

MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

## **Circolare 23 maggio 2018, n.177355**

*Agevolazione agli investimenti in beni strumentali per la trasformazione tecnologica e digitale, di cui all'art. 1, commi 9-11, della legge n. 232 del 2016: c.d. "iper ammortamento2 - Ulteriori chiarimenti concernenti l'individuazione dei beni agevolabili e il requisito dell'interconnessione.*

# **Iper ammortamento - Beni agevolabili - Individuazione - Categorie ulteriori (ad es., c.d. "vending machine") - Requisito della c.d. "interconnessione" - Chiarimenti**

Premessa

Con riferimento all'agevolazione fiscale introdotta dai commi 9, 10 e 11 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 per gli investimenti in beni strumentali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, sono pervenute alla scrivente numerose richieste di parere tecnico concernenti l'applicazione del beneficio dell'iper ammortamento a tipologie di beni strumentali materiali non specificamente considerate negli esempi contenuti nei documenti di prassi sin qui emanati e volte a meglio precisare il significato e la portata di talune definizioni e soluzioni interpretative adottate in tali documenti.

Considerata l'importanza che i casi sollevati rivestono per la generalità delle imprese, con la presente circolare si ritiene opportuno dettare ulteriori istruzioni applicative della disciplina agevolativa, a integrazione delle "linee guida tecniche" contenute nella Parte Terza della circolare Agenzia delle Entrate-Ministero dello Sviluppo economico n. 4 del 30 marzo 2017 e dei chiarimenti successivamente forniti dalla scrivente sotto forma di risposte a "Quesiti Profili Tecnologici Iper e Super Ammortamento" in data 19 maggio e 12 luglio 2017.

Preliminarmente, si ricorda che l'incentivo fiscale in oggetto ha formato oggetto di importanti modifiche per opera della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018).

In particolare, e in estrema sintesi:

● è stata anzitutto disposta l'estensione dell'ambito temporale di applicazione del regime agevolativo per gli investimenti in beni materiali (Allegato A). Al riguardo, il comma 30 dell'art. 1 della citata legge stabilisce che "Le disposizioni dell'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione". Pertanto, il termine finale entro cui effettuare gli investimenti in beni materiali - ricordando che ai fini in questione valgono, per tutte le imprese, le regole di competenza fiscale fissate dall'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR - viene, di fatto, prorogato dal 31 dicembre 2017 al 31 dicembre 2018, con la possibilità di utilizzare l'ulteriore termine finale del 31 dicembre 2019 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 l'impresa proceda ad avviare l'investimento attraverso l'ordine accettato dal venditore e il pagamento di acconti pari almeno al 20 per cento del costo dei beni;

● analogha proroga dell'ambito temporale è stata disposta per gli investimenti in beni immateriali (Allegato B). Al riguardo, il comma 31 del citato art. 1 della citata legge n. 205 del 2017 stabilisce che "Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 30, le disposizioni di cui all'articolo 1, comma 10, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano anche agli investimenti in beni immateriali strumentali effettuati nel periodo di cui al comma 30". Anche in questo caso, quindi, il termine finale viene fissato al 31 dicembre 2018, con possibilità di sfruttare l'ulteriore termine del 31 dicembre 2019 alle medesime condizioni sopraricordate; sempre con riferimento agli investimenti in beni immateriali, il successivo comma 32 del citato art. 1 della legge n. 205 del 2017 ha, inoltre, provveduto a integrare, con portata ricognitiva, l'elenco del richiamato allegato B, aggiungendovi le seguenti voci:

- sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;

- 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 intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on field);

● infine, con le disposizioni introdotte dai commi 35 e 36 del citato art. 1 della legge n. 205 del 2017, la disciplina dell'iper ammortamento è stata corredata di una regola, valevole solo per i beni materiali e finalizzata a evitare, a determinate condizioni, la cessazione dal benefico nell'ipotesi in cui, durante il periodo di fruizione dell'iper ammortamento, si verifichi il realizzo a titolo oneroso dei beni agevolati. Al riguardo, il citato comma 35 stabilisce che "Ai soli effetti della disciplina di cui al comma 30 e di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa: a) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232; b) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232". Come esplicitato nella relazione illustrativa al disegno di legge di Bilancio 2018, la previsione di un regime speciale per i cd. "investimenti sostitutivi" risponde all'esigenza di evitare che il beneficio accordato possa in qualche modo interferire nei successivi esercizi con le scelte che l'impresa ritenga più opportuno compiere per l'ulteriore implementazione del processo di trasformazione tecnologica avviato. Il regime speciale in questione, che opera, è appena il caso di sottolineare, non già come una estensione dell'ambito temporale di vigenza dell'agevolazione ma, successivamente alla scadenza di tale ambito temporale, come condizione per il mantenimento del diritto al beneficio acquisito, viene completato dal successivo comma 36 dello stesso articolo 1, il quale stabilisce che: "Nel caso in cui il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo di cui al comma 35 sia inferiore al costo di

acquisizione del bene sostituito e sempre che ricorrano le altre condizioni previste alle lettere a) e b) del comma 35, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento”. In sintesi, anche in questo caso l’impresa potrà proseguire nella fruizione dell’agevolazione, ma solo fino a concorrenza dell’iper ammortamento spettante in base al minor costo.

Ciò premesso, nel passare all’esame degli argomenti oggetto di trattazione, è opportuno evidenziare che i chiarimenti contenuti nei successivi paragrafi devono intendersi ovviamente vevoli anche per gli investimenti effettuati nel corso del primo periodo d’imposta di applicazione della disciplina agevolativa e cioè, per la generalità delle imprese, nel corso del 2017.

Pertanto, nel caso di beni acquistati e messi in funzione nel corso del 2017 e per i quali, in via prudenziale, l’impresa abbia ritenuto non applicabile l’iper ammortamento, ma che invece sulla base dei nuovi chiarimenti siano ammissibili al beneficio, sarà possibile recuperare la quota di iper ammortamento relativa al 2017 a partire dal 2018 secondo il meccanismo chiarito nella citata circolare n. 4/E del 2017 (si veda l’esempio n. 9 del paragrafo 6.4.1).

Naturalmente, anche in queste ipotesi, la variazione in diminuzione del reddito d’impresa da operare in dichiarazione a titolo di iper ammortamento e il conseguente vantaggio in termini di minor imponibile (o maggior perdita fiscale riportabile a nuovo) sono pur sempre subordinati all’acquisizione, entro la data di chiusura del periodo d’imposta 2018, della perizia giurata o dell’attestato di conformità o della dichiarazione del legale rappresentante (autocertificazione).

Al riguardo, per ciò che concerne in generale gli effetti sulla decorrenza dell’iper ammortamento della perizia tecnica giurata o dell’attestato di conformità (ovvero della dichiarazione del legale rappresentante) nonché la natura e il contenuto di tale adempimento, si ritiene utile rinviare ai chiarimenti contenuti nella circolare di questa Direzione 15 dicembre 2017, n. 547750, nella risoluzione di pari data dell’Agenzia delle Entrate n. 152/E e nella più recente risoluzione della stessa Agenzia delle Entrate n. 27/E del 9 aprile 2018.

1) Chiarimenti in materia di guida automatica e semiautomatica richiesta per taluni beni ricompresi nella voce “macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione...” (allegato A, primo gruppo-punto 11)

Con riferimento alla categoria dei beni in oggetto, sono pervenute numerose richieste di chiarimento finalizzate a meglio precisare il significato di talune indicazioni contenute nei precedenti documenti di prassi in tema di guida automatica e semiautomatica.

Al riguardo, al fine di eliminare possibili incertezze applicative, è opportuno anzitutto evidenziare che la caratteristica in questione deve intendersi necessaria non per tutti i beni ricompresi nel citato punto 11 del primo gruppo dell'allegato A, ma solo per quelli qualificabili come "macchine mobili", ai sensi della Direttiva 46/2007/CE del Parlamento Europeo e del Consiglio.

In base a tale documento - cd. direttiva quadro per le disposizioni in materia di "omologazione dei veicoli a motore e dei loro rimorchi, nonché dei sistemi, componenti ed entità tecniche destinati a tali veicoli", nella quale è stata rifiuta la precedente direttiva 70/156/CE - si definisce "macchina mobile [...] ogni veicolo semovente specificamente progettato e fabbricato per eseguire lavori e, per le sue caratteristiche costruttive, non idoneo al trasporto di passeggeri o di merci; le macchine montate su un telaio di veicolo a motore non sono considerate macchine mobili".

La guida automatica e semiautomatica è richiesta, dunque, a titolo esemplificativo: per i trattori agricoli, per le pale gommate o i dumpers utilizzati nei cantieri edili e nelle attività di costruzioni in genere, per i carrelli utilizzati in ambito portuale per la movimentazione dei containers (anche da parte delle imprese la cui attività consista nella manutenzione/riparazione dei containers stessi). Mentre, non è richiesta per le altre macchine operatrici diverse da quelle "mobili" nell'accezione sopra specificata, come ad esempio per le gru a torre o per i carriponte.

Va poi precisato che l'eventuale omologazione delle "macchine mobili" per la circolazione stradale non assume rilievo agli effetti della disciplina agevolativa dell'iper ammortamento, ossia non comporta la qualificazione delle stesse come "veicoli" (i quali, come precisato nella citata circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, sono esclusi tout court dalla disciplina dell'iper ammortamento); anche in caso di omologazione per la circolazione stradale, infatti, le "macchine mobili" - in quanto macchine specificamente progettate e fabbricate per eseguire lavori - restano soggette all'applicazione della Direttiva 2006/42/CE ("direttiva macchine") per tutti i rischi non inerenti alla circolazione su strada.

Ciò chiarito, è il caso di ricordare che la guida automatica o semiautomatica non costituisce un autonomo e ulteriore requisito rispetto a quelli richiesti dalla disciplina agevolativa, bensì una caratteristica tecnologica o, in altri termini, una modalità attraverso la quale per le “macchine mobili” in questione si considerano realizzati i requisiti della interconnessione e dell’integrazione automatizzata.

Quanto, infine, alla corretta applicazione dei concetti di guida automatica e semiautomatica, si osserva che la prima delle due fattispecie - vale a dire quella delle macchine senza operatore a bordo - si riscontra di fatto solo con riguardo agli AGV (Automatic Guide Vehicle). Con riferimento, invece, alla fattispecie della guida semiautomatica si precisa che, agli effetti della disciplina dell’iper ammortamento, possono intendersi “macchine mobili” a guida semiautomatica quelle dotate di sistemi di guida in grado di controllare almeno una funzione di spostamento: ad esempio, sterzata, velocità, arresto.

2) Applicabilità dell’iper ammortamento per i “Distributori automatici di prodotti finiti e/o per la somministrazione di alimenti e bevande”

Tra le varie questioni sottoposte all’esame della scrivente, particolare rilievo assume quella concernente il trattamento ai fini dell’iper ammortamento dei distributori automatici di prodotti finiti e/o per la somministrazione di alimenti e bevande (cd. “vending machine”). Al riguardo, al fine di superare i dubbi evidenziati anche in altre istanze di interpello riguardanti settori diversi, appare opportuno ricordare, preliminarmente, che in coerenza con la sua natura di misura generale, la disciplina dell’iper ammortamento è potenzialmente applicabile a tutti i soggetti titolari di reddito d’impresa, indipendentemente dal settore economico di appartenenza (nonché dalle dimensioni o dalla forma giuridica).

Sotto questo profilo, pertanto, la norma agevolativa non contempla alcuna preclusione di tipo soggettivo per le imprese operanti nel settore del commercio, così come, in via generale, per tutte le imprese la cui attività si sostanzia nella produzione di servizi.

Tuttavia, indipendentemente dal settore economico di appartenenza dell’impresa e dall’output finale delle attività aziendali, la possibilità di fruire della maggiorazione (del 150%) delle quote di ammortamento fiscalmente deducibili presuppone pur

sempre che i beni materiali (o immateriali) oggetto d'investimento siano riconducibili a una delle voci contemplate nell'allegato A (o nell'allegato B) della richiamata legge n. 232 del 2016 e soddisfino il requisito dell'interconnessione.

Nel caso dei beni in questione, per quel che concerne anzitutto la classificazione nell'ambito dell'allegato A, può osservarsi come, avendo riguardo alla funzione strumentale principale che essi sono destinati a svolgere nel ciclo di "produzione" tipico dell'impresa utilizzatrice operante nel settore del commercio, i distributori automatici di prodotti finiti e/o per la somministrazione di alimenti e bevande costituiscano a tutti gli effetti dei "negozi automatici", essendo in grado di prestare autonomamente (e automaticamente) il servizio e cioè la vendita di prodotti finiti e/o la somministrazione di alimenti e bevande in esse (fisicamente) contenuti.

Sulla base di tale qualificazione, si ritiene, per esigenze di semplificazione, che i cespiti in parola, pur potendo essere potenzialmente classificabili a seconda dei casi anche in altre voci dell'allegato A, siano assimilabili, agli effetti della disciplina dell'iper ammortamento, ai "magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica" e, quindi, ricondotti al punto 12 del primo gruppo dell'allegato A.

Quanto ai requisiti oggettivi di applicabilità del regime agevolativo, si evidenzia come dall'esame delle casistiche rappresentate emerga che, in generale, solo i distributori automatici di nuova generazione presentano caratteristiche tecnologiche tali da soddisfare potenzialmente le condizioni poste dalla normativa.

Al riguardo, nel ricordare che il rispetto dei (5+2) requisiti deve essere comunque verificato per mezzo di una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato (salvo la possibilità di produrre, nel caso di beni aventi un costo di acquisizione non superiore a 500.000 euro, una dichiarazione resa dal legale rappresentante con valore di autocertificazione), si ritiene opportuno richiamare l'attenzione sul fatto che per soddisfare in particolare il requisito dell'interconnessione i distributori automatici in questione devono essere in grado di scambiare informazioni in maniera bidirezionale: in ingresso - ricevendo da remoto istruzioni/indicazioni quali, ad esempio, la modifica dei dati e dei parametri di configurazione della macchina e/o la

variazione del listino prezzi dei prodotti - e in uscita - comunicando informazioni quali, ad esempio, stato componenti della macchina, contabilità, quantità prodotti o altre informazioni di natura logistica e diagnostica.

Ciò precisato, occorre aggiungere che, per evidenti considerazioni di ordine logico sistematico, l'accesso al beneficio deve considerarsi subordinato in questo caso anche alla condizione che i suddetti distributori automatici soddisfino gli standard di compliance fiscale (attuali e futuri) previsti dalle disposizioni regolamentari stabilite dai provvedimenti del Direttore dell'Agenzia delle entrate attuativi dell'art. 2, commi 2 e 4, del d.Lgs. n. 127/15. A oggi, si ricorda per completezza, le specifiche tecniche allegate ai provvedimenti del 30 giugno 2016 e del 30 marzo 2017 chiariscono che la predisposizione, il sigillo e la trasmissione telematica del file contenente i dati dei corrispettivi da inviare all'Agenzia delle entrate sono possibili anche per i distributori automatici che hanno un sistema master non ancora connesso in rete, ma comunque in grado di scambiare dati in entrata e in uscita mediante porte di comunicazione wireless (quali, ad esempio: IrDA, bluetooth, infrarossi).

3) Esclusione dall'ambito oggettivo dei fabbricati e delle costruzioni: ulteriori chiarimenti in materia di "silos dotati di attrezzatura sensoristica"

Com'è noto, per espressa previsione normativa, gli investimenti in beni immobili devono considerarsi esclusi dall'ambito di applicazione dell'iper ammortamento (nonché del super ammortamento). In tal senso, si ricorda, l'art. 1, comma 93, della legge n. 208 del 2015 - richiamato agli effetti della disciplina che qui occupa, dal comma 13 dell'art. 1 della citata legge n. 232 del 2016 e, successivamente, dal comma 34 dell'art. 1 della citata legge n. 205 del 2017 - prevede la non applicabilità del beneficio (tra l'altro) agli investimenti "...in fabbricati e costruzioni...".

A questo proposito, sono state presentate alcune istanze di interpello volte a conoscere il trattamento agli effetti dell'iper ammortamento dei silos di stoccaggio di nuova concezione, dotati di attrezzature sensoristiche - come le sonde di temperatura e di umidità, nonché i sistemi di ventilazione e raffrescamento - in grado di attribuire ai cespiti in questione, oltre alla semplice funzione di immagazzinamento anche quella del controllo termo-igrometrico attivo delle materie prime o dei prodotti immagazzinati.



Al riguardo, si ricorda che, come chiarito nella richiamata circolare n. 4/E del 2017, per la corretta individuazione degli investimenti in “fabbricati e costruzioni”, ai fini della loro esclusione dall’iper ammortamento (nonché dal super ammortamento), assumono rilevanza i criteri applicabili in sede catastale per la procedura di attribuzione, mediante stima diretta, della rendita degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E. Secondo tale procedura deve operarsi la distinzione tra componente immobiliare e componente impiantistica (macchinari, congegni, attrezzature e altri impianti) dell’investimento. In particolare, si rimanda ai chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare nella circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016. In tale documento, si ricorda, è stato precisato che alla categoria “costruzioni” afferisce “...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”.

Sulla base della riportata definizione, costituente principio generale, si ritiene che l’eventuale dotazione o aggiunta delle attrezzature sensoristiche nonché dei sistemi di ventilazione o di altri congegni e componenti impiantistiche non possa in ogni caso modificare, nelle fattispecie rappresentate, la natura immobiliare dell’investimento.

Tenendo presente quanto indicato nella stessa circolare n. 2/E del 2016, si ritiene, tuttavia, che le suddette attrezzature sensoristiche e le altre componenti impiantistiche funzionali allo specifico processo produttivo possano assumere autonomo rilievo ai fini dell’iper ammortamento e possano essere classificabili nell’ambito del secondo gruppo dell’allegato A e, in particolare, tra gli “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”; ferma restando la necessaria verifica del requisito dell’interconnessione al sistema informativo di fabbrica.

Ciò osservato, è il caso comunque di aggiungere che, come ulteriormente precisato dalla stessa Direzione Centrale Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare con la successiva nota n. 60244 del 27 aprile 2016, non sono oggetto di stima catastale e, pertanto, non sono considerati costruzioni “...quei silos (ovvero qualunque altro

genere di contenitori) che costituiscono elementi della linea produttiva, attraverso la quale si realizzano i diversi processi di lavorazione (ad esempio, i silos presenti negli impianti di miscelazione, gli atomizzatori tipici dell'industria ceramica, ecc.), così come anche quei silos che possono essere agevolmente rimossi secondo il richiamato principio a valenza generale”.

4) Macchine di lavaggio, disinfezione e sterilizzazione di dispositivi medici impiegate nel settore sanitario (allegato A primo gruppo-punto 7)

È stato chiesto di conoscere il trattamento ai fini dell'iper ammortamento delle macchine per il lavaggio, la disinfezione e la sterilizzazione dei dispositivi medici, utilizzate da parte delle imprese operanti nel settore sanitario.

Al riguardo, ribadendo quanto già chiarito in precedenza in ordine al carattere di misura generale dell'iper ammortamento e, quindi, alla sua potenziale applicabilità alle imprese di ogni settore economico, ivi incluse quelle operanti nell'ambito dei servizi sanitari, si ritiene che le macchine in questione, assolvendo alla funzione di riutilizzo di attrezzature, utensili e altri beni strumentali, possano essere assimilabili alle “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)” indicate al punto elenco 7 del primo gruppo dell'allegato A.

5) “Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità”: ulteriori chiarimenti in materia di “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” (allegato A secondo gruppo-punto 8)

Con riferimento al secondo gruppo di beni dell'allegato A, comprendente “Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità”, sono pervenute richieste di chiarimento per la corretta individuazione degli investimenti classificabili nella voce “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”.

Una prima casistica rappresentata riguarda i sistemi di gestione dell'energia reattiva. Trattasi, in particolare, di sistemi a servizio delle macchine elettriche del processo produttivo, basati sulla combinazione di sensori per la misurazione istantanea dei parametri di rete (tensione, intensità di corrente, potenza,  $\cos \Phi$ ) e sistemi di controllo ed elaborazione e simulazione (microprocessori e software), in

grado di gestire l'energia facendo opportunamente la potenza attiva e quella passiva, in maniera tale da ottimizzare l'energia direttamente usufruibile dalle macchine (potenza attiva) e limitare eventuali sovraccarichi di tensione o dissipazioni energetiche (dovuti alla potenza passiva). In tal modo, l'implementazione di tali sistemi a servizio delle macchine e dei componenti del processo produttivo consente di ottimizzare la gestione dell'energia elettrica riducendo l'intensità della corrente, le perdite dovute alla trasmissione, il carico dei trasformatori e delle linee e la corrente assorbita dall'impianto di produzione.

Sulla base di tali evidenziate caratteristiche funzionali, si ritiene che i sistemi in parola siano riconducibili tra gli investimenti ammessi all'iper ammortamento, ferma restando, comunque, la verifica del requisito dell'interconnessione.

Una seconda fattispecie oggetto di richiesta di chiarimenti ha riguardato i sistemi di accumulo dell'energia elettrica. Trattasi in questo caso di sistemi ancillari agli impianti di produzione dell'energia, la cui funzione precipua è quella di accumulare l'energia nel momento in cui la produzione supera i consumi e di erogarla nel caso contrario, operando in un'ottica di continuità della fornitura energetica nonché di massimizzazione dell'autoproduzione.

Al riguardo, si osserva che la funzione principale di tali sistemi non è quella di realizzare una gestione e un utilizzo efficiente dell'energia da parte delle macchine del ciclo produttivo, bensì, più esattamente, quella di costituire una (possibile) fonte dalla quale le macchine possono attingere energia per il proprio funzionamento. Agli effetti dell'iper ammortamento, pertanto, si ritiene che i sistemi di accumulo siano da considerarsi alla stessa stregua delle "...soluzioni finalizzate alla produzione di energia (ad es. sistemi cogenerativi, sistemi di generazione di energia da qualunque fonte rinnovabile e non)..." e, come queste, non sono ammessi al beneficio. È appena il caso di ricordare peraltro che tale sostanziale equiparazione risulta affermata anche agli effetti della disciplina dei c.d. "certificati bianchi".

Una terza tematica ricorrente nei quesiti ha riguardato i sistemi di controllo intelligenti e connessi per la gestione e il monitoraggio dei consumi energetici dei sistemi di produzione dell'aria compressa. Tali sistemi rappresentano delle soluzioni che interagiscono a livello di macchine, basate sulla combinazione di sensori, sistemi di controllo e di elaborazione/simulazione in grado di gestire i

diversi componenti dell'impianto e di adeguare alla reale necessità delle macchine produttive la generazione di aria compressa, con conseguente riduzione dei consumi energetici.

In base a tali caratteristiche, si ritiene che detti sistemi possano essere riconducibili tra i beni indicati nella voce in questione (richiamato punto 8 del secondo gruppo dell'allegato A). Si precisa però che tale inclusione - fatto salvo quanto sarà specificato nel successivo paragrafo - non riguarda il costo di acquisizione dei compressori che non rientrano in nessuna delle voci dell'allegato A; il costo di tali beni potrà beneficiare eventualmente solo della maggiorazione a titolo di super ammortamento prevista per i beni materiali (40% o 30% a seconda della collocazione temporale dell'investimento).

Un'ulteriore fattispecie sottoposta all'esame della scrivente è quella che concerne, infine, i sistemi di controllo e monitoraggio dei consumi energetici degli impianti di illuminazione. Al riguardo, si ritiene che tali sistemi, ancorché funzionali in senso ampio al risparmio dell'energia elettrica, non possano considerarsi ammissibili all'iper ammortamento, in quanto, come precisato nella richiamata circolare n. 4/E del 2017, nell'ambito della voce in questione rientrano solo "...quelle soluzioni che interagiscono a livello di macchine e componenti del sistema produttivo..."; pertanto, tra i "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" non possono includersi le soluzioni che interagiscono a livello di impianti generali e non di impianti produttivi in senso stretto. Naturalmente, è il caso di precisare che la disciplina dell'iper ammortamento, ricorrendo tutte le altre condizioni, si applicherebbe nella diversa fattispecie in cui, in relazione allo specifico processo produttivo dell'impresa, l'impianto di illuminazione si configuri esso stesso come impianto tecnico di produzione e non già come impianto generale di fabbrica o stabilimento o comunque dell'immobile in cui è svolta l'attività; può essere il caso, ad esempio, degli impianti di illuminazione artificiale costituiti da lampade specifiche per l'ortofloricoltura e utilizzati all'interno delle serre per stimolare la crescita delle piante agendo sui processi fotosintetici, prolungando in tal modo la stagionalità delle colture estive e garantendo una produzione anche nel periodo invernale (sul punto si rinvia alle osservazioni contenute nel successivo paragrafo).

## 6) Trattamento ai fini dell'iper ammortamento degli impianti tecnici di servizio agli impianti produttivi

In numerose istanze presentate alla scrivente è stato chiesto di fornire ulteriori chiarimenti in merito al trattamento ai fini dell'iper ammortamento degli "impianti tecnici di servizio" e cioè, più precisamente, di quegli impianti, di per sé non produttivi, ma che risultano strettamente necessari al funzionamento della macchina o dell'impianto nuovo oggetto di agevolazione, tra i quali assumono particolare rilevanza, ad esempio, gli impianti di alimentazione di vettori energetici primari e secondari, energia elettrica, gas, aria compressa. L'installazione di una nuova macchina o di un impianto iperammortizzabile (anche in contesti produttivi esistenti), infatti, può rendere necessario procedere a nuova realizzazione, integrazione e/o ampliamento di tali impianti tecnici di servizio.

Sul punto, si ricorda, la scrivente ha avuto modo di pronunciarsi in una FAQ del 19 luglio 2017, occupandosi del caso degli "...impianti di servizio riconducibili alla voce "macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime" e cioè dei beni considerati al punto 3 del primo gruppo dell'allegato A e affermandone l'ammissibilità all'iper ammortamento "...se il contratto di acquisto/appalto/stato avanzamento lavori (SAL) di un impianto o di una porzione di impianto prevede la presenza di impianti di servizio e se si dimostra che questi siano strettamente funzionali alla produzione...".

A integrazione dei chiarimenti già forniti, si ritiene opportuno svolgere ulteriori considerazioni.

Si osserva, anzitutto, che in determinati casi (come quello rientrante nella fattispecie oggetto della FAQ), gli elementi impiantistici di servizio indispensabili di nuova realizzazione sono a esclusivo uso della macchina o dell'impianto asserviti, consentendo, in concreto una corretta e precisa individuazione e determinazione dei costi sostenuti per essi.

In altri casi, l'inserimento in produzione di una nuova macchina o di un nuovo impianto o porzione di impianto potrebbe comportare un maggior fabbisogno che le infrastrutture impiantistiche di servizio già esistenti nel sito produttivo non sono in grado di soddisfare, rendendo necessaria un'integrazione o (più frequentemente) una sostituzione di alcune componenti impiantistiche (ad esempio, nel caso in cui si renda necessario realizzare una nuova linea elettrica di alimentazione di un

impianto con derivazione da power center esistente, i trasformatori MT-BT in cabina di trasformazione). In queste ipotesi, si ritiene possibile ammettere al beneficio dell'iper ammortamento solo i costi di pertinenza sostenuti per soddisfare il necessario fabbisogno della nuova macchina o impianto agevolabili. Per cui, nel caso di sostituzione di componenti destinati ad alimentare servizi anche di macchine e impianti preesistenti o nuovi ma non iperammortizzabili, occorrerà individuare correttamente la quota del costo sostenuto per la sostituzione/integrazione del componente proporzionalmente riferibile all'investimento che beneficia dell'iper ammortamento in ragione della percentuale di "servizio" a esso fornito, rispetto al servizio totale disponibile. Si precisa, inoltre, che in tali situazioni, la perizia giurata o l'attestazione di conformità o la dichiarazione del legale rappresentante, nonché l'analisi tecnica, dovranno contenere anche la verifica della necessità dell'integrazione o della sostituzione effettuata in relazione all'impianto di servizio e l'indicazione della procedura di calcolo seguita per la determinazione della quota di costo proporzionalmente riferibile agli investimenti iper ammortizzabili.

Diversa, occorre precisare, è la questione relativa agli impianti tecnici di servizio all'edificio (illuminazione, distribuzione energia elettrica, ecc.) i quali, a prescindere dalle caratteristiche tecnologiche degli stessi, non risultano direttamente correlati al funzionamento della nuova macchina o impianto ammissibile al beneficio. Questi impianti tecnici (generalmente), si osserva, non risultano ammissibili al beneficio, neanche in relazione al punto 8 del secondo gruppo dell'allegato A ("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"), non interagendo a livello di macchine e componenti del sistema produttivo. A meno che, come si è già evidenziato nel precedente paragrafo, tali impianti, nel contesto di specifici processi produttivi, non si configurino essi stessi come impianti di produzione in senso proprio. Può esser il caso, oltre a quello già descritto in precedenza, degli impianti di illuminazione utilizzati nelle serre per agevolare la crescita delle piante indoor, anche degli impianti di climatizzazione nei processi di essiccazione e stagionatura dei prodotti, di microfiltrazione dell'aria nelle camere bianche, o degli impianti di compressione nel caso di ricarica di bombole di aria compressa.

7) Ulteriori chiarimenti in materia di attrezzature/utensili costituenti dotazione ordinaria del bene agevolabile

Come già precisato dall’Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017, le attrezzature e gli altri cespiti strumentali non rientranti nella definizione di macchina di cui all’articolo 2, lettera a), della Direttiva 2006/42CE non sono riconducibili autonomamente ad alcuna delle categorie di beni dell’allegato A. Tuttavia, lo stesso documento di prassi ha indicato 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”; fornendo al contempo un criterio forfettario in base al quale individuare tale nozione di “normale dotazione”. In particolare, è stato ritenuto, per motivi di semplificazione, che nei limiti del 5% del costo del bene agevolabile le attrezzature strettamente necessarie al suo funzionamento possano considerarsi rientranti nella “normale dotazione”; ferma restando per l’impresa la possibilità di applicare il beneficio dell’iper ammortamento anche sul costo delle attrezzature eccedente detto limite, assumendosi in questo caso l’onere di dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto di tale maggiorazione.

Ciò ricordato, sono pervenute alla scrivente ulteriori richieste di chiarimenti specificamente riguardanti una particolare tipologia di stampi dotati di sensoristica intelligente e di dispositivi mobili, utilizzati ad esempio nel settore della ceramica, per i quali è stata chiesta la diretta classificazione nel punto 9 del primo gruppo dell’allegato A e cioè la loro riconducibilità alla voce “macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici”.

Al riguardo, occorre precisare anzitutto che gli stampi, ancorché dotati di componenti addizionali per movimentazioni (quali, ad esempio: cilindri, valvole, dispositivi di riscaldamento) e di ulteriori dispositivi di sensorizzazione della cavità dello stampo (quali, ad esempio: trasduttori di pressione, termocoppie, estensimetri, sensori di posizione), non rientrano, comunque, nella definizione di “macchina” ai sensi della direttiva 42/2006/CE in quanto fondamentalmente privi di un’“applicazione ben determinata”, la quale è una caratteristica necessaria ai fini della classificazione come “macchina” ai sensi della citata direttiva.

Alla luce di tali considerazioni, deve intendersi, di conseguenza, che gli stampi in questione non possono essere autonomamente agevolabili. Ciò precisato, si ricorda, comunque, che detti stampi, nella misura in cui costituiscono “normale dotazione” del bene principale, possono essere agevolati come specificato nella risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 dell’Agenzia delle Entrate.

8) Chiarimenti in materia di classificazione degli impianti di trattamento per la depurazione preliminare allo scarico delle acque reflue

Sono pervenuti specifici quesiti inerenti all’ammissibilità al beneficio e alla corretta classificazione nell’ambito dell’allegato A degli impianti di trattamento delle acque reflue, impiegati, ad esempio, nell’industria tessile, all’interno dei quali vengono convogliate le acque (reflue) industriali provenienti dai bagni di prodotti chimici utilizzati nei cicli di tintura e trattamento del materiale.

Al riguardo, si precisa che tali beni possono essere ammessi al beneficio dell’iperammortamento in quanto riconducibili tra i beni del secondo gruppo - “Sistemi per l’assicurazione della qualità e della sostenibilità” - alla voce n. 9 “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”. Si ricorda, inoltre, che come già chiarito in una delle FAQ pubblicate il 12 luglio 2017, ai fini della riconducibilità nella citata voce del secondo gruppo dell’allegato A, è sufficiente che tali impianti rispettino solamente una tra le due funzioni di trattamento e recupero delle sostanze filtrate. Infine, è appena il caso di precisare che, ai fini del rispetto del requisito dell’interconnessione, lo “scambio informativo” non deve necessariamente avvenire con il sistema gestionale della produzione, bensì è sufficiente che si realizzi anche con altri sistemi interni tra i quali, ad esempio, i sistemi di monitoraggio e controllo remoto degli impianti aziendali.

9) Chiarimenti in merito alla corretta classificazione nell’ambito dell’allegato A dei “sistemi di additivazione di sostanze pericolose” impiegati al fine di evitare il contatto diretto del lavoratore con dette sostanze

Con riferimento alla fattispecie dei beni in oggetto, è stato chiesto un parere concernente la loro riconducibilità nell’allegato A all’interno della voce n. 10 del primo gruppo: “macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito



industriale”.

Al riguardo, avendo osservato che i beni in argomento vengono impiegati con la finalità di additivare le sostanze pericolose in modo tale da evitare il contatto diretto del lavoratore con tali sostanze, consentendo in tal modo la manipolazione in sicurezza, si ritiene che gli stessi siano più esattamente riconducibili nella categoria “Dispositivi per l’interazione uomo macchina e per il miglioramento dell’ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0”.

10) Ulteriori chiarimenti in materia di “interconnessione” e “integrazione automatizzata”

Come più volte ricordato, per la fruizione dell’iper ammortamento non è sufficiente l’acquisizione e la semplice messa in funzione di un bene strumentale (nuovo) rientrante per caratteristiche tecnologiche tra quelli elencati negli allegati A e B della legge n. 232 del 2016, essendo necessario che il bene oggetto d’investimento soddisfi anche il requisito della c.d. “interconnessione”: requisito che, è appena il caso di osservare, ai fini del mantenimento del diritto al beneficio, dovrà essere presente, evidentemente, anche nei periodi d’imposta successivi a quello in cui il bene viene interconnesso.

In particolare, alla luce della definizione generale dettata nella citata circolare n. 4/E del 2017 (che si ritiene utile riportare per esteso), affinché tale requisito possa considerarsi soddisfatto è necessario (e sufficiente) che il bene:

i) scambi informazioni con sistemi interni (es.: 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 (es.: 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.);

ii) sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l’origine delle informazioni, mediante l’utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

Tale definizione generale, è il caso di ribadire, assume rilevanza per tutti i beni rientranti nell'ambito oggettivo della misura e, quindi, sia per i beni materiali (allegato A) che per i beni immateriali (allegato B).

Va però ricordato che, con riferimento ai beni materiali appartenenti al primo gruppo dell'allegato A - vale a dire i "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti" - il requisito dell'interconnessione viene ulteriormente a specificarsi sotto un duplice profilo.

In primo luogo, nella richiamata circolare n. 4/E del 2017, è stato affermato che tra le caratteristiche obbligatorie richieste per tali beni figura anche quella della "interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program"; con l'ulteriore precisazione che detta caratteristica si considera soddisfatta, in coerenza con la definizione generale sopraripotata, se "...il bene scambia informazioni con sistemi interni (es: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (esempi: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc)...".

In secondo luogo, la citata circolare n. 4/E del 2017 ha previsto che i beni del primo gruppo dell'allegato A devono soddisfare anche al requisito della "integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo".

Proprio con riferimento al requisito della "integrazione automatizzata", è opportuno svolgere in questa sede alcune ulteriori considerazioni, al fine di chiarire taluni dubbi sollevati sul punto dagli operatori.

Al riguardo, è opportuno anzitutto ricordare che, come precisato nella citata circolare n. 4/E del 2017, tale requisito può essere soddisfatto secondo tre modalità (alternative). In particolare, la circolare opera riferimento alla (possibile) integrazione: i) con il sistema logistico della fabbrica, a sua volta declinata in due sub opzioni, integrazione fisica e integrazione informativa; ii) con la rete di fornitura; iii) con altre macchine del ciclo produttivo.

Soffermando l'attenzione sulla prima modalità e cioè quella della integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica, la medesima circolare propone alcune esemplificazioni. Per l'integrazione di tipo fisico, si fa l'esempio dei "sistemi di movimentazione"; per quella di tipo informativo, invece, si opera riferimento alla "tracciabilità dei prodotti/lotti".

Occorre qui opportunamente sottolineare che quelli menzionati dalla circolare non costituiscono gli unici esempi attraverso i quali può realizzarsi l'integrazione automatizzata con il sistema logistico. Va infatti osservato che le funzioni di "movimentazione" e "tracciabilità" sono solo alcune delle componenti riconducibili in senso ampio alla logistica di fabbrica; disciplina all'interno della quale ricadono tutte le componenti rilevanti per una gestione organica e sistematica, capace di integrare le diverse funzioni dell'intero ciclo operativo dell'azienda, industriale o del terziario. In particolare, può osservarsi che è proprio attraverso l'integrazione delle diverse funzioni di gestione dei materiali (quali ad esempio le materie prime, i semi lavorati, i componenti), la gestione della produzione (programmazione, schedulazione, fabbricazione, assemblaggio, controllo di qualità), la gestione della distribuzione fisica dei prodotti finiti (movimentazione, stoccaggio, trasporto, imballo, ricezione e spedizione, assistenza pre e post vendita), che la logistica di fabbrica supporta l'azienda nel raggiungimento e mantenimento degli obiettivi atti a garantire i necessari livelli di performance in termini di qualità elevata, costi contenuti, tempi di risposta rapidi ed elevato servizio al cliente. All'interno di tale catena logistica sono individuabili due principali e distinti flussi: quello fisico (di prodotti, materiali oppure di servizi) e quello informativo, a livello interno ed esterno, andando a coinvolgere l'intero sistema clienti/fornitori. Appare quindi chiaro come il requisito di integrazione divenga, insieme a quello di interconnessione, un fattore chiave alla base della digitalizzazione del processo produttivo e, più in generale, dell'intero processo di creazione del valore. Il soddisfacimento di tale requisito potrà quindi essere valutato in tutti quei casi in cui la gestione automatizzata dei flussi fisici o informativi abbia un impatto significativo su una o più funzioni riferibili alla logistica di fabbrica, quale disciplina trasversale e permeante l'intero ciclo operativo dell'azienda e, dunque, non strettamente circoscritta solo alla movimentazione o alla tracciabilità.

Nello stesso ordine di considerazioni, inoltre, appare utile precisare che il requisito di integrazione di tipo informativo con il sistema logistico può essere soddisfatto attraverso l'impiego di beni immateriali tra quelli citati dall'allegato B (software,

sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) e anche con l'impiego di più sistemi operanti in modo concorrente e complementare (ad esempio: inoltro di istruzioni e/o part-program da sistema CAD/CAM, rilievo dati e generazione indice di efficacia totale di un impianto OEE da sistema MES).

Ciò chiarito, si ritiene opportuno da ultimo precisare che, con riferimento ai protocolli di interconnessione e indirizzamento richiamati nella definizione generale di interconnessione contenuta nella circolare n. 4/E, oltre ai protocolli riconducibili a standard de jure - vale a dire, quelli omologati da organizzazioni dello standard ufficiali (a titolo esemplificativo, quelli previsti dalla norma IEC 61158, IEC 61784 o OPC-UA cui CEI CLC/TR 62541 e ancora CEI EN 62591 per le comunicazione wireless) - possono ritenersi ammissibili anche i protocolli riconducibili a standard de facto, o market-driven standard, ampiamente adottati dalle aziende di un certo comparto industriale.