



Commissione Analisi di Bilancio Valutazione d'Azienda
e Finanza d'Impresa

LE AGEVOLAZIONI DELL'INDUSTRIA 4.0

1

Luglio 2018

Indice

Sommario

PREMESSA	3
1. SUPER AMMORTAMENTO	4
1.1 Soggetti interessati.....	4
1.2 Investimenti.....	4
1.3 Ambito temporale	5
1.4 Modalità di fruizione	6
2. IPER AMMORTAMENTO	8
2.1 Soggetti interessati.....	8
2.2 Investimenti.....	8
2.3 Ambito temporale	9
2.4 Modalità di fruizione	9
CONSIDERAZIONI FINALI	11
DOMANDE e RISPOSTE (Q&A).....	12

PREMESSA

Cresce, negli ultimi tempi, la fiducia del manifatturiero italiano: sulla base dei dati ufficiali di UCIMU – Associazione dei costruttori italiani di macchine utensili, robot, automazione - gli ordinativi dell'anno 2017, hanno subito un incremento del 13,7% rispetto all'anno precedente, con una impennata di quelli interni (+45%) .

Anche l'ISTAT¹ rileva come, la prospettiva di un manifatturiero italiano 4.0 sia in netto miglioramento grazie al Piano Industria 4.0: nel 2017 la quota di imprese e settori che dichiarano di avere accresciuto la propria dotazione di capitale fisico e immateriale è in aumento rispetto al 2016, sia nella manifattura, sia nei servizi di mercato diversi dal commercio. Nel complesso, due terzi delle imprese ha dichiarato di aver effettuato nuovi investimenti; nello stesso periodo un terzo dei settori della manifattura ha registrato incrementi di fatturato non inferiori al 5 per cento

Con la “proroga” del cosiddetto Piano Industria 4.0, il Governo italiano ha confermato il mix di incentivi atti a favorire le imprese nel trarre il massimo vantaggio dalla c.d. “quarta rivoluzione industriale”. Ricordiamo brevemente gli strumenti principali:

- il **super ammortamento** al 130% per gli investimenti in macchinari nuovi effettuati dal 1 gennaio 2018 al 31 dicembre 2018 con consegna possibile entro 30 giugno 2019;
- l'**iper ammortamento** al 250% per l'acquisto di beni con funzionamento controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite sensori e azionamento; sistemi per assicurare qualità e sostenibilità; dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0;
- la **Sabatini-Ter** (o Nuova Sabatini), che riconosce un contributo a maggiorato del 30% rispetto a quello ordinario per gli investimenti tecnologici;
- il **credito d'imposta**, riconosciuto al 50% su tutte le spese incrementalmente in R&S, fino ad un importo massimo annuale di credito di imposta pari a 20 milioni di euro;
- le **agevolazioni per PMI e startup innovative**, potenziate rispetto al passato per chi vi investe.

¹ Rapporto sulla competitività dei settori produttivi - Edizione 2018

1. SUPER AMMORTAMENTO

1.1 Soggetti interessati

I soggetti interessati sono i titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla loro natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, gli esercenti arti e professioni, ossia contribuenti che esercitano l'attività di lavoro autonomo, anche se svolte in forma associata, ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del TUIR. La maggiorazione si applica anche in relazione alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che rientrano nel cosiddetto regime di vantaggio.

In caso di affitto o usufrutto d'azienda, l'agevolazione è collegata al soggetto che determina e deduce gli ammortamenti.

Rimangono esclusi le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il regime forfetario.

1.2 Investimenti

Gli investimenti oggetto dell'agevolazione sono i beni materiali strumentali nuovi, con i chiarimenti forniti dalla Circolare n. 23/E/2016 dell'Agenzia delle Entrate, vi rientrano:

- beni strumentali all'esercizio dell'attività di uso durevole, compresi i beni il cui valore è inferiore ad euro 516,46;
- beni che vengono esposti in show room ed utilizzati esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo;
- i beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività;
- beni complessi costruiti in economia, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si 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.

Non rientrano nel super ammortamento:

- i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio;
- i beni immateriali²;
- i beni merce, i materiali di consumo;
- i fabbricati e costruzioni;
- i beni strumentali per i quali il decreto del Ministro delle Finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento.

² Per completezza espositiva – come si avrà modo di approfondire nella dedicata sezione – si evidenzia che, per coloro che beneficiano dell'iper ammortamento 2018, le disposizioni in materia di maggiorazione del 40% si applicano anche agli investimenti in beni immateriali strumentali effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che, entro la data del 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

1.3 Ambito temporale

Il super ammortamento si applica agli investimenti effettuati nel periodo che va dal 1/01/2018 al 31/12/2018, ovvero al 30/06/2019 a condizione che entro la data del 31/12/2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Per i beni in leasing non rileva il momento del riscatto infatti ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, 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, rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Per i beni acquisiti in leasing entro il 30/06/2019 è richiesto che entro il 31/12/2018 sia sottoscritto il contratto di leasing da entrambe le parti e sia stato effettuato il pagamento del maxi canone in misura almeno pari al 20% della quota capitale.

Per i beni realizzati in economia rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza. Si tratta ad esempio dei costi concernenti: la progettazione; i materiali ovvero quelli prelevati dal magazzino; 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). La maggiorazione spetta anche per i beni realizzati in economia, i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza, anche se i lavori risultano ultimati successivamente al 31/12/2018 o 30/06/2019. Per fruire dell'agevolazione fino al 30/06/2019 è richiesto esclusivamente che entro il 31/12/2018 siano stati sostenuti costi almeno pari al 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo dal 1/01/2018 al 30/06/2019.

Per i beni realizzati con contratto d'appalto, 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 i contratti per i quali data di ultimazione della prestazione o, in caso di SAL, data in cui l'opera / porzione di opera sia verificata ed accettata dal committente ricade nel periodo dal 1/1/2017 al 31/12/2019, necessario che entro il 31/12/2018: il contratto di appalto sia sottoscritto da entrambe le parti; siano pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto.

1.4 Modalità di fruizione

L'agevolazione consiste in una maggiorazione del costo di acquisizione del 30% ai fini delle imposte sui redditi e con riferimento alle quote di ammortamento o del canone di leasing fiscalmente deducibile. La maggiorazione del 30% si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- per quel che concerne l'ammortamento dei beni di cui agli articoli 102 e 54 del TUIR, in base ai coefficienti stabiliti dal D.M. del 1998, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito di impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR. Nel caso in cui l'ammortamento imputato a bilancio sia inferiore a quanto previsto dal D.M. del 1998, la maggiorazione va comunque individuata applicando al costo del bene il coefficiente fissato dal citato Decreto. Qualora l'agevolazione sia fruita in misura inferiore al limite massimo consentito, la differenza non dedotta è "persa", non potendo essere recuperata nei periodi d'imposta successivi;
- per quanto riguarda il leasing, la deduzione della maggiorazione non dipende dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'articolo 102, comma 7, del TUIR che, si ricorda, prevede la deduzione dei canoni di locazione finanziaria *"per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito"* dal già menzionato decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Al riguardo, si rammenta che la durata del contratto di locazione finanziaria e quindi il periodo di deduzione civilistica dei canoni di leasing può essere uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale calcolata in base al predetto comma 7 dell'articolo 102 del TUIR e che la circolare n. 17/E del 29 maggio 2013 ha fornito istruzioni sul comportamento da adottare nei vari casi:

- a) la durata contrattuale coincide con quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- b) la durata contrattuale è superiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in tale ipotesi, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;
- c) la durata contrattuale è inferiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

In caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione del 30 per cento spetta non per l'intero canone di leasing, ma solo per la quota capitale (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

Come evidenziato nella circolare n. 17/E del 25 maggio 2013, ai fini dell'individuazione degli interessi impliciti si può far riferimento al criterio forfetario dettato dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998. In tal caso, la quota di interessi compresa nel canone va calcolata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del leasing, con la seguente formula:

$[(\text{costo sostenuto dal concedente} - \text{prezzo riscatto}) / \text{numero giorni durata fiscale del contratto}] * \text{giorni del periodo d'imposta}$

Per quanto concerne le modalità di fruizione della maggiorazione nel caso in cui la durata contrattuale sia uguale alla durata minima fiscale si rinvia all'esempio 5 riportato nel paragrafo 4.1 della circolare n. 23/E del 2016; nel caso in cui la durata contrattuale sia diversa dalla durata minima fiscale si rinvia agli esempi 7 e 8 riportati nel paragrafo 4.2 della medesima circolare.

2. IPER AMMORTAMENTO

2.1 Soggetti interessati

I soggetti interessati sono solamente le imprese a prescindere dal regime contabile adottato contabilità ordinaria e semplificata. Sono quindi esclusi i lavoratori autonomi.

Così come previsto per il super ammortamento, in caso di affitto o usufrutto d'azienda, l'agevolazione è collegata al soggetto che determina e deduce gli ammortamenti.

2.2 Investimenti

Gli investimenti oggetto dell'agevolazione sono i beni materiali strumentali nuovi che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0"; si tratta di beni ad elevatissima tecnologia, interconnessi, elencati nell'allegato A alla legge di bilancio 2017. In particolare, i beni della citata Tabella A sono distinti nelle seguenti tre categorie:

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

Per maggiori dettagli si rinvia alla consultazione dell'elenco dei beni agevolabili della Tabella A integrato con i chiarimenti forniti nella Circolare n. 4/E/2017.

8

I beni possono essere acquisiti in proprietà o in leasing nonché realizzati in economia o mediante appalto. L'agevolazione non spetta, invece, per i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa / noleggio. In caso di beni concessi in comodato d'uso a terzi la maggiorazione spetta al comodante a condizione che gli stessi siano strumentali ed inerenti alla propria attività, con conseguente deducibilità delle quote ammortamento.

Sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento;
- fabbricati e costruzioni;
- i particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla legge di stabilità stessa.

Relativamente a taluni beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave "Industria 4.0" la legge di bilancio 2017 (unitamente alla legge di bilancio 2018) ha originariamente riconosciuto una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione; trattasi dei beni immateriali strumentali acquistati da soggetti che usufruiscono dell'iper ammortamento indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato. Si tratta di beni come software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni, meglio elencati nell'allegato B alla legge di bilancio 2017 (il cui elenco è stato integrato con la legge di bilancio 2018), precedentemente esclusi dalla disciplina del super ammortamento. Per l'elencazione puntuale dei beni in questione si rinvia alle linee guida tecniche riportate nella terza sezione della circolare 4/E/2017.

Per i software, nella citata circolare si precisa che rientrano tra gli investimenti agevolabili ancorché acquistati a titolo di licenza d'uso sempre che iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce BI3 dello stato patrimoniale - "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno") in applicazione di corretti principi contabili (OIC 24 versione dicembre 2016). Come si può notare, l'elenco dei beni dell'allegato B, agevolabili con la maggiorazione del 40%, riguarda software "*stand alone*", ossia non necessari al funzionamento del bene materiale. In presenza di un software integrato (*embedded*) in un bene materiale per il quale spetta la maggiorazione del 150%, non è necessario distinguere la componente materiale da quella immateriale.

2.3 Ambito temporale

L'iper ammortamento si applica agli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2018 ovvero entro il 31 dicembre 2019 a condizione che entro la data del 31/12/2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

2.4 Modalità di fruizione

Ai fini del periodo d'imposta dal quale fruire dell'agevolazione, rileva il momento di entrata in funzione del bene e dell'interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Il bene è interconnesso quando:

- scambia informazioni, in modo aperto e sicuro, con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di controllo dell'automazione industriale, magazzino, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, altri siti di produzione, *supply-chain*, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, etc.);
- è identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni e garantire la sicurezza dei dati, mediante l'utilizzo di standard internazionalmente riconosciuti (indirizzo IP).

Pertanto, il momento di effettuazione dell'investimento rileva solo ai fini della spettanza dell'agevolazione e alla quantificazione dell'investimento agevolabile.

L'agevolazione consiste in una maggiorazione del costo di acquisizione del 150% ai fini delle imposte sui redditi e con riferimento alle quote di ammortamento.

Eventuali beni immateriali come software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni dovranno - per poter usufruire degli incentivi - essere necessariamente legati ad investimenti in beni materiali Industria 4.0 (ma in questo caso l'entità dell'agevolazione sarà pari al superammortamento del 140%).

Nel caso il valore del bene iper-ammortizzato sia entro i 500.000 euro, sarà sufficiente presentare una dichiarazione del legale rappresentante (autocertificazione), mentre per un acquisto oltre i 500.000 euro è necessaria una perizia tecnica rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti «nei relativi albi professionali» o da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, ossia da: (i) un organismo per la Certificazione di Sistemi di Gestione (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17021);

(ii) un organismo per la Certificazione di Prodotto (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17065); (iii) un organismo di Ispezione di tipo A (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17020).

L'Agenzia ritiene "opportuno" che la perizia/attestato di conformità per acquisti oltre i 500.000 euro sia corredata da un'analisi tecnica. L'analisi tecnica è realizzata in misura 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.

I contenuti dell'analisi tecnica devono essere i seguenti:

- descrizione tecnica del bene per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione che ne dimostri, in particolare, l'inclusione in una delle categorie definite nell'allegato A o B, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti e accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di leasing);
- descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi;
- verifica dei requisiti di interconnessione ai fini dell'ottenimento del beneficio.

In caso di cessione o eliminazione del bene dal processo produttivo:

- nell'esercizio di cessione la maggiorazione è determinata in base al pro rata temporis, ossia considerando i giorni fino alla data della cessione, rapportati alla durata dell'esercizio;
- le eventuali quote non dedotte della maggiorazione non possono essere utilizzate né dal cedente né dall'acquirente (per quest'ultimo, il bene non è nuovo);
- le quote di ammortamento dedotte sono definitive; non è infatti previsto alcun meccanismo di "restituzione".

CONSIDERAZIONI FINALI

Dall'analisi di quanto appena illustrato, relativamente alle modalità di funzionamento dell'iper ammortamento, emergono talune criticità operative, di seguito sinteticamente rappresentate.

Una prima problematica riguarda i **costruttori/venditori di beni strumentali** ed è essenzialmente tecnologica: le macchine, i sistemi e/o gli impianti venduti debbono essere predisposti per consentire al cliente di beneficiare degli incentivi. In sintesi, quanto reso disponibile al cliente deve consentirgli di creare connessioni con il proprio sistema aziendale di gestione della produzione o con i fornitori.

Dal punto di vista delle **imprese beneficiarie** dell'iper ammortamento, invece, la problematica è fondamentalmente strategica rispetto alla pianificazione degli investimenti, in quanto significa digitalizzare il sistema produttivo e ripensare, talvolta rivoluzionando, i propri processi.

Non si tratta solamente di inserire nuove tecnologie in azienda ma anche di utilizzare in modo diverso tecnologie esistenti e già implementate per rispondere adeguatamente alle trasformazioni in atto e al loro impatto, potenzialmente elevato, sui processi di innovazione tecnologica e dunque sulla competitività dell'impresa. Si tratta perciò di un percorso che implica una corretta pianificazione e anche una allocazione mirata dei budget disponibili. Da qui l'opportunità di valutare il consistente vantaggio fiscale anche in abbinamento con altri possibili aiuti che regioni, Stato ed Europa stanno mettendo a disposizione per chi aggiorna la propria infrastruttura.

DOMANDE e RISPOSTE (Q&A)

In considerazione della complessità nonché specificità della normativa relativa all'agevolazione dell'iper ammortamento si riporta, nel prosieguo, un focus di Q&A relative a detto argomento.

BENEFICIARI

1. Chi può ottenere l'incentivo?

Tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, comprese le imprese individuali assoggettate all'IRI, indipendentemente dalla forma giuridica e dalla dimensione aziendale.

2. In che settore deve operare l'impresa?

Le imprese possono operare in tutti i settori senza limitazioni.

3. Dove deve avere sede l'impresa?

L'impresa deve avere sede fiscale in Italia.

Indipendentemente dall'ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento, risultano agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

4. I liberi professionisti possono accedere all'iper ammortamento?

No, i liberi professionisti non sono ammessi a godere dei benefici stabiliti dalla disciplina dell'iper ammortamento, ma possono usufruire del super ammortamento.

5. Possono accedere all'iper ammortamento anche le reti di impresa?

L'Agenzia delle Entrate ha distinto l'ipotesi degli investimenti effettuati dalle imprese aggregate in una rete-contratto, dall'ipotesi di investimenti effettuati in una rete-soggetto: mentre nel caso della rete-contratto gli investimenti vengono effettuati dalle imprese aggregate in rete, e quindi sono le imprese ad avere il diritto al super (o iper) ammortamento sulla quota parte del costo di propria competenza, invece nel caso delle reti-soggetto gli investimenti sono imputabili alla rete-soggetto, la quale pertanto è l'impresa cui spetta il super (o iper) ammortamento.

12

ATTIVITÀ FINANZIATE

6. Cosa si intende per "Beni materiali 4.0"?

Si tratta di beni materiali strumentali nuovi, la cui caratteristica peculiare è quella di essere finalizzati alla trasformazione dell'industria in chiave "4.0".

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

I beni agevolabili sono quelli elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017³ ("Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»") e sono raggruppabili in tre categorie:

- 1) beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- 2) sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;

³Allegato A) http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/documenti/Allegato_A_2016.pdf
Commissione Analisi di Bilancio Valutazione d'Azienda e Finanza d'Impresa

3) dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0».

Sono ammissibili anche le piccole opere murarie per l'installazione di un macchinario in azienda e le attrezzature strettamente necessarie al funzionamento di un bene (entro il limite forfettario del 5% del costo del bene principale).

7. Che requisiti devono avere i “Beni 4.0” di cui all'allegato A?

Tutte le macchine devono essere dotate delle seguenti caratteristiche:

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

I beni devono inoltre essere dotati di almeno due tra le seguenti ulteriori caratteristiche per renderle assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici:

- sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto;
- monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo;
- caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyberfisico).

8. Come si stabilisce l'interconnessione?

Perché il bene sia interconnesso è necessario (e sufficiente) che:

- 1) scambi informazioni, in modo aperto e sicuro, con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di controllo dell'automazione industriale, magazzino, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (es.: clienti, fornitori, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, etc.);
- 2) sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni e garantire la sicurezza dei dati, mediante l'utilizzo di standard internazionalmente riconosciuti (indirizzo IP).

9. Che caratteristiche devono avere i “Beni Immateriali 4.0”?

I beni immateriali, come software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni, per essere ammissibili devono necessariamente essere connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0 (indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato).

Devono inoltre rientrare nell'elenco dei beni agevolabili nell'allegato B annesso alla legge di bilancio 2017 (Beni immateriali connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0») ⁴, così come modificato dalla Legge di Bilancio 2018 (art. 1 comma 32) che integra l'elenco con le seguenti voci:

⁴Allegato B) http://www.sviluppoeconomico.gov.it/images/stories/documenti/Allegato_B_2016.pdf
Commissione Analisi di Bilancio Valutazione d'Azienda e Finanza d'Impresa

- sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;
 - i software e i servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, la ricostruzione in 3D, la realtà aumentata;
- software, piattaforme e applicazioni per la gestione delle consegne e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio.

10. Qual è l'importo minimo e massimo agevolato?

Non sono previsti importi minimi e massimi.

11. E' ammesso l'acquisto di beni usati?

No. Il beneficio spetta solo per beni strumentali nuovi.

Tuttavia, con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, il requisito di "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

12. E' ammesso l'acquisto in leasing?

Si. E' ammesso l'acquisto in leasing. La maggiorazione spetta solo all'utilizzatore.

In caso di locazione finanziaria la maggiorazione spetta non per l'intero canone di leasing ma solo per la quota capitale, con esclusione della quota di interessi.

13. Ci sono beni esclusi dall'iper ammortamento?

Sono esclusi i beni per i quali sono previsti coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento, i fabbricati e le costruzioni nonché i beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge 208/2015.

14. L'impresa può sostituire il macchinario 4.0 nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione senza perdere il beneficio?

Si. La sostituzione del macchinario non determina la revoca dell'agevolazione a condizione che il bene nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge n.232 del 2016 e che siano soddisfatte le condizioni documentali previste per l'investimento originario dall'art.1, comma 11, della medesima legge (dichiarazione resa dal legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità).

Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito e sempre che ricorrano le altre condizioni previste da legge, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento (si veda a tal proposito il comma 36 art. 1 della Legge di Bilancio 2018.)

15. La possibilità di sostituire il bene iper ammortizzabile, si applica anche alla sostituzione dei beni immateriali di cui alla tabella "B" della legge di Bilancio 2017?

No. Il comma 35 dell'articolo 1 della legge di Bilancio 2018 – che, a determinate condizioni, consente di sostituire il bene agevolato senza perdere il beneficio fiscale – circoscrive espressamente la sua applicabilità "ai soli effetti" della disciplina dell'iper ammortamento (articolo 1, comma 30, della legge di Bilancio 2018 e articolo 1, comma 9, della legge di Bilancio 2017).

TEMPISTICHE**16. Qual è il periodo di validità?**

L'investimento deve essere effettuato dal 1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2018.

L'effettuazione degli investimenti slitta al 31 dicembre 2019.

Il momento di effettuazione dell'investimento coincide con la competenza di cui all'art. 109 del TUIR (consegna o spedizione o ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà, senza tener conto di eventuali clausole di riserva della proprietà).

In presenza di beni complessi in cui il passaggio di proprietà non è coincidente con la mera consegna del bene, ma solamente all'atto dell'esito definitivo del collaudo, l'effettuazione dell'investimento coincide con quest'ultimo momento. Pertanto anche in caso di beni consegnati nel 2016, ma con esito del collaudo nel 2017, è possibile fruire dell'iperammortamento (risposta ad interpello DRE Veneto).

17. Quando deve essere consegnato il bene?

La norma prevede che la consegna del prodotto debba avvenire entro dicembre 2019 a condizione che entro il 31/12/2018 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.

18. Un bene iperammortizzabile consegnato nel 2016 e interconnesso dal 1 gennaio 2017 può fruire dell'iperammortamento?

No. Un bene iperammortizzabile consegnato nel 2016 e interconnesso dal 1 gennaio 2017 potrà fruire solo del superammortamento.

19. Un bene iperammortizzabile consegnato nel 2017 e interconnesso nel 2018 può fruire dell'iperammortamento?

Si. Un bene iperammortizzabile consegnato nel 2017 ma interconnesso nel 2018 usufruirà nel 2017 del superammortamento e dal 2018 dell'iperammortamento.

Se l'interconnessione si verifica in un esercizio diverso (successivo) all'entrata in funzione del bene, l'azienda utilizzerà il SUPER fino all'esercizio in cui potrà usare l'IPER, ma non perde nulla perché potrà usare il beneficio IPER per intero sugli anni rimanenti, sottraendo quanto già usufruito come SUPER.

AGEVOLAZIONE**20. A quanto ammonta il beneficio dell'iperammortamento per i Beni Materiali?**

Il beneficio consiste in una maggiorazione del 150% degli ammortamenti su beni ad alto contenuto tecnologico, consentendo così di ammortizzare un valore pari al 250% del costo di acquisto.

21. A quanto ammonta il beneficio dell'iperammortamento per i Beni Immateriali?

Per i beni immateriali 4.0 il beneficio consiste in una maggiorazione percentuale pari al 40% del costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi.

22. Qual è l'incentivo per un software necessario al funzionamento di una macchina?

In questo caso i software sono considerati parte della stessa e quindi agevolati al 250%.

23. L'iperammortamento è cumulabile con altri incentivi?

Il beneficio è cumulabile con:

- Nuova Sabatini;
- Credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo;

- Patent Box;
- Incentivi alla patrimonializzazione delle imprese (ACE);
- Incentivi agli investimenti in startup e PMI innovative;
- Fondo Centrale di Garanzia.

24. Qual è la differenza rispetto alla disciplina del super ammortamento?

Il super ammortamento si applica per l'acquisto di beni strumentali nuovi e di uso durevole, nonché ai beni Industria 4.0 acquistati prima del 2017 (in questo caso non si può fruire dell'iper ammortamento neppure se l'interconnessione si è conclusa negli anni seguenti).

PROCEDURE

25. Come si accede all'incentivo?

Si accede in maniera automatica in fase di redazione di bilancio e tramite autocertificazione.

26. Quando e come si può fruire dell'incentivo?

Per l'iper ammortamento la maggiorazione potrà essere dedotta solo a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

La maggiorazione va fruita:

- per quanto riguarda l'ammortamento in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa;
- per quanto riguarda il leasing, in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito;
- per ciò che concerne la maggiorazione relativa ai beni immateriali, "in misura non superiore al 40 per cento del costo".

27. L'iper ammortamento non utilizzato nell'anno può essere portato in decurtazione del reddito negli anni successivi?

No. L'iper ammortamento non utilizzato nell'anno non potrà essere portato in decurtazione del reddito negli anni successivi.

28. Qual è la documentazione necessaria?

Per usufruire dell'iper ammortamento è necessario produrre n'autocertificazione dei beni, o, in caso di bene superiore a 500 mila euro, una perizia giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale o da un ente di certificazione accreditato, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

E' inoltre opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata da un'analisi tecnica.

29. Qual è il termine per l'acquisizione della documentazione?

La perizia o la dichiarazione devono essere acquisite 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.

30. La perizia può essere unica per tutti i beni?

La perizia può essere unica per tutti i beni.

31. Chi può rilasciare l'attestato di conformità?

I soggetti autorizzati a rilasciare gli attestati di conformità sono:

- gli organismi per la Certificazione di Sistemi di Gestione;
- gli organismi per la Certificazione di Prodotto;
- gli organismi di Ispezione di tipo A.

QUALCHE ESEMPIO DI APPLICAZIONE DELLA DISCIPLINA DELL'IPER AMMORTAMENTO**Caso 1**

Il 1 febbraio 2017 viene consegnato ed entra in funzione il bene X acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 100.000. Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20 per cento. Il bene viene interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura nel corso del 2017.

Anno	Ammortamento a Conto Economico	Amm.to fiscale	Variazione fiscale iperamm	Risparmio IRES con iperamm
2017	10.000	10.000	15.000	3600
2018	20.000	20.000	30.000	7200
2019	20.000	20.000	30.000	7200
2020	20.000	20.000	30.000	7200
2021	20.000	20.000	30.000	7200
2022	10.000	10.000	15.000	3600
	100.000	100.000	150.000	36.000

Caso 2

La società di capitali BETA ha acquistato il 1 febbraio 2017 il bene 4.0 X per un valore di 100.000 euro per il quale è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20 per cento. Il bene X viene consegnato, entra in funzione ed è interconnesso al sistema di gestione aziendale nel corso nel 2017. Nel corso dei 6 anni successivi la società ALFA consegue i seguenti redditi fiscali.

Anno	Ricavi imponibili IRES	Costi deducibili IRES	Imponibile IRES	IRES	Incremento costi iper amm	Imponibile IRES con iperamm	IRES con iperamm	Risparmio IRES con iperamm
2017	140.000	80.000	60.000	14.400	95.000	45.000	10.800	3.600
2018	180.000	90.000	90.000	21.600	120.000	60.000	14.400	7.200
2019	190.000	95.000	95.000	22.800	125.000	65.000	15.600	7.200
2020	190.000	95.000	95.000	22.800	125.000	65.000	15.600	7.200
2021	200.000	100.000	100.000	24.000	130.000	70.000	16.800	7.200
2022	210.000	100.000	110.000	26.400	115.000	95.000	22.800	3.600
								36.000

Commissione Analisi di Bilancio Valutazione d'Azienda e Finanza d'Impresa

Coordinatore: Alessandro Conter; Delegato del Consiglio: Claudio Uberti; Componenti Redattori: Marco Tabladini, Stefania Zanotti; Componenti Commissione: Matteo Bernardi, Carlo Cadei, Marco Marelli, Giuseppe Nimis, Guido Nunziante Cesaro, Giovanni Paroli, Simona Pezzolo De Rossi, Marco Questa, Raffaella Ramazzotti, Giorgio Rizzi e Stefania Zanotti.