

Iperammortamento per l'efficienza energetica: la prova peritale

Analisi del quadro agevolativo 2026-2028 tra deduzione d'imposta, vincoli di autoproduzione e accertamento dei costi pluriennali

Fabio Tardanico Diritto Tributario & Rapporto Tributario 30 Settembre 2026 Lettura 25 min

Stato della questione e quadro aggiornato al 30 settembre 2026: La disciplina dell'iperammortamento 2026-2028, introdotta dalla Legge di Bilancio 2026 (L. n. 199/2025) e modificata dal D.L. n. 38/2026 (conv. in L. n. 88/2026), trova attuazione nel D.M. 7 maggio 2026, con operatività della piattaforma telematica GSE a decorrere dal 12 giugno 2026.

Abstract (Italiano)

L'iperammortamento per l'efficienza energetica e per i beni 4.0, introdotto per il triennio 2026-2028 dai commi 427-436 dell'art. 1 della Legge n. 199/2025, novellato dal D.L. n. 38/2026 (conv. in L. n. 88/2026) e attuato dal D.M. 7 maggio 2026, segna il ripristino delle deduzioni fiscali delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria in luogo dei crediti d'imposta compensabili. L'agevolazione premia l'acquisizione di beni strumentali tecnologici (Allegati IV e V) e impianti per l'autoproduzione di energia rinnovabile destinata all'autoconsumo attraverso maggiorazioni decrescenti per scaglioni (180%, 100%, 50%), fino al tetto di 20 milioni di euro, pur precludendone lo scomputo dall'acconto imposte per il 2026 ex comma 434. Il contributo analizza le condizioni di spettanza soggettiva e oggettiva, la soppressione del vincolo di origine europea per i beni 4.0 generali a fronte della riserva UE per i moduli fotovoltaici ad alta efficienza del Registro ENEA, l'iter procedimentale sul portale GSE (attivo dal 12 giugno 2026), l'onere probatorio imperniato sulla perizia tecnica asseverata e sulla certificazione contabile, nonché i meccanismi di continuità in caso di beni sostitutivi. Particolare rilievo è attribuito al coordinamento con i termini decadenziali dell'accertamento tributario sui costi pluriennali ex art. 43 D.P.R. n. 600/1973 (evidenziando la cesura temporale tra investimenti 2026 e acquisti dal 2027) e all'efficacia della rettifica analitica in diminuzione del reddito d'impresa nell'ambito del Concordato Preventivo Biennale.

Abstract (English)

The enhanced depreciation regime for energy efficiency and 4.0 capital goods, introduced for the 2026-2028 three-year period by Article 1, paragraphs 427-436 of Law no. 199/2025, amended by Decree-Law no. 38/2026 (converted into Law no. 88/2026), and implemented by Ministerial Decree of 7 May 2026, restores corporate income tax deductions for amortization and finance lease instalments, superseding compensable tax credits. The incentive fosters the acquisition of advanced technological assets (Annexes IV and V) and renewable energy generation facilities dedicated to self-consumption through tiered deduction surcharges (180%, 100%, 50%) up to a 20-million-euro investment cap, while disallowing any deduction from 2026 advance tax payments pursuant to paragraph 434. This contribution examines subjective and objective eligibility requirements, the removal of the European territorial origin constraint for general 4.0 assets contrasted with the strict EU reservation for high-efficiency solar modules under the ENEA Register, the administrative procedure on the GSE platform (operational since 12 June 2026), the evidentiary burden centered on sworn technical appraisals and statutory audit certifications, and the roll-over relief governing replacement assets. Specific consideration is devoted to the alignment with statutory limitation periods for tax assessments on multi-year expenses pursuant to Article 43 of Presidential Decree no. 600/1973 (highlighting the critical temporal divide between 2026 and post-2027 acquisitions), as well as the substantial downward adjustment of taxable income under the Biennial Preventive Composition framework.

Punti Chiave dell'Analisi

- **Ritorno alla deduzione e divieto di acconto 2026:** L'iperammortamento 2026-2028 supera i crediti d'imposta operando come variazione in diminuzione extracontabile per scaglioni (180%, 100%, 50% fino a 20 milioni di euro), ma il comma 434 ne vieta espressamente il computo ai fini dell'acconto imposte 2026.
- **Doppio binario e Made in EU differenziato:** L'agevolazione copre beni materiali e immateriali 4.0 (con estensione ad intelligenza artificiale e cybersecurity, svincolati dall'origine UE ex D.L. n. 38/2026) e impianti FER per autoconsumo (fabbisogno massimo 105%), dove resta l'obbligo inderogabile di celle e moduli europei iscritti alle lett. b e c del Registro ENEA.
- **Rigore probatorio e condizione sospensiva GSE:** La spettanza è subordinata a perizia tecnica asseverata (estesa a calore di processo, contestualità dello storage ed efficienze), certificazione contabile del revisore legale e iter telematico GSE, con fruizione condizionata all'esito positivo delle verifiche dell'ente gestore.

- **Cesura dell'accertamento e rettifica nel CPB:** I termini dell'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 mantengono la decadenza frazionata sulle singole quote per gli investimenti 2026, applicando la decadenza ancorata al primo esercizio solo dal 2027, mentre la deduzione riduce analiticamente in diminuzione la base imponibile del Concordato Preventivo Biennale.

Principio di Diritto / Massima Redazionale

In materia di reddito d'impresa e agevolazioni per la transizione ecologica e digitale nel triennio 2026-2028, la maggiorazione del costo di acquisizione dei beni strumentali 4.0 e degli impianti per l'autoproduzione di energia rinnovabile (art. 1, commi 427-436 L. n. 199/2025) costituisce una variazione in diminuzione extracontabile a fruizione pluriennale, la cui spettanza presuppone l'interconnessione informatica, la rispondenza tecnica asseverata da perizia giurata e il rispetto della capienza fiscale, coordinandosi con i termini decadenziali di accertamento di cui all'art. 43 D.P.R. n. 600/1973 e con la disciplina del concordato preventivo biennale.

01. Inquadramento sistematico: il ritorno alla deduzione fiscale delle quote di ammortamento

Il quadro degli incentivi fiscali a supporto dell'innovazione tecnologica registra una netta discontinuità strutturale con la disciplina del triennio 2026-2028. L'introduzione del rinnovato **iperammortamento per l'efficienza energetica** e per la digitalizzazione dei processi produttivi, regolato dai commi 427-436 dell'art. 1 della [Legge 30 dicembre 2025, n. 199](#), archivia la stagione dei crediti d'imposta cedibili o compensabili in F24 che aveva caratterizzato i piani Transizione 4.0 e Transizione 5.0. Il legislatore ha scelto di ripristinare il meccanismo originario della **maggiorazione del costo di acquisizione** dei beni strumentali materiali e immateriali tecnologicamente avanzati, traducendolo in una variazione in diminuzione extracontabile a fruizione pluriennale. La misura incide direttamente sul reddito complessivo netto ai fini IRES e IRPEF, ancorando l'effettiva convenienza finanziaria alla sussistenza di un'adeguata capienza imponibile ordinaria dell'impresa.

L'architettura agevolativa si articola secondo una progressione decrescente per scaglioni di spesa, volta a premiare l'intensità di investimento delle piccole e medie imprese senza penalizzare i

programmi industriali complessi. Per gli investimenti ammissibili realizzati a decorrere dal **1° gennaio 2026 fino al 30 settembre 2028**, la maggiorazione fiscale del costo opera nelle seguenti percentuali: nella misura del **180% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro**; nella misura del **100% per la quota compresa tra 2,5 e 10 milioni di euro**; nella misura del **50% per la fascia compresa tra 10 e 20 milioni di euro**. Gli importi che eccedono il tetto massimo di spesa pari a **20 milioni di euro** rimangono integralmente esclusi dall'incentivo. Sul piano operativo, la deduzione complessiva raggiunge così il **280% del valore del cespite** nel primo scaglione, il 200% nel secondo e il 150% nel terzo scaglione, traducendosi in un significativo alleggerimento del carico tributario distribuito lungo la durata dell'ammortamento civilistico o del contratto di locazione finanziaria.

Tuttavia, sotto il profilo della finanza aziendale e della pianificazione dei flussi di cassa, l'istituto presenta una specifica restrizione temporale che i revisori legali devono attentamente monitorare. L'art. 1, comma 434, della legge di bilancio vieta tassativamente di assumere la maggiorazione del costo quale elemento di riduzione della base imponibile ai fini della determinazione dell'**acconto delle imposte sui redditi dovuto per il periodo d'imposta 2026**. Tale preclusione neutralizza gli effetti di cassa immediati nel primo esercizio, posticipando l'impatto finanziario positivo al saldo delle imposte o al periodo successivo. L'agevolazione è sottoposta a vincoli stringenti di monitoraggio della spesa pubblica ex art. 1, comma 1, per garantire la compatibilità con i saldi di finanza pubblica, imponendo la **prenotazione telematica delle risorse** e la verifica documentale preventiva.

02. Ambito soggettivo, cause ostative e condizioni generali di spettanza

2.1 — Titolari di reddito d'impresa e perimetro delle esclusioni concorsuali e sanzionatorie

La platea dei beneficiari dell'iperammortamento per il triennio 2026-2028 è definita secondo il principio di generalità soggettiva che governa le agevolazioni fiscali a sostegno degli investimenti produttivi. Possono accedere alla maggiorazione del costo tutte le **imprese residenti nel territorio dello Stato**, a prescindere dalla specifica forma giuridica societaria o individuale, dal settore economico di appartenenza, dalla classe dimensionale e dal regime contabile adottato, sia esso in contabilità ordinaria o semplificata. L'agevolazione è altresì estesa alle **stabili organizzazioni in Italia di**

soggetti non residenti, a condizione che i beni strumentali acquisiti siano stabilmente incardinati nel processo produttivo della sede fissa d'affari nazionale. Restano invece tassativamente esclusi dal perimetro applicativo gli esercenti arti e professioni, i soggetti titolari esclusivamente di reddito di lavoro autonomo o di reddito agrario puro, nonché gli enti non commerciali limitatamente all'attività istituzionale non produttiva di reddito d'impresa.

Il legislatore fiscale ha subordinato la spettanza della deduzione all'assenza di situazioni di decozione patrimoniale o di disvalore penale-amministrativo, tipizzando specifiche **cause ostative di natura preclusiva**. Ai sensi del comma 428 dell'art. 1 della Legge n. 199/2025, sono escluse dalla fruizione le imprese sottoposte a **liquidazione volontaria**, fallimento, liquidazione giudiziale, concordato preventivo privo di continuità aziendale, o a qualsiasi altra procedura concorsuale disciplinata dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza. La preclusione opera anche nell'ipotesi in cui sia pendente un procedimento per la dichiarazione di tali stati di dissesto. La continuità aziendale costituisce dunque il presupposto logico ed economico della maggiorazione: incentivare investimenti pluriennali in assenza di una prospettiva di risanamento e prosecuzione dell'attività comprometterebbe la finalità stessa del beneficio erariale.

Sul versante della legalità societaria, l'ammissione al beneficio è preclusa alle imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** disposte ai sensi dell'art. 9, comma 2, del D.Lgs. 8 giugno 2001, n. 231. In particolare, rileva l'interdizione dall'esercizio dell'attività, la sospensione o revoca delle autorizzazioni, nonché il divieto espresso di contrattare con la pubblica amministrazione o di accedere a contributi e agevolazioni pubbliche. Il riscontro dell'insussistenza di tali sanzioni deve essere effettuato al momento dell'effettuazione dell'investimento e mantenuto per l'intera durata del periodo di fruizione dell'ammortamento maggiorato, configurando una **condizione di validità sostanziale della variazione fiscale**.

Requisiti soggettivi e perimetro delle cause ostative

L'accesso all'agevolazione richiede la qualifica di titolare di reddito d'impresa e la piena continuità operativa: qualsiasi procedura concorsuale liquidatoria pendente o la presenza di sanzioni interdittive ex D.Lgs. n. 231/2001 paralizza ab origine la deducibilità delle quote di maggiorazione.

2.2 — La regolarità contributiva e la sicurezza sul lavoro come requisiti sostanziali di validità

Accanto alle cause ostative di natura concorsuale e sanzionatoria, il comma 428 dell'art. 1 della Legge n. 199/2025 introduce un duplice vincolo di legalità aziendale che condiziona direttamente la spettanza della deduzione extracontabile. L'ammissione all'agevolazione è espressamente subordinata al pieno rispetto delle **normative in materia di sicurezza nei luoghi di lavoro** vigenti in ciascun comparto economico, nonché al puntuale **adempimento degli obblighi di versamento contributivo e assistenziale** a beneficio dei dipendenti. Sotto il profilo operativo, la regolarità previdenziale deve risultare comprovata mediante il possesso del Documento Unico di Regolarità Contributiva (**DURC in corso di validità**) al momento dell'effettuazione degli investimenti e in corrispondenza di ciascun periodo d'imposta in cui l'impresa computa le quote di ammortamento maggiorato.

Sul piano tributario, la giurisprudenza di legittimità e la prassi dell'Amministrazione finanziaria qualificano tali requisiti non come meri adempimenti formali, bensì quali **elementi costitutivi sostanziali del diritto all'agevolazione**. L'eventuale accertamento definitivo di violazioni gravi alle norme antinfortunistiche (D.Lgs. n. 81/2008) ovvero l'irregolarità contributiva non sanata nei termini di legge determina la **decadenza integrale dal beneficio fiscale**. Tale sanzione comporta il disconoscimento delle variazioni in diminuzione operate nel modello dichiarativo, con conseguente ripresa a tassazione delle quote dedotte, applicazione delle ordinarie **sanzioni amministrative per infedele dichiarazione** e computo degli interessi di mora. Il collegio sindacale e il revisore legale sono pertanto chiamati a verificare la persistenza della regolarità contributiva e della compliance antinfortunistica lungo l'intero arco temporale del piano di ammortamento.

03. Il perimetro oggettivo: beni 4.0, efficienza energetica e novità del correttivo 2026

3.1 — I beni strumentali materiali e immateriali 4.0 tra intelligenza artificiale e cybersecurity

L'ambito oggettivo dell'agevolazione poggia su una classificazione tassativa che recepisce l'evoluzione tecnologica più avanzata dei processi industriali. Ai sensi del comma 427 dell'art. 1 della Legge n.

199/2025, sono ammessi alla maggiorazione fiscale gli investimenti in **beni strumentali nuovi materiali e immateriali** compresi, rispettivamente, negli **Allegati IV e V** annessi alla medesima legge di bilancio. Il legislatore ha integrato le storiche categorie dell'Industria 4.0 con le tecnologie abilitanti emergenti, includendo espressamente sistemi mecatronici avanzati, macchine utensili a controllo computerizzato, robot collaborativi (cobot), sistemi cyberfisici (CPS), infrastrutture di reti 5G private a servizio degli stabilimenti e gemelli digitali (**digital twin**) dedicati alla simulazione in tempo reale delle linee di fabbrica.

Sul versante immateriale, l'Allegato V compie un salto qualitativo decisivo estendendo l'iperammortamento alle piattaforme software di ultima generazione. Rientrano nel perimetro agevolabile i sistemi MES (Manufacturing Execution System), i software SCADA e, soprattutto, gli applicativi di **intelligenza artificiale avanzata per la gestione operativa**, ivi compresi i modelli linguistici (LLM) e i sistemi ad agenti autonomi integrati nelle catene di approvvigionamento e di controllo qualità predittivo. Accanto all'automazione algoritmica, assume dignità autonoma la **sicurezza informatica industriale**: sono agevolabili le soluzioni di cybersecurity specificamente destinate a proteggere l'integrità e la resilienza delle reti operative (OT) e informatiche (IT) dell'impianto produttivo, con conformità certificata allo standard internazionale **IEC 62443**.

Affinché i beni materiali e immateriali possano legittimamente beneficiare della variazione in diminuzione, l'ordinamento fiscale impone il rispetto indefettibile del **requisito dell'interconnessione informatica** al sistema di gestione della produzione o alla rete di fornitura dell'impresa. Il cespite non può operare come isola tecnologica a sé stante: esso deve scambiare dati bidirezionali con i sistemi gestionali di fabbrica (ERP o MES), consentire il telecontrollo dei parametri operativi e l'integrazione automatica con le altre macchine del ciclo produttivo. L'interconnessione costituisce il presupposto temporale e sostanziale per l'avvio della fruizione della maggiorazione.

L'art. 1 della Legge n. 199/2025 provvede altresì a delimitare negativamente l'alveo agevolativo mediante una serie di **esclusioni oggettive espresse**. Non possono in alcun caso beneficiare dell'iperammortamento i beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento fiscale inferiori al **6,5%**, i fabbricati, le costruzioni e le opere murarie di qualunque specie, nonché i veicoli a motore e i mezzi di trasporto a motore indicati all'art. 164, comma 1, del TUIR. Sono parimenti escluse le dotazioni informatiche generiche per ufficio (computer portatili, workstation individuali, periferiche ordinarie e smartphone) e i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione.

3.2 — Autoproduzione da fonti rinnovabili e vincoli di efficienza per gli impianti fotovoltaici

La novità più rilevante sul piano sistematico consiste nell'inclusione, tra i beni agevolabili con la maggiorazione del costo, degli impianti destinati all'**autoproduzione di energia da fonti rinnovabili (FER)** destinata all'autoconsumo aziendale, disciplinati in conformità all'art. 30 del D.Lgs. 8 novembre 2021, n. 199. L'accesso all'**iperammortamento per l'efficienza energetica** non configura una misura di sostegno alla mera produzione elettrica da immettere in rete: l'investimento è riconosciuto fiscalmente solo se funzionalmente asservito a un'unità produttiva in cui l'impresa esercita la propria attività industriale, commerciale o di servizi. A presidio di tale finalità, il legislatore ha introdotto un rigido **parametro di dimensionamento massimo al 105%** del fabbisogno energetico medio annuo della struttura asservita. La producibilità attesa non può superare la quota del cinque per cento oltre i consumi registrati nell'esercizio precedente o stimati in sede di perizia per i nuovi insediamenti.

« **L'iperammortamento premia la transizione energetica solo se misurabile e rigorosamente asservita al ciclo di produzione: la deduzione non finanzia la mera capacità generativa, ma l'effettivo autoconsumo aziendale verificato per via peritale.** »

Nell'ambito degli impianti di generazione termica da fonti rinnovabili, la norma stabilisce che il **calore di processo prodotto** debba essere integralmente reimpiegato nei cicli produttivi interni dell'opificio, escludendo qualsiasi valorizzazione economica derivante dalla cessione a terzi o dall'immissione in reti di teleriscaldamento esterne. Per quanto concerne specificamente gli **impianti solari fotovoltaici**, l'art. 1, comma 429, lettera b), della Legge n. 199/2025 stabilisce una disciplina di particolare rigore tecnologico, rinviando tassativamente alle categorie previste dall'art. 12 del D.L. 9 dicembre 2023, n. 181, convertito con modificazioni dalla Legge n. 11/2024. L'agevolazione è rigorosamente riservata ai soli moduli fotovoltaici iscritti nel **Registro delle tecnologie per il fotovoltaico gestito da ENEA**.

Sul piano dell'onere probatorio e della classificazione merceologica, sono ammessi esclusivamente i moduli fotovoltaici a elevata efficienza realizzati all'interno dell'Unione Europea con efficienza minima a livello di modulo pari al 21,5% (**lettera b del Registro ENEA**), nonché i moduli costituiti da celle prodotte nell'Unione Europea con efficienza minima a livello di cella pari al 23,5% o 24,0% (**lettera c**

del Registro ENEA). Rimangono espressamente **esclusi i moduli a tecnologia standard di cui alla lettera a)** del medesimo registro, ancorché fabbricati in Europa. L'acquisto di pannelli non conformi alle lettere b) e c) determina la decadenza totale dalla maggiorazione per l'intera quota di investimento nella generazione solare, imponendo una rigorosa due diligence preventiva sulle schede tecniche dei fornitori.

3.3 — Sistemi di accumulo energetico e criteri di calcolo della spesa ammissibile

I **sistemi di accumulo dell'energia** (Battery Energy Storage System - BESS) costituiscono una componente integrativa essenziale per ottimizzare l'autoconsumo istantaneo ed evitare l'immissione in rete dei picchi di generazione non assorbiti. L'art. 1, comma 429, della Legge n. 199/2025 ammette i dispositivi di stoccaggio all'iperammortamento a condizione che sussista un vincolo di **rigorosa accessorietà e contestualità** rispetto all'impianto di autoproduzione FER. Non è ammessa la deduzione autonoma per batterie o accumulatori acquistati separatamente o destinati a potenziare impianti preesistenti: l'investimento nello storage deve formare oggetto della medesima commessa o di un programma contrattuale unitario ed essere avviato contestualmente al gruppo di generazione.

Sotto il profilo contabile e quantitativo, la quantificazione del costo agevolabile per i sistemi di accumulo è soggetta a un **tetto parametrico di spesa ammissibile** correlato alla potenza nominale dell'impianto primario. Il D.M. 7 maggio 2026 ha recepito la formula parametrica di abbattimento che ancora il valore massimo incentivabile dell'accumulo ($\$V_{\{acc\}}\$$) al valore dell'impianto di generazione rinnovabile ($\$V_{\{FER\}}\$$), secondo un coefficiente α determinato in funzione della capacità nominale espressa in chilowattora. Qualora il costo sostenuto ecceda tale parametro di congruità economica, la quota eccedente è neutralizzata ai fini fiscali, computando la maggiorazione del costo esclusivamente entro il **massimale di spesa parametrica riconosciuta**.

3.4 — La soppressione del vincolo di origine territoriale UE/SEE ex D.L. n. 38/2026

Uno dei passaggi ermeneutici e operativi di maggiore rilievo è rappresentato dalla novella recata dall'art. 7 del [Decreto-Legge 27 marzo 2026, n. 38](#), convertito con modificazioni dalla Legge 22 maggio 2026, n. 88. L'impostazione originaria della Legge di Bilancio 2026 aveva introdotto una clausola generalizzata di preferenza geografica, vincolando l'ammissibilità dei beni materiali e immateriali 4.0 alla fabbricazione all'interno dei Paesi membri dell'Unione Europea o dello Spazio Economico

Europeo. Tale disposizione aveva suscitato diffuse criticità applicative nelle filiere manifatturiere a causa della strutturale dipendenza del mercato globale da componenti ad alta tecnologia di provenienza asiatica e statunitense. Il legislatore d'urgenza è intervenuto **sopprimendo il vincolo di origine territoriale UE/SEE per i beni 4.0 generali** con efficacia retroattiva a decorrere dal 1° gennaio 2026.

La soppressione del vincolo geografico liberalizza l'acquisizione di macchinari industriali, robotica, componentistica elettronica, nonché **inverter, trasformatori e sistemi di accumulo elettrochimico extra-UE**, preservando la piena deducibilità delle relative quote di costo. Tuttavia, occorre evidenziare con nettezza che tale liberalizzazione non ha intaccato il regime speciale del fotovoltaico: per i soli **moduli solari fotovoltaici permane inderogabile l'obbligo di fabbricazione europea** e di certificazione nei registri ENEA. La divergenza di trattamento merceologico impone al commercialista e all'organo di revisione una verifica disgiunta delle matricole d'origine dei singoli cespiti all'interno dello stesso programma d'investimento.

Tipologia di Cespiti	Disciplina Originaria (L. n. 199/2025)	Assetto Post-Correttivo (D.L. n. 38/2026)
Beni 4.0 Generali (All. IV e V)	Riserva esclusiva di fabbricazione all'interno dell'Unione Europea o SEE	Vincolo geografico soppresso: piena ammissibilità di cespiti extra-UE
Inverter e Sistemi di Accumulo	Soggetti al vincolo di provenienza territoriale europea	Liberalizzati: ammessi componenti extra-UE entro i massimali parametrici
Moduli e Celle Fotovoltaiche	Registro ENEA lett. b) e c) ex art. 12 D.L. n. 181/2023 (esclusa lett. a)	Regime confermato: obbligo Made in EU ad alta efficienza per celle e moduli

04. La procedura di accesso, l'onere probatorio

peritale e la certificazione contabile

4.1 — La piattaforma telematica GSE e il calendario delle comunicazioni

L'accesso all'iperammortamento per il triennio 2026-2028 non segue più il modulo della fruizione puramente automatica in dichiarazione, bensì un rigoroso iter procedurale incardinato sulla **piattaforma telematica del Gestore dei Servizi Energetici (GSE)**, resa operativa a decorrere dal **12 giugno 2026**. La gestione telematica centralizzata risponde alla duplice finalità di monitorare in tempo reale il tiraggio dei fondi stanziati dalla legge di bilancio e di preconstituire il fascicolo probatorio a disposizione degli organi di controllo fiscale. La procedura si snoda lungo una scansione temporale rigida, articolata in tre adempimenti comunicativi progressivi la cui omissione comporta la decadenza insanabile dalla riserva di spesa.

Il primo passaggio coincide con la **comunicazione preventiva telematica**, mediante la quale l'impresa trasmette la descrizione del progetto di investimento, la suddivisione analitica delle spese tra beni 4.0 materiali, software, impianti FER e sistemi di accumulo, nonché la quantificazione del costo agevolabile stimato e il piano di fruizione pluriennale delle quote di maggiorazione. A seguito della ricezione, la piattaforma rilascia apposita ricevuta con codice identificativo univoco, attestante la **prenotazione delle risorse finanziarie**. Entro il termine perentorio di **60 giorni dalla prenotazione**, l'impresa è tenuta a trasmettere la comunicazione di conferma dell'ordine, corredata dalla quietanza bancaria attestante il versamento di un **acconto pari ad almeno il 20% del costo** di acquisizione dei singoli beni ordinati.

Per gli investimenti realizzati mediante contratti di **locazione finanziaria (leasing)**, il D.M. 7 maggio 2026 ha disciplinato un regime di attestazione specifico: il requisito dell'acconto del 20% si intende assolto con la stipula del contratto di locazione finanziaria tra utilizzatore e società concedente, unitamente all'ordine irrevocabile inoltrato dalla concedente al fornitore e al versamento del **maxicanone iniziale pattuito** in misura non inferiore alla predetta soglia percentuale. Il calendario degli adempimenti si completa con i monitoraggi annuali di stato avanzamento lavori, da trasmettere entro il 20 gennaio e il 30 giugno di ciascun esercizio, e con la **comunicazione finale di completamento entro il 15 novembre 2028**, contenente il consuntivo finale, la data certa di interconnessione e gli estremi degli atti peritali e certificativi.

4.2 — La perizia tecnica asseverata e l'attestazione dell'interconnessione

Il perno dell'apparato probatorio a presidio della deduzione è costituito dalla **perizia tecnica asseverata**, redatta da un ingegnere o da un perito industriale iscritto nel rispettivo albo professionale, ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un organismo di certificazione accreditato. Per gli investimenti effettuati nel comparto agricolo e forestale, la perizia può essere sottoscritta anche da dottori agronomi o periti agrari abilitati. L'atto peritale è obbligatorio per i beni aventi un costo unitario di acquisizione superiore a **300.000 euro**. Al di sotto di tale soglia di valore, la legge consente la redazione di una dichiarazione sostitutiva di atto notorio resa dal legale rappresentante ai sensi del D.P.R. n. 445/2000, quantunque la prassi della revisione e la prudenza tributaria suggeriscano di acquisire in ogni caso una perizia asseverata giurata onde prevenire contestazioni erariali sull'esattezza dei rilievi tecnici.

La perizia assume un contenuto altamente specialistico nel caso di investimenti in impianti FER e storage. Il professionista abilitato deve asseverare, sotto la propria responsabilità civile e penale: il soddisfacimento dei requisiti di conformità tecnologica agli Allegati IV e V; l'avvenuta **interconnessione informatica con data certa** tramite protocolli industriali standard; il rispetto del **limite massimo del 105% di producibilità** rispetto ai consumi energetici storici dell'opificio; l'assorbimento integrale del calore di processo per gli impianti termici; la conformità dei moduli fotovoltaici ai rigorosi parametri di rendimento delle lettere b) e c) del Registro ENEA; nonché la perfetta rispondenza dei sistemi di accumulo ai massimali parametrici di costo ammissibile. L'assenza anche di una sola di tali asseverazioni inficia la regolarità del documento e preclude la spettanza della maggiorazione.

4.3 — La certificazione contabile del revisore legale e la tenuta della documentazione

Accanto alla perizia tecnica, il comma 431 dell'art. 1 della Legge n. 199/2025 introduce l'obbligo inderogabile della **certificazione contabile attestante l'effettivo sostenimento delle spese** e la corretta quantificazione dei costi ammissibili. Il rilascio dell'attestazione è riservato al soggetto incaricato della revisione legale dei conti, iscritto nella **Sezione A del registro dei revisori legali** di cui al D.Lgs. 27 gennaio 2010, n. 39. Per le imprese non soggette per legge a revisione legale del bilancio e prive di collegio sindacale con funzioni di controllo contabile, l'adempimento deve essere assolto mediante conferimento di apposito incarico a un revisore legale o a una società di revisione

iscritti nella medesima Sezione A, con riconoscimento di una maggiorazione delle spese di certificazione fino al massimale di **5.000 euro** ad incremento della spesa agevolata.

L'attività del revisore legale consiste nella verifica documentale delle fatture elettroniche d'acquisto (con riscontro della dicitura normativa obbligatoria), dei contratti d'appalto o fornitura, degli ordinativi di bonifico tracciabile e della corretta **imputazione temporale dei costi per competenza economica** ai sensi dell'art. 109 del TUIR. L'impresa ha l'obbligo di conservare l'intero fascicolo documentale — comprensivo di contratti, perizie asseverate, rapporti di prova dell'interconnessione, schede tecniche ENEA, ricevute GSE e relazioni del revisore — per tutta la durata dei termini decadenziali di accertamento. L'omessa o incompleta tenuta degli atti probatori determina l'inutilizzabilità delle variazioni in diminuzione e legittima l'Ufficio al recupero integrale delle imposte.

05. Fruizione contabile, gestione del realizzo oneroso e coordinamento con il CPB

5.1 — Modalità di fruizione delle quote di maggiorazione e disciplina dei beni sostitutivi

La fruizione dell'iperammortamento opera sul piano strettamente fiscale senza incidere sui valori contabili del bilancio d'esercizio redatto secondo i principi civilistici e i principi contabili nazionali OIC o internazionali IFRS. Per i **beni strumentali acquisiti in proprietà**, la maggiorazione del costo si traduce in una **variazione in diminuzione extracontabile nel quadro RF** del modello Redditi per i soggetti IRES, ovvero nel quadro RG per le imprese in contabilità semplificata. La deduzione complessiva è ripartita in quote annuali costanti per la durata ordinaria del piano di ammortamento fiscale, applicando i coefficienti di cui al D.M. 31 dicembre 1988 a norma dell'art. 102 del TUIR. Nell'ipotesi di **acquisizione mediante locazione finanziaria**, l'art. 102, comma 7, del TUIR ancora la deduzione della maggiorazione alla quota capitale dei canoni di leasing, ripartendola lungo la durata contrattuale minima fiscale del rapporto.

Sotto il profilo dei tempi di scomputo effettivo, l'art. 4, comma 1, del D.M. 7 maggio 2026 introduce una specifica **condizione sospensiva di efficacia**: l'impresa può operare la variazione in diminuzione solo a decorrere dal periodo d'imposta in cui riceve la **comunicazione di esito positivo delle verifiche del GSE** a conclusione dell'iter istruttorio. Fino a tale momento formale, la fruizione rimane sospesa;

una volta pervenuta la conferma del GSE, la quota maturata per competenza dall'esercizio di interconnessione viene recuperata dichiarativamente, garantendo la piena integrità del beneficio senza decadenza temporale.

A tutela della stabilità degli investimenti nel tessuto produttivo nazionale, il comma 432 dell'art. 1 della Legge n. 199/2025 prevede il meccanismo di salvaguardia patrimoniale contro il **realizzo a titolo oneroso o la delocalizzazione** all'estero dei beni agevolati entro il periodo di ammortamento. Qualora il cespite venga ceduto o trasferito fuori dall'Italia prima della conclusione del ciclo di deduzione, l'agevolazione è revocata pro quota e la residua maggiorazione cessa di produrre effetti. Tuttavia, la norma contempla la **clausola di neutralità per bene sostitutivo**: la revoca non si applica qualora l'impresa, entro il medesimo periodo d'imposta della dismissione, acquisti un bene strumentale nuovo di analoghe o superiori caratteristiche tecnologiche, reinvestendo una somma pari o superiore al corrispettivo conseguito dalla vendita del bene originario.

5.2 — La rilevanza della maggiorazione nel Concordato Preventivo Biennale

Un nodo applicativo di primaria rilevanza per i consulenti tributari e i pianificatori fiscali concerne il coordinamento tra l'agevolazione pluriennale e l'istituto del **Concordato Preventivo Biennale (CPB)**, disciplinato dal [Decreto Legislativo 12 febbraio 2024, n. 13](#). In assenza di un raccordo normativo esplicito, l'adesione alla proposta biennale dell'Amministrazione finanziaria avrebbe rischiato di sterilizzare l'incentivo, cristallizzando un reddito d'impresa concordato insensibile alle variazioni extracontabili sopravvenute. Per scongiurare tale asimmetria distorsiva, l'art. 7, comma 3-bis, del D.L. n. 38/2026 ha novellato l'**art. 16 del D.Lgs. n. 13/2024**, introducendo una disposizione di coordinamento sistematico fondamentale.

La disciplina rinnovata chiarisce che l'iperammortamento non si esaurisce in una generica irrilevanza passiva, bensì opera come **rettifica analitica in diminuzione del reddito concordato**. Le quote annuali di maggiorazione del costo sostenuto per investimenti in beni 4.0 ed efficienza energetica riducono direttamente la base imponibile determinata in sede di concordato preventivo, ai fini sia delle imposte sui redditi (IRES e IRPEF) sia dell'IRAP, ove applicabile. Ne consegue che l'impresa aderente al CPB preserva integralmente il risparmio fiscale derivante dall'investimento tecnologico: il reddito soggetto ad imposizione concordata viene **decurtato per un importo esattamente pari alla quota di deduzione** extracontabile maturata nell'esercizio, confermando la perfetta coesistenza e la cumulabilità strategica tra i due istituti di politica tributaria.

Impatto dell'iperammortamento sul reddito concordato CPB

L'art. 7, comma 3-bis, del D.L. n. 38/2026 qualifica la maggiorazione fiscale quale variazione analitica in diminuzione della base imponibile del Concordato Preventivo Biennale, assicurando la piena fruibilità del risparmio d'imposta anche a chi ha concordato i redditi con l'Erario.

06. Controlli, revoche e termini decadenziali di accertamento tributario

6.1 — I controlli tecnici del GSE e le fattispecie di decadenza totale o parziale

L'architettura dei controlli sull'iperammortamento 2026-2028 si fonda su un modello a cooperazione rafforzata tra l'ente gestore dell'infrastruttura energetica e l'Amministrazione finanziaria. Ai sensi dell'art. 9 del D.M. 7 maggio 2026, il **GSE esercita penetranti poteri di verifica documentale e ispezione in loco**, operando sia mediante controlli sistematici da remoto sulla totalità dei fascicoli telematici pervenuti, sia attraverso sopralluoghi a campione eseguiti direttamente presso i siti produttivi delle imprese. L'attività ispettiva è volta a riscontrare l'effettiva installazione dei cespiti, la veridicità delle matricole seriali, il funzionamento continuo dei collegamenti di telemetria e la persistenza dei vincoli tecnici asseverati.

Il decreto ministeriale provvede a tipizzare le **cause di decadenza parziale o totale dal beneficio**, distinguendo i vizi formali sanabili dalle irregolarità sostanziali insanabili. Determinano la decadenza integrale: la mancanza originaria dei requisiti di interconnessione 4.0; l'omessa redazione o l'acclarata infedeltà della perizia asseverata; l'assenza della certificazione rilasciata dal revisore legale; nonché l'installazione di moduli fotovoltaici difformi dagli standard di efficienza previsti dalle lettere b) e c) dell'art. 12 del D.L. n. 181/2023. Per gli impianti di generazione e storage, la decadenza colpisce la sola quota eccedente nell'ipotesi di **superamento del limite del 105% di dimensionamento energetico**, ovvero la quota di accumulo eccedente i tetti parametrici di congruità economica.

Qualora l'istruttoria ispettiva evidenzi violazioni sostanziali, il GSE adotta un **provvedimento motivato di decadenza dal beneficio** e ne dà formale comunicazione telematica all'impresa e, contestualmente, all'Agenzia delle Entrate. La ricezione della segnalazione attiva i poteri di accertamento dell'Ufficio tributario territorialmente competente, il quale provvede a disconoscere le variazioni in diminuzione dedotte in dichiarazione. L'Erario procede al recupero a tassazione ordinaria delle maggiori imposte dovute, quantificando le **sanzioni amministrative per infedeltà dichiarativa** e iscrivendo a ruolo i relativi interessi di mora calcolati dalla data di scadenza dei singoli versamenti.

6.2 — Il regime dei termini di accertamento ex art. 43 D.P.R. n. 600/1973 e la tutela dell'affidamento

La disciplina dell'accertamento tributario sui costi a rilevanza pluriennale presenta un profilo di estrema delicatezza ermeneutica in ragione della recente riforma dello Statuto del contribuente e dei termini decadenziali. Il riparto delle garanzie difensive dell'impresa si inserisce nel quadro generale relativo all'[onere della prova nell'avviso di accertamento tributario](#), imponendo di individuare con precisione la finestra temporale entro cui l'Erario può disconoscere la spettanza della variazione in diminuzione. L'[art. 43 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600](#) è stato profondamente novellato dal D.Lgs. 7 agosto 2026, n. 148, che ha inserito i commi 1-bis e 1-ter al fine di superare l'annoso contrasto sulla contestabilità reiterata delle singole quote di ammortamento.

La novella stabilisce, quale regola di sistema, che le rettifiche concernenti elementi e requisiti genetici dell'investimento — quali l'idoneità tecnica del cespite, la perizia asseverata o la tempestività dell'interconnessione — debbano essere notificate, a pena di decadenza, entro i termini di accertamento relativi al **primo periodo d'imposta in cui il componente negativo è dedotto o deducibile**. Tuttavia, sotto il profilo del diritto intertemporale, l'art. 22, comma 3, del medesimo D.Lgs. n. 148/2026 circoscrive l'efficacia dei commi 1-bis e 1-ter esclusivamente agli **investimenti in beni acquisiti a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2027**. Ne discende una marcata **cesura temporale tra gli investimenti effettuati nel 2026 e quelli avviati dal 2027**: per i cespiti acquistati nel 2026 continua a trovare applicazione il principio di diritto enunciato dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite nella sentenza n. 8500 del 25 marzo 2021, in forza del quale l'Ufficio può contestare la quota dedotta in ciascun periodo d'imposta fino allo spirare del termine decadenziale relativo all'ultimo esercizio del piano di ammortamento.

Un ulteriore elemento di attenzione concerne il regime applicabile qualora la maggiorazione si qualifichi nell'alveo degli aiuti di Stato o delle sovvenzioni subordinate al rispetto dei massimali comunitari. In tali circostanze, l'art. 43, comma 2-bis, del D.P.R. n. 600/1973 prevede l'estensione del

termine di accertamento a otto anni successivi a quello di presentazione della dichiarazione. La salvaguardia dell'investimento in **iperammortamento per l'efficienza energetica** esige pertanto la rigorosa custodia dell'intero compendio documentale — inclusi i tabulati di telemetria e i log di scambio dati del macchinario — per un orizzonte temporale non inferiore al decennio, tutelando la certezza del diritto contro contestazioni tardive ma ancora tempestive alla luce della disciplina speciale.

07. Conclusioni e bilancio operativo: il ruolo centrale della perizia

Il ripristino dell'iperammortamento per il triennio 2026-2028 segna un ritorno alla tradizione della deduzione d'imposta sul reddito d'impresa, offrendo un solido incentivo alle imprese manifatturiere e di servizi che investono nell'aggiornamento tecnologico e nella sostenibilità ecologica. La maggiorazione progressiva fino al **180% per i primi 2,5 milioni di euro** di spesa consente un abbattimento significativo del carico IRES e IRPEF, favorendo la patrimonializzazione e l'autofinanziamento aziendale. La misura supera le incertezze applicative legate alla compensazione orizzontale dei crediti d'imposta, ma richiede una capienza imponibile ordinaria per sprigionare appieno il proprio valore economico, dovendosi coordinare con il divieto di computo nell'acconto 2026.

La riuscita del programma di investimento in **iperammortamento per l'efficienza energetica e digitalizzazione** riposa, in ultima analisi, sulla qualità e sulla completezza dell'apparato probatorio precostituito dall'impresa. L'interconnessione con data certa, la perizia asseverata comprensiva dei parametri FER e del dimensionamento al 105%, nonché la certificazione contabile rilasciata dal revisore legale costituiscono un **presidio documentale inscindibile**. In un contesto normativo caratterizzato dalla complessa transizione dei termini di accertamento di cui all'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973, soltanto una rigorosa governance dei dati tecnici e contabili garantisce la stabilità del beneficio fiscale contro future contestazioni erariali.

Fonti Utilizzate

Normativa di riferimento

[Legge 30 dicembre 2025, n. 199, art. 1, commi 1 e 427-436, Allegati IV e V](#) — Disciplina dell'iperammortamento per investimenti in beni 4.0 ed efficienza energetica nel triennio 2026-2028

[Decreto-Legge 27 marzo 2026, n. 38, art. 7, conv. in Legge 22 maggio 2026, n. 88](#) — Suppressione del vincolo di origine UE per beni 4.0 e coordinamento con il Concordato Preventivo Biennale

[Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, art. 43](#) — Termini decadenziali per l'accertamento delle imposte sui redditi e disciplina intertemporale ex D.Lgs. n. 148/2026

[Decreto Ministeriale 7 maggio 2026](#) — Disposizioni attuative sull'iperammortamento 2026-2028 e procedure telematiche GSE

[Decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 102 e 109](#) — Testo Unico delle Imposte sui Redditi, ammortamento dei beni materiali e principio di competenza economica

[Decreto Legislativo 12 febbraio 2024, n. 13, art. 16](#) — Rilevanza delle variazioni in diminuzione nella determinazione del reddito concordato CPB

[Decreto-Legge 9 dicembre 2023, n. 181, art. 12, conv. in Legge 2 febbraio 2024, n. 11](#) — Requisiti di efficienza e registrazione ENEA per moduli fotovoltaici

[Decreto Legislativo 8 novembre 2021, n. 199, art. 30](#) — Disciplina dell'autoproduzione e dell'autoconsumo da fonti rinnovabili



Fabio Tardanico

Dottore commercialista e revisore legale

Esperto in contabilità d'impresa, consulenza tributaria e fiscalità indiretta. Per Metodo Giuridico analizza i profili economico-aziendali, contabili e tributari delle pronunce giurisprudenziali.