

TLS Newsletter

Venerdì 7 aprile 2017

Per maggiori informazioni: info.tls@it.pwc.com

Super ammortamento ed iper ammortamento: i chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate e del MISE

di Antonio Borrelli, Sandro Pittini e Federica Vistarini

Con la Circolare n. 4 del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall’Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo economico, vengono forniti i primi chiarimenti in merito alle disposizioni introdotte dalla Legge di Bilancio 2017 (Legge 11 dicembre 2016, n. 232) volte ad incentivare gli investimenti.

1. Proroga del super ammortamento

L’art. 1, comma 8, della Legge di Bilancio 2017 ha previsto la proroga del super ammortamento sugli acquisti di beni strumentali avvenuti entro il 31 dicembre 2017 e consegnati entro il 30 giugno 2018. Con riferimento a tale proroga, la Circolare ha fornito alcuni importanti chiarimenti circa l’ambito soggettivo di applicazione della norma, precisando che tale agevolazione possa essere fruita anche dalle imprese minori di cui all’art. 66 del TUIR che applicano il c.d. “regime di cassa”.

In merito alla territorialità degli investimenti resta inteso che, in assenza di disposizioni riguardanti l’ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento, risultano agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

Super and hyper depreciation – First Clarifications of the ITA and MISE

The Circular n. 4 of March 30, 2017, issued jointly by the Italian Tax Authority and by the Ministry of Economic Development, provides the first clarifications of the provisions introduced by the Italian Budget Law 2017 (Law 11 December 2016, n. 232) aimed to boost the investments.

1. Extension of the super depreciation regime

Article 1, paragraph 8, of the Italian Budget Law 2017 envisaged the extension of super amortization on purchases of capital goods took place up to December 31st 2017 and delivered June 30th 2018. With reference to this extension, the Circular has provided some important points of view with reference to the subjective scope of application of the Law, pointing out that this tax incentive can also be enjoyed by small businesses, as defined under Article 66 of the Italian Tax Code, that apply the “cash regime”.

With reference to the territoriality of the investments it is understood that, in absence of provisions dealing with the location of the intended business structure and investment goods be subsidized goods are purchased by individuals for which depreciation contribute to the formation of the income qualifying for taxation in Italy.

2. Il Piano Nazionale Industria 4.0

Con il Piano Nazionale Industria 4.0, il Governo intende sostenere il processo di trasformazione delle imprese italiane che vogliono cogliere le opportunità legate alla quarta rivoluzione industriale. Con la Legge di Bilancio 2017 è stata data attuazione alle prime misure che prevedono:

- l'introduzione di una maggiorazione del 150% (iper ammortamento) sul costo di acquisto di beni strumentali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese effettuati entro il 31 dicembre 2017 e consegnati entro il 30 giugno 2018 (a fronte dell'accettazione di un ordine e del versamento di un acconto pari almeno al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017). I beni agevolabili sono elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017 ("Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»") e sono raggruppabili in tre categorie: 1) beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti; 2) sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità; 3) dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»;
- l'introduzione di una maggiorazione del 40% sul costo di acquisto beni strumentali immateriali per i soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento. I beni agevolabili, elencati nell'allegato B annesso alla legge n. 232 del 2016, sono i beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0».

La Circolare, oltre a fornire importanti chiarimenti in merito alle modalità di applicazione delle suddette agevolazioni, nella terza parte fornisce dettagli relativi alla natura tecnica delle caratteristiche elencate negli allegati A e B della Legge di Bilancio 2017.

2. The National Plan Industry 4.0

With the National Plan Industry 4.0, the Government intends to support the process of transformation of Italian enterprises that want to seize the opportunities related to the fourth industrial revolution. The Italian Budget Law 2017 introduced the measures, which include:

- the introduction of a 150% increase (hyper amortisation) on acquisition cost of capital goods necessary for technological and digital transformation, carried out by enterprises within December 31st 2017 and delivered within June 30th 2018. The subsidized goods are listed into the Attachment A of the Italian Budget Law 2017 ("Capital goods necessary for the technological and digital transformation of enterprises on the basis of Industry 4.0 model") and can be grouped into three categories: 1) capital goods whose functioning is controlled by IT Systems or managed through appropriate sensors and actuators; 2) systems for the quality assurance and sustainability; 3) devices for man machine interaction and improved ergonomics and safety in the workplace on the basis of logic "4.0".
- the introduction of an additional 40% increase on the cost of purchasing of intangible capital goods for individuals benefiting from the hyper amortization. The subsidized goods listed into the Attachment B of the Law n. 232 of 2016, (softwares, IT systems and integration systems, platforms and applications) are intangible assets (softwares, IT systems, integration systems, platforms and applications) related to investments in capital goods "Industry 4.0".

The Circular, as well as providing important clarifications on the modalities of the application of the above-mentioned advantages, in the third part provides technical details of the characteristics listed in the Attachment A and B of the Financial Law 2017.

2.1 Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»

L'Agenzia evidenzia che gli investimenti "iper-ammortizzabili" sono solo quelli che, dotati dei requisiti di legge, vengano effettuati a partire dal 1 gennaio 2017: per stabilire il momento di effettuazione dell'investimento occorre utilizzare i tradizionali criteri di competenza fiscale fissati dall'art. 109, comma 2 del TUIR.

Non rilevano, quindi, i differenti criteri di imputazione temporale previsti dai principi contabili internazionali e da quelli italiani in virtù del principio di derivazione rafforzata (art. 83, comma 1, così come modificato dal D.L. 244/2016).

Viene chiarito inoltre che, con riferimento al "costo di acquisizione", l'iper ammortamento, analogamente al super ammortamento, spetta ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento (o del canone annuo di locazione finanziaria) fiscalmente deducibili. Analogamente a quanto già previsto per il super ammortamento, si ribadisce che il beneficio spetta, oltre che per l'acquisto dei beni dai terzi, in proprietà o in leasing, anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

Nell'ambito dei contratti di leasing finanziario, la maggiorazione spetta solo all'utilizzatore e non anche al concedente. Tale agevolazione è inoltre applicabile al bene che, a seguito dell'acquisto, formi successivamente oggetto di contratto *sale and lease back*: in tal caso, l'agevolazione continuerà ad essere fruita sotto forma del costo originario di acquisizione secondo la dinamica temporale inizialmente determinata, a nulla rilevando il contratto di leasing intervenuto successivamente. Restano, invece, esclusi dal beneficio i soggetti che utilizzano i beni in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio. Secondo l'Agenzia delle Entrate, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, può spettare al locatore o noleggiante soltanto nell'ipotesi in cui l'attività di locazione operativa o di noleggio costituisca l'oggetto principale dell'attività.

2.1 Goods necessary for the technological and digital transformation of enterprises on the basis of the "Industry 4.0" model

The Italian Tax Authority underlines that the investments "hyper-depreciable assets" are only those which, with legal requirements, have been carried out starting from January 1st 2017: in order to define the carrying out period of the investment it is necessary to consider the general criteria of Article 109 paragraph 2 of the Italian Tax Code.

Thanks to the "Reinforced Derivation Principle", different timing recognition criteria provided by the international and Italian accounting principles are not relevant for these purposes (Article 83, paragraph 1, as amended by Decree 244/2016).

It is further clarified that, with reference to the "cost of acquisition", the hyper-amortization regime it is solely for the purpose of determination of amortization amounts (or annual lease) deductible for tax purposes. As already provided for the super-amortization regime, it reiterates that benefit applies, further to the purchase of capital goods from third parties, owned or leased, also with reference to goods realized internally or acquired by contract.

Relating with lease contracts the benefit is addressed only to the lessee and not to the lessor. The benefit is also applicable to the good that after the purchase is object of a contract of sale and lease back; in this event, the benefit is determined on the basis of the original cost of acquisition, following the temporal allocation previously determined, with no relevance to the lease contracts intervened later. Capital goods acquired with operational lease contracts or rental contracts are still excluded from the benefit. Under the opinion of the Italian Tax Authority the increase can be granted, if the specific requirements are met, to the lessor only in the event that the operating lease or rental activity constitutes the main object of the activity.

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

La Circolare ha ribadito che la disposizione di cui all'art. 1, comma 10, della Legge di Bilancio 2017 mette in relazione il bene immateriale con il “soggetto” che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno specifico bene materiale (“oggetto” agevolato), confermando quindi quanto già contenuto nella relazione di accompagnamento alla Legge di Bilancio. In altre parole, il bene immateriale non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento.

Inoltre, si ritiene che rientrino tra gli investimenti agevolabili i software acquistati a titolo di licenza d'uso sempre che siano iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce BI3 dello stato patrimoniale - “Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno”) in applicazione di corretti principi contabili (OIC 24 versione dicembre 2016).

Qualora, infine, il software sia integrato (“embedded”) in un bene materiale dell'allegato A e venga acquistato unitamente ad esso, non si deve operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l'iper ammortamento del 150 per cento.

2.3 Analisi tecnica

Per poter fruire dei benefici dell'iper ammortamento e della maggiorazione relativa ai beni immateriali, è necessario attestare il soddisfacimento dei requisiti di legge attraverso una dichiarazione resa dal rappresentante legale ovvero una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o un perito industriale o, infine, un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

2.2 Intangible assets (softwares, IT systems and integration systems, platforms and applications) related to investments in capital goods “Industry 4.0”

The Circular reiterated that the provision of Article 1, paragraph 10 of the Financial Law 2017, makes a relation between the intangible asset and the subject that benefits of the hyper-amortization and not with a specific capital good (benefit object), as already pointed out in the explanatory notes to the Financial Law 2017. In other words, the intangible asset is not necessary related with the capital good that falls into the hyper amortization.

In addition, it is considered that among the investments falling under subsidized items are the software purchased under a license as long as they are capitalized within the Intangible Assets (Section BI3 of the Balance Sheet – Industrial patent rights use of intellectual property rights”) following the guidelines provided by the accounting principles (OIC 24 updated in December 2016).

If, finally, the software is integrated (embedded) in a tangible asset listed in the Attachment A and is acquired in conjunction with it, it is not necessary to separate the tangible and intangible components and the capital good is entirely subject to the 150% hyper-amortization.

2.3 Technical Analysis

In order to enjoy the hyper-amortization and the increase related to intangible assets, you must certify the fulfilment of the requirements of law through a declaration made by the legal representative or a technical evaluation report issued an engineer or by an industrial expert, or finally a certificate of conformity certification issued by an accredited certification body.

In merito a tale aspetto l’Agenzia precisa che il possesso dei requisiti necessari per fruire delle agevolazioni deve essere attestato:

- per i beni dal costo unitario di acquisizione superiore a 500.000 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 (o l’attestato) può anche riguardare una pluralità di beni agevolati;
- per i beni dal costo unitario di acquisizione inferiore o uguale a 500.000 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).

E’ inoltre opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata di un’analisi tecnica che dovrà essere custodita presso la sede del beneficiario dell’agevolazione e le cui informazioni potranno essere rese disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell’autorità giudiziaria.

L’analisi tecnica dovrà contenere le seguenti informazioni:

- descrizione tecnica del bene per il quale si 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);

Tax Italian Authorities specified that the requirements needful for enjoying the enjoy the hyper-amortization and the increase related to intangible assets must be certified according to the following ways:

- since the “cost of acquisition” of each asset is higher than 500.000 euro, the fulfilment of the requirements of law are to be certified through a technical evaluation report issued by an engineer or by an industrial expert - who must declare their "impartiality" over producers and / or suppliers of capital goods, services and intangibles subject of expertise - registered in their respective professional registers, or finally a certificate of conformity certification issued by an accredited certification body; the technical evaluation report (or the certificate) may also relate to a plurality of subsidized assets;
- since the “cost of acquisition” of each asset is lower than or equal to 500.000 euro, the fulfilment of the requirements of law are to be certified through a declaration made by the legal representative, according to the laws and regulations on administrative documentation (it is possible to replace this documentation with the above mentioned technical evaluation report or certificate).

In addition it is necessary that appraisal/attestation of conformity certification is accompanied by technical analysis which must be kept at the place of the beneficiary of the subsidy and whose information must be made available only on request of the control bodies or on the basis of a proxy of the jurisdictional authority.

The technical analysis should include the following information:

- technical description of the good the falls into the benefit that demonstrates, in particular the inclusion of the good in one of the categories listed in the attachment A or B, with the detail of the cost of the asset and of its components and accessories costs (as resulting from the invoices and from the leasing agreement);

- descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi applicati e menzionati al paragrafo 11.1 della Circolare;
- verifica dei requisiti di interconnessione (i.e. scambio di informazioni con sistemi interni e/o esterni per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute; identificazione univoca, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti);
- 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, ad esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso, risultati di simulazioni, ecc.).
- description of the features of the capital assets that enable to satisfy the mandatory and optional requirements applied and mentioned at paragraph 11.1 of the Circular;
- check on the interconnection requirement (i.e. information exchanges with internal and/or external systems, through a connection based on documented rules, public available and internationally recognized;
- unique identification, in order to recognize the origin of the information, through the use of addressing standard internationally recognized;
- description of the means that enables to demonstrate the interconnection of the machine/plant to the managing system of the production and /or to the supply chain;
- representation of the flows of goods and/or raw materials and semi-finished products and information the lead to define the integration of the machine/plant in the production system of the user (for this purpose it would be possible to use appropriate representing methods such as block diagrams, flow charts, results of simulations, etc.).

Si ricorda che la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia dovranno 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.

È ammessa, inoltre, la possibilità di produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in due fasi separate e successive: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione.

In questo caso, l'agevolazione dell'iperammortamento sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Pertanto, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, l'impresa può godere della maggiorazione relativa al superammortamento fino all'esercizio precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione.

The declaration made by the legal representative or the technical evaluation report are to be acquired within the FY in which the asset comes into operation or, if later, within the FY in which the asset is interconnected to the company's system of production management or supply network.

It is possible to produce the eventual expertise appraisal of conformity certification performing two separate and subsequent steps: the first one is based on the check of the technical requirements of the asset and the second one is based on the positive result of the check on the occurred interconnection. In this case the hyper-amortization applies only from the fiscal year in which the interconnection requirement has been verified. Therefore, in the event that the asset is already in function, even if not interconnected, the enterprise could benefit of the increase provided by the super-amortization regime up to the fiscal year preceding the one in which the interconnection is realized.

2.4 Modalità di fruizione delle agevolazioni

Per i beni materiali dell'allegato A, la Circolare distingue tre momenti temporali diversi: 1) il periodo d'imposta di "effettuazione" dell'investimento (articolo 1, comma 9, della legge di bilancio 2017); 2) il periodo d'imposta di "entrata in funzione" (articolo 102, comma 2, del TUIR); 3) il periodo d'imposta di "interconnessione" (articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017). La spettanza e la fruizione dell'iper ammortamento dipendono quindi: dal momento 1), in quanto possono godere del beneficio gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2017 al 31 dicembre 2017 (ovvero, alle condizioni esposte in precedenza, al 30 giugno 2018); dal dal momento 2), ossia dall'entrata in funzione del bene, in quanto solo da tale momento è possibile iniziare a godere dell'iper ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene [momento 3)]; nell'ipotesi in cui, invece, l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo d'imposta. L'Agenzia evidenzia, altresì, che in caso di non immediata interconnessione del bene, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper ammortamento – fruibile a partire del periodo d'imposta di interconnessione – dovrà essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super-ammortamento.

Pertanto, a titolo esemplificativo, nel 2017 si può fruire del super ammortamento, mentre dal 2018 (momento in cui si realizza il requisito dell'interconnessione) la quota di iper ammortamento annualmente fruibile è calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento e quota di maggiorazione fruita a titolo di super-ammortamento nel periodo d'imposta precedente.

Con riferimento ai beni dell'allegato B, invece, la Circolare chiarisce che l'agevolazione per i beni in questione è subordinata: 1) all'effettuazione dell'investimento; 2) all'interconnessione; 3) alla fruizione dell'iper ammortamento per uno dei beni materiali di cui all'allegato A.

2.4 Methods for the application of the benefit

For tangible assets listed in the attachment A, the Circular identifies three different moments: 1) the fiscal year of the carrying out of the investment (Article 1, paragraph 9 of the Financial Law 2017); 2) the fiscal year in which the assets starts to function (Article 102, paragraph 2, of the Italian Tax Code) 3) the fiscal year of the "interconnection" (Article 1, paragraph 11, of the Financial Law 2017). The eligibility and the use of the hyper-amortization depends on: the moment 1) as the investments falling into the benefit are the ones performed from January 1st 2017 to December 31st 2017 (or, on the basis of the conditions explained before, up to 30th June 2018); 2) from the moment in which the assets starts to be in function, as only from this moment, it is possible to grant of the hyper-amortization deduction, at the condition that in the same fiscal year the interconnection requirement is verified; 3) on the contrary, in the event that the interconnection of the asset occurs in fiscal year following the one in which the asset starts to be in function, the hyper-amortization deduction could be applied only from the next tax year. The Italian Tax Authority underlines also that in the event that the interconnection is not immediate, the amount of the increase for the hyper-amortization regime - applicable only from the fiscal year of the interconnection – must be reduced of the deductions granted in previous fiscal years as for temporary super-amortization.

Therefore, as an example, during fiscal year 2017 it is possible to benefit of the super amortization regime, whereas from fiscal year 2018 (when the interconnection requirement is verified) the amount of the hyper amortization annually deductible is determined applying the rate of tax amortization to the difference between the total iper-amortization increase and the increase granted with reference to the super-amortization applied in the previous fiscal year. With reference to the goods listed in the attachment B, the Circular clarifies that the benefit in object is subject to the following conditions: 1) the carrying out of the investment; 2) the interconnection; 3) the application of the hyper-amortization for the investment in one of the goods listed in the attachment A.

Con riferimento alla determinazione del costo del bene agevolabile, si ritiene valido quando già chiarito in precedenza dalla Circolare AE 23 del 2016, pertanto il costo rilevante per il calcolo dell'agevolazione è quello determinato ai sensi dell'art. 110 del TUIR. Di conseguenza, in linea generale, nel costo si computano gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. In aggiunta a quanto sopra la Circolare ha inoltre chiarito i seguenti aspetti:

- il costo del bene è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione degli stessi;
- ai soli effetti della quantificazione del beneficio fruibile, per la determinazione del costo agevolabile, non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

2.5 Richiesta parere tecnico al MISE

L'Agenzia, inoltre, chiarisce che le indagini riguardanti l'effettiva riconducibilità di specifici beni materiali ad una delle categorie ammissibili all'iper ammortamento e super ammortamento Industria 4.0, le quali comportano accertamenti di natura tecnica, involgono la competenza del Ministero dello Sviluppo economico.

A tal proposito, i soggetti interessati possono presentare istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate per ottenere una risposta riguardante fattispecie concrete e personali per l'applicazione delle disposizioni tributarie, quando vi sono condizioni di obiettiva incertezza sulla corretta interpretazione delle stesse. Nei casi in cui, invece, i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità dei beni agli allegati A e B è possibile acquisire autonomamente il parere tecnico del citato Ministero limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle entrate.

The value of the cost of asset can be determined following the clarifications already provided by ITA with the Circular no. 23/2016, therefore the relevant amount for the calculation of the benefit is the one resulting on the basis of Article 110 of the Italian Tax Code. In particular, the value of the cost of the asset includes the directly related additional expenses, excluding general expenses and interests expenses. In addition, the Circular no. 4/2017 has clarified the following aspects:

- the cost of the asset is considered gross of any capital contribution, regardless of their accounting;
- for the calculation of the benefit in object, based on the determination of the cost of the asset, the timing accrual principle and the classification and qualification criteria, provided by the International accounting standards and by the Italian accounting principles applicable to corporate taxpayers different from micro firms covered by Article 2435-ter of the Civil Code, are not considered.

2.5 Request of a technical advice to MISE

Italian Tax Authority (ITA) makes clear that the investigation concerning the effective traceability of specific tangible property to one of the categories eligible for hyper and super depreciation, Industry 4.0, and which involve an inspection of a technical nature, has to involve the MISE.

In case of uncertain situation about the application of the law, tax payers could file a ruling to ITA in order to get a response about the application of the correct tax treatment. On the contrary, in case the doubt about the application of tax incentive are related to the classification of tangible assets to the Attachment A or B it, is possible to ask for a technical advice to MISE without filing a ruling to ITA.

3. Determinazione degli acconti per i periodi d'imposta 2017 e 2018.

La Circolare precisa che la determinazione degli acconti 2017 e 2018 dovrà essere effettuata considerando quale imposta del periodo d'imposta precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle norme sulla proroga del super ammortamento, sull'iper ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali. Inoltre, poiché il comma 12 della Legge di Bilancio 2017 non richiama le norme sul super ammortamento di cui ai commi 91 e seguenti della Legge n. 208/2015 l'imposta dovuta per il 2016 – parametro di riferimento per calcolare l'acconto con il metodo storico – con riferimento a tali commi non deve essere rideterminata.

4. Gli effetti fiscali delle nuove disposizioni normative

Le agevolazioni super ammortamento, iper ammortamento e il super ammortamento relativo ai beni immateriali non incidono sul costo fiscalmente rilevante del bene per:

- il calcolo delle plusvalenze di cui agli articoli 86 e 54, comma 1-bis, del TUIR o delle minusvalenze di cui agli articoli 101 e 54, comma 1-bis.1, del TUIR;
- la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli articoli 102, comma 5, e 54, comma 2, del TUIR, ossia dei beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46;
- il calcolo del plafond del 5 per cento relativo alla deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione di cui agli articoli 102, comma 6, e 54, comma 2, del TUIR;
- il calcolo del limite triennale relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'articolo 1, comma 96, lettera b), della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

3. Determination of the advance tax payments for FY 2017 and 2018

The above mentioned Circular clarified that for the determination of the advance payments related to FY 2017 and 2018, the tax payer has to consider the amount of taxes related to previous fiscal year determined without considering the benefit concerned with super and iper depreciation. In addition, considering that paragraph no. 12 of the Italian Budget Law 2017 does not mention the rules related to the super depreciation provided by paragraph 91 and following of Law no. 208/2015, the tax bases for the determination of the advance payments for FY 2017 has not to be modified.

4. Tax effects of the new regulations

Tax benefits related to super and hyper depreciation and super depreciation of intangible assets do not have any impact of the tax value relevant to:

- the determination of the capital gain under articles 86 and 54, paragraph 1-bis, of the Italian Tax Code (ITC) or on the capital loss according to articles 101 and 54, paragraph 1-bis.1, ITC;
- the full deduction of the cost related to tangible assets with the value no higher than 516,46 according to article 102, paragraph 5, and 54, paragraph 2, ITC;
- the ceiling equal to 5% of the value of the tangible assets relevant for the deductibility of maintenance expenses according to article 2016, paragraph 6, and 54, paragraph 2, ITC;
- the determination of the amount of tangible assets acquired in the last 3 years provided by article 1, paragraph 96, let.b, Law no. 244/2007;
- the determination of the standard considered for the application of the dormant companies discipline provided by article 30 of Law no. 724/1994.

5. Super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici

In relazione al super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici, la Circolare chiarisce che:

- ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4 per cento e, pertanto, tali componenti rientrano nelle ipotesi di esclusione dall'agevolazione (investimenti in fabbricati e costruzioni o in beni materiali strumentali che hanno coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%);
- ai costi riferiti alla componente impiantistica delle centrali fotovoltaiche ed eoliche, risulta applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9 per cento e, pertanto, qualora ve ne siano i presupposti, i contribuenti potranno fruire del super ammortamento.

5. Super depreciation to photovoltaic systems and wind farms

With reference to the super depreciation of photovoltaic systems and wind farms, the Circular clarifies that:

- since the costs relating to real estate of photovoltaic systems and wind farms are subjected to an annual depreciation at the rate 4%, they are not subjected to super depreciation (because of the annual depreciation is lower than 6,5%);
- since the costs relating to engineering of photovoltaic systems and wind farms are subjected to an annual depreciation at the rate 9%, it is possible to benefit from super depreciation (because of the annual depreciation is higher than 6,5%).