

Industria 4.0

Gli adempimenti

in vista del 31 dicembre 2018

a cura di **ROBERTO LENZI**

Iper-ammortamento, credito d'imposta R&S e credito d'imposta formazione 4.0 sono i pilastri della strategia di Industria 4.0 attualmente operativi. L'avvicinarsi della fine dell'anno impone alcuni obblighi o, comunque, particolari attenzioni in capo alle imprese interessate ad attingere a uno o più degli strumenti sopra indicati. Consegna dei beni, implementazione del sistema informatico, interconnessione delle macchine, realizzazione dei progetti e messa a punto della documentazione utile sono solo alcuni degli adempimenti a cui le imprese devono prestare attenzione. In relazione ad alcuni di questi adempimenti, infatti, un'eventuale dimenticanza che si protraesse oltre il 31 dicembre 2018 potrebbe compromettere irrimediabilmente l'accesso all'agevolazione.

Iper-ammortamento

Gli investimenti in macchinari e attrezzature possono ancora essere finanziati attraverso il superammortamento del 130%, peraltro cumulabile con altre agevolazioni come per esempio la Sabatini. Inoltre, gli investimenti a maggior «contenuto innovativo» sono agevolabili con l'iper-ammortamento del 250%. L'iper-ammortamento è applicabile agli investimenti effettuati nel corso del 2018, con la possibilità di completare l'investimento entro il 31 dicembre 2019 se entro il 31 dicembre 2018 l'ordine risulta accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Per il superammortamento,

invece, la data di completamento dell'investimento è il 30 giugno 2019 se entro il 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Le imprese che beneficiano dell'iper-ammortamento hanno anche la possibilità di fruire anche di una supervalutazione del 140% per gli investimenti in beni strumentali immateriali (software e sistemi It). Le imprese che intendono sfruttare queste agevolazioni devono quindi predisporre l'ordine dei beni entro il 31 dicembre 2018, in modo tale che il fornitore abbia il tempo materiale per accettarlo entro la stessa data. Oltre a questo, le imprese dovranno versare un acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione. Infine, sempre entro la fine del 2018, l'impresa deve concordare la consegna dei beni agevolati entro il 31 dicembre 2019, se i beni sono iper-ammortizzabili, oppure entro il 30 giugno 2019, se rientrano tra quelli super-ammortizzabili. Il verificarsi di queste condizioni permette l'accesso alla maggiorazione dell'ammortamento secondo una delle due misure agevolate. Con la nuova legge di Bilancio, il super e l'iper-ammortamento dovrebbero essere prorogate, pur se con alcune limitazioni.

Super-ammortamento o iper-ammortamento

Gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, effettuati fino al 31 dicembre 2018, oppure ordinati entro il 31 dicembre 2018 con consegna entro il 30 giugno 2019 o il 31 dicembre 2019, possono beneficiare rispettivamente del super-ammortamento o dell'iper-ammortamento. La maggiorazione del 250% è riservata ai beni che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave «Industria 4.0», quindi a elevatissima tecnologia, capaci di interconnettersi e identificati nell'allegato A alla legge di Bilancio 2017. Per le imprese che beneficiano dell'iper-ammortamento, la legge prevede un'agevolazione anche per gli investimenti in determinati beni immateriali strumentali: software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni; il dettaglio dei beni immateriali ammissibili è elencato nell'allegato B alla legge di Bilancio 2017. Per poter beneficiare dalla maggiorazione del 250%, i beni materiali devono rispettare anche il requisito dell'«interconnessione» al sistema aziendale di ge-

stione della produzione o alla rete di fornitura. Oltre a questo, il sistema informatico di fabbrica deve essere in grado di caricare istruzioni ai macchinari sui quali l'impresa vuole ottenere l'iper-ammortamento del 250%. Il «flusso» dei dati deve essere identificabile dal sistema di gestione della produzione o dalla rete di fornitura. Un professionista terzo rispetto al fornitore del macchinario e all'impresa deve redigere una relazione che accompagna la perizia giurata. L'interconnessione effettiva del macchinario è il momento determinante che permette all'impresa di accedere al beneficio dell'iperammortamento del 250%; fino a quel momento l'impresa può accedere solo al super-ammortamento. La digitalizzazione imprime una spinta ai processi di trasformazione, accelerandone i mutamenti evolutivi lungo alcune direttrici distintive:

- interconnessione: ossia la capacità del bene di scambiare informazioni con sistemi interni o esterni. I primi sono identificati con il sistema gestionale, i sistemi di pianificazione, i sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto. I secondi sono quelli che dialogano con i sistemi dei clienti, dei fornitori, dei partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, con quelli di altri siti di produzione, con la supply chain. Questo che viene fatto per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute;
- virtualizzazione: una «copia virtuale» del sistema reale e/o dei suoi componenti è creata e aggiornata mediante i dati provenienti da opportuni sensori e per i quali l'impresa può prevedere l'evoluzione del comportamento mediante simulazioni. La combinazione tra componenti fisici come impianti e macchine di produzione dà origine al modello cyberfisico che abilita modelli produttivi in cui si riducono i tempi e i costi del passaggio dalla fase di prototipazione a quella di produzione e dove il processo produttivo è in grado di essere simulato in ogni funzione e momento.
- decentralizzazione: i vari componenti cyberfisici che compongono l'impianto produttivo dispongono di opportune strategie, per esempio

- per correggere derive di processi, in maniera autonoma e possono rivedere il proprio comportamento in presenza di anomalie;
- interazione da remoto: i dispositivi sono accessibili da remoto in modo da poter rilevare dati sul funzionamento o introdurre correttivi. Esempi tipici di funzioni abilitate sono quelle del monitoraggio e della manutenzione a distanza;
 - elaborazioni e reazioni real time: sono dotati di funzioni che permettano di raccogliere in tempo reale i dati di processo e sono in grado di intraprendere le relative azioni/elaborazioni.

Le procedure per accedere all'agevolazione

L'impresa interessata a beneficiare degli incentivi per gli investimenti, dopo aver identificato i beni, deve pianificare la modalità di acquisizione: il bene da agevolare può essere acquistato direttamente oppure in leasing. Inoltre, può essere realizzato in economia o acquisito mediante contratto di appalto. Sono esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base a un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al soggetto locatore o noleggiante. Gli investimenti devono essere effettuati entro il 31 dicembre 2018, oppure entro il 31 dicembre 2019. In quest'ultimo caso, entro la data del 31 dicembre 2018 l'impresa deve aver firmato il relativo ordine e questo deve essere accettato dal venditore; inoltre, deve essere avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione entro la stessa data. Solo al verificarsi di entrambe le condizioni risultano ammissibili all'iperammortamento anche gli investimenti «effettuati» nel periodo 1° gennaio 2019-31 dicembre 2019 (in caso di super-ammortamento, la data limite è il 30 giugno 2019). Nel caso di locazione finanziaria, entro il 31 dicembre 2018 deve essere stipulato il contratto di leasing e deve essere versato il 20% di maxi-canone. Per ciò che concerne i beni realizzati mediante contratto di appalto, l'impresa può godere dell'estensione temporale aggiuntiva a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo contratto di appalto risulti sottoscritto da entrambe le parti e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto

nel contratto. In merito ai beni realizzati in economia, la circolare n. 23/E del 2016 ha chiarito che la maggiorazione spetta anche per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo in questione, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del Tuir, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione. In questo caso, trattandosi non di beni acquistati presso soggetti terzi, ma realizzati internamente, la prima condizione prevista dalla norma, ossia l'accettazione dell'ordine da parte del venditore, non rileverà ai fini dell'estensione del beneficio dell'ammortamento maggiorato agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018. Tale estensione, nel caso di beni realizzati in economia, può essere ottenuta qualora entro il 31 dicembre 2018 l'impresa possa rendicontare costi pari almeno al 20% dei costi complessivamente sostenuti.

Il momento rilevante è la data di consegna

Il momento rilevante (il giorno in cui l'investimento può essere considerato realizzato) è molto importante in modo da verificare l'agevolabilità dell'investimento in particolare per il superammortamento e per determinare se investimento è potenzialmente ammissibile a iperammortamento. Per questo ultimo ricordiamo che la possibilità matura solo con interconnessione, che può essere effettuata anche negli anni successivi. La circolare n. 4/e e la circolare n. 8/e del 2017 dell'Agenzia delle Entrate specificano che, ai fini della determinazione del «momento di effettuazione», rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir. Pertanto, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà. Queste regole sono applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni. In caso di leasing, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Solo nel caso

in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Il momento del riscatto non ha invece alcuna rilevanza. In altri termini, l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile. Per i beni realizzati in economia, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato. Sono ammissibili i costi concernenti la progettazione dell'investimento; i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene; la mano d'opera diretta; gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene; i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera). Qualora l'investimento sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, i costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione o alla data dello stanziamento accettato. Possono essere considerati con il criterio dello stato di avanzamento lavori i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (Sal), indipendentemente dalla durata infra-annuale o ultrannuale del contratto. La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il Sal è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il Sal è accettato dal committente.

La documentazione necessaria

Per gli investimenti in iper-ammortamento superiori a 500 mila euro per singolo bene, è necessaria una perizia tecnica giurata da parte di un perito o ingegnere iscritti nei rispettivi albi professionali attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche. Sotto tale cifra è comunque necessaria un'autodichiarazione in tal senso da parte del legale rappresentante. La dichiarazione del fornitore sull'idoneità della macchina per «Industria 4.0» è invece poco utile. I beni agevolabili sono raggruppabili in tre categorie:

- beni strumentali il cui funzionamento è con-

- trollato da sistemi computerizzati 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».

Le indagini riguardanti l'effettiva riconducibilità di specifici beni materiali a una delle categorie ammissibili all'iper-ammortamento comportano accertamenti di natura tecnica, che coinvolgono la competenza del Ministero dello Sviluppo Economico. I soggetti interessati possono presentare, ai sensi dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212, un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali relativamente all'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse. Se i dubbi sono inerenti all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione e riguardano la riconducibilità dei beni per i quali l'impresa intende fruire del beneficio, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate. La circolare 4/e ha previsto che la perizia/attestazione di conformità sia corredata di un'analisi tecnica a tutela della proprietà intellettuale e della riservatezza dell'utilizzatore del bene, nonché di terze parti. L'analisi tecnica deve essere realizzata in maniera confidenziale dal professionista o dall'ente di certificazione e deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell'agevolazione. Le informazioni contenute potranno essere rese disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell'autorità giudiziaria. I contenuti dell'analisi tecnica sono i seguenti:

- descrizione tecnica del bene per il quale l'impresa intende beneficiare dell'agevolazione che ne dimostri, in particolare, l'inclusione in una delle categorie definite nell'allegato A o B, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti e accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di leasing);
- descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi;

- verifica dei requisiti 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, è necessario e sufficiente che:
- 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.);
- sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante

l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

- descrizione delle modalità in grado di dimostrare l'interconnessione della macchina/impianto al sistema di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura;
- rappresentazione dei flussi di materiali e/o materie prime e semilavorati e informazioni che vanno a definire l'integrazione della macchina/impianto nel sistema produttivo dell'utilizzatore (allo scopo, si potranno utilizzare opportune metodologie di rappresentazione quali, per esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso, risultati di simulazioni ecc.).

Il possesso di tali requisiti deve essere attestato:

- per i beni dal costo unitario di acquisizione superiore a 500 mila euro, da una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale - che devono dichiarare la propria «terzietà» rispetto ai produttori e/o fornitori dei beni strumentali, servizi e beni immateriali oggetto della perizia - iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato; la perizia può anche

- riguardare una pluralità di beni agevolati; per i beni dal costo unitario di acquisizione inferiore o uguale a 500 mila euro, da una dichiarazione resa dal legale rappresentante resa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (tale dichiarazione può anche essere sostituita dalla perizia tecnica giurata o dall'attestato di conformità di cui al punto precedente).

La dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. L'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, l'impresa può godere della maggiorazione relativa al super ammortamento fino all'esercizio precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione.

La novità di agosto 2018

Ad agosto 2018, il Mise ha pubblicato la circolare n. 295495 con cui ha semplificato l'accesso all'iperammortamento per determinati beni. La nuova circolare apre al fatto che «per alcuni beni strumentali del primo gruppo dell'allegato A, il suddetto vincolo del caricamento da remoto di istruzioni e/o part program potrebbe risultare non necessario o, per così dire, non conferente sul piano strettamente tecnico». E ancora: «Può essere questa la situazione, per esempio, di alcune macchine utensili - quali trince, taglierine, seghe circolari, trapani, frantoi e mulini di macinazione - che, in quanto progettate per un unico ciclo di lavoro o per un'unica lavorazione completamente standardizzata, non necessitano di ricevere istruzioni operative né in relazione alla sequenza (temporale e/o logica) delle attività o delle azioni da eseguire, né in relazione ai parametri o alle variabili di processo». Il Mise fornisce così una nuova interpretazione e specifica che «al riguardo, si ritiene che, con riferimento al rispetto del requisito

dell'interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica, per queste specifiche fattispecie, l'applicazione della disciplina agevolativa non richiede necessariamente che il bene sia in grado di ricevere in ingresso istruzioni e/o part program riguardanti lo svolgimento di una o più sequenze di attività identificate, programmate e/o dettate esternamente (per esempio da sistema informatico, da singolo utente, owner del processo ecc.); è, al contrario, sufficiente che il bene sia in grado di trasmettere dati in uscita, funzionali, a titolo esemplificativo, a soddisfare i requisiti ulteriori di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto e di monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro e dei parametri di processo». Applicando quanto previsto dalla nuova circolare, il sistema di gestione aziendale riceve solo le informazioni dalla macchina e prende atto delle stesse senza possibilità di intervento automatico sul processo produttivo.

Data certa anche per l'autocertificazione

L'obbligo della data certa non vige solo per la perizia giurata ma anche per l'autocertificazione del legale rappresentante da produrre in caso di investimenti al di sotto dei 500 mila euro. Per applicare l'iperammortamento, la loro acquisizione dovrà avvenire entro la data di chiusura del periodo d'imposta 2018, sia che si tratti della perizia giurata, sia che si tratti dell'attestato di conformità o della dichiarazione del legale rappresentante (autocertificazione). La data certa è quindi necessaria anche per l'autocertificazione dell'impresa.

I DOCUMENTI DA PRODURRE CON DATA CERTA

A) Bene con costo superiore a 500 mila euro:

1) Perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale, iscritti nei rispettivi albi professionali, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, corredata da un'analisi tecnica (il tecnico deve dichiarare la propria «terzietà» rispetto ai produttori e/o fornitori dei beni strumentali, servizi e beni immateriali oggetto della perizia)

oppure

2) Attestato di conformità rilasciato da un ente di

certificazione accreditato, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, corredata da un'analisi tecnica.

B) Bene con costo fino a 500 mila euro:

3) Dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura (tale dichiarazione può anche essere sostituita dalla perizia tecnica giurata o dall'attestato di conformità).