

LA VARIABILE FISCALE NEI PROGETTI INNOVATIVI

Prof. Avv. Loris Tosi

Ordinario di Diritto Tributario

Università Ca' Foscari di Venezia



STUDIO TOSI

www.studiotosi.com

Super Ammortamento

Iper Ammortamento

Credito d'imposta ricerca e sviluppo

SUPER AMMORTAMENTO



NORMATIVA E PRASSI

- Art. 1, comma 8, Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (*Legge di bilancio 2017*)
- Art. 1, commi da 91 a 94 e 97, Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*Legge di stabilità 2016*)
- Circolare Agenzia Entrate 8 aprile 2016, n. 12/E
- Circolare Agenzia Entrate 26 maggio 2016, n. 23/E

DESCRIZIONE DELL' AGEVOLAZIONE

È possibile **maggiorare del 40% il costo di acquisizione** dei beni strumentali nuovi al fine di dedurre extracontabilmente, ai soli fini IRPEF/IRES/IRI, maggiori quote di ammortamento (o canoni di *leasing*).

La deduzione consiste in una **variazione in diminuzione** da inserire nel modello Unico, senza influenzare il risultato civilistico di bilancio.

L'agevolazione **non produce effetti ai fini IRAP** ed è **cumulabile** con altre, salvo diversa disposizione normativa.

FINALITÀ DELL' AGEVOLAZIONE

L'obiettivo è quello di stimolare le imprese ad **effettuare nuovi investimenti** a fronte di uno sgravio fiscale derivante dalla possibilità di dedurre i maggiori ammortamenti (o canoni di *leasing*).

E quindi:

- modernizzare il cd. «parco macchine» di imprese e lavoratori autonomi
- aumentare il livello tecnologico di imprese e lavoratori autonomi
- migliorare la produttività di imprese e lavoratori autonomi

AMBITO SOGGETTIVO - 1

Sono **ammessi** all'agevolazione:

- **titolari di reddito d'impresa**, a prescindere dal regime di contabilità adottato (ordinario/semplificato)
- **titolari di reddito di lavoro autonomo** (anche in forma associata), a prescindere dal regime di contabilità adottato (ordinario/semplificato)
- **contribuenti minimi**

AMBITO SOGGETTIVO - 2

Nel caso di **affitto o usufrutto d'azienda** l'agevolazione è riconosciuta al soggetto che deduce gli ammortamenti, ovvero l'affittuario o l'usufruttuario nel caso di mancanza della deroga ex art. 2561 C.C.

Nel caso di **beni concessi in comodato d'uso a terzi** l'agevolazione spetta al comodante, purché i beni siano strumentali ed inerenti la propria attività (per esempio, l'acquisto da parte di una azienda distributrice di caffè di macchinette che le dà in comodato ai bar).

AMBITO SOGGETTIVO - 3

Sono **esclusi** dall'agevolazione:

- contribuenti c.d. «forfettari»
- imprese marittime in regime c.d. «*Tonnage Tax*» (regime opzionale di determinazione forfettaria del reddito imponibile delle imprese marittime)

AMBITO OGGETTIVO - 1

Sono agevolabili gli investimenti in beni che siano:

- **materiali**
- **strumentali**
- **nuovi**

AMBITO OGGETTIVO - 2

La maggiorazione è riconosciuta anche:

- per spese sostenute per **migliorie su beni di terzi** (per esempio, beni in locazione o comodato), a condizione che tali spese abbiano una propria individualità, un'autonoma funzionalità e che siano iscritte tra le immobilizzazioni materiali
- per i **beni ad uso promiscuo**, nel limite del 50% della maggiorazione riconosciuta
- per i **beni di costo unitario non superiore a € 516,46**

AMBITO OGGETTIVO - 3

Pertanto, sono **esclusi** i beni:

- immateriali (tra cui i software)
- merce destinati alla vendita
- di consumo
- usati

AMBITO OGGETTIVO - 4

Sono inoltre, esclusi per espressa previsione normativa:

- **veicoli e gli altri mezzi di trasporto a deducibilità limitata** (art. 164, co. 1, lett. b, TUIR) e quelli concessi in uso promiscuo al dipendente (art. 164, co. 1, lett. b-bis, TUIR)
- **fabbricati e costruzioni**
- beni con coefficiente di ammortamento, previsto D.M. 31.12.1988, inferiore al 6,5% (per esempio: le opere idrauliche e le condutture per la distribuzione di acqua; i gasometri per la produzione e distribuzione di gas; le linee di trasporto di energia ad alta tensione)
- beni ricompresi in determinati gruppi di cui al D.M. 31.12.1988, anche se con coefficiente di ammortamento superiore al 6,5% (per esempio: le condutture per l'imbottigliamento di acque minerali naturali, con aliquota dell'8%; le condutture per la produzione e distribuzione di gas per uso civile, con aliquota dell'8%; l'aereo completo di equipaggiamento, con aliquota del 12%; il materiale rotabile, ferroviario e tramviario delle industrie di trasporti, con aliquota del 7,5%)

AMBITO TEMPORALE - 1

Sono agevolabili gli investimenti effettuati nel periodo: **01.01.2017 – 31.12.2017**, con **termine per la consegna del bene entro il 30.06.2018**, alla duplice condizione che entro il 31.12.2017 sia accettato dal venditore l'ordine e sia stato versato un acconto almeno pari al 20%.

La condizione di accettazione dell'ordine è soddisfatta anche in presenza di:

- un contratto di compravendita sottoscritto entro il 31.12.2017 (in tal caso l'acconto va commisurato al costo desunto dal contratto, indipendentemente dal costo risultante a consuntivo)
- un contratto di *leasing* sottoscritto entro il 31.12.2017 (in tal caso il maxi canone dovrà essere pari ad almeno il 20% del costo del bene, intesa come quota capitale dei canoni e prezzo di riscatto)

AMBITO TEMPORALE - 2

Trattandosi normalmente di beni mobili, il **momento di effettuazione dell'investimento** coincide con la data di consegna o spedizione, ovvero se diversa e successiva con la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà (cd. principio di competenza, art. 109, co. 2, TUIR)

AMBITO TEMPORALE - 3

Dal combinato disposto dell'art. 1, co. 91, L. 208/2015 e dell'art. 102, co. 1, TUIR, deriva che per le imprese, un bene è agevolabile se l'acquisizione è effettuata nel periodo agevolato, ma i maggiori ammortamenti (o canoni di *leasing*) sono ammessi in deduzione solo a partire dall'esercizio di **entrata in funzione** del bene.

Il problema, viceversa, non si pone per i titolari di reddito di lavoro autonomo.

Esempio: l'impresa acquista un nuovo macchinario che le viene consegnato il 30 dicembre 2017 ed entra in funzione, a seguito dell'installazione, il 5 gennaio 2018.

L'impresa ha diritto di fruire del super ammortamento, ma solo a partire dal periodo d'imposta 2018.

MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEL BENE - 1

L'agevolazione viene riconosciuta per i beni «acquisiti»:

- **in proprietà**, secondo i coefficienti di ammortamento del D.M. 31.12.88, a partire dall'esercizio di entrata in funzione (art. 102, co. 1, TUIR), ridotti alla metà per il 1° esercizio
- **in leasing**, in capo al soggetto utilizzatore. La maggiorazione è fruibile in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento prevista dal D.M. 31.12.88

Sono esclusi i beni utilizzati in base ad un contratto di **locazione operativa** o in base ad un contratto di **noleggio**.

MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEL BENE - 2

La Circolare Agenzia Entrate 26 maggio 2016, n. 23/E ha esteso l'agevolazione ai beni realizzati:

- **in economia**, per i costi sostenuti imputabili direttamente all'investimento (per esempio, i costi: di progettazione, dei materiali utilizzati, della MOD, degli ammortamenti, di altri costi industriali direttamente imputabili al bene realizzato in economia). Qualora i lavori siano iniziati anteriormente e/o terminati successivamente al periodo agevolato, l'agevolazione viene riconosciuta esclusivamente per i costi sostenuti in tale periodo
- **con contratto d'appalto**, per i costi sostenuti alla data di ultimazione della prestazione, ovvero per l'importo del SAL liquidato definitivamente e accettato dal committente nel periodo agevolato (indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto)

La Circolare Agenzia Entrate 26 maggio 2016, n. 23/E specifica che l'agevolazione in esame non produce alcun effetto:

- ai fini degli **studi di settore** (nel senso che, ai fini della congruità, non viene tenuto conto della maggiorazione del costo ammortizzabile sul valore dei beni strumentali e della maggiore quota di ammortamento dedotta fiscalmente)
- ai fini del **test di operatività** delle società di comodo (nel senso che non viene tenuto conto della maggiorazione del costo ammortizzabile per il calcolo del reddito minimo)
- in sede di **cessione del bene** (nel senso che la plus/minus va determinata senza tenere conto dei maggiori ammortamenti dedotti extracontabilmente)
- ai fini della determinazione del **plafond per le spese di manutenzione** (nel senso che queste vanno rapportate al costo storico del bene, senza tener conto della maggiorazione in esame)

ESEMPIO - 1

L'impresa acquista un bene agevolabile in data 1° gennaio 2017, con entrata in funzione alla medesima data, ad un costo pari ad Euro 100.000 e con un **coefficiente di ammortamento civilistico UGUALE a quello fiscale**, pari al 20%. Nel caso in cui l'impresa deduca extra contabilmente un importo inferiore a quello massimo, non potrà recuperarlo nei periodi d'imposta successivi.

Anno	Amm.to civilistico (al. 20%)	Amm.to fiscale (al. 20%)	Δ in diminuzione in UNICO
2017	10.000	10.000	4.000
2018	20.000	20.000	8.000
2019	20.000	20.000	8.000
2020	20.000	20.000	8.000
2021	20.000	20.000	8.000
2022	10.000	10.000	4.000
Totale	100.000	100.000	40.000

L'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari ad Euro 140.000; l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente è pari ad Euro 100.000, in un periodo di 6 anni.

ESEMPIO - 2

L'impresa acquista un bene agevolabile il 1° gennaio 2017, con entrata in funzione alla medesima data, ad un costo pari ad Euro 100.000 e con un **coefficiente di ammortamento civilistico INFERIORE a quello fiscale**. Secondo il principio di derivazione, posso dedurre fiscalmente gli ammortamenti nella misura in cui sono stati imputati a CE. In ogni caso, la variazione in diminuzione è determinata in base ai coefficienti del D.M. 31.12.88.

Anno	Amm.to civilistico (al. 16%)	Amm.to fiscale (al. 20%)	Δ in diminuzione in UNICO
2017	8.000	8.000	4.000
2018	16.000	16.000	8.000
2019	16.000	16.000	8.000
2020	16.000	16.000	8.000
2021	16.000	16.000	8.000
2022	16.000	16.000	4.000
2023	12.000	12.000	-
Totale	100.000	100.000	40.000

L'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari ad Euro 140.000; l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente è pari ad Euro 100.000, in un periodo di 7 anni (superiore a quello dell'esempio 1).

ESEMPIO - 3

L'impresa acquista un bene agevolabile il 1° gennaio 2017, con entrata in funzione alla medesima data, ad un costo pari ad Euro 100.000 e con un **coefficiente di ammortamento civilistico SUPERIORE a quello fiscale**. Secondo il principio di derivazione, posso dedurre fiscalmente gli ammortamenti nella misura in cui sono stati imputati a CE. In ogni caso, la variazione in diminuzione è determinata in base ai coefficienti del D.M. 31.12.88.

Anno	Amm.to civilistico (al. 25%)	Amm.to fiscale (al. 20%)	Δ in diminuzione in UNICO
2017	12.500	10.000	4.000
2018	25.000	20.000	8.000
2019	25.000	20.000	8.000
2020	25.000	20.000	8.000
2021	12.500	20.000	8.000
2022	-	10.000	4.000
Totale	100.000	100.000	40.000

L'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari ad Euro 140.000; l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente è pari ad Euro 100.000, in un periodo di 5 anni (inferiore a quello dell'esempio 1).

ESEMPIO - 4

L'impresa acquista un bene agevolabile il 1° gennaio 2017, con entrata in funzione alla medesima data, ad un costo pari ad Euro 100.000, con un **coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale**. In data 2 luglio 2020 (183/365 giorni) al prezzo di Euro 70.000.

Anno	Amm.to civilistico (al. 20%)	Amm.to fiscale (al. 20%)	Δ in diminuzione in UNICO
2017	10.000	10.000	4.000
2018	20.000	20.000	8.000
2019	20.000	20.000	8.000
2020	(*) 10.000	(*) 10.000	(*) 4.000
2021	-	-	-
Totale	60.000	60.000	24.000

(*) la determinazione dell'importo è effettuata *pro-rata temporis*.

L'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari ad Euro 84.000; l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente è pari ad Euro 60.000, la plusvalenza è pari ad Euro 10.000. Si precisa che l'agevolazione non rileva ai fini del calcolo della plus/misus e gli ammortamenti non dedotti extra-contabilmente, pari a 16.000 (=40.000 – 24.000), non saranno recuperabili nei successivi esercizi.

I PER AMMORTAMENTO



NORMATIVA E PRASSI

- Art. 1, commi da 9 a 11, Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (*Legge di bilancio 2017*)
- Art. 7-*novies*, Decreto Legge 29 dicembre 2016, n. 243, convertito, con modificazioni, dalla Legge 27 febbraio 2017, n. 18
- Circolare Agenzia Entrate 26 maggio 2016, n. 23/E

DESCRIZIONE DELL' AGEVOLAZIONE

È possibile **maggiore del 150% il costo di acquisizione** di determinati beni strumentali nuovi (ricompresi nell'Allegato "A") finalizzati alla trasformazione tecnologica e alla digitalizzazione delle imprese.

Si possono dedurre extracontabilmente, ai soli fini IRPEF/IRES/IRI, le maggiori quote di ammortamento (o canoni di *leasing*).

La deduzione consiste in una **variazione in diminuzione** da inserire nel modello Unico, senza influenzare il risultato civilistico di bilancio.

L'agevolazione **non produce effetto ai fini IRAP** ed è **cumulabile** con altre, salvo diversa disposizione normativa.

FINALITÀ DELL' AGEVOLAZIONE

L'obiettivo è quello di stimolare le imprese ad effettuare nuovi investimenti funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale in chiave Industria 4.0, a fronte di uno sgravio fiscale che permette di dedurre maggiori ammortamenti.

E quindi:

- trasformare la struttura produttiva delle imprese in direzione di una sua diffusa digitalizzazione e computerizzazione
- automatizzare, robotizzare ed interconnettere i processi produttivi delle imprese
- modificare qualitativamente, innovandola in profondità, l'organizzazione delle aziende

in modo da recuperare il ritardo accumulato nei confronti delle imprese operanti in Paesi più evoluti.

AMBITO SOGGETTIVO

Sono **ammessi** all'agevolazione esclusivamente i **titolari di reddito d'impresa**, a prescindere dal regime di contabilità adottato (ordinario/semplificato).

Sono **esclusi** dall'agevolazione:

- titolari di reddito di lavoro autonomo (risposta Telefisco del 2.2.2017)
- contribuenti minimi
- contribuenti c.d. «forfettari»
- imprese marittime in regime c.d. c.d. «*Tonnage Tax*» (regime opzionale di determinazione forfettaria del reddito imponibile delle imprese marittime)

AMBITO OGGETTIVO - 1

Sono agevolabili gli investimenti in determinati beni inclusi nell'Allegato "A" che siano:

- **materiali**
- **strumentali**
- **nuovi**
- **ad alto contenuto tecnologico**

AMBITO OGGETTIVO - 2

Sono, pertanto, **esclusi** i beni;

- immateriali
- merce destinati alla vendita
- di consumo
- usati

AMBITO OGGETTIVO - 3

I beni agevolabili, individuati nell'Allegato "A", possono essere suddivisi nelle seguenti categorie:

- **automazione**, beni il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti (ad esempio: macchine automatizzate in genere, robot, sistemi robotizzati e mezzi automatizzati per la logistica)
- **qualità e sostenibilità**, beni funzionali ad implementare sistemi di misurazione per la verifica della qualità del prodotto, sistemi per la gestione, l'utilizzo efficiente ed il monitoraggio dei consumi energetici (ad esempio: dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, ovvero strumenti per il controllo dei materiali)
- **interattività**, beni funzionali all'interazione uomo-macchina (ad esempio: postazioni di lavoro adattabili alle caratteristiche fisiche degli operatori, sistemi per il sollevamento di carichi, apparecchiature di comunicazione tra operatore e sistema produttivo ed interfacce uomo-macchina)

ALLEGATO "A"
BENI AGEVOLABILI
SECONDO IL MODELLO «INDUSTRIA 4.0»

con le modifiche apportate dall'art. 7-novies, D.L. n. 243/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 18/2017

Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti:

- a) macchine utensili per asportazione
- b) macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, *waterjet*, fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici
- c) macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime
- d) macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali
- e) macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura
- f) macchine per il confezionamento e l'imballaggio

Tutte queste macchine devono avere determinate caratteristiche tecniche definite dallo stesso

Allegato.

Continua...

- g) macchine utensili di de-produzione e riconfezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico)
- h) robot, robot collaborativi e sistemi multi-robot
- i) macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici
- j) macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale
- k) macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi (ad esempio RFID, visori e sistemi di visione e mecatronici)
- l) magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica

Tutte queste macchine devono avere determinate caratteristiche tecniche definite dallo stesso Allegato.

Continua...

Tutte le macchine appena elencate devono essere dotate delle seguenti caratteristiche:

- a) controllo per mezzo di CNC (*Computer Numerical Control*) e/o PLC (*Programmable Logic Controller*)
- b) interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o *part program*
- c) integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo
- d) interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive
- e) rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro

Continua...

Inoltre tutte le macchine sopra citate devono essere dotate di almeno due tra le seguenti caratteristiche per renderle assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici:

- a) sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto
- b) monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo
- c) 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)

Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità:

- a) sistemi di misura a coordinate e no (a contatto, non a contatto, multi-sensore o basati su tomografia computerizzata tridimensionale) e relativa strumentazione per la verifica dei requisiti micro e macro geometrici di prodotto per qualunque livello di scala dimensionale (dalla larga scala alla scala micro-metrica o nano-metrica) al fine di assicurare e tracciare la qualità del prodotto e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica
- b) altri sistemi di monitoraggio in-process per assicurare e tracciare la qualità del prodotto o del processo produttivo e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica
- c) sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali (ad esempio macchine di prova materiali, macchine per il collaudo dei prodotti realizzati, sistemi per prove o collaudi non distruttivi, tomografia) in grado di verificare le caratteristiche dei materiali in ingresso o in uscita al processo e che vanno a costituire il prodotto risultante a livello macro (ad esempio caratteristiche meccaniche) o micro (ad esempio porosità, inclusioni) e di generare opportuni report di collaudo da inserire nel sistema informativo aziendale

CONTINUA...

- d) dispositivi intelligenti per il test delle polveri metalliche e sistemi di monitoraggio in continuo che consentono di qualificare i processi di produzione mediante tecnologie additive
- e) sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti
- f) sistemi di monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine (ad esempio forze, coppia e potenza di lavorazione; usura tridimensionale degli utensili a bordo macchina; stato di componenti o sotto-insiemi delle macchine) e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud

Continua...

Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità:

- g) strumenti e dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso in modo da consentire ai manutentori di monitorare la costanza delle prestazioni dei prodotti nel tempo e di agire sul processo di progettazione dei futuri prodotti in maniera sinergica, consentendo il richiamo di prodotti difettosi o dannosi
- h) componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni
- i) filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività' di macchine e impianti

Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0":

- a) banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzioni ergonomiche in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità)
- b) sistemi per il sollevamento/traslazione di parti pesanti o oggetti esposti ad alte temperature in grado di agevolare in maniera intelligente/robotizzata/interattiva il compito dell'operatore
- c) dispositivi wearable, apparecchiature di comunicazione tra operatore/operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e virtual reality
- d) interfacce uomo-macchina (HMI) intelligenti che coadiuvano l'operatore ai fini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica

AMBITO OGGETTIVO - 4

Per quanto riguarda i beni immateriali strumentali (software e simili) occorre fare delle distinzioni:

- a) se sono parte integrante del bene agevolato, col quale formano un tutt'uno inscindibile, essi godono dell'iper ammortamento
- b) se essi sono distinti dal bene agevolato, possono comunque godere del super ammortamento (maggiorazione del 40% del costo), purché rientrino tra quelli specificamente individuati nell'Allegato "B", siano interconnessi con il sistema (a quanto sembra, in base alle prime istruzioni impartite, non necessariamente con un bene iper ammortizzato) ed il soggetto abbia beneficiato dell'iper ammortamento (dunque, anche per un bene non direttamente connesso: Vedi Circolare AE 30.3.2017, n. 4/E)

ALLEGATO "B"

BENI AGEVOLABILI

SECONDO IL MODELLO «INDUSTRIA 4.0»

con le modifiche apportate dall'art. 7-novies, D.L. n. 243/2016, convertito, con modificazioni, dalla L. n. 18/2017



Beni immateriali (software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»:

- a) software, sistemi, piattaforme e applicazioni 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, la modellazione 3D, la simulazione, la sperimentazione, la prototipazione e la verifica simultanea del processo produttivo, del prodotto e delle sue caratteristiche (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, *Big Data Analytics*);
- b) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione e la ri-progettazione dei sistemi produttivi che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni;
- c) software, sistemi, piattaforme e applicazioni 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 di produzione;

CONTINUA...

- d) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della produzione con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio, come la logistica di fabbrica e la manutenzione (quali ad esempio sistemi di comunicazione intra-fabbrica, bus di campo/fieldbus, sistemi SCADA, sistemi MES, sistemi CMMS, soluzioni innovative con caratteristiche riconducibili ai paradigmi dell'IoT e/o del *cloud computing*);
- e) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud;
- f) software, sistemi, piattaforme e applicazioni di realtà virtuale per lo studio realistico di componenti e operazioni (ad esempio di assemblaggio), sia in contesti immersivi o solo visuali;
- g) software, sistemi, piattaforme e applicazioni di *reverse modeling and engineering* per la ricostruzione virtuale di contesti reali;

CONTINUA...

- h) software, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti (*Industrial Internet of Things*) grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi;
- i) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il *dispatching* delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi;
- j) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della qualità a livello di sistema produttivo e dei relativi processi;
- k) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'accesso a un insieme virtualizzato, condiviso e configurabile di risorse a supporto di processi produttivi e di gestione della produzione e/o della *supply chain (cloud computing)*;
- l) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per *industrial analytics* dedicati al trattamento ed all'elaborazione dei big data provenienti dalla sensoristica IoT applicata in ambito industriale (*Data Analytics & Visualization, Simulation e Forecasting*);

CONTINUA...

- m) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la produzione automatizzata e intelligente, caratterizzata da elevata capacità cognitiva, interazione e adattamento al contesto, autoapprendimento e riconfigurabilità (*cybersystem*);
- n) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'utilizzo lungo le linee produttive di robot, robot collaborativi e macchine intelligenti per la sicurezza e la salute dei lavoratori, la qualità dei prodotti finali e la manutenzione predittiva;
- o) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della realtà aumentata tramite wearable device;
- p) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per dispositivi e nuove interfacce tra uomo e macchina che consentano l'acquisizione, la veicolazione e l'elaborazione di informazioni in formato vocale, visuale e tattile;
- q) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscano meccanismi di efficienza energetica e di decentralizzazione in cui la produzione e/o lo stoccaggio di energia possono essere anche demandate (almeno parzialmente) alla fabbrica;

CONTINUA...

- r) software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la protezione di reti, dati, programmi, macchine e impianti da attacchi, danni e accessi non autorizzati (*cybersecurity*);
- s) software, sistemi, piattaforme e applicazioni di *virtual industrialization* che, simulando virtualmente il nuovo ambiente e caricando le informazioni sui sistemi *cyberfisici* al termine di tutte le verifiche, consentono di evitare ore di test e di fermi macchina lungo le linee produttive reali.

AMBITO TEMPORALE

Sono agevolabili gli investimenti effettuati nel periodo: **01.01.2017 – 31.12.2017**, con **termine per la consegna del bene entro il 30.06.2018**, a condizione che entro il 31.12.2017 sia accettato l'ordine dal venditore e sia stato versato un acconto almeno pari al 20%.

L'iper ammortamento decorre dal periodo d'imposta in cui il bene entra in funzione ovvero, se successivo, dal periodo d'imposta in cui il bene viene interconnesso al sistema aziendale.

CONDIZIONI - 1

Per poter accedere ai benefici fiscali è necessario **attestare** che il bene possiede le caratteristiche tecniche richieste dall'Allegato "A" e "B", tramite:

- un'**autocertificazione**, ai sensi del D.P.R. 445/2000, del legale rappresentante per i beni di costo inferiore a € 500.000, oppure
- una **perizia tecnica giurata** di un ingegnere/perito industriale/ente di certificazione accreditato per i beni, singolarmente considerati, di costo superiore a € 500.000 (si ritiene opportuno redigere una perizia distinta per ogni singolo bene agevolato)

i cui contenuti devono riflettere i requisiti stabiliti dalla norma agevolativa (quindi: descrizione del bene e delle sue caratteristiche tecniche, verifica dell'idoneità a garantire l'interconnessione digitale e uomo-macchina, rappresentazione dei flussi di materiali e informazioni, ecc.)

CONDIZIONI - 2

La dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite 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.

Entrambi i documenti debbono essere conservati presso la sede dell'utilizzatore del bene agevolato e dovranno essere esibiti solo su richiesta dell'Agenzia delle Entrate o dell'Autorità giudiziaria.

SIMULAZIONE

Si ipotizzi un investimento di euro 1.000.000 in beni agevolati, ammortizzabile in 5 anni ed un'aliquota Ires costante pari al 24%.

		Senza agevolazione	Super-Ammortamento	Iper-Ammortamento
1	Costo ammortizzabile	1.000.000	1.400.000	2.500.000
2	Δ diminuzione annule UNICO SC	-	80.000	300.000
3	Incidenza fiscale dell'ammortamento	240.000	240.000	240.000
4	Risparmio fiscale dell'agevolazione	-	96.000	360.000
	Costo investimento netto <i>Costo investimento – (riga 3 + riga 4)</i>	760.000	664.000	400.000

IMPATTO ECONOMICO

Il valore aggregato dello stimolo fiscale per super-ammortamenti ed iper-ammortamenti è stimato in **11 miliardi di Euro** per il periodo 2017-2024, tenendo conto che l'impatto sulla finanza pubblica si avrà fino al 2024 per effetto degli ammortamenti (*stampa economica*).

PROFILI CRITICI

L'agevolazione:

- è relativa ad una ristretta tipologia di beni e richiede, comunque, una migliore definizione del suo ambito oggettivo
- esclude il comparto immobiliare e, dunque, un'area vasta di imprese ed un settore che notoriamente è tra i principali volani di sviluppo dell'economia

CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO



NORMATIVA E PRASSI

- Art. 1, comma 15-16, Legge 11 dicembre 2016, n. 232 (*Legge di Bilancio 2017*)
- Art. 3, D.L. 23 dicembre 2013, n. 145, convertito con L. 9/2014
- Decreto Ministero dell'Economia e delle Finanze 27 maggio 2015
- Circolare Agenzia Entrate 16 marzo 2016, n. 5/E
- Risoluzione Agenzia Entrate 3 agosto 2016, n. 66/E

DESCRIZIONE AGEVOLAZIONE

E' riconosciuto un **credito d'imposta** alle imprese che effettuano investimenti incrementali in **attività di ricerca e sviluppo**.

FINALITÀ DELL' AGEVOLAZIONE

L'obiettivo è quello di stimolare le imprese ad **effettuare nuovi investimenti in attività di ricerca e sviluppo** a fronte di uno sgravio fiscale derivante dal riconoscimento di un **credito d'imposta**.

AMBITO SOGGETTIVO

Sono ammesse all'agevolazione **tutte le imprese**, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico, dalla dimensione e dal regime contabile adottato.

Sono esclusi i titolari di reddito di lavoro autonomo.

AMBITO OGGETTIVO - 1

Rientrano tra le attività di R&S agevolabili:

- **lavori sperimentali o teorici**, diretti ad acquisire nuove conoscenze, senza la necessaria previsione di applicazione pratica o di utilizzo commerciale diretto
- **ricerca pianificata o indagini critiche**, dirette ad acquisire nuove conoscenze da utilizzare per la creazione/miglioramento sostanziale di prodotti, processi o servizi
- **acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo di conoscenze e capacità esistenti** al fine di produrre progetti, piani o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati
- **produzione e collaudo di prodotti, processi e servizi**, purché non impiegati per finalità commerciali

AMBITO OGGETTIVO - 2

Sono oggetto di agevolazione i prototipi:

- destinati a scopi commerciali (ovvero quelli oggetto di vendita e non di solo utilizzo interno), a condizione che costituiscano necessariamente il prodotto commerciale finale e il loro costo di fabbricazione sia troppo elevato per poterli usare soltanto ai fini dimostrativi e di convalida
- non destinati a scopi commerciali, purché rientrino nell'attività di ricerca applicata (e non di mero sviluppo) e servano per acquisire nuove conoscenze e per verificare la validità dei progetti che si intendono realizzare

AMBITO OGGETTIVO - 3

Non sono, invece, agevolabili tutte quelle attività volte alla **modifica ordinaria e periodica di prodotti**, processi e servizi esistenti, ancorché dette attività rappresentino miglioramenti.

AMBITO OGGETTIVO - 4

Con riferimento a tali attività, sono agevolabili le spese R&S relative a:

- A. **costo del personale altamente qualificato** impiegato nell'attività di R&S (dottore di ricerca, dottorando presso un'Università, dottore magistrale in ambito tecnico/scientifico). Il rapporto di lavoro deve essere di dipendenza ovvero di collaborazione (lavoratore autonomo) a condizione che la consulenza sia supportata da adeguata documentazione (contratto o scambio di corrispondenza)
- B. **quote di ammortamento di strumenti e attrezzature di laboratorio** in relazione alla misura e al periodo di utilizzo per l'attività di R&S, in base ai coefficienti ministeriali (D.M. 31.12.88) e con un costo unitario non inferiore ad Euro 2.000. Per i beni in leasing il costo agevolabile è la quota capitale del canone rapportata all'impiego. Sono agevolabili anche i beni acquisiti con contratto di locazione non finanziaria

AMBITO OGGETTIVO - 5

- C. **contratti di ricerca** stipulati con Università, enti di ricerca ed organismi equiparati comprese le imprese private start-up innovative (tali contratti devono essere stipulati con imprese residenti nell'UE, aderenti al SEE o in Stati che consentono un adeguato scambio di informazioni. Sono esclusi i contratti con imprese controllanti o controllate direttamente o indirettamente)
- D. **competenze tecniche, privative industriali ed altri costi per prestazioni esternalizzate** (relative ad esempio ad un'invenzione industriale o alla costruzione di un prototipo), anche acquisite presso terzi, a condizione che l'acquisto sia supportato da adeguata documentazione (contratto, proposte e/o ordine di acquisto e relative fatture: vedi Risoluzione AE 20.2.2017, n. 21/E)
- E. **spese di certificazione contabile** per le sole imprese non soggette a revisione legale dei conti e nel limite massimo di Euro 5.000

AMBITO OGGETTIVO - 5



La Relazione illustrativa al Decreto attuativo precisa che:

- la media di riferimento è fissa, in quanto sempre **ancorata al periodo d'imposta 2012-2014**, salvo il minor periodo se le aziende sono state costituite successivamente al 2012
- per le aziende costituite successivamente al 31.12.2014 la media è pari a zero
- la spesa incrementale è determinata separatamente secondo la diversa tipologia di spesa

LIMITE AGEVOLABILE - 1

Il credito d'imposta è determinato sull'incremento delle spese in R&S rispetto al triennio precedente, con le seguenti aliquote:

Credito d'imposta	Tipologia di spesa
50% della spesa incrementale (in precedenza 25%)	Strumenti ed attrezzature di laboratorio (lett. B) Competenze tecniche e privative industriali (lett. D)
50% della spesa incrementale	Personale altamente qualificato (lett. A) Contratti di ricerca (lett. C)

Il credito d'imposta non è illimitato, ma soggiace al **limite massimo di euro 20 milioni** (in precedenza 5 milioni).

LIMITE AGEVOLABILE - 2

Le spese agevolabili:

- devono essere non inferiori ad **euro 30.000** (tale imposta è riferita alle spese sostenute e non alle spese incrementalì, ammesse al beneficio)
- vanno assunte al **loro di altri contributi pubblici o agevolazioni ricevute**. L'importo derivante dal cumulo delle agevolazioni non potrà mai eccedere i costi sostenuti

Esempio: si ipotizzi che un'impresa neocostituita realizzi nel 2017 un progetto di ricerca agevolabile, sostenendo costi per personale qualificato per euro 100.000 e nel contempo riceva un contributo pubblico pari ad euro 60.000. Il credito d'imposta R&S è dunque pari ad euro 50.000 (50% del costo sostenuto). Il cumulo delle due agevolazioni è ammesso, ma entro il limite del costo sostenuto. Pertanto, il credito R&S viene abbattuto ad euro 40.000.

LIMITE AGEVOLABILE - 3

La Legge di bilancio 2017 ha previsto le seguenti misure:

TIPOLOGIA DI SPESA	CREDITO D'IMPOSTA		
	2016		2017
Strumenti ed attrezzature di laboratorio (lett. B) Competenze tecniche e private industriali (lett. D)	25%	↑	50%
Personale altamente qualificato (lett. A) Contratti di ricerca (lett. C)	50%	=	50%
Limite credito d'imposta	5 mln	↑	20 mln

AMBITO TEMPORALE

L'agevolazione riguarda gli investimenti in R&S sostenuti a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in corso al **31 dicembre 2014** e fino a quello in corso al **31 dicembre 2020**.

PROFILI APPLICATIVI - 1

Il Credito R&S:

- è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** con apposito codice tributo “6857”, non può dunque essere chiesto a rimborso
- non è sottoposto ad alcun limite annuale di compensabilità
- è utilizzabile a decorrere dal periodo d’imposta successivo a quello in cui i costi sono stati sostenuti (es. il credito R&S per spese sostenute nel 2016 è utilizzabile a decorrere dal 1 gennaio 2017)

PROFILI APPLICATIVI - 2

- deve essere **indicato nel modello UNICO quadro RU** (codice B9) del periodo d'imposta nel quale matura e in quello dei periodi d'imposta successivi se non utilizzato completamente
- è **cumulabile** con il credito d'imposta per l'assunzione di personale altamente qualificato e con altre agevolazioni, salvo la legge non disponga diversamente
- deve essere **certificato** dal soggetto incaricato alla revisione legale/Collegio sindacale, ovvero da un professionista iscritto nel Registro dei revisori legali se l'impresa non è soggetta a revisione

IMPATTO ECONOMICO

L'iniziativa sulle spese di R&S prevista dal Piano nazionale Industria 4.0 stima per il periodo 2017-2020:

Impegno privato	Impegno pubblico
11,3 € Mld	Non quantificato in modo analitico

Il valore dello stimolo fiscale, per il periodo 2017-2020, secondo la stampa economica è pari a 1,45 miliardi di euro.

PROFILI CRITICI

- poiché l'agevolazione è riconosciuta sulla spesa incrementale rispetto al periodo 2012-2014, ne beneficiano in misura ridotta, o addirittura non ne beneficiano in taluni casi, i soggetti virtuosi che abbiano effettuato investimenti in R&S nel periodo di 2012-2014