



Consiglio Nazionale  
dei Dottori Commercialisti  
e degli Esperti Contabili

**Fondazione  
Nazionale dei  
Commercialisti**

**DOCUMENTO DI RICERCA**

---

# **LE NOVITÀ RELATIVE AL SUPER E ALL'IPER AMMORTAMENTO INTRODOTTE DALLA LEGGE DI BILANCIO 2018**

Benedetta Rizzi

29 MARZO 2018





## **ABSTRACT**

*L'articolo 1, commi da 29 a 36 della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. Legge di Bilancio 2018) è intervenuto nuovamente sulla disciplina fiscale del c.d. "super ammortamento" e "iper ammortamento", apportando delle modifiche alle precedenti disposizioni, oltre ad allargarne l'ambito temporale di utilizzo.*

*Le agevolazioni consentono alle imprese, le quali investono in beni strumentali nuovi, materiali ed immateriali, di godere di un ammortamento maggiorato ai fini fiscali. Tali agevolazioni hanno lo scopo di favorire gli investimenti da parte delle imprese, e in specie quelli ad alto valore tecnologico, con lo scopo di attuare una trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi.*

*Oggetto del presente documento è, pertanto, una disamina dei tratti caratterizzanti le agevolazioni in oggetto, con particolare riferimento alle recenti modifiche e novità, posto che, anche a seguito degli ultimi chiarimenti dell'Agenzia delle entrate, restano ancora numerosi punti aperti.*



## SOMMARIO

<b>1. PREMESA. QUADRO NORMATIVO DI RIFERIMENTO .....</b>	<b>4</b>
<b>2. IL SUPER AMMORTAMENTO.....</b>	<b>5</b>
2.1. Ambito di applicazione .....	5
2.2. Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018 .....	9
<b>3. L'IPER AMMORTAMENTO.....</b>	<b>11</b>
3.1 Ambito di applicazione .....	11
3.2 Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018 .....	17
3.3 La documentazione relativa ai beni di costo superiore a 500.000 euro .....	20
<b>4. IL SUPER AMMORTAMENTO PER I BENI IMMATERIALI .....</b>	<b>23</b>
4.1 Ambito di applicazione .....	23
4.2 Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018 .....	25



## 1. Premessa. Quadro normativo di riferimento

L'art. 1, commi da 91 a 94 e 97, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (c.d. Legge di Stabilità 2016) ha introdotto un'agevolazione volta ad incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi, il c.d. "super ammortamento". In particolare, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuavano investimenti, nel periodo compreso tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016, in beni materiali strumentali nuovi, compresi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 del TUIR, il costo di acquisizione veniva maggiorato del 40%, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Successivamente, l'art. 1, commi da 8 a 13, della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. Legge di Bilancio 2017) ha previsto alcune modifiche al super ammortamento, oltre alla "proroga" per il 2017 dello stesso, introducendo anche il c.d. "iper ammortamento", agevolazione prevista per quei beni materiali utili alla trasformazione tecnologica/digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0"<sup>1</sup>. Nell'ambito di tale intervento è stato inoltre introdotto il super ammortamento per quei beni immateriali che possiedono determinate caratteristiche, che si vedranno meglio in seguito, sempre in un'ottica di "Industria 4.0".

Relativamente ai temi del super e dell'iper ammortamento in ambito di trasformazione tecnologica/digitale delle imprese, importanti chiarimenti sono stati forniti tramite la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, emanata dall'Agenzia delle entrate in collaborazione con il Ministero dello Sviluppo Economico.

Con la legge di conversione del D.L. 20 giugno 2017, n. 91<sup>2</sup>, si è nuovamente intervenuti sulla disciplina dell'iper ammortamento, prevedendo la proroga del termine dello stesso.

Di recente, è intervenuto l'art. 1, commi da 29 a 36, della Legge di Bilancio 2018<sup>3</sup>, il quale dispone la proroga delle citate agevolazioni anche per l'anno 2018.

Nello specifico, il comma 29 prevede la proroga del super ammortamento, introducendo alcune modifiche alla norma in vigore fino al 2017; il comma 30 dispone la proroga dell'iper ammortamento; il comma 31 dispone la proroga della maggiorazione nella misura del 40% del costo di acquisizione di beni immateriali per i soggetti che fruiscono dell'iper ammortamento; il comma 32 amplia le fattispecie previste dall'Allegato B annesso alla Legge di Bilancio 2017, ovvero i casi per cui è previsto il super ammortamento per i beni immateriali; il comma 33 disciplina gli obblighi documentali per poter beneficiare delle agevolazioni di cui ai commi 30 e 31; il comma 34 disciplina i casi di esclusione

---

<sup>1</sup> L'espressione "Industria 4.0" trae le sue origini dal concetto di "quarta rivoluzione industriale". Essa sta conducendo le imprese verso un sistema produttivo totalmente automatizzato ed interconnesso, in gran parte basato sulla robotica e volto all'ammodernamento e alla sostituzione dei tradizionali beni strumentali aziendali con altri più innovativi.

<sup>2</sup> Convertito dalla Legge 3 agosto 2017, n. 123, pubblicato in G.U. 12/08/2017, n. 188.

<sup>3</sup> Legge 27 dicembre 2017, n. 205.



delle agevolazioni; i commi 35 e 36 disciplinano, nell'ambito dell'iper ammortamento, i casi in cui vengono effettuati investimenti sostitutivi.

Alla luce di tale quadro normativo di riferimento, nel presente documento saranno delineati i tratti fondamentali delle discipline, al fine di evidenziarne gli aspetti di maggior rilievo e di individuarne i profili di criticità.

## 2. Il super ammortamento

La Legge di Stabilità 2016<sup>4</sup> ha introdotto per la prima volta l'agevolazione del super ammortamento. In particolare, il comma 91 dell'art. 1, ha previsto, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi acquisiti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione, ai fini delle imposte sui redditi, delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria fiscalmente deducibili.

La finalità di tale previsione è quella di favorire ed incentivare il rinnovamento dell'apparato produttivo utilizzato dalle imprese e dagli esercenti arti e professioni.

### 2.1. Ambito di applicazione

Per quanto riguarda l'ambito soggettivo di applicazione della norma, i soggetti beneficiari dell'agevolazione, anche a seguito delle modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio 2018, risultano essere: i soggetti titolari di reddito d'impresa, a prescindere dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal regime contabile adottato o dal settore economico in cui operano; gli esercenti arti e professioni, anche se svolgono l'attività in forma associata; i contribuenti in "regime di vantaggio" ex art. 27 del D.L. 6 luglio 2011, n. 98<sup>5</sup>.

Risultano, invece, esclusi dall'agevolazione i soggetti che si avvalgono del regime forfettario di cui alla Legge 23 dicembre 2014, n. 190 e le imprese marittime in regime di *Tonnage tax*<sup>6</sup>.

Con riferimento ai beni agevolabili, prima dell'intervento della Legge di Bilancio 2018, potevano beneficiare del super ammortamento tutti i beni che avessero natura necessariamente materiale, che fossero strumentali, nuovi ed acquistati in proprietà o in leasing finanziario, nonché realizzati in economia o tramite appalto.

Risultavano, invece, esclusi dall'agevolazione gli acquisti di beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, nonché i beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016 (come ad esempio condotte, condutture, materiale rotabile, ferroviario e tramviario).

---

<sup>4</sup> Legge 28 dicembre 2015, n. 208.

<sup>5</sup> Convertito dalla Legge 15 luglio 2011, n. 111, pubblicato in G.U. 16/07/2011, n. 164.

<sup>6</sup> Di cui all'art. 155 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, recante la "Approvazione del testo unico delle imposte sui redditi" (d'ora in avanti, "TUIR").



Con riferimento ai mezzi di trasporto, per gli acquisti effettuati entro il 31 dicembre 2016, l'agevolazione spettava a tutte le tipologie di veicoli di cui all'art. 164 del TUIR, indipendentemente dal loro utilizzo (esclusivamente strumentali nell'attività propria dell'impresa, dati in uso promiscuo ai dipendenti o utilizzati diversamente)<sup>7</sup>. L'art. 1 comma 92 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 prevedeva dunque che godessero dell'agevolazione anche i beni di cui all'art. 164 comma 1 lett. b) del TUIR. Pertanto, sempre con riferimento agli acquisti effettuati entro il 31 dicembre 2016, per tutti i veicoli ivi indicati valeva l'incremento del costo di acquisizione del 40%; il limite al costo fiscale rilevante (ad esempio, 18.075,99 euro per l'acquisto di autovetture) era incrementato della stessa misura (giungendo, quindi a 25.306,39 euro), mentre la percentuale di deducibilità (ad esempio, 20% e 80% per agenti e rappresentanti) restava invariata.

Con l'intervento della Legge di Bilancio 2017, l'art. 1 comma 8 ha, tuttavia, escluso i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 comma 1 lett. b) e b-bis) del TUIR. Pertanto, a seguito di tale intervento, potevano beneficiare dell'agevolazione soltanto i veicoli esclusivamente strumentali nell'attività propria dell'impresa o adibiti ad uso pubblico di cui alla lettera a) dell'art. 164 del TUIR, oltre che gli autocarri e gli altri mezzi di trasporto non contemplati in quest'ultima norma.

Con riferimento ai beni strumentali nuovi di costo unitario non superiore a 516,46 euro, l'Agenzia delle entrate, con la risoluzione n. 145/E del 24 novembre 2017, ha chiarito che, se il contribuente decide di procedere con l'ammortamento, la maggiorazione del 40% va ripartita in funzione della percentuale di ammortamento fiscale prevista dal decreto ministeriale (indipendentemente dal coefficiente di ammortamento civilistico adottato). Di conseguenza, la maggiorazione non va considerata in un'unica soluzione.

Il contribuente, quindi, dovrà prima di tutto procedere con la deduzione delle quote di ammortamento dei beni in base a quanto stabilito nel TUIR, nel rispetto del principio della previa imputazione al conto economico<sup>8</sup>, e successivamente dovrà dedurre extracontabilmente le quote relative alla maggiorazione, facendo riferimento ai coefficienti previsti dall'apposito decreto ministeriale.

Passando all'analisi dell'ambito temporale, ai sensi del comma 91 dell'art. 1 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208, gli investimenti oggetto dell'agevolazione erano, originariamente, quelli effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. L'art. 1, comma 8 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017) ha prorogato l'agevolazione anche per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Di recente, è poi intervenuta la risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 132 del 24 ottobre 2017, affermando che la maggiorazione spetta anche nel caso in cui, dopo aver effettuato l'ordine ed aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'investitore abbia successivamente deciso di acquisire il bene tramite contratto di

<sup>7</sup> Circolare n. 23/E del 26 maggio 2016, § 4.3.

<sup>8</sup> Ovviamente, in quest'ultimo caso, per i soggetti in contabilità ordinaria.



leasing. In tale eventualità, l'investitore potrebbe alternativamente: a) "compensare" l'acconto versato al fornitore con il maxi-canone iniziale da corrispondere alla società di leasing, la quale concederà in locazione finanziaria il bene all'investitore e pagherà, per la differenza, il fornitore; b) ottenere la "restituzione" dell'acconto dal fornitore del bene, cosicché la società di leasing concederà in locazione finanziaria il bene all'investitore e pagherà, per intero, il fornitore.

L'Agenzia delle entrate chiarisce che in relazione alla prima ipotesi di compensazione dell'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di leasing, l'investitore può fruire della maggiorazione in quanto, entro il 31 dicembre 2017, ha effettuato un ordine accettato dal fornitore e gli ha versato un acconto almeno pari al 20%. Al 31 dicembre, infatti, sussiste sia l'impegno all'acquisizione del bene sia il versamento minimo da parte dell'investitore. L'investitore può fruire della maggiorazione anche nella seconda ipotesi, a condizione, però, che in sede di restituzione dell'acconto da parte del fornitore e di stipula del contratto di leasing venga corrisposto al locatore un maxicanone in misura almeno pari all'acconto e venga inserito nel contratto di leasing il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

Per quanto riguarda la fruizione del beneficio, un aspetto rilevante è rappresentato dall'entrata in funzione del bene. Infatti, rispetto al momento di effettuazione dell'investimento bisogna tenere distinto il momento dal quale è possibile fruire del beneficio<sup>9</sup>. L'agevolazione, infatti, può essere fruibile solo a partire dall'entrata del bene nel processo produttivo aziendale, ai sensi dell'art. 102 del TUIR. Di conseguenza, se ad esempio un'impresa ha acquistato un macchinario che viene consegnato il 31 dicembre 2017, ma è entrato in funzione l'anno successivo, il super ammortamento è fruibile solo a partire dal periodo d'imposta 2018, in quanto ai sensi dell'art. 102 comma 1 del TUIR, è in tale annualità che il bene entra in funzione e può avere pertanto inizio il processo di ammortamento del bene.

Con riferimento alla data di realizzazione dell'investimento, la quale è rilevante per valutare la spettanza o meno del beneficio in funzione del suo compimento nell'arco temporale di legge, risultano applicabili i criteri di imputazione temporale ex art. 109 del TUIR. Di conseguenza, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o della spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

La circolare dell'Agenzia delle entrate e del MISE n. 4/E del 30 marzo 2017 precisa che, in relazione alla data dell'investimento, *"per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di leasing 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. Rileva, ai fini della spettanza del beneficio in questione, la consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo) e non il momento del riscatto. In altri termini, l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile"*. Per i beni costruiti in economia, *"ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili*

---

<sup>9</sup> Circolare n. 23/E del 26 maggio 2016, § 3.



*all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti: 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 mano d'opera diretta; gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene; i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera)". Infine, per le acquisizioni derivanti da contratti di appalto a terzi, "i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente: in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto".*

Per quanto concerne la misura, l'agevolazione, nella sua versione originaria, si sostanzialmente in una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni agevolabili, ai fini della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing<sup>10</sup>.

La deduzione di tale maggiorazione opera in via extracontabile e va fruita, per quanto riguarda l'ammortamento, in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988 e per quanto concerne il leasing, in base alla durata fiscale del contratto. Secondo quanto precisato dall'Agenzia delle entrate, la maggiorazione produce effetti ai fini delle sole imposte sui redditi e non anche dell'IRAP<sup>11</sup>.

Qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non si può recuperare in alcun modo nei periodi d'imposta successivi, ma solo facendo ricorso agli ordinari strumenti che consentono la rettifica a favore del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza<sup>12</sup>.

La circolare dell'Agenzia n. 4/E del 2017 ha, inoltre, specificato che le perdite fiscali generate dalle variazioni in diminuzione relative alle quote di super ammortamento e iper ammortamento, non rilevano ai fini della disciplina delle società in perdita sistematica<sup>13</sup>.

La disciplina fiscale dei super ammortamenti vale anche per i soggetti che determinano il reddito d'impresa in base al principio di derivazione rafforzata<sup>14</sup>, vale a dire per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile. In tal caso, ad avviso dell'Agenzia delle entrate, per la determinazione del costo agevolabile

---

<sup>10</sup> In caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione spetta non per l'intero canone di leasing, ma solo per la quota capitale, con esclusione, quindi, della quota interessi.

<sup>11</sup> Cfr. circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 5.1.

<sup>12</sup> In termini, la circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 5.4. Il riferimento va alla c.d. dichiarazione integrativa a favore di cui all'art. 2, comma 8, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322.

<sup>13</sup> Art. 2, commi 36-decies e 36-undecies, D.L. 13 agosto 2011, n. 138 convertito dalla Legge 14 settembre 2011, n. 148, pubblicato in G.U. 13/08/2011, n. 188.

<sup>14</sup> Per un approfondimento del principio di derivazione rafforzata, cfr. documento CNDCEC, "La fiscalità delle imprese OIC adopter (versione estesa)", pubblicato il 30 ottobre 2017.



non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per tali soggetti<sup>15</sup>.

## 2.2. Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018

La Legge di Bilancio 2018 ha introdotto alcune novità con riferimento al super ammortamento.

In particolare, l'art. 1, comma 29, della Legge 27 dicembre 2017, n. 205 ha disposto, *in primis*, la proroga dell'agevolazione in commento. Più precisamente, viene riconosciuta l'agevolazione agli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati dall'1 gennaio 2018 fino al 31 dicembre 2018, ovvero fino al 30 giugno 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. L'agevolazione rimane dunque temporanea.

Inoltre, la Legge di Bilancio 2018 ha ridotto la misura dell'agevolazione. È stato infatti previsto che la maggiorazione del costo di acquisizione è ora pari al 30%, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Si analizzi dunque il caso di un bene consegnato tra l'1 gennaio 2018 e il 30 giugno 2018. Nel caso in cui per il bene sia stato versato un acconto pari ad almeno il 20% entro il 2017, con ordine accettato dal venditore entro la medesima data, l'investimento si intende eseguito nel 2017, per cui si applicherà l'aliquota del 40%, anche se l'agevolazione verrà fruita nel 2018, ovvero al momento di consegna del bene con avvio del processo di ammortamento. In caso contrario, di acquisto del bene nel 2018 senza aver versato alcun acconto nel 2017, si renderà applicabile l'aliquota del 30%, intendendosi il bene acquisito nel 2018.

La modifica della percentuale dell'agevolazione comporta che gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017 (ovvero, fino al 30 giugno 2018) possano beneficiare del super ammortamento nella misura del 40%, mentre quelli effettuati a partire dall'1 gennaio 2018 e fino al 31 dicembre 2018 (ovvero, fino al 30 giugno 2019) possano beneficiarne nella misura del 30%.

Ulteriore novità del regime applicabile nel 2018, è l'esclusione dall'ambito oggettivo dell'agevolazione dei veicoli e degli altri mezzi di trasporto di cui al citato art. 164 comma 1 del TUIR.

---

<sup>15</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 5.4. Nel caso in cui il bene agevolabile sia acquistato a rate con scadenza oltre 12 mesi senza interessi (o con interessi non di mercato), si avrà quindi una diversa valorizzazione del costo rilevante ai fini del calcolo delle quote di ammortamento ordinario, deducibili fiscalmente per derivazione, e quello rilevante per il calcolo delle quote di super ammortamento, deducibili fiscalmente in via extracontabile. In tal caso, infatti, l'applicazione del criterio del costo ammortizzato con attualizzazione, previsto dall'OIC19, comporta la necessità, sotto il profilo contabile, di scorporare gli oneri impliciti dal debito e dal costo ammortizzabile, per rilevare interessi a conto economico sulla durata della dilazione (salve le ipotesi di disapplicazione del metodo). Il costo di acquisto del cespite iscritto in bilancio è quindi ammortizzabile fiscalmente, in virtù del principio di derivazione rafforzata, al netto della componente interessi. Ai fini della quantificazione del super ammortamento, il costo del bene rilevante, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate, è invece quello fatturato dal fornitore, al lordo degli interessi passivi impliciti, scorporati contabilmente, non rilevando ai predetti fini i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio.



Come sopra esposto, nella Legge di Bilancio 2017, era stabilito che l'agevolazione spettasse per i mezzi utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, di cui alla lett. a), n. 1) e 2) del citato articolo 164. Dal 2018 risultano, invece, escluse anche queste ultime categorie di veicoli; rimangono invece agevolabili gli autocarri, in quanto veicoli non contemplati nel predetto art. 164 del TUIR.

In tal modo, la norma prevede l'esclusione dall'agevolazione di tutti i veicoli di cui all'art. 164, comma 1, del TUIR. Ne consegue che tali veicoli non sono agevolabili sia che vengano utilizzati esclusivamente nell'attività propria dell'impresa (beni a deducibilità integrale), sia che vengano usati con finalità non esclusivamente imprenditoriali (beni a deducibilità parziale).

Per il resto, il comma 34 della Legge di Bilancio 2018 conferma le disposizioni di cui all'art. 1, commi 93 e 97 della Legge 28 dicembre 2015, n. 208. In tal modo, sono esclusi dall'agevolazione i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, nonché i beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016. Viene anche confermato che le maggiorazioni del costo di acquisizione non producono effetti ai fini dell'applicazione degli studi di settore<sup>16</sup>.

Inoltre, risulta confermato il fatto che possono beneficiare dell'agevolazione gli esercenti arti e professioni e tutti i titolari di reddito d'impresa che esercitano l'attività in forma individuale o collettiva, compresi gli enti non commerciali (relativamente all'attività commerciale esercitata) e i soggetti non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso. Non rileva il regime contabile adottato. Non possono, invece, fruire della maggiorazione i contribuenti che si avvalgono del regime forfettario e le imprese marittime in regime di *Tonnage tax*<sup>17</sup>.

L'incentivo non assume la natura di aiuto di Stato ed è cumulabile con altre misure di favore, *“salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali”*<sup>18</sup>.

Con riferimento alle spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa, la circolare n. 4/E del 2017, precisa che *“secondo corretti principi contabili, le stesse sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce “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. Tali spese possono fruire della maggiorazione del 40*

---

<sup>16</sup> La circolare dell'Agenzia delle entrate e del MISE n. 4/E del 30 marzo 2017 ha altresì precisato che le maggiorazioni non incidono sul costo fiscalmente rilevante del bene per: *“il calcolo delle plusvalenze di cui agli articoli 86 e 54, comma 1-bis, del TUIR o delle minusvalenze di cui agli articoli 101 e 54, comma 1-bis.1, del TUIR; la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli articoli 102, comma 5, e 54, comma 2, del TUIR, ossia dei beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46; il calcolo del plafond del 5 per cento relativo alla deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione di cui agli articoli 102, comma 6, e 54, comma 2, del TUIR; il calcolo del limite triennale relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'articolo 1, comma 96, lettera b), della legge 24 dicembre 2007, n. 244; il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724”*.

<sup>17</sup> Di cui all'art. 155 del TUIR.

<sup>18</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 5.4.



*per cento in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali".*

I beni poi, come accennato, devono essere nuovi; nel caso di beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, la citata circolare precisa che *"il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto. Tale circostanza dovrà sussistere sia i) nell'ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato che ii) nell'ipotesi di bene realizzato in economia".*

Resta altresì invariata la disciplina applicabile alla fattispecie di cessione anticipata di beni per i quali si fruisce del super ammortamento. Se il bene viene ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione, il beneficio non spetta più né al cedente né al cessionario: nel primo caso perché il processo di ammortamento si interrompe nel momento della cessione, nel secondo caso in quanto il cessionario acquista un bene "usato". La stessa regola si applica anche in caso di cessione del contratto di leasing e di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto. Come si vedrà in seguito, tale aspetto è stato oggetto di modifiche in relazione alla disciplina dell'iper ammortamento.

### **3. L'iper ammortamento**

L'agevolazione relativa al c.d. "iper ammortamento" è stata introdotta per la prima volta dalla Legge di Bilancio 2017<sup>19</sup>, la quale aveva previsto il riconoscimento in capo ai soli titolari di reddito d'impresa della maggiorazione del costo di acquisizione del 150% per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0".

L'agevolazione prevede, dunque, una maggiorazione per gli investimenti in beni altamente tecnologici: lo scopo dell'agevolazione è quindi quello di favorire i processi di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

Anche in tale ambito è intervenuta la Legge di Bilancio 2018<sup>20</sup>, modificando alcuni aspetti dell'agevolazione in commento.

#### **3.1 Ambito di applicazione**

Con riferimento all'ambito soggettivo della disciplina, l'agevolazione riguarda soltanto i titolari di reddito d'impresa e non anche gli esercenti arti e professioni, a differenza di quanto previsto per il super ammortamento. Possono, dunque, beneficiare dell'agevolazione soltanto i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal regime

---

<sup>19</sup> Legge 11 dicembre 2016, n. 232.

<sup>20</sup> Legge 27 dicembre 2017, n. 205.



contabile adottato e dal settore economico in cui operano. Restano invece esclusi i soggetti che adottano regimi forfettari di determinazione del reddito.

Di conseguenza, la platea dei soggetti interessati dalla maggiorazione in oggetto risulta più ristretta rispetto a quella a cui si rivolge il super ammortamento.

Come già ricordato, l'iper ammortamento si sostanzia in una maggiorazione del 150% del costo di acquisizione di determinati beni ad alto contenuto tecnologico, consentendo così di ammortizzare un valore pari al 250% del costo d'acquisto o di dedurre canoni di leasing per un valore corrispondente.

Per quanto concerne l'ambito oggettivo dell'agevolazione, gli investimenti da considerare sono quelli relativi ai beni strumentali nuovi, inclusi nell'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017. Esiste dunque un apposito allegato che individua l'elenco dei macchinari che possono godere dell'agevolazione in commento.

Come anticipato, si tratta di beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave "Industria 4.0"; in particolare, i beni contenuti nel citato Allegato A possono essere suddivisi in tre categorie: i) beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento; ii) sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità; iii) dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

Inoltre, una delle caratteristiche fondamentali dei citati beni è che essi debbano essere interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura<sup>21</sup>.

Risultano, invece, esclusi dall'agevolazione i beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni e i beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016.

I beni, inoltre, per essere agevolabili devono essere nuovi, ossia non devono essere stati utilizzati prima dell'acquisto né dal produttore né da altri soggetti.

L'iper ammortamento, dunque, compete soltanto in relazione all'acquisizione di macchine conformi a precisi requisiti tecnici, che siano interconnesse alla rete aziendale e che appartengano ad una delle categorie di cui al suddetto Allegato A. A tal proposito, la circolare dell'Agenzia delle entrate e del MISE n. 4/E del 30 marzo 2017 ha chiarito che possono beneficiare dell'agevolazione anche i beni che, essendo conformi alle indicazioni dell'Allegato A, non siano acquisiti come entità autonome, ma siano contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati ma oggetto di rinnovamento o *revamping*.

Non basta, però, fermarsi alla lettura del citato elenco per capire se un bene può o meno beneficiare dell'iper ammortamento. L'Allegato A, infatti, individua le caratteristiche tecniche che i macchinari rientranti nella prima categoria, ovvero "*beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento*", devono possedere per

---

<sup>21</sup> Sul concetto di interconnessione vedi infra nel testo.



essere agevolabili: i) il controllo per mezzo di *CNC (Computer Numerical Control)* e/o *PLC (Programmable Logic Controller)*, ii) l'interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o *part program*, iii) l'integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo, iv) avere interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive, v) rispondere ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro. Tutte queste cinque caratteristiche sono obbligatorie: anche in assenza di una sola di queste, il macchinario non può pertanto beneficiare dell'iper ammortamento.

Inoltre, i beni rientranti in tale prima categoria devono essere anche dotati di almeno due tra le seguenti caratteristiche per renderli assimilabili o integrabili a sistemi *cyberfisici*. Una prima opzione è la dotazione di sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto, mentre un'altra opzione è il monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo. La terza opzione è rappresentata dal possesso di 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*).

In caso di dubbio in merito alla riconducibilità dei beni per i quali si intende effettuare l'investimento, tra quelli elencati nell'Allegato A, la citata circolare n. 4/E del 2017 precisa che il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico, il quale può essere conservato ed esibito in caso di controllo. Infatti, le indagini riguardanti l'effettiva riconducibilità di specifici beni materiali tra i beni agevolabili comportano accertamenti di natura tecnica che sono di competenza di tale Ministero.

Rimane in ogni caso ferma la possibilità di presentare istanza di interpello ai sensi dell'art. 11 della Legge 27 luglio 2000, n. 212, per ogni altra tipologia di incertezza in merito alla disciplina in commento.

Ai fini della fruibilità del beneficio, così come previsto dalla Legge di Bilancio 2017, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'Allegato A nonché il requisito dell'interconnessione.

Un dubbio che si poneva era quello che riguardava gli oneri accessori relativi agli investimenti agevolabili. Infatti, nel costo dell'investimento fiscalmente rilevante vanno compresi anche gli oneri accessori di diretta imputazione<sup>22</sup>. Molto spesso gli investimenti agevolabili nel corso di un'annualità sono la conseguenza di operazioni pianificate da tempo che quindi hanno comportato il sostenimento, in esercizi precedenti, di spese preparatorie o accessorie anche significative. Un dubbio riguardava proprio se tali spese potessero godere o meno dell'iper ammortamento. L'Agenzia delle entrate si è pronunciata sul punto nel corso della conferenza dell'1 febbraio 2018, precisando

---

<sup>22</sup> Art. 110 comma 1 lett. b) del TUIR.



che per gli oneri accessori di diretta imputazione valgono le stesse regole temporali previste per il bene principale a cui si riferiscono, di conseguenza *“il costo accessorio, ai fini della spettanza dell’agevolazione, deve essere sostenuto nel medesimo periodo previsto per il bene principale. Anche per gli oneri accessori il costo deve considerarsi sostenuto secondo i criteri dettati dall’articolo 109 del Tuir”*. Infatti *“riconoscere l’agevolazione per costi sostenuti in esercizi anteriori al 2017 significherebbe violare le regole dettate dal legislatore per circoscriverne l’ambito temporale”*.

La risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 specifica, poi, che i costi relativi alle piccole opere murarie, a condizione che non presentino la consistenza volumetrica tipica delle costruzioni ai sensi della disciplina catastale, possono configurarsi come oneri accessori e rilevare ai fini della disciplina dell’iper ammortamento. Ad avviso dell’Agenzia, nel caso di investimenti accessori in elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell’ambito dello specifico processo produttivo, tali elementi possono assumere rilevanza ai fini dell’agevolazione, nei limiti in cui costituiscono ordinaria dotazione del cespite principale.

La citata risoluzione individua un limite quantitativo forfettario, pari al 5% del costo del bene principale, entro il quale le attrezzature e gli accessori strettamente necessari al funzionamento del bene dell’Allegato A costituiscono “normale dotazione” del bene medesimo. Nel limite di tale importo si può dunque presumere che le dotazioni siano accessorie, sempre che ovviamente i costi di tali dotazioni siano effettivamente sostenuti e debitamente documentati. L’impresa ha comunque la facoltà di applicare l’iper ammortamento anche per l’importo che eccede il limite del 5%: sarà però onere del contribuente dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell’agevolazione.

La menzionata risoluzione precisa che *“le soluzioni sopra indicate possano trovare applicazione tanto nel caso in cui gli elementi accessori vengano acquisiti in uno con l’atto di investimento nel bene principale, sia nel caso in cui vengano acquisiti separatamente anche presso altri fornitori”*.

La circolare n. 4/E del 2017 precisa poi che nel caso di costruzioni in economia i costi oggetto di iper ammortamento sono solo quelli sostenuti nel periodo agevolato, senza possibilità di deroga e quindi anche se i lavori sono iniziati in un’annualità precedente. Nell’ipotesi in cui l’investimento sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai criteri di competenza di cui all’art. 109 del TUIR, *“i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l’opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente: in quest’ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto”*<sup>23</sup>.

Con riferimento all’ambito temporale, è necessario prendere in considerazione i seguenti momenti: il momento di effettuazione dell’investimento, il momento dell’entrata in funzione del bene ed il momento in cui avviene l’interconnessione.

---

<sup>23</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 5.3.



Secondo la circolare n. 4/E del 2017, il costo del bene agevolabile deve essere assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti spettanti all'imprenditore, a prescindere dalle modalità di contabilizzazione adottate<sup>24</sup>.

Per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile e che determinano il reddito in base al principio di derivazione rafforzata, la circolare n. 4/E del 2017 ha chiarito che, nella determinazione del costo da considerare per il calcolo dell'iper ammortamento, non assumono rilevanza i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti dal predetto principio di derivazione rafforzata.

Per quanto riguarda la misura dell'agevolazione, si avrà un incremento del costo di acquisizione del bene del 150%, il che determina un aumento della quota annua di ammortamento o del canone annuo di leasing fiscalmente deducibile<sup>25</sup>.

Relativamente al momento di effettuazione dell'investimento, secondo quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2017, l'agevolazione spetta per gli investimenti effettuati dall'1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018<sup>26</sup>, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

La maggiorazione spetta anche se, dopo aver effettuato l'ordine ed aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'investitore decida successivamente di acquisire il bene tramite contratto di leasing (così come chiarito dalla citata risoluzione dell'Agenzia delle entrate n. 132 del 24 ottobre 2017).

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato, per valutare se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato, occorre fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'art. 109 del TUIR<sup>27</sup>. Di conseguenza, in caso di acquisto di beni materiali, rileva la data della consegna o spedizione del bene, ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Quindi, ad esempio, un bene materiale strumentale nuovo di cui all'Allegato A consegnato nel 2016, non può usufruire della maggiorazione dell'iper ammortamento, in quanto l'effettuazione dell'investimento avviene al di fuori del periodo agevolato, ma può beneficiare solo del super ammortamento.

Per quanto riguarda gli investimenti effettuati mediante leasing, occorre fare riferimento alla data di consegna al locatario ed alla data di sottoscrizione del verbale di consegna da parte dell'utilizzatore.

---

<sup>24</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.4.

<sup>25</sup> Anche per l'iper ammortamento, in caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione spetta non per l'intero canone di leasing, ma solo per la quota capitale, con esclusione, quindi, della quota interessi.

<sup>26</sup> La data del 30 settembre 2018 era stata prevista per effetto delle modifiche apportate dall'art. 14, comma 1 del D.L. 20 giugno 2017, n. 91, convertito dalla Legge 2 agosto 2017, n. 123. Infatti, precedentemente, secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 9 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, il termine era fissato al 30 giugno 2018.

<sup>27</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.1.3.



Con riferimento agli 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.

Infine, per gli investimenti realizzati in economia, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avendo riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR.

Come anticipato, dal momento di effettuazione dell'investimento deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio, legato all'entrata in funzione del bene e all'interconnessione al sistema aziendale.

L'entrata in funzione del bene è da valutare secondo quanto disposto dall'art. 102 del TUIR. La maggiorazione potrà, dunque, essere dedotta solo a partire dall'esercizio di entrata del bene nel processo produttivo aziendale, fermo restando il rispetto dell'ulteriore condizione dell'interconnessione.

Il comma 11 dell'art. 1 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 prevede, infatti, che per poter fruire dell'iper ammortamento, occorre l'interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Secondo quanto riportato dalla circolare n. 4/E del 30 marzo 2017<sup>28</sup>, affinché un bene possa essere definito "interconnesso", è necessario che scambi informazioni con sistemi interni (ad esempio: 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 (ad esempio: 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 (ad esempio: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.) e che sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (ad esempio, indirizzo IP).

Se il bene entra in funzione in un periodo d'imposta ma l'interconnessione avviene in un esercizio successivo, per l'esercizio di entrata in funzione spetterà l'agevolazione del super ammortamento, mentre si potrà usufruire dell'iper ammortamento nell'anno di avvenuta interconnessione.

Di conseguenza, si può fruire temporaneamente del super ammortamento nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, senza che ciò impedisca l'accesso all'iper ammortamento nel periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione. Infatti, la circostanza che l'interconnessione avvenga in un periodo successivo, ad esempio per una questione legata alla complessità dell'investimento, non rappresenta un impedimento alla fruizione dell'iper ammortamento, ma produce semplicemente uno slittamento del momento in cui si può iniziare a beneficiare dell'agevolazione.

A tal fine, per evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper ammortamento dovrà essere "nettizzato" di quanto già fruito in precedenza a titolo di "temporaneo" super ammortamento<sup>29</sup>. Di conseguenza, la quota di iper ammortamento sarà calcolata applicando il

<sup>28</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.3 e 6.4.1.

<sup>29</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.4.1.



coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento e la quota di maggiorazione fruita, in precedenza, a titolo di super ammortamento.

La circolare n. 4/E del 2017 riporta l'esempio di un investimento pari a 10.000 effettuato nel 2017, con entrata in funzione nello stesso anno, ma senza che avvenga l'interconnessione. In tal caso, nel 2017 non si potrà beneficiare dell'iper ammortamento, in quanto manca il requisito dell'interconnessione, ma l'impresa potrà godere del super ammortamento. Nel 2018, anno in cui avviene l'interconnessione, l'impresa potrà beneficiare dell'iper ammortamento calcolato in tal modo: si applica il coefficiente di ammortamento fiscale (nell'esempio pari al 20%) alla differenza tra la maggiorazione totale relativa all'iper ammortamento (nell'esempio pari a  $10.000 * 150\% = 15.000$ ) e la quota di maggiorazione fruita, prima dell'avvenuta interconnessione, a titolo di super ammortamento (nell'esempio pari a  $10.000 * (20\%/2) * 40\% = 400$ ). La quota annua di iper ammortamento sarà dunque pari ad euro 2.920  $[(15.000 - 400) * 20\%]$ .

Si precisa, inoltre, che la data in cui il bene viene interconnesso e in cui è prodotta l'eventuale perizia risulta irrilevante, in quanto l'interconnessione, anche se interviene in prossimità del 31 dicembre, consente di calcolare la maggiorazione del 150% per l'intero esercizio.

L'agevolazione si concretizza, così come per il super ammortamento, in una deduzione che opera in via extracontabile. Essa va fruita, per quanto riguarda l'ammortamento dei beni acquisiti in proprietà, in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, mentre per quanto riguarda il leasing, in base alla durata fiscale del contratto.

Così come per il super ammortamento, qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non si può recuperare in alcun modo nei periodi d'imposta successivi, ma solo facendo ricorso agli ordinari strumenti che consentono la rettifica a favore del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza<sup>30</sup>.

### *3.2 Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018*

La Legge di Bilancio 2018, al comma 30 dell'art. 1, ha previsto la proroga della maggiorazione, nella misura del 150%, del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0" (beni ricompresi nell'Allegato A alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232).

Con riferimento all'ambito temporale, la norma dispone che ne possono beneficiare anche gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine di acquisto risulti accettato e sia stato versato il 20% del corrispettivo pattuito.

Il mancato allineamento delle proroghe del super ammortamento e dell'iper ammortamento fa sorgere una serie di problematiche operative.

---

<sup>30</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.4.



Si pensi al caso in cui un'impresa acquista un bene che potrebbe accedere all'agevolazione dell'iperammortamento, ma che verrà interconnesso nel periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene. Tale bene, nell'esercizio di entrata in funzione, potrà fruire temporaneamente del superammortamento.

Ci si chiede, tuttavia, quale sia il modo per determinare l'iperammortamento in caso di investimenti effettuati nel periodo intercorrente tra l'1 luglio e il 31 dicembre 2019<sup>31</sup>, ma interconnessi dal 2020. In tal caso, dato che l'investimento è avvenuto successivamente al 30 giugno 2019, il bene risulta infatti iperammortizzabile, ma non superammortizzabile. Ci si troverebbe dunque nella situazione in cui, negli anni che precedono l'interconnessione, non si applica né l'iperammortamento né il superammortamento. Secondo quanto chiarito dalla circolare n. 4/E del 2017, dato che la quota annua di iperammortamento va calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale ad un importo pari alla maggiorazione complessiva relativa all'iperammortamento, decurtata della quota di maggiorazione fruita a titolo di superammortamento, nel momento in cui quest'ultima non è presente è naturale che l'iperammortamento sarà goduto per intero, ripartendolo lungo i periodi che residuano nel processo di ammortamento.

Il comma 33 del citato art. 1, poi, conferma la richiesta di documentazione utile per poter beneficiare dell'agevolazione. Infatti, ai fini dell'applicazione della maggiorazione del costo dei beni materiali di cui all'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017, l'impresa è tenuta ad acquisire una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445 ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene: i) possieda caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'Allegato A, e ii) sia interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. La dichiarazione del legale rappresentante, l'eventuale perizia e l'attestato di conformità 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.

Dalla previsione di tale documentazione, si può anche comprendere come l'agevolazione dell'iperammortamento sia di più difficile valutazione rispetto a quella del superammortamento dei beni materiali, tant'è che è necessario che un soggetto, interno od esterno all'organizzazione, si prenda la responsabilità delle valutazioni fatte in relazione al bene oggetto di agevolazione.

Continuando con l'analisi degli interventi effettuati con la Legge di Bilancio 2018, il comma 34 prevede che rimangano esclusi dalla possibilità di maggiorare il valore del bene da ammortizzare i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni nonché i beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016. Viene

---

<sup>31</sup> L'esempio si riferisce al caso in cui entro la data del 31 dicembre 2018 risulti comunque già accettato l'ordine di acquisto e sia stato versato il 20% del corrispettivo pattuito.



inoltre confermato che le maggiorazioni del costo di acquisizione non producono effetti ai fini dell'applicazione degli studi di settore<sup>32</sup>.

Di particolare interesse risultano i commi 35 e 36 dell'art. 1 della Legge di Bilancio 2018, attraverso i quali è stato espressamente disciplinato il caso di cessione anticipata di beni interessati da iperammortamento prima che il relativo beneficio sia stato interamente fruito dall'impresa. Tale fattispecie è stata espressamente prevista con esclusivo riferimento ai beni oggetto di iperammortamento. Di conseguenza, se durante il periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene interessato, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa: i) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A; ii) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione o con una dichiarazione rilasciata dal legale rappresentate o con una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale o, nel caso in cui il bene abbia un costo unitario superiore a 500.000 euro, con un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Tale previsione è, dunque, finalizzata ad evitare che il beneficio dell'iperammortamento interferisca, negli esercizi successivi, con le scelte di investimento più opportune che l'impresa possa avere esigenza di compiere al fine di mantenere il livello di competitività raggiunto.

Non può escludersi, infatti, che in determinati casi l'impresa abbia la necessità di sostituire i beni agevolati con beni più performanti, nella prospettiva di accrescere il livello di competitività tecnologica raggiunto in logica "Industria 4.0".

L'Agenzia delle entrate, durante la conferenza dell'1 febbraio 2018, si è pronunciata sulla questione che riguarda il caso in cui il bene che viene acquisito in sostituzione di quello esistente non venga interconnesso nello stesso periodo di imposta, ma in quello successivo. In tal caso, secondo l'Agenzia delle entrate, *"se la sostituzione o l'interconnessione avvengono nel periodo di imposta successivo a quello di realizzo del bene originario, non si potrà più fruire delle residue quote della maggiorazione del 150 per cento"*.

---

<sup>32</sup> Anche per l'agevolazione in oggetto l'Agenzia delle entrate e il MISE, con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, hanno chiarito che la maggiorazione dell'iperammortamento non incide sul costo fiscalmente rilevante del bene per: *"il calcolo delle plusvalenze di cui agli articoli 86 e 54, comma 1-bis, del TUIR o delle minusvalenze di cui agli articoli 101 e 54, comma 1-bis.1, del TUIR; la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli articoli 102, comma 5, e 54, comma 2, del TUIR, ossia dei beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46; il calcolo del plafond del 5 per cento relativo alla deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione di cui agli articoli 102, comma 6, e 54, comma 2, del TUIR; il calcolo del limite triennale relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'articolo 1, comma 96, lettera b), della legge 24 dicembre 2007, n. 244; il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. Si evidenzia che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dalla maggiorazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo; tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (cfr. circolare n. 25/E del 2007 e circolare n. 53/E del 2009). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi 36-decies e seguenti, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138"*.



Dato che tale previsione, relativa alla continuazione dei benefici in caso di cessione anticipata dei beni agevolabili, riguarda espressamente solo l'iper ammortamento, per il super ammortamento dovrebbero continuare a valere le precisazioni contenute nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017. L'Agenzia delle entrate ha chiarito che, ove il bene oggetto di super ammortamento venga ceduto nel periodo di fruizione dell'agevolazione, la maggiorazione va determinata secondo il criterio del *pro-rata temporis*, ovvero, a seguito della dismissione del bene, le quote di maggiorazione non ancora dedotte non potranno essere utilizzate dal cedente; anche il cessionario, mentre in futuro potrà ammortizzare in modo ordinario il costo d'acquisto del bene stesso, non potrà subentrare nel beneficio della maggiorazione da super ammortamento, avendo acquistato un bene già utilizzato, che non può essere considerato "nuovo". Regole analoghe sembrerebbero doversi applicare anche per i beni oggetto di iper ammortamento ceduti prima della fine del periodo di agevolazione, qualora non risultino rispettate le sopra descritte condizioni previste dalla Legge di Bilancio 2018.

Nel caso in cui il costo di acquisizione del bene sostitutivo sia inferiore a quello del bene sostituito, e sempre che ricorrano le altre condizioni previste dal citato comma 35, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue, fino a concorrenza del costo del nuovo investimento. Durante la conferenza dell'1 febbraio 2018, è stato prospettato il caso di un bene che è costato 1.000 e che viene sostituito con un bene avente un costo di 800 (fermo restando il coefficiente di ammortamento del 20%). Fino al momento in cui è avvenuta la sostituzione, che nell'esempio coincide con il quarto esercizio in cui il bene è ammortizzato, l'impresa ha dedotto quote di iper ammortamento per un importo totale pari a 750 (ovvero 150+300+300). In assenza di sostituzione le quote residue di iper ammortamento sarebbero state pari a 750. Nel momento in cui il bene viene sostituito con uno di valore inferiore, pari a 800, la maggiorazione massima fruibile diventerà pari a 1.200 (ovvero  $800 \cdot 150\%$ ), e non più a 1.500 ( $1.000 \cdot 150\%$ ). Nel periodo in cui il bene viene sostituito si dedurrà una quota di iper ammortamento per un importo pari a 300, come da piano originario; in questo modo le quote dedotte nel periodo di sostituzione del bene risultano pari a 1.050 (750+300). Nel periodo successivo, nel quale secondo il piano originario si poteva dedurre a titolo di iper ammortamento 300, ora sarà possibile dedurre solo la residua quota di 150, raggiungendo così il nuovo limite massimo di 1.200. Di conseguenza, nell'anno di sostituzione del bene, non si dovrà effettuare alcun ricalcolo dell'agevolazione e la riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento si applica, il primo anno, solo con riferimento alla quota di ammortamento ordinario relativa al nuovo bene acquistato in sostituzione di quello precedente e non sulla maggiorazione dedotta in sede di dichiarazione dei redditi.

### *3.3 La documentazione relativa ai beni di costo superiore a 500.000 euro*

Alla luce di quanto detto, per la fruizione dell'iper ammortamento, a differenza di quanto previsto per il super ammortamento, è necessario che i beni agevolabili siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Secondo quanto previsto dall'art. 1, comma 11, della Legge di Bilancio 2017, e poi riconfermato dalla Legge di Bilancio 2018, per la fruizione dell'iper ammortamento l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del DPR 28 dicembre 2000, n. 445 (dichiarazione



sostitutiva di atto notorio); ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale, che devono dichiarare la propria “terzietà” rispetto ai produttori e/o fornitori dei beni oggetto della perizia, iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato<sup>33</sup>; la perizia (o l’attestato) può anche riguardare una pluralità di beni agevolati<sup>34</sup>.

Come precisato nella circolare del MISE n. 547750 del 15 dicembre 2017, *“in caso di investimento avente a oggetto impianti o porzioni di impianti, il limite dei 500.000 euro va applicato non già ai singoli beni o parti o componenti autonomamente considerati, ma all’investimento complessivo e ciò anche nelle ipotesi in cui le singole macchine (o le singole componenti) siano acquistate presso lo stesso fornitore con atti di acquisto separati o presso fornitori diversi”*.

Lo scopo della perizia è quello di attestare che il bene possieda caratteristiche tecniche tali da includerlo nell’elenco di cui all’Allegato A e che sia interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Sembra interessante sottolineare come, anche in caso di beni di costo inferiore a 500.000 euro, l’attestazione richieda comunque competenze tecniche specifiche che potrebbero non essere presenti in azienda e, soprattutto, potrebbero non essere possedute dal legale rappresentante. Potrebbe dunque essere opportuno, anche se non obbligatorio, che il legale rappresentante si rivolga comunque ad un tecnico esterno per ottenere una perizia relativamente ai beni oggetto dell’agevolazione; in questo modo, la propria dichiarazione di atto notorio sarà rafforzata da questo ulteriore documento.

Va poi ricordato che, secondo quanto precisato dalla risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017, il costo della perizia giurata o dell’attestazione di conformità non assume mai rilevanza ai fini del calcolo dell’agevolazione, anche se contabilmente esso viene imputato ad incremento dell’investimento.

Inoltre, risulterebbe opportuno che la perizia/attestazione di conformità fosse corredata da un’analisi tecnica, la quale *“è realizzata in maniera confidenziale dal professionista o dall’ente di certificazione e deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell’agevolazione. Le informazioni contenute potranno essere rese disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell’Autorità giudiziaria”*<sup>35</sup>.

Il Ministero dello Sviluppo Economico, attraverso la circolare n. 547750 del 15 dicembre 2017, ha fornito ulteriori indicazioni in merito alla perizia. In particolare, sono stati predisposti degli schemi

---

<sup>33</sup> La circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, con riferimento alla nozione di “accreditamento”, aveva fatto rinvio al Reg. CE n. 765/2008, specificando che lo Stato italiano aveva individuato in ACCREDIA l’ente unico dallo stesso previsto. I soggetti autorizzati a rilasciare gli attestati di conformità sono, pertanto, gli organismi per la certificazione di sistemi di gestione, per la certificazione di prodotto e di Ispezione di tipo A.

<sup>34</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.3 e circolare MISE n. 547750 del 15 dicembre 2017.

<sup>35</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.3.



tipo di perizia/attestazione ed analisi tecnica (allegati alla predetta circolare) utili per dare delle linee guida agli utilizzatori; l'adozione di tali schemi non risulta obbligatoria.

Con riguardo alla perizia o attestazione di conformità, essa può essere prodotta in due fasi separate e successive: la prima, basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene, la seconda prodotta a seguito della verifica dell'avvenuta interconnessione.

Con riferimento alla prima fase, l'attestazione dovrà comprovare che il bene possieda caratteristiche tali per cui possa essere incluso nell'Allegato A (o B, come si vedrà in seguito, con riferimento ai beni immateriali), ed in particolare la specifica categoria all'interno della quale rientra il bene. Per i beni dell'Allegato A, oltre alla classificazione va indicato che il bene possiede i requisiti necessari ai fini dell'interconnessione. Inoltre, se il bene rientra nella "prima categoria" di cui all'Allegato A, si dovrà comprovare che esso possieda, come visto in precedenza, le cinque caratteristiche obbligatorie e le due caratteristiche da individuare all'interno di un elenco di tre caratteristiche. Normalmente tali informazioni dovrebbero pervenire dai produttori dei beni materiali ed immateriali.

Nei casi in cui l'interconnessione avvenga a ridosso di fine anno la perizia deve essere comunque asseverata e consegnata all'impresa entro il 31 dicembre con data certa, ovvero con plico raccomandato senza busta o Pec, ma essa può essere giurata successivamente<sup>36</sup>.

Nello specifico, l'Agenzia delle entrate, al fine di ovviare alle possibili difficoltà che i professionisti incaricati della perizia giurata avrebbero potuto incontrare per il rispetto del termine del 31 dicembre 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 dicembre 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 dicembre 2017. In particolare, nelle descritte situazioni si ritiene sufficiente che il professionista incaricato consegni all'impresa entro la data del 31 dicembre 2017 una perizia asseverata e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti"*.

Sul tema è intervenuta anche Assonime, con la circolare n. 4 del 7 febbraio 2018. Secondo l'Associazione, potrebbe essere critico il caso in cui le imprese si trovino ad aver effettuato investimenti agevolabili con l'iper ammortamento per beni entrati in funzione ed interconnessi nel 2017, ma non siano riuscite a soddisfare l'onere documentale entro il termine del 31 dicembre 2017. Si tratta del caso in cui tali imprese ricevano la perizia asseverata dal professionista nel corso del 2018. In questo caso rimane ferma la spettanza dell'agevolazione; il predetto ritardo influirà esclusivamente sul momento della sua fruizione. A supporto di tale posizione, il fatto che la norma che ha istituito l'agevolazione, ovvero l'art. 1, comma 11 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232, non prevede alcun termine entro cui la predetta documentazione deve essere acquisita. Di conseguenza, ad avviso di Assonime, *"per fruire già dal 2017 dell'iperammortamento, entro tale periodo deve*

---

<sup>36</sup> Risoluzione Agenzia delle entrate n. 152/E del 15 dicembre 2017.



*essere acquisita la perizia attestante l'interconnessione del bene (e la sua inclusione nelle liste A e B); diversamente, il contribuente fruirà dell'iperammortamento dal periodo d'imposta in cui avrà soddisfatto tale onere documentale".*

Anche il Ministero dello Sviluppo Economico, con la citata circolare n. 547750 del 2017, ha condiviso la suddetta impostazione, affermando che *"nel caso in cui l'acquisizione della perizia giurata o dell'attestato di conformità o dell'autocertificazione avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione dei beni (vale a dire, a processo di ammortamento fiscale già iniziato), l'impresa beneficiaria ha comunque diritto al recupero (frazionato) della differenza tra super e iper ammortamento in precedenza non dedotta"*.

#### **4. Il super ammortamento per i beni immateriali**

La Legge di Bilancio 2017, oltre ad aver introdotto, in una logica di "Industria 4.0", l'agevolazione dell'iper ammortamento con riferimento ai beni materiali, con l'art. 1 comma 10 ha introdotto per la prima volta l'agevolazione del super ammortamento con riferimento a determinati beni immateriali, inclusi nell'Allegato B alla citata Legge di Bilancio. Si tratta di beni come *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, precedentemente esclusi dalla disciplina del super ammortamento. Anche in tale ambito è poi intervenuta la Legge di Bilancio 2018.

##### *4.1 Ambito di applicazione*

Con riferimento all'ambito soggettivo, l'agevolazione è riconosciuta ai soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento e quindi che acquisiscono almeno un bene materiale che possa beneficiare della maggiorazione del 150%. Di conseguenza, l'agevolazione dell'iper ammortamento consente di poter beneficiare della maggiorazione per i beni immateriali, i quali risultavano precedentemente esclusi dall'agevolazione.

Pare dunque interessante notare come la norma metta in relazione il bene immateriale con il soggetto che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno specifico bene materiale. Di conseguenza, il bene immateriale può beneficiare del super ammortamento a condizione che l'impresa usufruisca dell'iper ammortamento, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato<sup>37</sup>.

Come specificato nelle risposte fornite dall'Agenzia delle entrate durante l'incontro dell'1 febbraio 2018, risulta sufficiente l'investimento in un solo bene iperammortizzabile per rendere agevolabile anche l'acquisto di più beni immateriali; pertanto, la *"connessione soggettiva determina la spettanza dell'agevolazione anche per l'acquisto di più beni immateriali, pur in caso di investimento in un solo bene iper ammortizzabile"*.

La maggiorazione spetta nella misura del 40%.

---

<sup>37</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.2.1.



Con riferimento all'ambito oggettivo, sono agevolabili gli investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'Allegato B alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232. Si tratta di *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni che sono dettagliatamente elencate, unitamente alle relative caratteristiche, nella circolare 4/E del 2017.

Dunque, la fruizione dell'agevolazione spetta a condizione che vi sia anche l'investimento in beni materiali ricadenti nel concetto di "Industria 4.0" nel periodo agevolabile, e ciò anche se il *software* viene utilizzato per interconnettere beni diversi da quelli agevolabili ai fini dell'iper ammortamento. Come riportato nella citata circolare 4/E del 2017, "*l'elenco dei beni dell'allegato B, agevolabili con la maggiorazione del 40 per cento, riguarda software "stand alone", ossia non necessari al funzionamento del bene materiale*". Qualora, invece, il *software* sia integrato (*embedded*) in un bene materiale dell'Allegato A e venga acquistato unitamente ad esso, non si deve operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto, e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l'iper ammortamento del 150%.

La citata circolare specifica che i *software* in esame rientrano tra gli investimenti agevolabili ancorché acquistati a titolo di licenza d'uso, sempreché siano iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali secondo i corretti principi contabili.

Come previsto per l'iper ammortamento, nei casi in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità dei beni tra quelli elencati nel citato Allegato B, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate<sup>38</sup>.

Con riferimento all'ambito temporale, inizialmente la Legge di Bilancio 2017 aveva previsto che fossero agevolabili gli investimenti effettuati dall'1 gennaio al 31 dicembre 2017, oppure entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Per quanto concerne l'imputazione temporale dell'investimento, la citata circolare conferma l'applicabilità delle regole di competenza di cui all'art. 109, commi 1 e 2 del TUIR.

L'agevolazione in commento è dunque subordinata: i) all'effettuazione dell'investimento; ii) all'interconnessione<sup>39</sup>; iii) alla fruizione dell'iper ammortamento per uno dei beni di cui all'Allegato A<sup>40</sup>.

Nell'ipotesi in cui le tre condizioni si verifichino nello stesso periodo d'imposta, l'impresa potrà fruire della maggiorazione del 40% dal medesimo periodo.

---

<sup>38</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017, § 6.2.2.

<sup>39</sup> A tal fine valgono le stesse considerazioni fatte ai fini dell'iper ammortamento.

<sup>40</sup> Circolare Agenzia delle entrate e MISE n. 4/E del 30 marzo 2017.



L'art. 1 comma 11 della Legge 11 dicembre 2016, n. 232 stabilisce che, analogamente a quanto previsto per la fruizione dell'iper ammortamento, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritto nel rispettivo albo professionale, oppure un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

Anche in questo caso la documentazione deve attestare che il bene possieda caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco dell'Allegato B ed inoltre che esso sia interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

#### *4.2 Novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2018*

Con riferimento all'ambito temporale, la Legge di Bilancio 2018, al comma 31 dispone che, per i soggetti che beneficiano della maggiorazione dell'iper ammortamento, sono agevolabili gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro il 31 dicembre 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.

La Legge di Bilancio 2018 ha confermato nel 40% la misura della maggiorazione in oggetto, a differenza di quanto invece previsto per il super ammortamento sui beni materiali.

Attraverso il comma 32, è stato invece ampliato l'ambito applicativo dell'agevolazione in oggetto. Infatti, le casistiche previste dal citato Allegato B sono state integrate con la previsione di ulteriori fattispecie agevolabili. In particolare, sono state aggiunte le seguenti voci: i) sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*; ii) *software* e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata; iii) *software*, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *on-field* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *on-field*).

Con riferimento ai "sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*e-commerce*", si tratta di sistemi che semplificano la catena di fornitura, permettendo a un distributore di vendere un bene al cliente senza avere la disponibilità materiale del bene. Una volta che il distributore ha acquisito l'ordine, lo inoltra al produttore che provvede a inviare il bene direttamente al cliente.

In relazione alla realtà immersiva, si tratta di quelle soluzioni che possono essere impiegate per illustrare al cliente il funzionamento di un prodotto in modalità virtuale. Si segnala che la realtà



virtuale era già presente tra le tecnologie previste nell'Allegato B con due voci, finalizzate all'uso delle stesse in ambito produttivo<sup>41</sup>.

Il terzo gruppo di prodotti è rappresentato dai sistemi per la gestione delle attività logistiche integrate, con particolare riferimento alle soluzioni per l'integrazione dei dispositivi mobili di campo.

Per concludere, il comma 33, così come previsto per l'iper ammortamento relativo ai beni materiali, conferma la richiesta di documentazione utile per poter beneficiare dell'agevolazione. A tal fine valgono le stesse considerazioni fatte ai fini dell'iper ammortamento.

---

<sup>41</sup> Si trattava di "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 modeling and engineering per la ricostruzione virtuale di contesti reali".