	500,00	200,00
Totale	10.000,00	2.000,00	800,00

Per mere esigenze di semplificazione, non è stata considerata l'Iva indetraibile, né la riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento, nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, prevista dall'art. 102, co. 2, del Tuir.

Come anticipato, a differenza della originaria versione dell'agevolazione, contenuta nell'art. 1 co. 91 della Legge n. 208/2015, l'art. 1 co. 8 della Legge n. 232/2016 ha espressamente **escluso dal**

“super ammortamento” 2017 i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all’art. 164 co. 1 lett. b) e b-bis) del Tuir:

- i veicoli aziendali e dei professionisti (deducibilità al 20%);
- i veicoli di agenti e rappresentanti (deducibilità all’80%);
- i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (deducibilità al 70%).

Conseguentemente, è possibile continuare a beneficiare della **maggiorazione del 40%** con riferimento agli acquisti di **veicoli esclusivamente strumentali** o adibiti ad uso pubblico di cui alla lettera a) dell’art. 164 del Tuir, ivi compresi gli autocarri per i quali è prevista la deducibilità integrale purché inerenti all’attività d’impresa (R.M. n. 244/E/2002). Ne discende, pertanto, che, per i **veicoli diversi a quelli esclusivamente strumentali**, l’agevolazione è usufruibile soltanto con riferimento agli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Resta, naturalmente, inteso che, per beneficiare della maggiorazione del 40%, l’**acquisto degli autoveicoli agevolabili** (esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico) deve essere effettuato **entro il 31 dicembre 2017**, con possibilità di consegna dei medesimi entro il 30 giugno 2018, a fronte dell’accettazione di un ordine e del versamento di un acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017.

2.11. Beni di costo unitario non superiore ad euro 516,46

La maggiorazione del 40% non influisce sul limite di euro 516,46 previsto dagli artt. 54, co. 2, e 102, co. 5, del Tuir per la deduzione integrale, nell’esercizio del sostenimento del costo di acquisizione del bene strumentale: in altri termini, questa possibilità di deduzione integrale non viene meno nell’ipotesi in cui il costo del bene superi l’importo di euro 516,46 per effetto della maggiorazione prevista dalla disciplina del “super ammortamento”.

Esempio

Bene acquistato in proprietà il 1° gennaio 2017, entrato immediatamente in funzione

Costo di acquisizione del bene: euro 500

Il bene può, pertanto, usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà, pertanto, pari ad euro 200 (euro 500*40%): al ricorrere di tale ipotesi, il costo del cespite non sarà ammortizzato secondo i coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, ma sarà dedotto integralmente nel periodo d’imposta 2017, anche se il costo di acquisizione, comprensivo della maggiorazione del 40%, è pari ad euro 700 e, quindi, superiore al limite di euro 516,46 previsto per la deduzione integrale del costo nell’esercizio.

2.12. Effetti del “super ammortamento”

La formulazione letterale dell’art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015 – che circoscrive l’applicazione

della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione alle sole ipotesi di determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria – ha indotto l’Agenzia delle Entrate (C.M. n. 23/E/2016, par. 6) a ritenere che tale norma **non incida sul costo fiscalmente rilevante del bene** per:

- il calcolo delle **plusvalenze** di cui agli artt. 54, co. 1-*bis*, e 86 del Tuir o delle **minusvalenze** di cui agli artt. 54, co. 1-*bis*.1, e 101 del Tuir;
- la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli artt. 54, co. 2, e 102, co. 5, del Tuir, ovvero dei **beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46**;
- il calcolo del plafond del 5% relativo alla deducibilità delle **spese di manutenzione e riparazione** di cui agli artt. 54, co. 2, e 102, co. 6, del Tuir;
- l’osservanza del **limite triennale di euro 15.000** relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall’art. 1, co. 96, lett. b), della Legge n. 244/2007, richiamato anche dall’art. 27, co. 1, del D.L. n. 98/2011, con riguardo al “regime fiscale di vantaggio”;
- il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il **test di operatività delle società di comodo** di cui all’art. 30 della Legge n. 724/1994. A questo proposito, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che la maggiore quota di ammortamento del periodo d’imposta, derivante dalla maggiorazione del 40% del costo, **riduce il reddito minimo presunto** rilevante nella normativa delle società di comodo: tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (C.M. n. 53/E/2009 e 25/E/2007). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle **società in perdita sistematica** di cui all’art. 2, co. 36-*decies* e ss., del D.L. n. 138/2011;
- l’individuazione del **valore dei beni strumentali**, le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* rilevanti ai fini dell’elaborazione e del calcolo degli **studi di settore** previsti dall’art. 62-*bis* del D.L. n. 331/1993.

3. “Iper ammortamento”

Al fine di favorire i processi di trasformazione tecnologica o digitale in chiave “Industria 4.0”, nell’ambito della disciplina dei super ammortamenti, l’**art. 1 co. 9 della Legge n. 232/2016** ha introdotto una nuova maggiorazione con specifico riferimento agli **investimenti in beni strumentali ad alto contenuto tecnologico** (c.d. “*iper ammortamento*”), **effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017**, ovvero entro il 30 giugno 2018 se al 31 dicembre 2017 l’ordine è stato accettato dal venditore e risultano versati acconti pari almeno al 20% del costo di acquisizione: il successivo **co. 10** ha, inoltre, riconosciuto il “super ammortamento” per gli **investimenti in beni immateriali**, nel suddetto orizzonte temporale, da parte dei soggetti che beneficiano dell’“iper ammortamento”.

3.1. Profilo soggettivo

La norma non identifica i soggetti destinatari della disciplina dell’“iper ammortamento”, ma il

riferimento al modello "Industria 4.0" porta ad **escludere i titolari di reddito da lavoro autonomo** dall'ambito applicativo dell'agevolazione. Tale conclusione appare confermata dal tenore letterale della disposizione, che prevede un obbligo dichiarativo per "l'impresa" che realizza l'investimento. In senso conforme, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate, nel corso del Telefisco 2017, per una serie di motivazioni:

- il tenore letterale del **co. 11 dell'art. 1 della Legge n. 232/2016**, secondo cui "*Per la fruizione dei benefici di cui ai co. 9 e 10, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione*";
- il **contenuto dell'Allegato A** annesso alla Legge di Bilancio 2017 (elencazione dei "*Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0*");
- la **tipologia dei beni agevolabili**.

Al di là di tale limitazione, si ritiene che tutte le imprese che possano beneficiare del "super ammortamento" siano potenzialmente destinatarie degli incentivi sull'"iper ammortamento".

3.2. Orizzonte temporale

L'art. 1, co. 9 e 10, della Legge n. 232/2016 fa riferimento, come anticipato, agli investimenti effettuati nel medesimo periodo previsto dal co. 8 per il "super ammortamento" e, quindi, **dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017**, ovvero entro il 30 giugno 2018 se al 31 dicembre 2017 l'ordine è stato accettato dal venditore e risultano versati acconti pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

Secondo la **Circolare Confindustria del 22 dicembre 2016**, l'ambito di applicazione temporale dell'"iper ammortamento" dovrebbe includere gli **investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017**, data di entrata in vigore della disposizione, **al 31 dicembre 2017**, con possibilità di **consegna dei beni entro il 30 giugno 2018**, a fronte – analogamente a quanto visto per la proroga del "super ammortamento" – dell'**accettazione dell'ordine** da parte del venditore **entro il 31 dicembre 2017** e del versamento, entro la medesima data, di **acconti pari almeno al 20% del costo di acquisizione del bene**. Conseguentemente, l'agevolazione non può invece riguardare gli investimenti realizzati fino al 31 dicembre 2016, anche se entrati in funzione nell'anno seguente. In senso conforme, si è espressa pure l'**Agenzia delle Entrate**, durante il Telefisco 2017, secondo cui l'"iper ammortamento" si applica agli investimenti effettuati nel periodo compreso tra il **1° gennaio 2017** – data di entrata in vigore della Legge n. 232/2016 – e il 31 dicembre 2017, ovvero il 30 giugno 2018 al ricorrere, alla data del 31 dicembre 2017, delle suddette due condizioni (ordine accettato dal venditore e pagamento di acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene). In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha altresì osservato che, ai fini della spettanza della maggiorazione del 150%, l'**imputazione degli investimenti** all'orizzonte temporale di vigenza dell'agevolazione, **come per il "super ammortamento"**, deve seguire le regole generali della competenza, previste dall'art. 109, co. 1 e 2, del Tuir.

Conseguentemente, un bene strumentale nuovo compreso nell'Allegato A della Legge n. 232/2016, ma **acquistato con consegna entro il 31 dicembre 2016**, con **entrata in funzione nell'anno 2017**, non può usufruire della maggiorazione del 150%, in quanto l'effettuazione dell'investimento è avvenuta prima della decorrenza del periodo agevolato come "iper ammortamento": con l'effetto che tale acquisto può, tuttavia, usufruire della maggiorazione del 40%, a titolo di "**super ammortamento**" dei beni strumentali nuovi, in quanto l'investimento è stato effettuato tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016. Fermo restando che la fruizione del relativo "super ammortamento" è ammessa soltanto **a decorrere dal periodo d'imposta 2017**, quale **anno di entrata in funzione del bene**, a nulla rilevando, in questo caso, il momento dell'eventuale interconnessione con il sistema aziendale, in quanto non richiesta ai fini del "super ammortamento" di cui all'art. 1, co. 8, della Legge n. 232/2016.

3.3. Beni agevolabili

Gli investimenti che consentono di usufruire dell'"iper ammortamento" devono riguardare i cespiti indicati nell'**Allegato A della Legge n. 232/2016**, che include beni ad alto contenuto tecnologico atti a favorire processi di trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0, distinti in alcune specifiche categorie, meglio dettagliate nel prosieguo:

- beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0";
- sistemi per l'assicurazione della qualità e sostenibilità;
- disposizioni per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0".

Sono, naturalmente, esclusi dall'agevolazione gli **investimenti già esclusi dal "super ammortamento"** di cui all'art. 1, co. 8, della Legge n. 232/2016, come, ad esempio, i fabbricati e le costruzioni, nonché in beni aventi – in base al D.M. 31 dicembre 1988 – un'aliquota fiscale di ammortamento inferiore al 6,50%.

Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale

Sono rappresentati dai cespiti il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti:

- macchine utensili per asportazione;
- macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio, plasma, *waterjet*, fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici;
- macchine utensili e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime;
- macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali;

- macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura;
- macchine per il confezionamento e l'imballaggio;
- macchine utensili di de-produzione e riconfezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio, macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico);
- robot, robot collaborativi e sistemi multi-robot;
- macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici;
- macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale;
- macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi (ad esempio, RFID, visori e sistemi di visione e mecatronici);
- magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica.

Ai fini dell'agevolazione, la macchina rientrante nell'elenco di cui sopra deve essere caratterizzata dai seguenti requisiti:

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

Inoltre, tutte le macchine sopra citate devono essere dotate di **almeno due** tra le seguenti caratteristiche per renderle **assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici**:

- sistemi di tele manutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto;
- **monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro** e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo;
- **caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto** con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyberfisico);
- 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;
- filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche e organiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al

processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività' di macchine e impianti.

Sistemi per la qualità e sostenibilità

Sono agevolabili:

- **sistemi di misura a coordinate e no** (a contatto, non a contatto, multi-sensore o basati su tomografia computerizzata tridimensionale) e relativa strumentazione per la verifica dei requisiti micro e macro geometrici di prodotto per qualunque livello di scala dimensionale (dalla larga scala alla scala micrometrica o nano-metrica) al fine di assicurare e tracciare la qualità del prodotto e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica;
- altri **sistemi di monitoraggio *in-process*** per assicurare e tracciare la qualità del prodotto o del processo produttivo e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica;
- **sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali** (ad esempio, macchine di prova materiali, macchine per il collaudo dei prodotti realizzati, sistemi per prove o collaudi non distruttivi, tomografia) in grado di verificare le caratteristiche dei materiali in ingresso o in uscita al processo e che vanno a costituire il prodotto risultante a livello macro – come le caratteristiche meccaniche – o micro (porosità, inclusioni, ecc.) e di generare opportuni report di collaudo da inserire nel sistema informativo aziendale;
- **dispositivi intelligenti per il test delle polveri metalliche** e sistemi di monitoraggio in continuo che consentono di qualificare i processi di produzione mediante tecnologie additive;
- sistemi intelligenti e connessi di **marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi** e/o dei singoli prodotti (ad esempio, RFID - *Radio Frequency Identification*);
- **sistemi di monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine** (ad esempio, forze, coppia e potenza di lavorazione; usura tridimensionale degli utensili a bordo macchina; stato di componenti o sotto-insiemi delle macchine) e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud;
- strumenti e dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la **marcatura automatica dei prodotti**, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso in modo da consentire ai manutentori di monitorare la costanza delle prestazioni dei prodotti nel tempo e di agire sul processo di progettazione dei futuri prodotti in maniera sinergica, consentendo il richiamo di prodotti difettosi o dannosi;
- componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni;
- **filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri**

con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti.

Dispositivi per l'interazione uomo-macchina

Sono agevolabili anche i seguenti dispositivi per l'interazione uomo-macchina e il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0":

- **banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzioni ergonomiche** in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità);
- **sistemi per il sollevamento/traslazione di parti pesanti** o oggetti esposti ad alte temperature in grado di agevolare in maniera intelligente/robotizzata/interattiva il compito dell'operatore;
- dispositivi *wearable*, **apparecchiature di comunicazione** tra operatore/operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e *virtual reality*;
- **interfacce uomo-macchina (HMI) intelligenti** che coadiuvano l'operatore ai fini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica.

3.4. Fruizione dell'“iper ammortamento”

In presenza dei suddetti presupposti, è possibile usufruire dell'“iper ammortamento”, che consiste nella **maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico**, consentendo così di ammortizzare complessivamente un valore pari al 250% del costo di acquisto.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate, in occasione del Telefisco 2017, ha precisato che, nel caso di **prezzo unitario comprensivo del software necessario per il funzionamento del bene agevolabile**, la maggiorazione del 150% si applica all'intero corrispettivo, se è soddisfatta una specifica condizione: il software è *embedded*, ovvero integrato e, pertanto, acquistato unitamente al bene ad elevato contenuto tecnologico. Conseguentemente, non è necessario operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'investimento. Questa interpretazione dell'Amministrazione Finanziaria appare, peraltro, coerente con l'elenco dell'**Allegato B**, che include *software stand alone* e, quindi, non necessari al funzionamento del bene.

Le modalità di fruizione del beneficio sono analoghe a quelle illustrate con riguardo al “super ammortamento”: rileva l'effettuazione dell'investimento nel periodo agevolato e l'interconnessione al sistema aziendale, ma la **variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi** – trattandosi di una deduzione extracontabile, che non comporta l'imputazione di maggiori quote di ammortamento o canoni di *leasing* a conto economico – può essere operata soltanto a partire dal periodo d'imposta di effettiva **entrata in funzione del bene**, ai sensi dell'art. 102 del Tuir, salvo

che l'interconnessione al sistema aziendale sia successiva, nel qual caso rileva fiscalmente quest'ultimo momento.

4. "Super ammortamento" dei beni immateriali

L'art. 1, co. 10, della Legge n. 232/2016, come anticipato, ha introdotto – per i soggetti che beneficiano dell'“iper ammortamento” (co. 9) – il “super ammortamento” relativo agli investimenti in beni immateriali, compresi nell'elenco di cui all'Allegato B della Legge n. 232/2016, **effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018**, se al 31 dicembre 2017 risulta accettato l'ordine da parte del venditore e versati acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Al ricorrere di tali condizioni, è riconosciuta la **maggiorazione del 40% dell'onere dell'investimento nei beni immateriali**, che possono essere rappresentati da *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni, **idonei a interconnettere i beni**, nell'ottica di favorire la transizione verso i modelli Industria 4.0. A questo proposito, si ricorda che l'Agenzia delle Entrate, in occasione del Telefisco 2017, ha precisato che, nel caso in cui **il costo del software sia compreso nel prezzo unitario di un bene di cui all'Allegato B**, essendo necessario al suo funzionamento, trova applicazione la maggiorazione del 150% sull'intero corrispettivo, in quanto il *software* è *embedded*, ovvero integrato. Conseguentemente, non è necessario operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'investimento, in quanto quest'ultima, in tale caso, è agevolabile al 150% – come il bene al cui funzionamento è posto a servizio – e non al 40% riservato ai *software stand alone* dell'Allegato B.

Il citato Allegato B si riferisce a beni immateriali (*software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni) commessi ad investimenti in beni materiali “Industria 4.0”:

- ***software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione, definizione/qualificazione delle prestazioni e produzione di manufatti in materiali non convenzionali o ad alte prestazioni**, in grado di permettere la progettazione, la modellazione 3D, la simulazione, la sperimentazione, la prototipazione e la verifica simultanea del processo produttivo, del prodotto e delle sue caratteristiche (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, *Big Data Analytics*);
- ***software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione e ri-progettazione dei sistemi produttivi che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni**;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di supporto alle decisioni in grado di interpretare dati analizzati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema di produzione;
- ***software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della produzione con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio**, come la

logistica di fabbrica e la manutenzione (quali, ad esempio, sistemi di comunicazione intra-fabbrica, bus di campo/*fieldbus*, sistemi SCADA, sistemi MES, sistemi CMMS, soluzioni innovative con caratteristiche riconducibili ai paradigmi dell'IoT e/o del cloud computing);

- **software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud;**
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di realtà virtuale per lo studio realistico di componenti e operazioni (ad esempio, di assemblaggio), sia in contesti immersivi o solo visuali;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di *reverse modelling and engineering* per la ricostruzione virtuale di contesti reali;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti (*Industrial Internet of Things*) grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per il *dispatching* delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi;
- **software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della qualità a livello di sistema produttivo e dei relativi processi;**
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'accesso a un insieme virtualizzato, condiviso e configurabile di risorse a supporto di processi produttivi e di gestione della produzione e/o della *supply chain* (*cloud computing*);
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per *industrial analytics* dedicati al trattamento ed all'elaborazione dei big data provenienti dalla sensoristica IoT applicata in ambito industriale (*Data Analytics & Visualization, Simulation e Forecasting*);
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di *artificial intelligence & machine learning* che consentono alle macchine di mostrare un'abilità e/o attività intelligente in campi specifici a garanzia della qualità del processo produttivo e del funzionamento affidabile del macchinario e/o dell'impianto;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la produzione automatizzata e intelligente, caratterizzata da elevata capacità cognitiva, interazione e adattamento al contesto, autoapprendimento e riconfigurabilità (*cybersystem*);
- **software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'utilizzo lungo le linee produttive di robot, robot collaborativi e macchine intelligenti per la sicurezza** e la salute dei lavoratori, la qualità dei prodotti finali e la manutenzione predittiva;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della realtà aumentata tramite *wearable device*;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per dispositivi e nuove interfacce tra uomo e macchina

che consentano l'acquisizione, la veicolazione e l'elaborazione di informazioni in formato vocale, visuale e tattile;

- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscano meccanismi di efficienza energetica e di decentralizzazione in cui la produzione e/o lo stoccaggio di energia possono essere anche demandate (almeno parzialmente) alla fabbrica;
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per la protezione di reti, dati, programmi, macchine e impianti da attacchi, danni e accessi non autorizzati (*cybersecurity*);
- *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni di *virtual industrialization* che, simulando virtualmente il nuovo ambiente e caricando le informazioni sui sistemi cyberfisici al termine di tutte le verifiche, consentono di evitare ore di test e di fermi macchina lungo le linee produttive reali.

La Circolare Confindustria del 22 dicembre 2016 ritiene che l'agevolazione relativa ai beni immateriali di cui all'Allegato B sia **da intendersi come strettamente funzionale a quella relativa ai beni materiali di cui all'Allegato A**, di cui appare accessoria, atteso che l'accesso a tale misura sembra essere riservato ai soli soggetti che beneficiano dell'“iper ammortamento” relativo ai beni materiali. In tale sede, è stato altresì evidenziato che l'“iper ammortamento”, nonostante l'assenza di specifiche indicazioni nella legge, **si estende ai beni acquisiti mediante locazione finanziaria**, stante l'ormai consolidata assimilazione fiscale tra *leasing* e acquisto diretto in proprietà.

Sul punto, si precisa che **non è richiesto che l'investimento in beni dell'Allegato B riguardi i medesimi impianti o macchinari per i quali si usufruisce dell'“iper ammortamento”**. In senso conforme, si è espressa anche l'Agenzia delle Entrate, nel corso del Telefisco 2017, chiarendo che la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali, elencati nell'Allegato B della Legge n. 232/2016, è riconosciuto ai **sogetti che beneficiano della maggiorazione del 150%**: la norma mette, pertanto, in relazione il bene immateriale con il soggetto che fruisce dell'“iper ammortamento” e non con uno specifico bene materiale (“oggetto” agevolato), come confermato anche dalla relazione di accompagnamento alla Legge di Bilancio 2017.

Conseguentemente, il *software* acquisito nell'anno 2017, rientrante nell'Allegato B, può beneficiare della maggiorazione del 40% se l'impresa usufruisce dell'“iper ammortamento” del 150%, **indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato**.

5. Adempimenti documentali

Al fine di poter beneficiare dell'“iper ammortamento” per i beni dell'Allegato A e della maggiorazione relativa ai beni dell'Allegato B, l'impresa è tenuta a produrre una **dichiarazione sostitutiva di atto notorio del legale rappresentante**, resa ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, ovvero – per i beni aventi un **costo unitario di acquisizione superiore ad euro 500.000** – una **perizia tecnica giurata**, per ciascun bene acquisito eccedente tale limite, rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale

iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato (art. 1 co. 11 della Legge n. 232/2016).

Tale documentazione deve attestare che:

- il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'Allegato A e/o B;
- è **interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura**.

Nel corso del Telefisco 2017, l'**Agenzia delle Entrate** ha chiarito che, affinché un bene – coerentemente con quanto stabilito dall'art. 1, co. 11, della Legge n. 232/2016 – possa essere definito "**interconnesso**" ai fini dell'ottenimento del beneficio dell'iper ammortamento" del 150%, è **necessario e sufficiente** che:

1. **scambi informazioni con sistemi interni** (sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o **esterni** (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*, ecc.) per mezzo di un **collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute** (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
2. sia **identificato univocamente**, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di **standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti** (ad esempio, l'indirizzo IP).

La Scheda di lettura alla Legge di Bilancio 2017 ha precisato che 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 il periodo di imposta in cui il bene è **interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura**. In quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione, che deve essere effettiva, presupponendo che **il bene entri attivamente nella catena del valore dell'impresa**.

Del medesimo avviso anche Confindustria secondo cui, a differenza del "super ammortamento", per la fruizione dell'iper ammortamento" è necessario che i beni agevolabili siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura: qualora **il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso**, i relativi ammortamenti possono comunque godere della maggiorazione del "**super ammortamento**" fino all'esercizio in cui si realizza l'interconnessione, esercizio a partire dal quale il costo residuo ammortizzabile sarà maggiorato del 150%.

6. Acconti

L'art. 1, co. 12, della Legge n. 232/2016 stabilisce che la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e per quello successivo è effettuata assumendo quale

imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata **in assenza delle disposizioni di cui ai co. 8, 9 e 10**, ovvero senza considerare le norme relative alla proroga del "super ammortamento" e all'introduzione dell'"iper ammortamento" (e sulla correlata maggiorazione per i beni immateriali).