



Domande e risposte sul Super e Iper ammortamento



Il Ministero dello Sviluppo Economico e l'Agenzia delle Entrate, con la Circolare 4/E hanno chiarito alcuni dubbi fiscali e tecnici per la corretta applicazione del super e iper ammortamento

A cura della redazione



COME SI APPLICA LA NORMATIVA FISCALE?

Quali sono i beni che possono usufruire dei bonus super e iper ammortamento? Quali investimenti premiano e a quali condizioni? Quali sono i termini, le scadenze e a favore di quali soggetti?

Sono questi alcuni dei quesiti che trovano risposta nella circolare n. 4/E 2017, redatta congiuntamente da Agenzia delle Entrate e Ministero dello Sviluppo Economico, un documento che fornisce chiarimenti sulle misure fiscali introdotte per dare impulso all'ammmodernamento delle imprese e alla loro trasformazione tecnologica e digitale.

Com'è noto, la Legge di Bilancio 2017 ha previsto la proroga del super ammortamento e ha introdotto l'iper ammortamento, una mag-

giorazione del 150% del costo di acquisto di alcuni beni ai fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Nella circolare, inoltre, vengono fornite indicazioni sull'ulteriore maggiorazione del 40% sul costo di acquisto di beni strumentali immateriali (tra cui, alcuni software, sistemi IT e attività di system integration), prevista sempre dalla Legge di Bilancio per i soggetti che beneficiano già dell'iper ammortamento.

I QUESITI PIU' FREQUENTI
Per essere considerati ammissibili ai fini dell'iper ammortamento i "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità" (9 voci) e i "Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il mi-

glioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0 (4 voci)" devono rispettare le 5 caratteristiche obbligatorie e 2 delle 3 successive caratteristiche elencate nell'allegato A?

No, il rispetto dell'obbligo delle 5+2 caratteristiche si riferisce esclusivamente ai "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti". Per le voci in questione è sufficiente soddisfare il requisito dell'interconnessione.

Le caratteristiche necessarie elencate nell'Allegato A relativamente a "beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori o azionamenti" sono soddisfatte se le



corrispondenti funzionalità siano espletate da tecnologie considerate dallo standard di mercato come equivalenti o tecnologicamente più avanzate?

Le caratteristiche indicate nell'allegato A rappresentano le caratteristiche minime per poter considerare il macchinario 4.0. Pertanto, tutto ciò che è equivalente, o anche superiore tecnologicamente, è iperammortizzabile.

Il costo di una macchina o di un impianto per il laboratorio di R&S di un'azienda manifatturiera può beneficiare dell'iperammortamento? In particolare, può comunque ritenersi soddisfatto il requisito dell' "Integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo" anche se il laboratorio non è un impianto di produzione in senso stretto?

L'utilizzo del bene in un laboratorio non è di per sé moto di esclusione dal beneficio dell'iper

ammortamento. È necessario tuttavia che il bene soddisfi i requisiti tecnici richiesti dalla legge di bilancio, soddisfi le 5 caratteristiche obbligatorie e 2 delle 3 ulteriori caratteristiche e che l'azienda svolga un'attività di trasformazione di materie prime o semilavorati e/o realizzazione di prodotti. Si ricorda che, ai sensi dell'articolo 3 comma 6 lettera b) del DL 23 dicembre 2013, n. 145 e nel rispetto degli altri requisiti previsti dalla norma, le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio possono beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

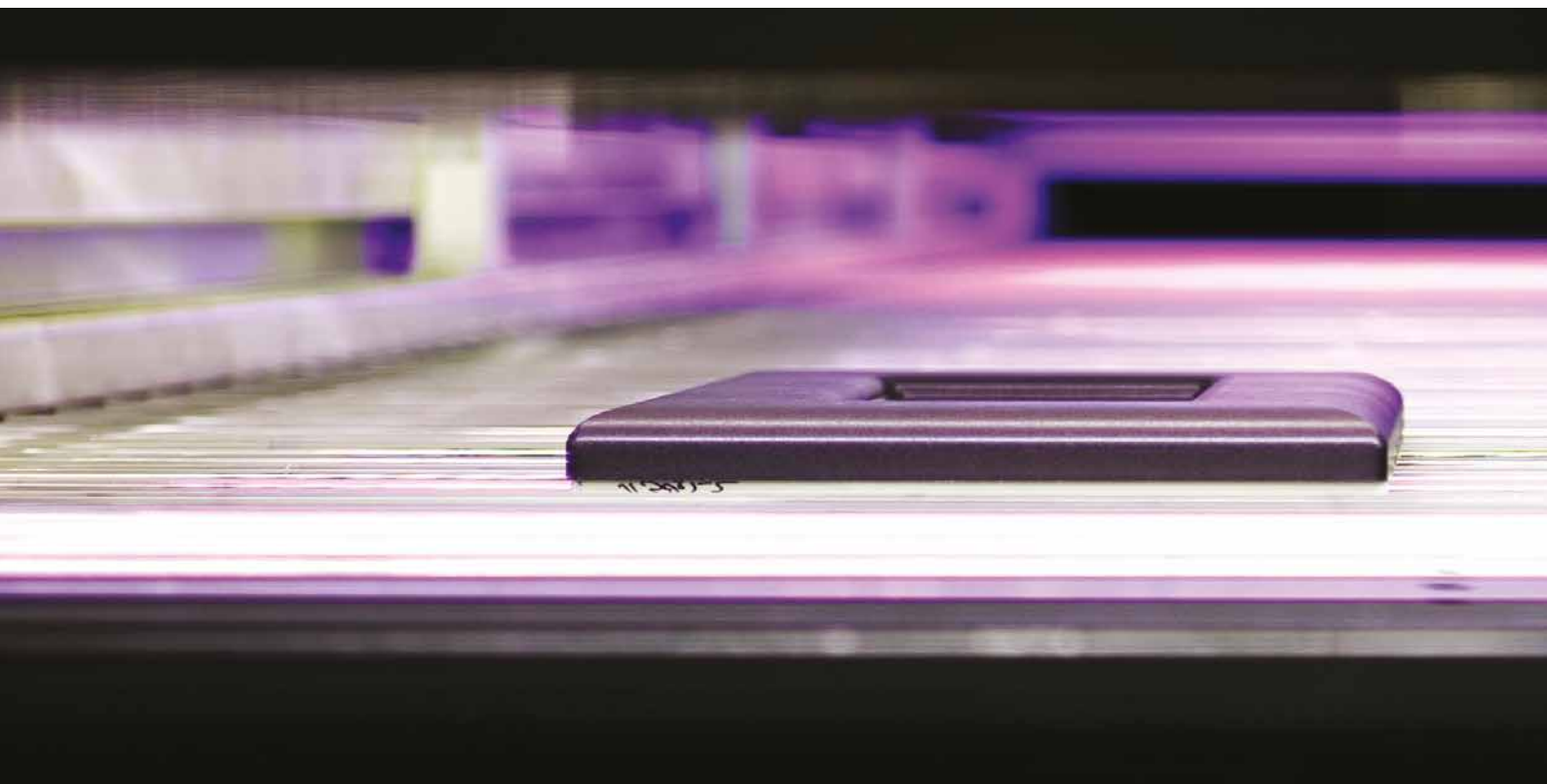
Gli impianti di servizio necessari alla realizzazione delle trasformazioni dirette sui prodotti, possono beneficiare dell'iperammortamento?

I beni che possono fruire dei benefici fiscali sono solo quelli che rientrano sotto la categoria dei beni strumentali (12 voci), quella

dei "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità" (9 voci) e quella dei "Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0 (4 voci).

L'acquisto di beni strumentali (allegato A, legge di bilancio 2017) o beni immateriali (allegato B, legge di bilancio 2017) per la trasformazione in chiave 'industria 4.0' di uno stabilimento logistico (interportuale, marittimo...) possono beneficiare della misura dell'iperammortamento?

Sì, a condizione che rispettino i requisiti previsti dalla norma. In particolare, per i "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti" è necessario dimostrare che avvenga creazione di valore attraverso la trasformazione di materie prime o semilavorati e/o realizzazione di prodotti.



Tra gli esempi esplicativi della voce "Macchine, 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...", la circolare 4/E non include le gru edili automontati e le gru a torre, mentre fa espresso riferimento alle gru mobili e alle gru a portale. Il mancato richiamo deve essere interpretato come un'esclusione dal beneficio?

La circolare 4/E cita solo alcuni esempi. Tutti i dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione e la pesatura automatica dei pezzi, che rientrano nella categoria di macchine operatrici e motrici, possono essere agevolati. Tuttavia si specifica che i dispositivi, oltre a soddisfare i 5+2 vincoli, devono essere anche mezzi a guida automatica o semi-automatica.

La caratteristica obbligatoria dell'integrazione automatizzata nel caso di integrazione con il si-

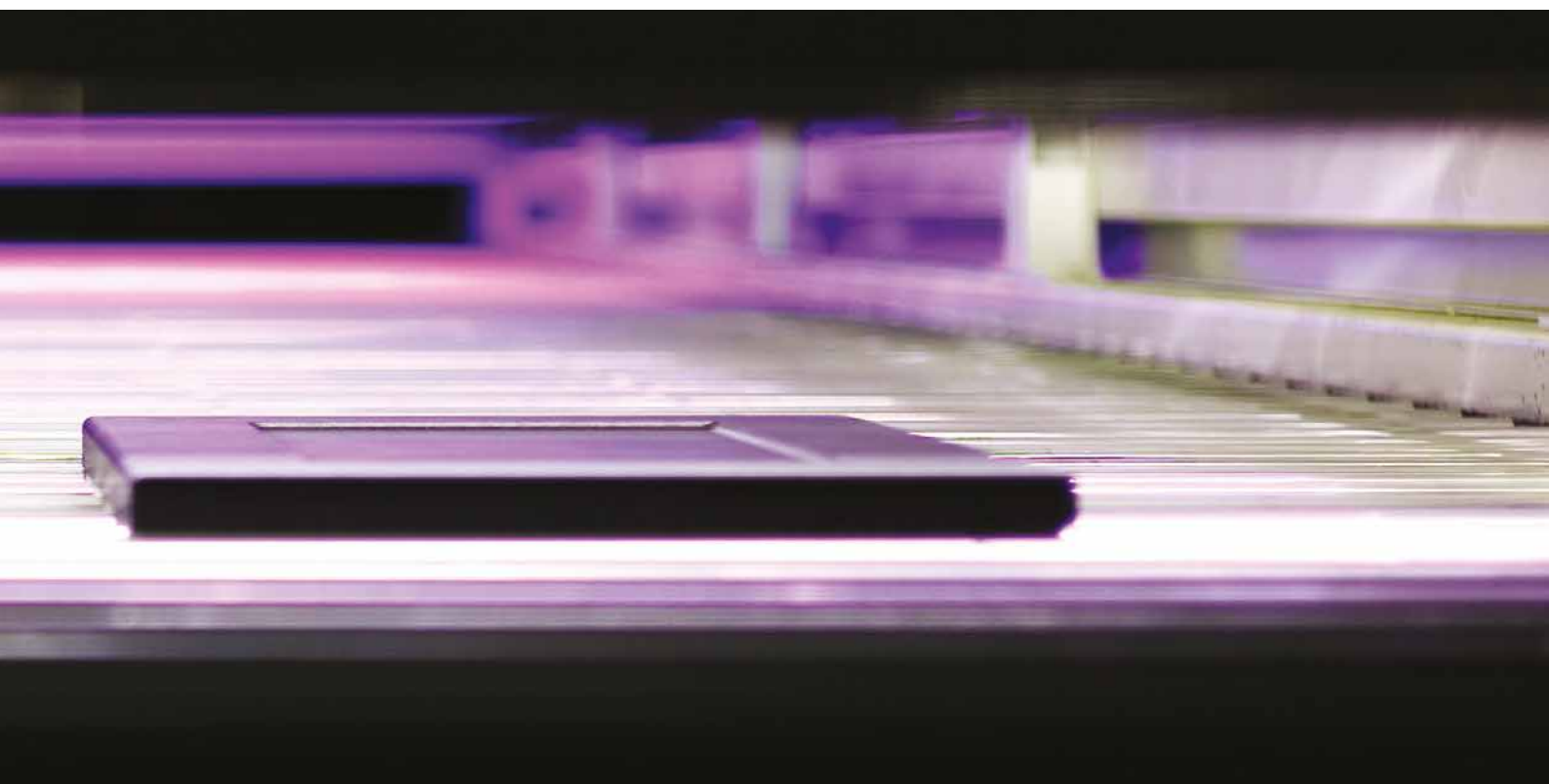
stema logistico della fabbrica può ritenersi soddisfatta se il sistema di handling comunica attraverso il sistema gestionale di produzione col magazzino che si trova in un altro sito della fabbrica e non presso il sistema di handling?

L'integrazione con il sistema logistico può ritenersi soddisfatta se il magazzino (o qualsiasi altro sistema di inventory), oltre a scambiare informazioni, è in grado di tenere traccia dei prodotti/lotti realizzati mediante appositi sistemi di tracciamento automatizzati (ad esempio codici a barre, tag RFID) e se contemporaneamente il sistema logistico, tramite appunto tali sistemi, è in grado di registrare lo stato (ossia informazioni quali dimensioni, tipologia, posizionamento nel magazzino, ecc.) dei beni, lotti o semilavorati oggetto del processo produttivo.

La caratteristica obbligatoria dell'integrazione automatizzata nel caso di integrazione con altre macchine del ciclo produttivo può

ritenersi soddisfatta nel caso di una macchina che riceve istruzioni e dati dal sistema gestionale di produzione in funzione dei dati trasmessi allo stesso dalla macchina che ha eseguito la fase di lavorazione precedente?

Sì, la comunicazione tra le due macchine (M2M) avviene in maniera automatica attraverso il sistema gestionale di produzione: le due macchine possono essere considerate integrate tra loro. In particolare, per quanto concerne la comunicazione M2M, questa è da ritenersi tale se il segnale/informazione/messaggio è univocamente identificato e ha un protocollo che lo renda integrabile anche all'esterno del contesto industriale in cui si trova; ciò vuol dire che la comunicazione deve avvenire con un protocollo riconosciuto internazionalmente (ad es. standard Ethernet (TCP/IP)) e che ci sia una configurazione basata sull'esistenza di un hub/router centrale il cui ruolo è quello di collezionare e processare i dati (ri-





cevuti via cavo o in modalità wireless) da diversi dispositivi. Inoltre, per comunicazione si intende lo scambio di un dato o di una richiesta specifica e non di un segnale acustico o visivo.

Con riferimento al requisito obbligatorio dell'integrazione automatizzata con la rete di fornitura, si chiede se tale comunicazione deve avvenire in modo diretto tra macchine (difficilmente realizzabile visto che le macchine parlano linguaggi diversi). Per soddisfare il requisito, può essere sufficiente che la macchina trasferisca in automatico dati al software gestionale di produzione e da qui, un operatore invii informazioni (...) ai clienti e fornitori oppure è necessario immaginare un sistema di comunicazione che garantisca lo scambio automatizzato dei dati senza il tramite di operatori (quasi come se i gestionali fossero "integrati")? Una possibile soluzione al problema potrebbe riguardare una soluzione cloud che in automatico genera una comunicazione al cliente al momento della fine della lavorazione. Tale soluzione potrebbe essere corretta per soddisfare il requisito oppure sarebbe ridondante?

La soluzione cloud permette di soddisfare il requisito obbligatorio dell'integrazione automatizzata in quanto esclude il controllo umano che non renderebbe automatico il processo di comunicazione.

Se il "sistema di telemanutenzione" delle macchine è realizzato centralmente mediante il sistema a cui tali beni sono interconnessi, anziché tramite link diretto su ogni macchina, può comunque essere considerato soddisfatta la caratteristica di cui all'allegato A? Sì. Per poter beneficiare dell'agevolazione, gli impianti di servizio devono rientrare nella voce dei beni strumentali "macchine e im-

pianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime". Possono godere del beneficio fiscale se il contratto di acquisto/appalto/stato avanzamento lavori (SAL) di un impianto o di una porzione di impianto prevede la presenza di impianti di servizio e se si dimostra che questi siano strettamente funzionali alla produzione. Si ricorda, infine, che le soluzioni destinate alla produzione di energia sono da ritenersi escluse, così come esplicitato dalla circolare 4/E.

La capacità di adattività alle derive di processo deve obbligatoriamente prevedere la possibilità di intervento diretto sul processo o è previsto che sussista anche senza possibilità di essere monitorabile?

Non è espressamente richiesta la necessità di intervento diretto nel caso di derive di processo.

Il "Monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori" deve riferirsi solo ai più importanti parametri del processo di lavorazione o è necessario anche quello dei micro parametri? Ad esempio, la maggior parte delle macchine utensili in commercio sono dotate di sensori che misurano i macro parametri di processo come la temperatura, l'assorbimento energetico o i livelli dei liquidi di funzionamento, ma non ha la possibilità di misurare e controllare ulteriori parametri come le vibrazioni sugli utensili o la loro usura puntuale; di conseguenza, non è nemmeno possibile intervenire nel caso di micro derive del processo.

Nelle linee guida non viene specificato il tipo di parametri da tenere sotto controllo, quindi il monitoraggio dei macro parametri è sufficiente.

I costi sostenuti per revamping o ammodernamento di un macchinario sono agevolabili?

I costi relativi a un'azione di aggiornamento di un bene, sia nel caso di revamping (la macchina produrrà qualcosa di diverso) che di ammodernamento (non avviene una sostanziale modifica della macchina) possono beneficiare dell'agevolazione solo se viene garantito il soddisfacimento dei 5+2 vincoli.

Nel caso in cui l'integrazione di un bene dell'Allegato A con il sistema aziendale richieda una attività di adeguamento SW svolta da un soggetto terzo (system integrator), tale attività può essere assimilata allo sviluppo di un SW embedded al bene e godere dell'iper ammortamento? Esempio: l'integrazione di una macchina può richiedere la modifica al SW del costruttore originario dell'apparecchiatura e del SW aziendale. Queste attività sono generalmente affidate a system integrator specializzati e il risultato dello sviluppo non può essere considerato un SW stand alone.

L'ammodernamento o lo sviluppo di un software già esistente non sono inclusi tra le agevolazioni disponibili dal super ammortamento dei beni immateriali. Tali spese potrebbero beneficiare del credito d'imposta per la R&S se sussistono i requisiti previsti dall'articolo 3 del decreto-legge 23 dicembre 2013, n. 145.

Un investimento in HW di controllo e relativo SW per il revamping di un bene strumentale riconducibile all'allegato A, finalizzato a rendere quest'ultimo interconnesso e dotarlo delle caratteristiche tali da consentire l'accesso all'iper ammortamento, può essere considerato alla stregua di un SW embedded e godere quin-





di dell'incentivazione al 250%? Esempio: il revamping di un forno (impianto per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione di materie prime) che doti quest'ultimo dell'HW di controllo e del relativo SW che interconnettono l'intero sistema.

Se l'investimento è inclusivo di una componente HW, anche il relativo SW per il revamping è riconducibile alla fattispecie di software embedded ed è pertanto iperammortizzabile.

Nel caso di revamping sono iperammortizzati solo gli investimenti ricompresi sotto il secondo gruppo dell'allegato A o anche altri costi che si rendessero necessari?

L'attività di revamping è agevolabile se garantisce alla macchina o all'impianto oggetto dell'ammortamento il soddisfacimento delle 5+2 caratteristiche. In questo caso, l'acquisto e l'implementazio-

ne di tutti quei dispositivi, strumentazione e componentistica (si intendono anche package e componenti di impianto) necessari a ottenere l'ammortamento della macchina o dell'impianto, saranno considerati agevolabili ai fini dell'iperammortamento.

Nel caso di beni soggetti a revamping è previsto che il bene ammodernato soddisfi le 5+2 caratteristiche. Nel caso di una macchina costruita prima del 1996, e quindi sprovvista della marchiatura CE, per ottemperare al requisito della "rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene sul lavoro" è sufficiente uniformarsi all'allegato V del Decreto Legislativo 81/08 oppure è comunque necessario possedere la marchiatura CE?

In linea con quanto previsto dalla direttiva macchine, ogni volta che vengono introdotte modifiche sostanziali rispetto alla macchina

originaria è necessaria una nuova marchiatura CE.

Nel caso in cui si volesse acquistare dispositivi che rientrano nella categoria indicata al punto 2 del secondo elenco di cui all'allegato A (Sistemi per l'assicurazione della qualità e la sostenibilità) e nel caso in cui si volesse installarli su macchine già esistenti, tale procedimento potrebbe essere considerato come revamping della macchina, nonostante non venga modificata o ampliata la destinazione d'uso del macchinario, né vengano alterati i parametri prestazionali degli stessi?

In questo caso non si rientrerebbe nella definizione di revamping, poiché non vengono modificate le capacità della macchina ma, tramite l'installazione dei nuovi dispositivi, essa potrebbe essere interconnessa al sistema di gestione aziendale. Pertanto, i nuovi dispositivi potrebbero usu-



fruire dell'iperammortamento a condizione che rispettino il requisito dell'interconnessione.

Quando si parla di monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e attività alle derive di processo, cosa si intende per "derive di processo"? Inoltre, è sufficiente misurare di continuo il processo o, qualora si rilevino deviazioni dallo standard impostato, devono anche essere attuate correzioni (retroazioni)?

Le derive di processo sono gli scostamenti dalle condizioni ottimali proprie di un processo produttivo. La capacità di riportare la produzione verso i normali parametri di lavorazione rientra tra le capacità che la macchina in questione deve soddisfare.

Sezione dell'allegato A: "Sistemi

per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità", come si interpreta la voce "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". In particolare, i sistemi in questione devono contestualmente: gestire, consentire l'utilizzo e monitorare o è sufficiente che ottemperino solo a una delle tre condizioni previste?

È necessario che esercitino contestualmente tutte e tre le funzioni ed è sufficiente che intervengano su una sola delle due tipologie di consumi (energetici o idrici). Per quanto concerne invece la riduzione di emissioni, il sistema deve intervenire direttamente sul processo nel caso di derive.

Nel caso in cui si parli di soluzioni o sistemi, questi devono essere dotati di una serie di sensori, dispositivi e di sistemi di controllo,

di elaborazione e di simulazione che, secondo la visione di Industria 4.0, permettano di individuare, di analizzare e di attuare i possibili interventi da effettuare su un impianto. I componenti devono avere un'intelligenza locale (e quindi sensori, dispositivi etc.) oppure devono essere parte di un sistema simile a quello sopradescritto. Per esempio, una semplice valvola o vite sono componenti, ma non sono intelligenti e dunque possono essere agevolate, solo se inserite in un sistema in grado di effettuare gestione/utilizzo/monitoraggio efficiente.



I CALCOLI DI CONFINDUSTRIA

La diversa entità delle maggiorazioni relative al super e all'iper ammortamento produce un diverso risparmio d'imposta, come illustrato dalla tabella 1, che evidenzia gli effetti fiscali di un investimento di 1 milione di euro effettuato da un soggetto Ires per l'acquisto di un bene che fruisce del super/iper ammortamento rispetto all'ipotesi di ammortamento ordinario.

Nel caso dell'ammortamento ordinario, e sempre partendo da un investimento pari a 1 milione di euro, il risparmio d'imposta netto è di 240mila euro, che diventano 336mila con il super ammortamento e 600mila grazie all'iper ammortamento.

COS'È IL SUPER AMMORTAMENTO

Il super ammortamento è un'agevolazione che prevede l'incremento del 40% del costo fiscale di beni materiali originariamente acquistati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, prorogata. Il maggior costo, riconosciuto solo per le imposte sui redditi e non ai fini Irap, può essere infatti portato extracontabilmente in deduzione del reddito attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione in dichiarazione.

L'IPER AMMORTAMENTO, L'AGEVOLAZIONE CHE PREMIA L'INDUSTRIA IN CHIAVE 4.0

Per i soli imprenditori, con la Legge di Bilancio 2017 arriva l'iper ammortamento, una maxi maggiorazione che consente di incrementare del 150% il costo deducibile di tutti i beni strumentali acquistati per trasformare l'impresa in chiave tecnologica e digitale 4.0.

Si tratta concretamente degli investimenti in macchine intelligenti, interconnesse, il cui elenco è fornito analiticamente nell'Allegato A dell'Appendice della Circolare, diviso in categorie.

L'iper maggiorazione spetta solo nella misura in cui il bene rispetti le linee guida elaborate dal Ministero dello Sviluppo Economico (Mise), fornite dalla circolare per ciascuna tipologia di macchina. In caso di dubbi sull'ammissibilità all'agevolazione di una specifica macchina è possibile richiedere un parere tecnico al Mise; se l'incertezza relativa all'agevolazione è, invece, di natura tributaria, si può presentare interpello ordinario all'Agenzia delle Entrate.

SPAZIO A SUPER E IPER AMMORTAMENTO PER IL 2017 E, A CERTE CONDIZIONI, FINO A GIUGNO 2018

La Legge di Bilancio 2017 ha esteso l'operatività e gli effetti del super ammortamento anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31

dicembre 2017, escludendo dalla proroga taluni mezzi di trasporto a motore. Il termine può essere allungato fino al 30 giugno 2018, ma solo a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento dei rispettivi acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Stessa tempistica anche per l'iper ammortamento, con una precisazione in più: per usufruire della maggiorazione del 150%, infatti, occorre anche rispettare il requisito dell'interconnessione: il bene, cioè, potrà essere "iper ammortizzato" se, oltre ad essere entrato in funzione, sarà interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Fino ad allora, potrà temporaneamente godere del beneficio del super ammortamento, se ricorrono i requisiti. Le quote di iper ammortamento del 150% di cui l'impresa non ha fruito inizialmente a causa del ritardo nell'interconnessione saranno comunque recuperabili nei periodi d'imposta successivi.

I BENI "SUPER AMMORTIZZABILI"

Rientrano nell'agevolazione tutti gli acquisti di beni materiali nuovi strumentali all'attività d'impresa o professionale. La Circolare illustra, anche tramite esempi, le modalità di calcolo del maggiore ammortamento deducibile e chiarisce alcuni casi particolari, ad esempio come trattare i beni acquisiti con contratto di leasing e quelli realizzati in economia. La maggiorazione del 40% riguarda anche i veicoli a motore acquistati a partire dal 1 gennaio 2017. In questo caso però, il super ammortamento opera solo per i veicoli per i quali è prevista una deducibilità integrale dei costi, ossia quelli adibiti ad uso pubblico (ad esempio i taxi) o quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali.

Oltre che alle Direzioni regionali e provinciali e agli uffici dell'Agenzia delle Entrate, la Circolare si rivolge sia alle imprese che intendono avviare programmi di investimento in chiave Industria 4.0, sia ai soggetti (ingegneri, periti ed enti di certificazione) che saranno chiamati a fornire le perizie tecniche e gli attestati per gli investimenti di valore superiore ai 500 mila euro. Con il documento di prassi, le principali misure del Piano nazionale Industria 4.0 sono pienamente operative e tutti i passaggi implementativi sono conclusi, così da assicurare un orizzonte di certezze nella pianificazione degli investimenti e garantire la piena fruibilità degli strumenti messi a disposizione delle imprese.



Tabella 1 - Effetti fiscali di un investimento di 1 milione di euro effettuato da un soggetto Ires per l'acquisto di un bene che fruisce del super/iper ammortamento rispetto all'ipotesi di ammortamento ordinario.

	Ammortamento ordinario	Super ammortamento (maggiorazione 40%)	Iper ammortamento (maggiorazione 150%)
Importo deducibile ai fini IRES	1.000.000	1.400.000	2.500.000
Risparmio d'imposta (24% dell'importo deducibile ai fini IRES)	240.000	336.000	600.000
Costo netto dell'investimento (1.000.000 - risparmio d'imposta)	760.000	664.000	400.000
Maggior risparmio sul costo netto dell'investimento		9,60% (760.000 - 664.000)/1.000.000	36,00% (760.000 - 400.000)/1.000.000