

SUPER AMMORTAMENTO

NORMATIVA: Articolo 1, commi da 91 a 94 e 97 della legge 28 dicembre 2015

SOGGETTI BENEFICIARI: titolari di reddito d'impresa ed esercenti arti e professioni
(La disposizione si applica, quindi, a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano)

AGEVOLAZIONE: maggiorati del 40 per cento i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria

MODALITÀ DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE: In altri termini, il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40 per cento, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di leasing) fiscalmente deducibile.
La deduzione opera in via extracontabile

Qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi.

BENI ESCLUSI:

- coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento
- investimenti in fabbricati e costruzioni
- investimenti in beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla presente legge.

AMBITO TEMPORALE: compete per gli investimenti effettuati "dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016". E' stato poi prorogato al **30 settembre 2018**.

"effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione".

PER I BENI IN LEASING:

con riferimento ai beni in locazione finanziaria, entro il 31 dicembre 2017 debba essere:

- 1) sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di leasing e
- 2) avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

In tal caso, il super ammortamento spetterà anche per i contratti di leasing per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 settembre 2018.

IMPUTAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Al riguardo si rammenta che, ai sensi delle disposizioni del richiamato articolo 109 del TUIR, 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. Si ritiene che le predette regole siano applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni.

*Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con **contratti di leasing** rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. 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.*

L'agevolazione dovrebbe riguardare anche investimenti avviati prima del 15 ottobre 2015, purchè la consegna o la spedizione sia avvenuta dopo tale data.

LA MAGGIORAZIONE PUÒ ESSERE DEDOTTA SOLO DALL'ESERCIZIO DI ENTRATA IN FUNZIONE DEL

BENE A tale ultimo riguardo, è opportuno evidenziare che la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza - come si vedrà meglio in seguito - in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta dai soggetti titolari di reddito d'impresa, conformemente a quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR, solo "a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene".

Esempio

Una impresa acquista un macchinario che viene consegnato il 30 dicembre 2016 ed entra in funzione il 2 gennaio 2017.

Pertanto:

- il diritto al beneficio matura, in quanto l'investimento nel bene materiale strumentale nuovo viene "effettuato" all'interno del periodo previsto dalla norma (15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2016);
- la maggiorazione può essere fruita solo dal periodo d'imposta 2017, in quanto, ai sensi dell'articolo 102, comma 1, del TUIR, è in tale anno che il bene "entra in funzione".

RIGUARDA SOLO LE IMPOSTE SUI REDDITI e non produce effetti ai fini dell'Irap

AGEVOLABILI I SOLI BENI MATERIALI: *Secondo il citato comma 91, la maggiorazione del 40 per cento riguarda solo i beni "materiali" e, di conseguenza, non può spettare per beni immateriali.*

I BENI DEVONO ESSERE STRUMENTALI Sono, pertanto, esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita.

SOLO BENI NUOVI DI FABBRICA :Al riguardo, si segnala che può essere oggetto dell'agevolazione in esame in capo all'acquirente anche il bene che viene esposto in show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità (cfr. circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 e circolare n. 5/E del 19 gennaio 2015). Al riguardo si precisa che non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.

Con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si precisa che il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

TERRITORIALITÀ DELL'INVESTIMENTO: In merito alla territorialità dell'investimento, è opportuno evidenziare che l'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 - diversamente da altre norme agevolative (cfr., ad esempio, l'articolo 18 del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, relativo al credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi) - non contiene alcuna disposizione riguardante l'ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento. Pertanto, si ritiene che, indipendentemente da tale ubicazione, risultino agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

E' ammesso il solo leasing finanziario: Il tenore letterale della norma - che fa riferimento ai "canoni di locazione finanziaria" - induce a ritenere che **rimangono esclusi dal beneficio i beni acquisiti tramite 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. La maggiorazione riguarda la quota capitale e non la quota interessi.

CONTRIBUTI IN CONTO IMPIANTI SULLO STESSO INVESTIMENTO

(agenzia delle Entrate circolare 4 del 30/3/2017)

5.4 Modalità di fruizione

Per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile, si precisa che esso è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi

CUMULABILITA' I

(agenzia delle Entrate circolare 4 del 30/3/2017)

5.4 Modalità di fruizione

In merito alla cumulabilità del beneficio in esame con altre misure di favore, si ricorda che la maggiorazione del 40 per cento, in quanto misura generale, deve ritenersi fruibile anche in presenza di queste, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali.

CUMULABILE CON LA LEGGE SABATINI

CESSIONE DEL BENE PRIMA DELLA COMPLETA FRUIZIONE DALL'AGEVOLAZIONE

(punto 4 della circolare dell'agenzia delle entrate nr. 23 del 26 maggio 2016)

I MEZZI DI TRASPORTO A MOTORE SONO AGEVOLATI (punto 4.3 della circolare dell'agenzia delle entrate nr. 23 del 26 maggio 2016): Ammessi fino al 31/12/2016

Relativamente ai mezzi di trasporto a motore acquistati a partire dal 1° gennaio 2017, il super ammortamento opera, quindi, solo per i veicoli di cui all'articolo 164, comma 1, lettera a), del TUIR (per i quali è prevista una deducibilità integrale dei costi), ossia quelli adibiti ad uso pubblico (ad esempio taxi) o quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali. Si ricorda che, secondo la risoluzione n. 59/E del 23 marzo 2007, sono strumentali all'attività d'impresa solo quei beni senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio).

SONO AGEVOLABILI ANCHE I BENI IL CUI COSTO UNITARIO NON È SUPERIORE AD € 516,46

(punto 4.3 della circolare dell'agenzia delle entrate nr. 23 del 26 maggio 2016)

IPER AMMORTAMENTO

NORMATIVA: Legge 11 dicembre 2016, n. 232

SOGGETTI BENEFICIARI: I SOLI TITOLARI DI REDDITO D'IMPRESA (Sono quindi esclusi gli esercenti arti e professioni)

AGEVOLAZIONE:

- gli investimenti **in beni materiali strumentali nuovi**, che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0"; si tratta **di beni ad elevatissima tecnologia, interconnessi, elencati nell'allegato A** alla legge di bilancio 2017, per i quali la maggiorazione è riconosciuta **nella misura del 150 per cento del costo di acquisizione** (c.d. "iper ammortamento");
- gli investimenti **in determinati beni immateriali strumentali** effettuati, dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (o, al ricorrere di determinate condizioni, entro il 30 giugno 2018), **da soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento; si tratta di beni come software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni, elencati nell'allegato B** alla legge di bilancio 2017, precedentemente esclusi dalla disciplina del super ammortamento, per i quali la legge di bilancio 2017 ha riconosciuto **una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione** (c.d. "maggiorazione relativa ai beni immateriali").

I contribuenti che effettuano **investimenti in beni che non hanno le peculiari caratteristiche dei beni tipici del mondo "Industria 4.0" che possono godere dell'iper ammortamento possono ovviamente fruire del super ammortamento** (non sono comunque cumulabili)

I BENI MATERIALI 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».

AMBITO TEMPORALE (dall'1/1/2017): la scadenza è la stessa del super-ammortamento: investimenti effettuati nel periodo che va dal 1° gennaio 2017, data di entrata in vigore della legge di bilancio, al 31 dicembre 2017, ovvero al 30 settembre 2018 in presenza delle condizioni previste.

LE MACCHINE DEVONO ESSERE UTILIZZATE SECONDO IL PARADIGMA "INDUSTRIA 4.0": Le macchine che possono fruire della maggiorazione in esame sono agevolabili solo nella misura in cui siano utilizzate secondo il paradigma di "Industria 4.0" e non soltanto per le loro caratteristiche intrinseche.

L'adeguamento beni esistenti è agevolabile: L'allegato A alla legge di bilancio 2017 include tra i beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0" anche *"dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti"*.

Requisito DELL'INTERCONNESSIONE per fruire dell'agevolazione: A differenza di quanto previsto in tema di super ammortamento, la disposizione contenuta nel comma 11 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 prevede un ulteriore requisito da rispettare per poter (iniziare a) fruire della maggiorazione del 150 per cento: quello della "interconnessione" del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

SOGGETTI INTERESSATI ALLA MAGGIORE DEL 40% PER I BENI IMMATERIALI: il beneficio della maggiorazione del 40 per cento per i beni immateriali elencati nell'allegato B della legge di bilancio 2017 è riconosciuto ai "soggetti" che beneficiano della maggiorazione del 150 per cento (titolari di reddito d'impresa).

Il bene immateriale non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento: Pertanto, i beni rientranti nel citato allegato B possono beneficiare della maggiorazione del 40 per cento a condizione che l'impresa usufruisca dell'iper ammortamento del 150 per cento, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.

I software sono agevolabili anche se acquisiti in licenza d'uso

Software integrato in un bene materiale dell'allegato A

Qualora, invece, 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'iperammortamento del 150 per cento.

DOCUMENTAZIONE DA PREDISPORRE (sia per i beni materiali che per il software)

Normativa: "Per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, **l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante** ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, **ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura"**.

Circolare 4 del 30/3/2017: è opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata di un'analisi tecnica

Per i beni inferiori ad € 500.000,00 la dichiarazione può essere sostituita dalla perizia giurata 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).

Perizia e dichiarazione entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione

Secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, 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. La relazione evidenzia che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

REQUISITO DELL'INTERCONNESSIONE

Circolare 4 del 30/3/2017, punto 6.3

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:

- 1.** 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.);
- 2.** sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es.: indirizzo IP).

RISPARMIO D'IMPOSTA – (esempio dell'agenzia delle entrate)

	Ammortamento ordinario	Super ammortamento (maggiorazione 40%)	Iper ammortamento (maggiorazione 150%)
Importo deducibile ai fini IRES	1.000.000	1.400.000	2.500.000
Risparmio d'imposta (24% dell'importo deducibile ai fini IRES)	240.000	336.000	600.000
Costo netto dell'investimento (1.000.000 - risparmio d'imposta)	760.000	664.000	400.000
Maggior risparmio sul costo netto dell'investimento		9,60% (760.000 - 664.000)/1.000.000	36,00% (760.000 - 400.000)/1.000.000

LE INTERRELAZIONI TRA I DIVERSI MOMENTI (EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO, ENTRATA IN FUNZIONE DEL BENE E INTERCONNESSIONE) – Esempio dell'agenzia delle entrate.

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