

Le misure fiscali per gli investimenti incluse nella Legge di Bilancio 2018: super-ammortamento ed iper-ammortamento



Genova, 26 gennaio 2018



Francesca Mariotti
Direttore Politiche Fiscali
CONFINDUSTRIA

LE MISURE IN COMMENTO (Legge di Bilancio 2018)



PROROGA SUPERAMMORTAMENTO

(esclusi i veicoli)

Art. 1 , comma 29, Legge 27 dicembre 2017, n. 205



PROROGA IPERAMMORTAMENTO

(inclusi i beni immateriali)

Art. 1 , commi 31-34, Legge 27 dicembre 2017, n. 205



SOSTITUZIONE BENI INDUSTRIA 4.0

(solo per iperammortamento)

Art. 1, commi 35-36, Legge 27 dicembre 2017, n. 205

PROROGA SUPER E IPER AMMORTAMENTO

Art. 1, commi 29 e 30, Legge di Bilancio 2018

“29. Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, comma 1 del TUIR, dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2018, ovvero entro il 30 giugno 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 per cento del costo di acquisizione, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 30 per cento. La maggiorazione non si applica agli investimenti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'articolo 1, comma 8 della legge 11 dicembre 2016, n. 232. [super ammortamento]

30. Le disposizioni dell'articolo 1, comma 9 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (iper ammortamento), si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi 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 per cento del costo di acquisizione. [iper ammortamento beni materiali]

PROROGA SUPER E IPER AMMORTAMENTO

Art. 1, commi da 31 a 34, Legge di Bilancio 2018

31. Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 2, le disposizioni dell'articolo 1, comma 10 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano anche agli investimenti in beni immateriali strumentali effettuati nel periodo di imposta di cui al comma 30. [iper ammortamento beni immateriali]

33. Ai fini della fruizione dei benefici di cui ai commi 30 e 31, l'impresa è tenuta a produrre la documentazione di cui all'articolo 1, comma 11 della legge 11 dicembre 2016, n. 232. [dichiarazione legale rappresentante o perizia tecnica o attestato di conformità]

34. Resta ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'articolo 1, commi 93 e 97 della legge 28 dicembre 2015, n. 208. [esclusione beni con coefficienti di ammortamento inferiori a 6,5%, fabbricati e costruzioni, beni inclusi nell'allegato 3, Legge n. 208/2015]

SOSTITUZIONE BENI MATERIALI INDUSTRIA 4.0

Art. 1, commi 35 e 36, Legge di Bilancio 2018

35. *Ai soli effetti della disciplina di cui al comma 30 e di cui all'articolo 1, comma 9 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il **realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione**, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:*

- a) **sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232;***
- b) **attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'articolo 1, comma 11 della legge 11 dicembre 2016, n. 232.***

36. *Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo di cui al comma 35 sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito e sempre che ricorrano le altre condizioni previste alle lettere a) e b) del comma 35, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento."*

II COSTO DELLA PROROGA

EFFETTI DI CASSA (in milioni di euro)	2018	2019	2020	2021	2022	2023	2024
Iper ammortamento beni materiali (150%) e software (40%)	0	-487	-952	-884	-716	-708	-311
Super ammortamento (30%)	0	-416	-760	-643	-597	-597	-537
Totali	-	- 903	- 1.712	- 1.527	- 1.313	- 1.305	- 848

PROROGA DEL SUPERAMMORTAMENTO

Prorogato al **31 dicembre 2018** il termine per gli investimenti assoggettabili a superammortamento



Si conferma la finestra temporale aggiuntiva fino al 30 giugno 2019 qualora, entro il 31 dicembre 2018, l'ordine di acquisto sia accettato dal fornitore e sia stato versato un acconto almeno del 20% del costo del bene. Due fondamentali differenze:

Maggiorazione spettante

RIDUZIONE DELLA
MAGGIORAZIONE
SPETTANTE SUGLI
INVESTIMENTI
EFFETTUATI NEL 2018
DAL 40% AL
30%
DEL COSTO DI
ACQUISIZIONE
DEL BENE
STRUMENTALE NUOVO

Ambito oggettivo di applicazione

Sono **inclusi** i veicoli previsti dell'art. 54 del DLgs n. 285/1992 (Codice della strada), non richiamati dall'art. 164, comma 1 del TUIR, quali: **autocarri, trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, ecc..**

Sono **esclusi** i veicoli:

- utilizzati esclusivamente nell'attività propria dell'impresa (es. autoscuole) o adibiti ad uso pubblico (es. taxi) (art. 164, comma 1 lett. a) del TUIR
- concessi ai dipendenti in uso promiscuo (art. 164, co. 1, lett. b-bis, TUIR)
- a disposizione non strumentali o non adibiti ad uso pubblico (art. 164, co. 1, lett. b, TUIR)

PROROGA DEL SUPERAMMORTAMENTO

AMBITO SOGGETTIVO

imprese e professionisti (anche in forma associata) che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi

✓ tutti i soggetti titolari di reddito di impresa (non rilevano: natura giuridica, dimensione, settore economico di appartenenza, regime contabile adottato)

✓ imprese residenti e stabili organizzazioni di soggetti non residenti

✓ enti non commerciali (con riferimento ad attività commerciale svolta)

✓ **Imprese aderenti a contratti di rete (circolare n. 4/E)**

✓ **SI** esercenti attività di lavoro autonomo (anche se in regime dei minimi o di vantaggio) **o imprese minori (regime di cassa)**

✓ **NO** regime forfetario; **NO** imprese tonnage tax

PROROGA DEL SUPERAMMORTAMENTO

AMBITO OGGETTIVO

Beni strumentali nuovi

- Beni di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione
- Beni non utilizzati, a qualunque titolo (utilizzati solo a scopo dimostrativo)

SONO ESCLUSI:

- beni materiali strumentali nuovi con **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento;**
- **fabbricati e costruzioni;**
- **beni di cui all'allegato n. 3** annesso alla Legge di Stabilità 2016:
 - **Condutture e Condotte** (per l'imbottigliamento di acque minerali e naturali, per usi civili – reti urbane, di stabilimenti termali e idrotermali, condotte dorsali, di derivazione e allacciamento per le industrie di produzione e distribuzione del gas)
 - **Materiale rotabile ferroviario e tranviario (motrici escluse)**
 - **Aerei completi di equipaggiamento**

PROROGA DEL SUPERAMMORTAMENTO

AMBITO OGGETTIVO

Veicoli e mezzi di trasporto agevolabili

- Autoveicoli previsti dell'art. 54 del DLgs n. 285/1992 (Codice della strada), non richiamati dall'art. 164, comma 1 del TUIR, quali: autobus, autocarri, trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, autoveicoli per trasporti specifici, autoveicoli per uso speciale.

Veicoli e mezzi di trasporto non agevolabili, di cui all'art. 164, co. 1 del TUIR

- ✘ veicoli di cui alle lettere a) e m) dell'art. 54 del Codice della Strada (autovetture e autocaravan), destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa (es. autoscuole) o adibiti ad uso pubblico (es. taxi)
- ✘ veicoli concessi ai dipendenti in uso promiscuo (art. 164, co. 1, lett. b-bis, TUIR)
- ✘ veicoli di cui alle lettere a) e m) dell'art. 54, non destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali (es. beni utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio o professionisti) o non adibiti ad uso pubblico .

PROROGA DEL SUPERAMMORTAMENTO

AMBITO OGGETTIVO

Impianti fotovoltaici ed eolici (AE circolare n. 4/E)

- ✓ Ammessa la componente impiantistica su cui è applicabile il coefficiente del 9%, per equiparazione alle centrali termoelettriche (Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica gas acqua)
- ✓ Rinvio alla circolare n. 2/E del 2016 sui macchinari “imbullonati” per individuare la componente impiantistica (es. inverter, pannelli fotovoltaici non costituenti copertura o parti di costruzione, aerogeneratori)
- ✓ **Esclusa la componente immobiliare (es. suolo, torri di sostegno degli aerogeneratori, locali tecnici di controllo e trasformazione) qualificabile come “fabbricati destinati all'industria”, soggetta al coefficiente del 4%**

Spese per migliorie su beni di terzi

- ✓ Il beneficio spetta all'utilizzatore se le migliorie sono iscrivibili come immobilizzazioni materiali secondo i corretti principi contabili OIC

PROROGA DEL SUPERAMMORTAMENTO

Il costo fiscalmente rilevante è incrementato del

30%

➤ **Beni acquisiti in proprietà**

La maggiorazione spetta in base ai coefficienti tabellari di ammortamento fiscale stabiliti dal D.M. 31 Dicembre 1988

➤ **Beni acquisiti in leasing**

La maggiorazione spetta nel rispetto delle regole fiscali di deduzione dei canoni di leasing di cui all'art. 102, comma 7, TUIR (AE, risoluzione n. 74/E del 2016)

Nessun impatto a livello contabile

L'agevolazione è gestita interamente con variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

La deducibilità riguarda unicamente IRES e IRPEF

I superammortamenti non sono applicabili in ambito IRAP.

L'agevolazione non produce effetti in caso di cessione

Per plusvalenze e minusvalenze rileva il valore netto contabile del bene

IPERAMMORTAMENTO e BENI IMMATERIALI

AMBITO SOGGETTIVO

Solo imprese

Tale esclusione trova la sua giustificazione nella ratio dell'incentivo, funzionale alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo il modello Industria 4.0 e, in parte, nella tipologia di beni agevolabili.

- ✓ tutti i soggetti titolari di reddito di impresa (non rilevano natura giuridica, dimensione, settore di appartenenza, regime contabile adottato)
- ✓ imprese residenti e stabili organizzazioni di soggetti non residenti
- ✓ **imprese aderenti a contratti di rete (circolare n. 4/E)**
- ✓ enti non commerciali (con riferimento ad attività commerciale svolta)
- ✓ **NO imprese "tonnage tax"**

ANCHE:

- **imprese in regime Start-up e PMI innovative** (artt. 25 e ss. d.l. n. 179/2014 e art. 4 de d.l. n. 3/2015)
- **società di comodo** (art. 30 d.lgs. n. 724/1994) e le società in perdita sistematica (art. 2, co. 36-decies, d.l. n. 138/2001).

IPERAMMORTAMENTO – ALLEGATO A

Ambito oggettivo:

- Beni ad alto contenuto tecnologico riconducibili a 3 categorie:
 1. beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite sensori;
 - *“dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l’integrazione, la sensorizzazione e/o l’interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell’ammodernamento o nel **revamping** dei sistemi di produzione esistenti”*
 2. sistemi per l’assicurazione della qualità e sostenibilità;
 3. dispositivi interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell’ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0

Alcuni esempi:

- Macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime
- Sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti
- Banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzione ergonomiche in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (es. caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità)



IPERAMMORTAMENTO – Allegato A

- Maggiorazione del **150%** del costo fiscale ammortizzabile di **beni materiali** strumentali nuovi ad elevato contenuto tecnologico, inclusi nell'allegato A della Legge di Bilancio 2017.
- **I beni materiali inclusi nella categoria 1)** devono essere dotati di cinque caratteristiche obbligatorie e di almeno due delle tre ulteriori caratteristiche aggiuntive (indicate nella nota tecnica) necessarie per renderli assimilabili o integrabili a sistemi *cyberfisici*.
Tali caratteristiche non sono richieste per:
 - Dispositivi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel **revamping** dei sistemi di produzione esistenti
 - Beni inclusi nelle categorie 2 e 3
- **In caso di dubbi sull'ammissibilità all'agevolazione di una specifica misura è possibile richiedere un parere tecnico al MISE (AE circolare n. 4/E)**

AGEVOLAZIONE PER BENI IMMATERIALI – ALLEGATO B

Ambito oggettivo

✓ Software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni “**stand alone**” strettamente legati ai processi aziendali “**Industria 4.0**”,

Il bene immateriale non deve riguardare gli stessi beni materiali



Alcuni esempi:

- software, sistemi e piattaforme per la progettazione, definizione/qualificazione delle prestazioni e produzione di manufatti in materiali non convenzionali o ad alte prestazioni, in grado di permettere la progettazione, modellazione 3D, simulazione, sperimentazione, prototipazione, etc.
- software, sistemi e piattaforme di supporto alle decisioni in grado di interpretare dati analizzati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro

AGEVOLAZIONE PER BENI IMMATERIALI – ALLEGATO B

- **Maggiorazione del 40% del costo fiscale ammortizzabile di beni immateriali** indicati nell'allegato B della Legge di Bilancio 2017 (software, sistemi, piattaforme e applicazioni idonei a interconnettere i beni), a **condizione** che il soggetto abbia fruito dell'iper-ammortamento per beni di cui all'allegato A.
- **Software di base (o “*embedded*”) necessario al funzionamento della macchina (es. sistema operativo) non rileva come bene immateriale (principio contabile OIC 24), ma è capitalizzato sulla macchina. Beneficia dell'agevolazione spettante sul bene materiale (maggiorazione 150%)**
- ✓ SI **Software applicativo** iscrivibile nell'attivo patrimoniale
- ✓ Piattaforme di ***Cloud computing* o sistemi di *Cyber security*???**
Confindustria ha avanzato una richiesta di estendere l'agevolazione anche a tali fattispecie (cfr. Audizione 6 novembre 2017)

INTERCONNESSIONE

Definizione

Il bene “Industria 4.0” (materiale o immateriale) per definirsi *“interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura”*, deve:

1. **scambiare 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
 - **sistemi 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** (es. TCP-IP, HTTP, MQTT, etc.)
2. essere **identificato univocamente**, al fine di riconoscere l’origine delle informazioni e garantire la sicurezza dei dati, **mediante l’utilizzo di standard internazionalmente riconosciuti** (es. indirizzo IP).

REQUISITI PER LA FRUIZIONE DELL'IPER

Il bene industria 4.0 deve essere:

- 1) incluso nelle categorie di cui agli allegati A o B e, per i beni materiali, deve possedere le caratteristiche obbligatorie e facoltative (requisito 5+2), indicate nella circolare AE n. 4/E, paragrafo 11.1
- 2) interconnesso con il sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura

Tali requisiti possono essere attestati con

- Autocertificazione del legale rappresentante dell'impresa (solo in caso di beni dal costo unitario di acquisizione inferiore a 500 mila euro)
- Perizia tecnica giurata rilasciata da un perito o ingegnere iscritto al relativo albo
- Attestato di conformità rilasciato da un ente certificatore accreditato
- Tali documenti, correlati da una analisi tecnica, devono essere acquisiti **entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione** o, se successivo, **entro quello in cui lo stesso è interconnesso**
- La perizia/attestazione di conformità può riguardare anche una pluralità di beni agevolati (circolare AE n. 4/E, paragrafo 6.3)

Sostituzione Bene materiale industria 4.0

Non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio in caso di vendita del bene materiale agevolato a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

1. sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A;
2. attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le ordinarie regole.

Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore a quello del bene originario, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.”

N.B. Tale possibilità è riconosciuta sia per gli investimenti da realizzare nel 2018, sia per quelli già effettuati nel 2017

La disposizione, richiesta da Confindustria, evita che l'impresa possa perdere il beneficio fiscale dell'iper ammortamento qualora decida di sostituire il bene agevolato, con un altro bene più avanzato tecnologicamente e rispondente ai requisiti tecnici per “industria 4.0” per mantenere il livello di competitività raggiunto.

*PROFILI FISCALI COMUNI
AGLI INVESTIMENTI IN BENI
STRUMENTALI CHE FRUISCONO
DELL'IPER AMMORTAMENTO E
DEL SUPER AMMORTAMENTO*

MODALITA' DI ACQUISIZIONE DEI BENI

- **Acquisto in proprietà**
- Acquisto mediante contratti di leasing con opzione per l'acquisto finale da parte dell'utilizzatore (c.d. **leasing finanziario**)
- Acquisione mediante **contratti di appalto**
- **Realizzazione in economia** dei beni

- ✓ **Sale and lease back (circolare n. 4/E)**
Non configura per l'impresa un ulteriore investimento agevolabile
Non interrompe la deduzione extra-contabile del 40% o del 150%

Casi particolari (utilizzatore del bene agevolato diverso dal proprietario)

- ✓ *Affitto di azienda*
- ✓ *Noleggio o leasing operativo*
- ✓ *Beni concessi in comodato a terzi*

- ✓ *Prova dell'interconnessione a carico del beneficiario dell'agevolazione*

CALCOLO DELLA MAGGIORAZIONE

- Il costo di acquisizione del bene va assunto **“al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di loro contabilizzazione”** (AE circ. n. 4/E del 2017)

il costo doveva essere assunto **“..al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l’eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi”** (AE circ. n.23/E del 2016)

- Non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione delle poste in bilancio previsti dai **principi contabili internazionali per i soggetti IAS/IFRS adopter**, nonché dai **nuovi principi contabili nazionali per i soggetti OIC**.

il costo di acquisizione è determinato:

- nel caso di **acquisto in proprietà** includendo anche gli oneri accessori di diretta imputazione
- nel caso di **locazione finanziaria** sulla base della quota capitale e dal prezzo di riscatto, al netto degli interessi impliciti

CUMULABILITA'

- Super e iper ammortamento sono **misure generali (no aiuti di Stato)** e sono di per sé **potenzialmente cumulabili con altre misure agevolative**, relativamente agli stessi beni oggetto di investimento, sempreché le normative relative a tali misure non prevedano **divieti di cumulo**.
- Cumulabilità piena **con il credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno** dall'art. 1, commi 98-108 della Legge n. 208 del 2015 (c.d. "Bonus Sud").
- Cumulabilità piena con la nuova Sabatini

N. B. I vantaggi derivanti dall'applicazione di più incentivi sugli stessi costi non possono comunque superare il tetto massimo rappresentato dal costo dell'investimento effettuato !!!!

RISPARMI SUPER E IPER AMMORTAMENTO

Esempio di risparmio su un investimento di 1.000.000 euro	Ammortamento ordinario (100%)	Super ammortamento (130%)	Iper ammortamento (250%)
Importo deducibile ai fini IRES	1.000.000	1.300.000	2.500.000
Risparmio di imposta (24% dell'importo deducibile)	240.000	312.000	600.000
Costo netto investimento (costo - risparmio imposta)	760.000	688.000	400.000
Risparmio sul costo iniziale dell'investimento		- 9,47%	- 36,00%

PROFILI TEMPORALI (1)

- ✓ L'agevolazione spetta per gli investimenti realizzati tra il **1° gennaio 2018** ed il **31 dicembre 2018** + **finestra temporale di 6 mesi**
- ✓ Solo per gli investimenti per beni industria 4.0 la finestra temporale è di **12 mesi !!!!**

Valgono i criteri di **competenza fiscale** ex art. 109 , commi 1 e 2 del TUIR

➤ le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione per i beni mobili ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

➤ le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

PROFILI TEMPORALI (2)

- ✓ La maggiorazione prevista dalla Legge di Bilancio per i beni oggetto di super ammortamento non si applica agli investimenti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'art. 1, comma 8 della legge n. 232/2016

PERIODO TEMPORALE DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI AGEVOLABILI	MAGGIORAZIONE SPETTANTE
Investimenti effettuati dal 1/1/2018 al 30/6/2018, con pagamento acconto del 20% entro il 31/12/2017	40%
Investimenti effettuati dal 1/1/2018 al 30/6/2018, senza pagamento acconto del 20% entro il 31/12/2017	30%
Investimenti effettuati dal 1/7/2018 al 31/12/2018	30%
Investimenti effettuati dal 1/1/2019 al 30/6/2019 con pagamento acconto del 20% entro il 31/12/2018	30%

PROFILI TEMPORALI (3)

Se l'investimento è sul filo di lana ...

La rilevanza temporale assume valenza cruciale per i beni consegnati o spediti a cavallo del periodo agevolato

✓ *Per i beni “consegnati”*

- rileva generalmente il **giorno di ritiro** presso il magazzino del venditore
- se la consegna avviene con mezzi propri del cedente, rileva il giorno di **ricezione** della merce

✓ *Per i beni “spediti”*

- in assenza di specifiche clausole contrattuali o in adozione delle clausole franco fabbrica o franco a bordo (Ex Works o Free on Board), vale **il giorno di affidamento del bene al vettore** (cfr. anche art. 1510 cod. civ.)
- in adozione di clausole contrattuali che impongono al venditore di condurre la merce a proprio rischio e spese fino alla sede dell'acquirente o alla dogana di importazione (reso al luogo di destinazione, reso sdoganato, reso al terminal) **può rilevare il giorno di arrivo a destinazione del bene**

PROFILI TEMPORALI (4)

In caso di beni realizzati in appalto:

- sono agevolati i costi relativi all'opera sostenuti dal committente alla data di **ultimazione della prestazione** (art. 109, co. 2, TUIR)
- per beni o impianti particolarmente complessi, dove l'appalto prevede la **clausola di prova del bene**, fa fede il verbale di collaudo debitamente sottoscritto dalle parti
- quando sono previsti **Stati di Avanzamento Lavori (SAL)** sono agevolabili i costi relativi al SAL liquidato in via definitiva entro il periodo agevolato (accettato dal committente in conformità con l'art. 1666 c.c.)

In caso di beni realizzati in economia:

- sono agevolati i costi relativi al bene strumentale **sostenuti nell'arco temporale agevolato** (progettazione, materiali acquistati o prelevati dal magazzino, manodopera direttamente impiegata, ammortamento dei beni utilizzati per la realizzazione, ecc), anche se i lavori sono iniziati prima del periodo agevolato

PROFILI TEMPORALI

Finestra temporale aggiuntiva

Entro il 31 dicembre 2018 deve risultare:

➤ **Acquisizione in proprietà**

Un ordine accettato dal venditore e il pagamento di un acconto pari almeno il 20% del costo di acquisizione

➤ **Contratti di leasing**

Un contratto sottoscritto da entrambe le parti e il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessiva ***(AE, Ris. n. 132/E del 2017 ha ammesso al beneficio fiscale le ipotesi di restituzione dell'acconto versato entro il 31/12/2017 e concessione del bene in leasing con versamento del maxi canone dopo il 31/12/2017)***

➤ **Beni realizzati mediante contratto di appalto**

Un contratto sottoscritto da entrambe le parti e il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto

➤ **Beni realizzati in economia**

Sostenimento di costi pari ad almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/1/2018 – 30/6/2019 (31/12/2019 per i beni che beneficiano dell'iper ammortamento)

**+ 6 mesi super
(+ 12 mesi iper)**

FRUIZIONE DEI BENEFICI FISCALI

➤ SUPER AMMORTAMENTO

Data di immissione del bene strumentale nel ciclo produttivo

➤ IPERAMMORTAMENTO

Si richiede l'ulteriore requisito della **interconnessione del bene industria 4.0**

Se la connessione è successiva alla data di entrata in funzione del bene



L'impresa può godere della maggiorazione relativa al super-ammortamento fino all'esercizio precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione !!!

Le quote non fruite possono essere recuperate nei periodi successivi, come deduzione extra-contabile

(Agenzia entrate circolare n. 4/E pagina 90)

BENI COMPLESSI

✓ Beni complessi, composti da componenti nuovi ed usati (Circ. n. 4/E, pag. 35)

Acquisito a titolo derivativo da terzi

Il cedente dovrà attestare all'impresa acquirente che la componente usata non è prevalente rispetto al costo complessivo del bene

Bene realizzato in economia

Tutti i beni (usati e nuovi) che accedono al nuovo bene devono essere acquistati nel "periodo agevolato"

"Revamping" di un bene materiale Industria 4.0: l'agevolazione spetta solo sui dispositivi di *revamping* se il dispositivo accede ad un bene già a disposizione dell'impresa, acquisito prima del periodo agevolato (AE, circ. n. 4/E del 2016 pag. 82)

Se il dispositivo accede ad un bene acquisito anch'esso nel periodo agevolato l'iper ammortamento dovrebbe estendersi al costo dell'intero bene "revampizzato"

Onere della prova a carico della impresa

TERRITORIALITA'

La norma istitutiva non reca alcuna espressa limitazione territoriale riguardo la

destinazione dei beni
oggetto di incentivo



- ✓ **Credito di imposta per investimenti in beni strumentali** (art. 18 del d.l. n. 91/2014), prevedeva espressamente che i beni agevolati dovessero essere "***destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato***"

Ulteriori chiarimenti (Agenzia Entrate, circolare n. 4/E)

- ✓ La fruizione dell'agevolazione è comunque subordinata alla condizione che i beni siano acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito "***assoggettabile a tassazione in Italia***" (es. beni destinati a stabili organizzazioni all'estero di imprese italiane).
- ✓ L'agevolazione non spetta nel caso in cui i beni oggetto di investimento di imprese italiane siano successivamente noleggiati o locati, in modo occasionale e non abituale, a società estere del gruppo.

Grazie per l'attenzione.

Francesca Mariotti