

Studio Indri Raselli

Circolari per il professionista

**Iper-ammortamenti e maggiorazione
per i beni immateriali -
Disciplina e chiarimenti ufficiali**

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 9 - 13 della L. 11.12.2016 n. 232 (legge di bilancio 2017) ha introdotto, accanto al c.d. "super-ammortamento"¹, una nuova disciplina che prevede, per i soli titolari di reddito d'impresa, una maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0", elencati nell'allegato A alla legge di bilancio 2017 (c.d. "iper-ammortamento").

Per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento ed effettuano investimenti in determinati beni immateriali strumentali, elencati nell'allegato B alla legge di bilancio 2017, è altresì riconosciuta una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione di tali beni (c.d. "maggiorazione relativa ai beni immateriali").

Chiarimenti ufficiali

Gli iper-ammortamenti e la relativa maggiorazione per i beni immateriali sono stati oggetto di chiarimenti ufficiali mediante la circ. 30.3.2017 n. 4, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo economico (di seguito, MISE).

Con riferimento ai profili tecnologici dell'iper-ammortamento, sono stati forniti ulteriori chiarimenti dal Ministero dello Sviluppo economico nell'ambito di alcune FAQ (cfr. risposte Ministero Sviluppo Economico 19.5.2017 e 12.7.2017).

2 IPER-AMMORTAMENTO

L'iper-ammortamento si sostanzia in una maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni ad alto contenuto tecnologico.

2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.1.1), possono beneficiare dell'agevolazione soltanto i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente:

- dalla natura giuridica;
- dalla dimensione aziendale;
- dal settore economico in cui operano.

Pertanto, anche sulla base dei chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate, possono essere ammessi all'agevolazione:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società di persone (snc, sas);
- le società di capitali (spa, srl, sapa);
- le società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- gli imprenditori agricoli, se superano i limiti stabiliti dall'art. 32 del TUIR per la determinazione del reddito agrario (e che quindi diventano titolari anche di reddito d'impresa);
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, limitatamente al reddito derivante dall'attività commerciale esercitata;

¹ Sul tema, si veda la Circolare per il Professionista del 26.5.2017 n. 2.

- le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti².

Valgono, poi, i medesimi chiarimenti forniti per i super-ammortamenti, per cui possono fruire dell'agevolazione (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.1):

- le imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR che applicano il regime di cassa³;
- i contribuenti in "regime di vantaggio" ex art. 27 del DL 98/2011 (c.d. "contribuenti minimi").

Soggetti esclusi

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono esclusi dall'agevolazione:

- gli esercenti arti e professioni;
- i soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui alla L. 190/2014⁴;
- le imprese marittime in regime di *Tonnage tax* (art. 155 del TUIR).

2.2 BENI AGEVOLABILI

Per quanto concerne i beni oggetto degli iper-ammortamenti, sono agevolabili gli acquisti di beni materiali strumentali nuovi di cui all'allegato A alla L. 232/2016.

2.2.1 Beni strumentali

Alla luce dei chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2), sono agevolabili i beni strumentali rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria. Pertanto, i beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.

Sono, quindi, esclusi:

- i "beni merce", nonché quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

2.2.2 Beni "nuovi"

I beni, per essere agevolabili, devono soddisfare il requisito della novità, ossia non devono essere stati utilizzati prima dell'acquisto né dal produttore né da altri soggetti.

Sulla base delle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, sono agevolabili gli acquisti di beni esposti nello *show room* e utilizzati dal rivenditore a soli fini dimostrativi⁵.

Nel caso in cui siano stati utilizzati beni usati per la realizzazione di beni complessi, questi ultimi si considerano agevolabili purché il costo dei beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivo del bene⁶.

2.2.3 Beni di cui all'allegato A alla L. 232/2016

Sono agevolabili i beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave "Industria 4.0", quali:

² Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.1).

³ Introdotto a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 17 ss. della L. 232/2016. Per le imprese minori, è stato comunque mantenuto il criterio di competenza con riferimento all'ammortamento e ad altri componenti di reddito che mal si conciliano con il criterio di cassa.

⁴ Tali soggetti non determinano, infatti, il reddito d'impresa in modo analitico (con deduzione specifica dei costi inerenti), bensì forfetario, applicando il coefficiente di redditività previsto per la specifica attività ai ricavi percepiti nel periodo.

⁵ Non può fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2).

⁶ Nel caso in cui il bene complesso, che incorpora anche un bene usato, sia stato acquistato a titolo derivativo, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di prevalente entità rispetto al costo complessivo; l'importo agevolabile è quindi costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l'acquisto (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2).

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

Per l'elencazione dettagliata dei beni in questione e sulle loro caratteristiche, si rinvia alle linee guida tecniche riportate nella terza parte della circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4⁷.

Ammodernamento o revamping

Considerando che dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione/interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati rilevano in maniera autonoma ai fini dell'iper-ammortamento, tali beni possono beneficiare della maggiorazione del 150% anche nel caso in cui vengano contabilizzati ad incremento di beni già esistenti agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o *revamping*⁸.

2.2.4 Beni non agevolabili

Sono esclusi dagli iper-ammortamenti:

- i beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.88 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%⁹;
- gli acquisti di fabbricati e di costruzioni;
- i beni indicati in un'apposita tabella allegata alla L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016).

2.3 INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4¹⁰, sono agevolabili gli investimenti effettuati mediante:

- acquisti di beni da terzi;
- *leasing* finanziario;
- realizzazioni in economia;
- contratti di appalto.

2.4 PROFILI TEMPORALI

Ai fini dell'iper-ammortamento, occorre considerare i seguenti momenti temporali:

- il momento di effettuazione dell'investimento;
- il momento di entrata in funzione del bene;
- il momento in cui avviene l'interconnessione.

⁷ Nei casi in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità dei beni, per i quali si intende fruire del beneficio, tra quelli elencati nell'allegato A alla L. 232/2016, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate (ad esempio, si chiede se una macchina con determinate caratteristiche sia ammissibile all'agevolazione); cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.1.2). La richiesta di parere va inviata all'indirizzo dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it.

⁸ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.1.2).

⁹ Al fine di verificare se i beni rientrano o meno nell'ambito applicativo, secondo la ris. Agenzia delle Entrate 14.9.2016 n. 74 (relativa ai super-ammortamenti) occorre fare riferimento ai coefficienti tabellari previsti dal DM 31.12.88 e non a quelli effettivamente adottati dall'impresa.

¹⁰ Il § 6.1.2 afferma che "*considerato che la disciplina dell'iper ammortamento origina da quella dettata per il super ammortamento, alla prima possono essere estesi i chiarimenti illustrati nel paragrafo 5.2 ("Investimenti") della presente circolare*".

2.4.1 Momento di effettuazione dell'investimento

Per effetto delle modifiche apportate dall'art. 14 co. 1 del DL 20.6.2017 n. 91, conv. L. 3.8.2017 n. 123, il co. 9 dell'art. 1 della L. 232/2016 prevede che gli iper-ammortamenti spettino per gli investimenti effettuati:

- dall'1.1.2017 al 31.12.2017¹¹;
- ovvero entro il 30.9.2018¹², a condizione che entro il 31.12.2017 siano verificate entrambe le seguenti condizioni:
 - il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
 - sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Al fine di individuare l'esatto momento di effettuazione dell'investimento, occorre fare riferimento all'art. 109 del TUIR (anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata¹³) e distinguere in base alle diverse modalità con cui gli investimenti possono essere effettuati.

In particolare:

- per l'acquisto di beni mobili, occorre fare riferimento alla data di consegna o spedizione dei beni ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;
- per gli investimenti mediante *leasing*, occorre fare riferimento alla data di consegna al locatario e, in particolare, alla data di sottoscrizione del verbale di consegna da parte dell'utilizzatore¹⁴;
- per gli investimenti mediante appalto, rileva la data di ultimazione della prestazione oppure la data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) da parte del committente¹⁵;
- per gli investimenti realizzati in economia, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avendo riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR¹⁶.

2.4.2 Momento di entrata in funzione del bene

Ai fini della fruizione dell'agevolazione conta anche l'entrata in funzione del bene ai sensi dell'art. 102 del TUIR.

La maggiorazione potrà, infatti, essere dedotta dai soggetti titolari di reddito d'impresa, conformemente all'art. 102 co. 1 del TUIR, solo a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene, fermo restando il rispetto dell'ulteriore condizione dell'interconnessione.

Come chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.4.1), il bene nel periodo d'imposta di entrata in funzione può temporaneamente godere del beneficio del super-ammortamento (se ricorrono i requisiti previsti dalla relativa normativa); tale beneficio temporaneo non impedisce l'accesso all'iper-ammortamento nel periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione.

¹¹ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.1.3).

¹² In luogo del precedente termine del 31.7.2018 (previsto dalla versione originaria del DL 91/2017, prima della conversione in legge) e dell'ancora precedente termine del 30.6.2018 (inizialmente previsto dall'art. 1 co. 9 della L. 232/2016, per effetto del rinvio al co. 8).

¹³ La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3) ha chiarito che non rilevano, ai fini dell'agevolazione in esame, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e – a seguito delle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR dal DL 244/2016 conv. L. 19/2017 (decorrenti dal 2016, per i "solari") – per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

¹⁴ Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

¹⁵ In tal senso, si veda la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3).

¹⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3).

2.4.3 Momento di interconnessione al sistema aziendale

La fruizione dell'iper-ammortamento è legata non solo all'entrata in funzione del bene, ma anche all'interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura¹⁷.

Infatti, a differenza di quanto previsto in tema di super-ammortamento, la disposizione contenuta nel co. 11 dell'art. 1 della L. 232/2016 prevede un ulteriore requisito da rispettare per poter (iniziare a) fruire della maggiorazione del 150% (cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.3 e 6.4.1)¹⁸.

Nozione di interconnessione

Affinché un bene possa essere definito "interconnesso" è necessario che (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.3):

- scambi informazioni con sistemi interni (ad esempio: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (ad esempio: clienti, fornitori, *partner* nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (ad esempio: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
- sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di *standard* di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (ad esempio, indirizzo IP).

2.5 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 150% del costo di acquisto dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di *leasing*¹⁹.

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.4), il beneficio si traduce quindi in un incremento del costo di acquisizione del bene del 150%, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile.

L'agevolazione si struttura come una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione dei redditi ai fini IRES e IRPEF (non IRAP).

Tale deduzione va fruita (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.4):

- relativamente ai beni acquisiti in proprietà, in base ai coefficienti stabiliti dal DM 31.12.88 (ridotti alla metà per il primo esercizio, ai sensi dell'art. 102 co. 2 del TUIR);
- relativamente ai beni acquisiti tramite *leasing*, in un periodo "*non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito*" dal DM 31.12.88 (art. 102 co. 7 del TUIR).

Qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi²⁰.

Sul punto, la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.4 e 5.4) ha chiarito che tale differenziale potrà essere recuperato soltanto facendo riferimento agli ordinari strumenti messi a

¹⁷ In caso di non immediata interconnessione, al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper-ammortamento fruibile a partire dal periodo d'imposta di interconnessione dovrà essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super-ammortamento (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.4.1).

¹⁸ Si veda anche il successivo § 4.

¹⁹ Tale maggiorazione non rileva ai fini del calcolo della plusvalenza/minusvalenza derivante dalla cessione del bene (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 8).

²⁰ Salvo il caso in cui l'interconnessione avvenga in un esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene.

disposizione dall'ordinamento che consentono la rettifica a favore del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza.

Pertanto, l'importo non dedotto potrebbe essere recuperato presentando:

- una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 co. 8 e 8-bis del DPR 322/98;
- un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73.

2.5.1 Costo fiscale agevolato

La maggior deduzione deve essere calcolata sul costo dei beni determinato secondo i principi stabiliti dall'art. 110 co. 1 lett. a) e b) del TUIR; tale costo è comprensivo anche dell'IVA indetraibile²¹.

Principio di derivazione rafforzata - Irrilevanza

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.4) ha chiarito che per la determinazione del costo agevolabile non rilevano, "ai soli effetti della quantificazione del beneficio" in commento, i diversi criteri previsti per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.

Pertanto, nella determinazione del costo da considerare per il calcolo dell'iper-ammortamento non assume rilevanza il diverso criterio previsto dall'OIC 16 (§ 33), in base al quale, in presenza di acquisto con previsione di pagamento dilazionato oltre i normali termini di mercato, il costo del bene è pari al minor valore attualizzato (i relativi interessi passivi, transitando a Conto economico, non influenzano il processo di ammortamento).

Contributi in conto impianti

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.4), il costo del bene agevolabile deve essere assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti spettanti all'imprenditore, a prescindere dal regime di contabilizzazione adottato.

2.5.2 Esempio numerico

Di seguito si riporta un esempio, mutuato dalla circ. 4/2017, che illustra la modalità di fruizione degli iper-ammortamenti nel caso in cui il coefficiente di ammortamento civilistico coincida con il coefficiente di ammortamento fiscale.

Si consideri l'ipotesi in cui l'investimento in un bene di cui all'allegato A della L. 232/2016 sia effettuato nel 2017 e che il costo di acquisizione sia pari a 10.000,00 euro.

Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 20%.

In tal caso il bene, che entra in funzione e viene interconnesso al sistema aziendale nel 2017, può usufruire della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione.

Pertanto la maggiorazione, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a 15.000,00 euro (150% di 10.000,00), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari a 3.000,00 euro (20% di 15.000,00).

Considerando la riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento per il primo periodo ai sensi dell'art. 102 co. 2 del TUIR, si avrà il seguente piano di ammortamento:

Anno	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento dedotto per derivazione nei limiti fiscali (fiscale "ordinario")	Variazione in diminuzione per iper-ammortamento
2017	1.000,00	1.000,00	1.500,00
2018	2.000,00	2.000,00	3.000,00
2019	2.000,00	2.000,00	3.000,00
2020	2.000,00	2.000,00	3.000,00
2021	2.000,00	2.000,00	3.000,00
2022	1.000,00	1.000,00	1.500,00
TOTALE	10.000,00	10.000,00	15.000,00

²¹ Circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 4), con riferimento ai super-ammortamenti.

3 MAGGIORAZIONE DEL 40% PER I BENI IMMATERIALI

Per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento è, inoltre, prevista una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali inclusi nell'allegato B alla legge di bilancio 2017 (art. 1 co. 10 della L. 232/2016).

3.1 SOGGETTI INTERESSATI

Tale agevolazione è riconosciuta ai soggetti che beneficiano della maggiorazione del 150%.

La norma, pertanto, mette in relazione il bene immateriale con il "soggetto" che fruisce dell'iper-ammortamento e non con uno specifico bene materiale ("oggetto" agevolato).

Ne consegue che il *software* rientrante nell'allegato B può beneficiare della maggiorazione del 40% a condizione che l'impresa usufruisca dell'iper-ammortamento del 150%, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.2.1).

3.2 BENI IMMATERIALI AGEVOLABILI

Sono agevolabili gli investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'allegato B alla L. 232/2016.

Si tratta di *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0".

Per l'elencazione dettagliata dei beni in questione e le loro caratteristiche, si rinvia alle linee guida tecniche riportate nella terza parte della circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4²².

Rientrano tra gli investimenti agevolabili anche i *software* acquistati a titolo di licenza d'uso, sempreché siano iscrivibili, secondo l'OIC 24, nella voce B.I.3 "Immobilizzazioni immateriali" dello Stato patrimoniale (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.2.2).

Software integrato

Se un bene "Industria 4.0" viene acquistato a un prezzo unitario comprensivo del *software* necessario per il suo funzionamento, il *software* "embedded" (vale a dire integrato) è da considerarsi agevolabile con l'iper-ammortamento.

Ciò in quanto l'elenco dell'allegato B include *software stand alone*, quindi non necessari al funzionamento del bene (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.2).

3.3 PROFILI TEMPORALI

L'agevolazione per i beni immateriali è subordinata (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.4.2):

- all'effettuazione dell'investimento;
- all'interconnessione²³;
- alla fruizione dell'iper-ammortamento per uno dei beni di cui all'allegato A.

Con particolare riferimento al momento di effettuazione degli investimenti, il co. 10 dell'art. 1 della L. 232/2016 prevede che la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali competa per gli investimenti effettuati "nel periodo indicato al comma 8", comma che ha esteso il termine ultimo per l'effettuazione degli investimenti ammessi al super-ammortamento al 31.12.2017,

²² Nei casi in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità dei beni, per i quali si intende fruire del beneficio, tra quelli elencati nell'allegato B alla L. 232/2016, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate (ad esempio, si chiede se un determinato *software* sia ammissibile all'agevolazione); cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.2.2). La richiesta di parere va inviata all'indirizzo dgpipmi.dg@pec.mise.gov.it.

²³ Si veda il precedente § 2.4.3.

ovvero al 30.6.2018 a condizione che entro la data del 31.12.2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Pertanto, la maggiorazione relativa ai beni immateriali si applica agli investimenti effettuati nel periodo che va dall'1.1.2017 (data di entrata in vigore della legge di bilancio 2017) al 31.12.2017, ovvero al 30.6.2018 in presenza delle suddette condizioni (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.2.3)²⁴.

L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione viene effettuata in base alle regole della competenza di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR²⁵.

3.4 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene immateriale del 40%, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile.

Pertanto, la maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita in misura non superiore al 50% del costo ai sensi dell'art. 103 co. 1 del TUIR²⁶.

Esempio numerico

Di seguito si riporta un esempio, mutuato dalla circ. 4/2017, che illustra la modalità di fruizione della maggiorazione legata ai beni immateriali nel caso in cui il coefficiente di ammortamento civilistico coincida con il coefficiente di ammortamento fiscale.

Si consideri l'ipotesi in cui l'investimento in un bene di cui all'allegato B della L. 232/2016 sia effettuato nel 2017 e che il costo di acquisizione sia pari a 10.000,00 euro.

Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 50%.

In tal caso il bene, che viene interconnesso al sistema aziendale nel 2017, può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione.

Pertanto la maggiorazione, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a 4.000,00 euro (40% di 10.000,00), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari a 2.000,00 euro (50% di 4.000,00).

Si avrà il seguente piano di ammortamento:

Anno	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento dedotto per derivazione nei limiti fiscali (fiscale "ordinario")	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione per beni immateriali
2017	5.000,00	5.000,00	2.000,00
2018	5.000,00	5.000,00	2.000,00
TOTALE	10.000,00	10.000,00	4.000,00

4 DOCUMENTAZIONE

L'art. 1 co. 11 della L. 232/2016 stabilisce che, per la fruizione dell'iper-ammortamento e della correlata maggiorazione sui beni immateriali, l'impresa è tenuta a produrre:

- una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 445/2000 (dichiarazione sostitutiva di atto notorio);
- ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000,00 euro:

²⁴ Relativamente all'ambito temporale, l'art. 14 co. 1 del DL 20.6.2017 n. 91, conv. L. 3.8.2017 n. 123, ha modificato soltanto il co. 9 dell'art. 1 della L. 232/2016, con effetto quindi per i soli iper-ammortamenti. Pertanto, l'estensione al 30.9.2018 non riguarda la maggiorazione del 40% per i beni immateriali (prevista dal successivo co. 10).

²⁵ Si veda il precedente § 2.4.1.

²⁶ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.4).

- una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritto nel rispettivo albo professionale;
- oppure un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato²⁷.

Tale documentazione deve attestare che:

- il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B della L. 232/2016;
- è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

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 fornitura²⁸.

5 ACCONTI

Ai sensi dell'art. 1 co. 12 della L. 232/2016, la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2017 (2017, per i soggetti "solari") e per quello successivo (2018, per i soggetti "solari") è effettuata *"considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni di cui ai commi 8, 9 e 10"* dello stesso art. 1.

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 7), per i periodi d'imposta 2017 e 2018, il co. 12 in esame prevede che la determinazione degli acconti sia effettuata considerando quale imposta del periodo d'imposta precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle norme sull'iper-ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali.

6 STUDI DI SETTORE

La norma agevolativa prevede l'irrelevanza degli iper-ammortamenti e della correlata maggiorazione ai fini degli studi di settore (art. 1 co. 13 della L. 232/2016, che richiama l'art. 1 co. 97 della L. 208/2015).

7 CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

La maggiorazione, in quanto misura generale, è fruibile anche in presenza di altre agevolazioni, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali²⁹.

L'iper-ammortamento è, quindi, cumulabile con³⁰:

- la "Nuova Sabatini";
- il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo;
- il *Patent Box*;
- l'aiuto alla crescita economica (ACE);
- le agevolazioni per gli investimenti in *start up* e PMI innovative.

²⁷ La perizia/attestazione può riguardare anche una pluralità di beni agevolati. È, inoltre, opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata di un'analisi tecnica (cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.3).

²⁸ In tal caso l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo d'imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Pertanto, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, i relativi ammortamenti possono comunque godere della maggiorazione del super-ammortamento fino all'esercizio in cui si realizza l'interconnessione (esercizio a partire dal quale il costo residuo ammortizzabile sarà maggiorato del 150%).

²⁹ Cfr., con particolare riferimento al super-ammortamento, circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4).

³⁰ Cfr. <http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/iper-e-super-ammortamento>.