



Legge n. 205/2017

Provvedimenti per le Imprese

Bari, 20 febbraio 2018

■ REQUISITI COMUNI E DIFFERENZE
TRA SUPERAMMORTAMENTO E
IPERAMMORTAMENTO

■ PROBLEMATICHE E CASI SPECIFICI

■ CHIARIMENTI DELL'AGENZIA
DELL'ENTRATE

■ Superammortamento

- Soggetti beneficiari : titolari di reddito di impresa indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano e di lavoro autonomo.
Termine per usufruire dell'agevolazione: 31 dicembre o al 30 giugno 2019 al ricorrere di determinate condizioni
- Oggetto: beni strumentali materiali nuovi. Sono esclusi gli investimenti in veicoli e altri mezzi di trasporto sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa, sia che vengano usati ad uso promiscuo
- Potranno usufruire dell'agevolazione tutti gli altri veicoli a motore compresi nell'art.54 del codice della strada
- Percentuale agevolazione: 30%

■ Iperammortamento

- Soggetti beneficiari : titolari reddito di impresa. Sono esclusi i soggetti che optano per il regime forfettario e le imprese marittime in tonnage tax
- Termine per usufruire dell'agevolazione 31 dicembre 2018 o al 31 dicembre 2019 al ricorrere di determinate condizioni
- Oggetto: beni strumentali materiali e immateriali nuovi
- Requisiti investimento: l'investimento deve essere effettuato , il bene deve essere entrato in funzione e deve essere interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, dichiarazione/perizia del rappresentante legale/perito
- Percentuale agevolazione: 150% per i beni materiali allegato a
40% per i beni immateriali dell'allegato b

La relazione del bene immateriale non è con un bene materiale specifico ma con il **soggetto che usufruisce dell'agevolazione**, pertanto basta che il soggetto sia beneficiario dell'iperammortamento su un bene materiale dell'allegato a per usufruire dell'iperammortamento anche su un bene immateriale dell'allegato b

Allegato A - Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave

Industria 4.0, di cui:

- Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti:
- Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità:
- Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0:

Allegato B – Beni immateriali (software, sistemi e /system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali Industria

4.0 Viene ampliata la lista dei beni immateriali che possono godere dell'agevolazione (maggiorazione del 40%), fermo restando che l'impresa (e non doverosamente il medesimo bene materiale cui il bene immateriale è connesso) abbia beneficiato dell'Iper-ammortamento .

- Sistemi di gestione della *supply chain* finalizzata al *drop shipping* nell'*ecommerce*;
- Software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- Software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intrafabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi *onfield* e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi *onfield*).

REQUISITO DELL'INTERCONNESSIONE

Definizione di interconnessione:

*Affinché un bene, coerentemente con quanto stabilito dall'articolo 1, comma 11, della legge di Bilancio 2017, possa essere definito "interconnesso" ai fini dell'ottenimento del beneficio dell'iperammortamento del 150%, è necessario e sufficiente che: 1) scambi informazioni con sistemi interni (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 (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 (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.); 2) sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (indirizzo IP). **Circolare 4e/2017***

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che il collegamento dell'interconnessione deve essere diretto secondo protocolli informatici: la presenza di un operatore umano nella gestione del flusso di informazioni fa venir meno il requisito per gli iperammortamenti

Problematiche legate al verificarsi del requisito dell'interconnessione in un momento successivo a quello dell'effettuazione dell'investimento e all'entrata in funzione del bene :

l'interconnessione del bene nel periodo di imposta successivo a quello dell'entrata in funzione **non impedisce** alle imprese di fruire del beneficio derivante dall'iperammortamento relativamente all'anno in cui l'interconnessione non è avvenuta.

Il “ritardo” nell’interconnessione (conseguente, ad esempio, dalla complessità dell’investimento) non è di ostacolo alla completa fruizione dell’iperammortamento, **ma produce un semplice slittamento del momento dal quale l’impresa può iniziare a godere del beneficio.**

L’ammontare della maggiorazione relativa all’iperammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione dovrà essere **“depurato” di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super ammortamento.**

Si riporta come esempio la tabella 7 della circolare 4e/2017

Tabella 7

	<i>Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento</i>	<i>Periodo d'imposta di entrata in funzione</i>	<i>Periodo d'imposta di interconnessione</i>	<i>Spettanza IPER ammortamento</i>
<i>Bene 1</i>	2016	2016	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2016)
<i>Bene 2</i>	2016	2017	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2017)
<i>Bene 3</i>	2017	2017	2017	SI, con fruizione dal 2017
<i>Bene 4</i>	2017	2017	2018	SI, con fruizione dal 2018 (nel 2017 spetta il super ammortamento)

(A) Costo di acquisizione	10.000
(B) Maggiorazione complessiva SUPER ammortamento (A x 40%)	4.000
(C) Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
(D) Coefficiente di ammortamento DM 31/12/1988	20%
Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo d'imposta di entrata in funzione	2017
Periodo d'imposta di interconnessione	2018

Tabella 9

<i>Anno</i>	<i>Amm.to imputato al conto economico</i>	<i>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x D)</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento (B x D)</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa all'iper ammortamento [(C - 400) x D]</i>
2017	1.000	(*) 1.000	(*) 400	0
2018	2.000	2.000		2.920
2019	2.000	2.000		2.920
2020	2.000	2.000		2.920
2021	2.000	2.000		2.920
2022	1.000	1.000		2.920
Totale	10.000	10.000	400	14.600

Per la fruizione dell'iperammortamento, l'impresa è tenuta a produrre una **dichiarazione** resa dal titolare dell'impresa o dal legale rappresentante, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

LA PERIZIA

La perizia dovrà essere **prodotta entro la fine dell'esercizio** nel quale si vuole beneficiare dell'iperammortamento. Deve attestare che:

a) il bene possiede **caratteristiche tecniche** tali da includerlo nell'elenco, di cui all'allegato A e/o all'allegato B;

b) il bene è **interconnesso al sistema aziendale di gestione** della produzione o alla rete di fornitura. Il MISE ha pubblicato la circolare 547750 del 15.12.2017 che fissa natura e contenuto della perizia. Il Ministero ha approntato uno schema tipo di perizia o di autocertificazione, quando questa risulti sufficiente, con distinzione del gruppo dei beni e uno schema di analisi tecnica.

La risoluzione **152/2017** specifica che è sufficiente che professionista incaricato consegna in data certa all'impresa entro la data del 31 dicembre 2017 una perizia asseverata e, quindi, dotata comunque di assunzione di responsabilità circa la certezza e la veridicità dei suoi contenuti.

Il professionista potrà pertanto procedere al giuramento della perizia anche nei primi giorni successivi al 31 dicembre 2017.

14 Il costo della perizia è rilevante ai fini dell'agevolazione?

È un onere per ottenere un beneficio fiscale.
L'Agenzia ha ritenuto che non assuma rilevanza ai fini dell'agevolazione.

Cosa succede nel caso di realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione?

Premesso che 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 aventi caratteristiche tecnologie analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A della legge n.232/2016;
- b) **attesti** l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione o con una dichiarazione rilasciata dal legale rappresentante o con perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, nel caso in cui il bene abbia in costo unitario superiore ad euro 500.000.

L'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco, ha chiarito che:

1. la possibilità di sostituire il bene iperammortizzabile, prevista dalla manovra 2018 (comma 35), è applicabile anche ai beni iperammortizzabili acquisiti nel biennio 2016-2017 e sostituiti a partire dal 2018, e che, invece, quest'ultima **NON si applica anche alla sostituzione dei beni immateriali** di cui alla tabella "B" della legge di Bilancio 2017;
2. che è irrilevante la regola del dimezzamento del coefficiente di ammortamento per il primo anno di entrata in funzione dei nuovi beni. Il problema si poteva porre perché la sostituzione del bene originario (ad ammortamento pieno) avviene con l'acquisto di un bene per il quale il coefficiente deve essere ridotto alla metà. Viene invece chiarito che questa riduzione interessa solo le quote di ammortamento ordinario del nuovo bene; per gli iperammortamenti, invece, non si deve procedere a nessun ricalcolo, dato che **il bonus prosegue in base alle quote determinate originariamente**;
3. la mancata sostituzione del cespite originario con un bene con caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori produce effetti esclusivamente sulla prosecuzione del meccanismo applicativo del beneficio, ma non comporta alcuna restituzione del beneficio relativo alla deduzione delle quote di iperammortamento legittimamente **mature prima della cessione**.

Se la maggiorazione non è indicata in dichiarazione si può recuperare negli anni successivi?

La circolare 23e/2016 stabilisce che “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 successivi. Si precisa che il costo rilevante ai fini del calcolo dell’agevolazione è quello determinato ai sensi dell’articolo 110 del TUIR.” Si potrebbe pertanto presentare una dichiarazione integrativa per recuperare l’agevolazione.

Nel caso in cui l'impresa decida di determinare le quote di ammortamento con un **coefficiente** civilistico diverso da quello previsto dal decreto ministeriale del 31/12/1988 la maggiorazione nel rispetto dell'articolo 109 comma 4 del TUIR. La risoluzione 145/2017 chiarisce infatti che l'agevolazione si concretizza in una deduzione calcolata in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR

Nel caso in cui si ricevano dei **contributi** su quale importo si calcola l'agevolazione?

La Circolare n. 23/E/2016, dell'Agenzia delle Entrate, evidenzia che, il costo del bene agevolabile, determinato in base all'articolo 110, del TUIR, è 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. Questo indirizzo è stato completamente superato nella Circolare n. 4/E/2017 dell'Agenzia delle Entrate, in cui è stato precisato che, il costo dei beni agevolabili va assunto al **lordo** di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione.

La risoluzione 152e/2017 chiarisce che anche le **attrezzature e gli accessori** che costituiscono «normale dotazione» del macchinario iperammortizzabile rilevano ai fini dell'incentivo, nei limiti di un valore forfettario pari **al 5% del costo del bene principale**. Oltre tale limite, è onere del contribuente dimostrare che tali dotazioni possano essere incluse nell'agevolazione.

Si ritiene che gli accessori costituenti elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo possano assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale.

Pertanto il beneficio potrà estendersi anche a questi beni.

Nell'ipotesi di beni concessi in **comodato d'uso a terzi**, la circolare 4e/2017 precisa che il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali e inerenti alla propria attività, nel qual caso egli **sarà legittimato a dedurre** le relative quote di ammortamento.

Per quanto riguarda i costi sostenuti per **migliorie su beni non di proprietà dell'impresa** le stesse sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce Immobilizzazioni materiali se si estrinsecano in beni che hanno una loro **individualità e autonoma funzionalità** e che possano avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono.

Tali spese possono fruire della **maggiorazione** in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi

Cambiamento modalità di acquisto del bene

la risoluzione 23/2017 per l'iperammortamento ammette questa possibilità, passando ad esempio dall'acquisto diretto al leasing.

■ Pagamento stipendi tracciati - commi 910-914

Dal 1° luglio 2018, pagamento delle retribuzioni a mezzo:

- ☀ bonifico sul conto identificato dal codice IBAN indicato dal lavoratore
- ☀ strumenti di pagamento elettronico
- ☀ pagamento in contanti presso lo sportello bancario o postale dove il datore di lavoro abbia aperto un conto corrente di tesoreria con mandato di pagamento
- ☀ emissione di un assegno consegnato direttamente al lavoratore o a un suo delegato (coniuge, convivente o familiare, in linea retta o collaterale, purché di età > 16 anni)
- Sanzione amministrativa per il datore di lavoro da € 1.000 a 5.000
- La firma del datore sulla busta paga non costituisce prova dell'avvenuto pagamento della retribuzione
- Interessa rapporti di lavoro dipendente, co.co.co. e quelli di qualsiasi tipo delle cooperative verso i propri soci. Non interessa rapporti instaurati con la PA e a servizi familiari e domestici

■ Settore carburanti – commi 920 - 927

- Obbligo di fattura elettronica dal 1° luglio 2018 per gli acquisti di carburante da parte di soggetti IVA , con abolizione contestuale della scheda carburante (modifica all'art. 22 D.P.R. 633/1972)
- Limitazione della deducibilità e detraibilità IVA delle spese per carburante ai soli pagamenti tracciabili: carte di credito, di debito o prepagate con obbligo di comunicazione art. 7 c. 6 D.P.R. 605/1973 (modifiche all'art. 164 TUIR e all'art. 19bis1 c. 1 lett. d) D.P.R. 633/1972)
- Indeducibilità ai fini delle imposte dirette e indetraibilità dell'IVA per tutti i corrispettivi pagati in contanti

■ Rendite finanziarie – commi 999 - 1006

- ✿ Dal 1 gennaio 2018, dividendi qualificati percepiti da persone fisiche non imprenditori tassati con ritenuta a titolo d'imposta del 26%
- ✿ Dal 1 gennaio 2019, plusvalenze qualificate tassate con imposta sostitutiva al 26%
- ✿ Possibilità di compensare minusvalenze e plusvalenze qualificate e non qualificate

■ Rendite finanziarie

- Dividendi qualificati: differenza col precedente regime di imponibilità progressiva sul 58,14%

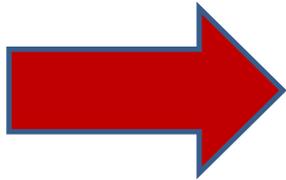
Reddito	Tassazione IRES + IRPEF (redditi fino al 2017)	Tassazione IRES + 26% (redditi dal 2018)	Aumento di imposizione netta
20.000	34,16%	43,76%	9,60%
40.000	34,43%	43,76%	9,33%
60.000	34,93%	43,76%	8,83%
100.000	37,11%	43,76%	6,65%
200.000	39,59%	43,76%	4,17%
300.000	40,72%	43,76%	3,04%
1.000.000	42,32%	43,76%	1,44%

- Incapienza deduzione dei contributi per soci di srl artigiane -> possibili rimedi

■ Rendite finanziarie

Problemi emersi in occasione di Telefisco:

Disciplina transitoria: “[...] alle distribuzioni di utili [...] prodotti fino all'esercizio in corso al 31 dicembre 2017, deliberate dal 1° gennaio 2018 al 31 dicembre 2022, continuano ad applicarsi le disposizioni [...]”



Cosa accade alle deliberazioni di distribuzioni di utili avvenute prima del 1° gennaio 2018 a cui non è stata data attuazione?

Società semplici

L'abrogazione del primo periodo c. 1 art. 47 TUIR, in combinazione con l'esclusione delle società semplici dagli enti soggetti a ritenuta ex art. 27 D.P.R. 600/1973, lascia un vuoto normativo. Che regime si applica?

■ Web tax: commi 1011 - 1019

- Entrata in vigore: 1 gennaio 2019
- Oggetto: prestazioni di servizi effettuate tramite mezzi elettronici rese a soggetti residenti e stabili organizzazioni (esclusi minimi e forfettari)
- Aliquota: 3% sul corrispettivo della transazione netto IVA
- Soglia di 3.000 operazioni nell'anno
- Meccanismo di trattenuta sul committente, con obbligo di rivalsa -> versamento il 16 del mese successivo
- Servizi assoggettati definiti in un Decreto MEF da emanarsi entro 30/4/2018