



**Prof. Dr. Roberto Belotti**

Commercialista  
Revisore legale  
Università Cattolica S.Cuore

**Dr. Simone Quarantini**

Commercialista  
Revisore legale

**Dr.ssa Francesca Garbellini**

Dottore in economia

**Dr.ssa Manuela Salamone**

Dottore in economia

PREGIATISSIMI CLIENTI

LORO SEDI

Alla c.a. dell'Amministrazione

CIRCOLARE FLASH N. 21

**Oggetto: L'iper ammortamento ed i recenti chiarimenti dell'agenzia delle entrate**

Come noto, la Finanziaria 2017, ha introdotto il riconoscimento, alle imprese, della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione di beni nuovi finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica / digitale (c.d. iper ammortamento). Inoltre, a favore dei soggetti che fruiscono di tale beneficio, il costo di acquisizione di beni immateriali strumentali connessi è aumentato del 40% (c.d. maxi ammortamento beni immateriali). Recentemente l'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione 15.12.2017, n. 152/E, ha fornito nuovi chiarimenti in merito alle predette agevolazioni con particolare riguardo alla:

- individuazione degli investimenti agevolabili (per l'iper ammortamento);
- redazione della perizia giurata richiesta per fruire dell'agevolazione. In merito il MISE, con la Circolare 15.12.2017, n. 547750, ne ha precisato il contenuto e le modalità di redazione.

**IPER AMMORTAMENTO**

**BENI AGEVOLABILI**

L'incremento del 150% del costo di acquisizione riguarda gli investimenti in specifici **beni strumentali nuovi ad alto contenuto tecnologico**, individuati dalla **Tabella A, Finanziaria 2017**, effettuati dall'1.1 al 31.12.2017.

La maggiorazione spetta anche per gli investimenti effettuati **entro il 30.9.2018** (termine prorogato dal 30.6.2018 ad opera del DL n. 91/2017) a condizione che **entro il 31.12.2017**:

- sia **accettato dal venditore il relativo ordine** (sottoscritto il contratto per i beni in leasing);
- siano **pagati acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione (pagamento maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta).



Come specificato dall’Agenzia delle Entrate nella Circolare 30.3.2017, n. 4/E, “*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*”.

In particolare, i beni della citata Tabella A sono distinti nei seguenti **3 gruppi**:

- 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”.

Posto che la verifica della riconducibilità di specifici beni in una delle predette categorie potrebbe comportare “*accertamenti di natura tecnica*”, il soggetto interessato, in caso di dubbio, può **acquisire autonomamente il parere del MISE** “*limitandosi a conservarlo, senza presentare un’istanza di interpello all’Agenzia delle entrate (ad esempio, si chiede se una macchina con determinate caratteristiche sia ammissibile all’agevolazione)*”.

Tra i beni agevolabili rientrano anche 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, purché assicurino che il bene oggetto di ammodernamento rispetti le caratteristiche obbligatorie nonché quelle di cui alla citata Tabella A. Detti beni possono usufruire dell’agevolazione anche se **contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati** e che formino oggetto di ammodernamento o revamping.

Si rammenta che l’agevolazione **non spetta** per gli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.88 stabilisce un **coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%**;
- **fabbricati e costruzioni**;
- **specifici beni ricompresi nei gruppi V** (per le industrie manifatturiere alimentari), **XVII** (per le industrie dell’energia, gas e acqua) e **XVIII** (per le industrie dei trasporti e telecomunicazioni).

#### INDIVIDUAZIONE DEL COSTO

Al fine di individuare il costo di acquisizione dei beni, nella citata Risoluzione n. 152/E l’Agenzia ha fornito alcune precisazioni in merito alle seguenti fattispecie.

<b>Oneri accessori</b>	Il costo di acquisizione dei beni è comprensivo anche degli oneri accessori di diretta imputazione, come stabilito dall’art. 110, comma 1, lett. b), TUIR. Gli oneri vanno individuati, in linea generale, avendo riguardo ai criteri stabiliti dal Principio contabile OIC n. 16.
------------------------	---



<p><b>Piccole opere murarie</b></p>	<p>Come accennato, le costruzioni sono escluse dall'ambito applicativo dell'iper ammortamento.</p> <p>Tuttavia, i costi delle piccole opere murarie, qualora <b>non abbiano</b> <i>“una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di «costruzioni» ai sensi della disciplina catastale”</i>, <b>possono configurarsi oneri accessori</b>, con conseguente <b>rilevanza ai fini dell'iper ammortamento</b>.</p> <p>Come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare 1.2.2016, n. 2/E, configura una costruzione “qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione, e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate. A titolo esemplificativo, rientrano in tale categoria i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie, le opere di fondazione e di supporto in genere, così come quelle di sbarramento, approvvigionamento, contenimento e restituzione di materiali solidi, liquidi e gassosi, quali le dighe e le opere di presa e di scarico delle acque, i canali, i serbatoi, le cisterne e le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari”.</p>
<p><b>Costo perizia giurata / attestazione conformità</b></p>	<p>Per fruire dell'iper ammortamento il soggetto interessato deve produrre una <b>perizia tecnica giurata / attestazione di conformità / dichiarazione del legale rappresentante</b> al fine di attestare che il bene:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• possiede le caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui alle Tabelle A / B;</li><li>• è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.</li></ul> <p><b>Il costo delle perizia / attestazione non rileva ai fini dell'agevolazione</b>, a prescindere dalla modalità di contabilizzazione in bilancio, posto che, come chiarito dall'Agenzia, si tratta di un <i>“onere il cui sostenimento è richiesto esclusivamente ai fini dell'ottenimento del beneficio fiscale”</i>.</p>
<p><b>Attrezzature</b></p>	<p>Le attrezzature, in linea generale, sono escluse dall'agevolazione, posto che rilevano esclusivamente i beni individuati nella predetta Tabella A.</p> <p>Tuttavia le <b>attrezzature che costituiscono dotazione ordinaria del bene agevolato possono fruire dell'iper ammortamento</b> a condizione che:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• siano assolutamente necessarie per il funzionamento del macchinario;</li><li>• costituiscano normale dotazione del macchinario.</li></ul> <p>Ai fini dell'agevolazione dovrà essere considerato il coefficiente</p>



	<p>previsto dal DM 31.12.88 per le attrezzature.</p> <p>Come rilevato dall’Agenzia, nell’individuazione delle attrezzature che costituiscono normale dotazione del macchinario <i>“potrebbero generarsi incertezze in sede applicativa in considerazione della varietà di situazioni riscontrabili nei differenti settori economici e in relazione alle caratteristiche tecniche dei diversi cespiti”</i>.</p> <p>In un’ottica di “semplificazione”, le attrezzature e gli accessori sono considerati strettamente necessari al funzionamento del bene di cui alla predetta Tabella A se di importo non superiore al 5% del costo del bene principale.</p> <p>In particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>nel limite del 5%</b> <i>“si può presumere che le dotazioni possano essere considerate accessorie, sempreché ... i costi di tali dotazioni siano effettivamente sostenuti e debitamente documentati”</i>;</li><li>• è possibile <b>applicare</b> l’iper ammortamento anche per le attrezzature ed accessori relativamente <b>a quanto eccedente il 5%</b>, dimostrando, in sede di controllo, gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell’agevolazione.</li></ul> <p>Quanto sopra opera qualora gli accessori siano <b>acquisiti</b>:</p> <ul style="list-style-type: none"><li>- <b>con il medesimo atto</b> di investimento del bene principale;</li><li>- <b>separatamente</b>, anche presso altri fornitori.</li></ul>
--	---

## MAXI AMMORTAMENTO BENI IMMATERIALI

Come accennato, a favore dei soggetti che beneficiano della maggiorazione del 150% e che nel predetto periodo (1.1 – 31.12.2017 ovvero 30.9.2018 al ricorrere delle suddette condizioni) effettuano **investimenti in beni immateriali strumentali di cui alla Tabella B**, Finanziaria 2017, ossia *“beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e - applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»*”, è riconosciuta la **maggiorazione del 40%** del relativo “costo di acquisizione”.

## DICHIARAZIONE / PERIZIA GIURATA

Per fruire delle agevolazioni in esame (iper ammortamento e maxi ammortamento beni immateriali) il soggetto interessato deve produrre una documentazione differenziata a seconda del costo unitario di acquisizione del bene.



Costo unitario	Documentazione richiesta
Superiore a € 500.000	<ul style="list-style-type: none"><li>• <b>Perizia tecnica giurata</b> di un ingegnere / perito industriale iscritto nel relativo Albo, che deve dichiarare la propria “terzietà” rispetto al produttore / fornitore del bene materiale / servizio / bene immateriale oggetto di perizia;</li></ul> ovvero <ul style="list-style-type: none"><li>• <b>attestato di conformità</b> di un Ente di certificazione accreditato, ossia di un:<ul style="list-style-type: none"><li>- organismo per la Certificazione di Sistemi di Gestione (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17021);</li><li>- organismo per la Certificazione di Prodotto (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17065);</li><li>- organismo di Ispezione di tipo A (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17020).</li></ul></li></ul> <p>La perizia / attestato, come evidenziato nella citata Circolare n. 4/E, può essere <b>riferita anche ad una pluralità di beni.</b></p> <p>È “opportuno” che la perizia / attestato di conformità sia corredata da <b>un’analisi tecnica.</b></p>
Pari o inferiore a € 500.000	<p><b>Dichiarazione</b> (autocertificazione) del legale rappresentante.</p> <p>La dichiarazione può essere sostituita dalla predetta perizia / attestato.</p>

In merito al limite di € 500.000 il MISE, nella citata Circolare n. 547750, precisa / conferma che qualora l’investimento abbia ad oggetto:

- **impianti / porzioni di impianti**, lo stesso va applicato con riferimento non ai singoli beni / componenti autonomamente considerati, bensì all’investimento complessivo, anche nel caso in cui le singole macchine / componenti siano acquistate presso:
  - lo stesso fornitore con atti di acquisto separati;
  - fornitori diversi;
- **più beni di costo unitario non superiore al limite**, non costituenti impianti / porzioni di impianti, l’impresa può richiedere il rilascio della perizia in alternativa all’autocertificazione del legale rappresentante.

Si rammenta che l’Agenzia, nella citata Circolare n. 4/E ha definito impianto / porzione di impianto “*un insieme di macchine connesse fisicamente tra di loro anche se ogni macchina o attrezzatura funziona in maniera indipendente*”.



La verifica delle caratteristiche tecniche dei beni nonché la relativa interconnessione, a prescindere dal documento dal quale risultino (perizia / attestato / autocertificazione), è rilevante non soltanto per la costituzione del diritto al beneficio ma anche agli effetti del relativo meccanismo applicativo.

Infatti, come evidenziato dal MISE, l'agevolazione è **concretamente fruibile** “*a decorrere solo dal periodo d'imposta in cui viene soddisfatto (anche) tale adempimento formale*”.

### CONTENUTO DELLA PERIZIA

La perizia / attestato / dichiarazione del legale rappresentante deve attestare che il bene:

- **possiede le caratteristiche tecniche** tali da includerlo nell'elenco di cui alle Tabelle A / B;
- è **interconnesso** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Come evidenziato dal MISE l'accertamento da parte del soggetto abilitato ha natura “*strettamente tecnica*”.

In particolare, nel documento in esame, il professionista / Ente incaricato:

- recepisce le informazioni / valutazioni effettuate dagli organi amministrativi (ed eventualmente di controllo) della società in ordine ai profili fiscali (determinazione del costo fiscale rilevante e relativa imputazione in base al principio di competenza, modalità di acquisizione dei beni, ecc.) senza, quindi, assunzione diretta di responsabilità;
- riporta il risultato della propria attività tecnica, a cui si ricollega l'assunzione di responsabilità.

Il perito non è tenuto a verificare il requisito della novità dei beni oggetto dell'investimento, posto che lo stesso costituisce un presupposto per la spettanza del beneficio la cui attestazione rientra nella responsabilità esclusiva e diretta del soggetto beneficiario.

Relativamente alle verifiche cui il perito è tenuto, il MISE individua le seguenti fasi:

- classificazione del bene in una delle voci delle Tabelle A / B.
- A tal fine è opportuno indicare l'allegato in cui il bene è ricompreso e il punto specifico nonché, qualora si tratti di bene materiale di cui alla Tabella A, anche il gruppo di appartenenza (I di 12 punti, II di 9, III di 4);
- verifica delle caratteristiche tecnologiche del bene ai fini della rispondenza ai requisiti richiesti (e dipendenti dalla tipologia in base all'appartenenza dei punti di cui alle Tabelle A / B);
- verifica del requisito dell'interconnessione con specificazione delle modalità e data dell'avvenuto riscontro della stessa;
- rinvio all'analisi tecnica redatta in maniera confidenziale dal professionista / Ente a corredo della perizia / attestato, custodita presso la sede dell'impresa beneficiaria.





## TERMINE DI GIURAMENTO DELLA PERIZIA

Come evidenziato nella Relazione illustrativa alla Finanziaria 2017:

*“la dichiarazione del legale rappresentante e l’eventuale perizia devono essere **acquisite dall’impresa entro il periodo d’imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo d’imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Va precisato che, in quest’ultimo caso, l’agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo d’imposta in cui si realizza il requisito dell’interconnessione**”.*

In merito l’Agenzia, nella citata Circolare n. 4/E, riconosce la possibilità di **produrre la dichiarazione / attestazione in 2 fasi**: in una prima fase vengono verificati i requisiti tecnici del bene mentre la seconda fase interviene *“a buon esito dell’avvenuta interconnessione”*.

In ogni caso, il rispetto del termine del 31.12.2017 per la redazione e, in particolare, il giuramento della perizia, come evidenziato nella Risoluzione n. 152/E in esame, potrebbe risultare difficoltoso nei casi in cui:

- **l’entrata in funzione e l’interconnessione** del bene agevolabile;
- **la consegna** ovvero le fasi di **collaudo / accettazione** (in caso di beni / impianti complessi realizzati in appalto);

avvengano *“a ridosso degli ultimi giorni dell’anno”*.

Al fine di superare tale difficoltà l’Agenzia, dopo aver rammentato che il **giuramento** può essere effettuato presso un notaio, riconosce la possibilità di procedere allo stesso **anche “nei primi giorni successivi al 31 dicembre 2017”**, fermo restando che **entro detto termine è necessario procedere alla verifica delle caratteristiche tecniche del bene e dell’interconnessione**.

In particolare, al sussistere delle predette circostanze la stessa Agenzia consente al professionista di **consegnare all’impresa entro il 31.12.2017 una perizia asseverata**, dotata di assunzione di responsabilità in merito alla certezza e veridicità del relativo contenuto. La consegna e l’acquisizione da parte dell’impresa deve risultare da un **atto avente data certa** (è possibile, ad esempio, l’invio a mezzo plico raccomandato senza busta ovvero tramite PEC).

Va evidenziato che *“il documento successivamente esibito per il giuramento dovrà essere esattamente il medesimo inviato all’impresa”*.

## ANALISI TECNICA

L’analisi tecnica da **“allegare”** alla perizia / attestato di conformità per i **beni di costo unitario superiore a € 500.000**, deve essere:

- realizzata *“in maniera confidenziale”* dal professionista / Ente certificatore;
- conservata presso la sede del beneficiario e resa disponibile a richiesta dell’organo di controllo o a seguito di mandato dell’Autorità giudiziaria.

In particolare l’analisi tecnica deve riportare i seguenti elementi:



- **descrizione tecnica** del bene agevolabile, dimostrando l'inclusione in una delle categorie di cui alle Tabelle A / B, con indicazione del costo del bene e dei relativi componenti ed accessori risultante dalla fattura / altri documenti (in caso di leasing);
- **descrizione delle caratteristiche** obbligatorie / facoltative del bene strumentale per la fruizione dell'iper ammortamento;
- **verifica del requisito dell'interconnessione;**
- **descrizione delle modalità** in grado di **dimostrare l'interconnessione** della macchina / impianto al sistema di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura;
- **rappresentazione dei flussi** di materiali e/o materie prime / semilavorati / informazioni che definiscono l'integrazione della macchina / impianto nel sistema produttivo dell'utilizzatore (a tal fine potranno essere utilizzate opportune metodologie di rappresentazione quali, ad esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso, risultati di simulazioni).

#### **FAC-SIMILI DI PERIZIA**

Il MISE ha predisposto 2 fac-simili di perizia (uno per i beni del primo gruppo, l'altro per i beni del secondo e terzo gruppo) nonché 1 fac-simile di analisi tecnica, che troverete allegati alla mail.

È comunque possibile integrare quanto proposto con ulteriori elementi / indicazioni ovvero utilizzare schemi / formati diversi.

Palazzolo sull'Oglio (Bs), lì 22 dicembre 2017

Cordialmente  
(Belotti dr. Roberto)