

Superammortamento e iperammortamento

i tratti fondamentali

A cura del Dott. Giorgio Gavelli

Forlì, 28 settembre 2017

STUDIO
SIRRI – GAVELLI – ZAVATTA
& ASSOCIATI
DOTTORI COMMERCIALISTI

Super ammortamento

Art. 1, comma 91-97, legge n. 208/2015

Super ammortamento

Focus super ammortamento

Soggetti interessati	<p>Titolari di reddito d'impresa (comprese stabili organizzazioni di imprese non residenti) e di lavoro autonomo (indipendentemente da natura giudica, dimensione o settore di attività)</p>
Oggetto	<p>Beni materiali strumentali nuovi (acquisto, locazione finanziaria, realizzati in appalto o in economia) anche se situati all'estero,</p> <p>(dall' 1.01.2017 sono esclusi i veicoli a deducibilità limitata ex art. 164 TUIR, comma 1, lett. b e b-bis)</p> <p>E' inclusa anche la componente impiantistica di centrali fotovoltaiche ed eoliche (circolare n. 4/E/2017, par. 9)</p>

Super ammortamento e iper ammortamento

Super ammortamento

Focus super ammortamento

Esclusioni	Fabbricati e costruzioni
	Beni con coefficiente «tabellare» di ammortamento < 6,5%
	Beni indicati in allegato alla Legge di stabilità 2016 (materiale rotabile, etc.)
	Beni immateriali
	Beni usati
	Beni non strumentali («beni merce», etc.)
Beneficio	Maggiorazione di quote d'ammortamento e canoni di leasing (quota capitale) del 40% ai soli fini fiscali (anche per beni a deducibilità limitata).
	Solo ai fini IRES e IRPEF (no IRAP)
	Nessun effetto su plus/minusvalenze, plafond per spese di manutenzione, etc.

Super ammortamento

Focus super ammortamento

Durata	Investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2017 .
	Possibile estensione al <u>30 giugno 2018</u> se, entro il 31 dicembre 2017: <ul style="list-style-type: none"> <input type="checkbox"/> accettazione ordine venditore/prestatore (data certa) <input type="checkbox"/> pagamento di acconti per almeno il 20% del totale
Momento rilevante (regole generali sulla competenza art. 109, comma 1 e 2, TUIR)	Acquisto di beni: consegna o spedizione (salvo clausole che posticipano il passaggio di proprietà ma senza considerare la riserva di proprietà) NO «derivazione rafforzata» nuovi OIC
	Leasing: consegna (salvo clausola di prova con collaudo)
	Realizzo in economia: costi sostenuti nel periodo agevolato (competenza) anche per investimenti iniziati prima del 15 ottobre 2015
	Appalto: ultimazione dell'opera salvo SAL (stato di avanzamento lavori) <u>definitivi</u> accettati (art. 1666 c.c.)

Super ammortamento

Focus super ammortamento

Come si fruisce	Variazione in diminuzione nella dichiarazione dei Redditi (non risente delle scelte di bilancio sull'ammortamento)
	La quota spettante e non utilizzata SI PERDE , salvo dichiarazione integrativa
Effetti negativi (studi di settore, società di comodo)	Sterilizzati
Prassi	Agenzia delle entrate: Circolare n. 23/E del 26 maggio 2016
	Assonime: Circolare n. 17 del 14 giugno 2016
Spese su beni di terzi	Ammesse solo a condizione che si tratti di beni materiali con autonoma funzionalità (principio OIC 24)

Super ammortamento

Focus super ammortamento

Inizio del beneficio	<p>Entrata in funzione del bene (per le imprese, la prima quota di ammortamento annuo al 50%)</p>
Periodo di sfruttamento	<p>Dettato dall'aliquota fiscale dell'ammortamento e dal periodo fiscale di deducibilità del leasing (anche per beni gratuitamente devolvibili e strumentali all'esercizio di attività regolate ex art. 102-bis TUIR: Risoluzione n. 74/E/2016)</p>
Costo rilevante	<p>Spese sostenute «al netto di eventuali contributi in conto impianti» (così la Circolare n. 23/E/2016.) Ma la Circolare n. 4/E/2017 indica «al lordo»: si tratta di un ripensamento dell'Agenzia???</p>



Super ammortamento

Focus super ammortamento

Cumulabilità	Sabatini bis e ter (contributo maggiorato: nota MISE n. 95925/2017)
	ACE
	Credito d'impesta R&S
	Patent box
	Certificati bianchi
	Agevolazioni per imprese «start up» e imprese innovative
	Bonus alberghi

Super ammortamento e iper ammortamento

Super ammortamento

Focus super ammortamento

Se si cede il bene (o il contratto di leasing)	L'agevolazione si interrompe e non può essere fruita dall'acquirente
	Non va restituita l'agevolazione fruita
	Non così nel « sale and lease back »: l'agevolazione continuerà ad essere fruita dal cedente 
Casi particolari	Beni concessi in comodato (agevolato il comodante se il comodato è strumentale all'impresa)
	Noleggio (agevolato il noleggiante solo se il noleggio costituisce oggetto principale dell'attività)
Documentazione	Fattura attestante il costo dell'investimento

Super ammortamento e iper ammortamento

Super ammortamento

Super ammortamenti e super canoni – art. 102 e 164 TUIR

ESEMPIO

La Società Alfa Spa:

- acquisisce un macchinario in proprietà
- costo del macchinario: 100.000 euro
- coefficiente di ammortamento fiscale del macchinario: 20%

Alfa ottiene un incremento del 40% del costo fiscalmente rilevante ai fini IRES ai fini delle quote di ammortamento
(Risparmio fiscale aggiuntivo: $40.000 * 24\% = 9.600$, pari al 9,6% del totale investito)

ACQUISTO			
Anno	Amm.to	Surplus deduzione	Totale dedotto
1	10.000	4.000	14.000
2	20.000	8.000	28.000
3	20.000	8.000	28.000
4	20.000	8.000	28.000
5	20.000	8.000	28.000
6	10.000	4.000	14.000
Totale	100.000	40.000	140.000

Iper ammortamento

Art. 1, comma 9-13, legge n. 232/2016

Focus iper ammortamento

Soggetti interessati

Solo titolari di **reddito d'impresa**
(comprese stabili organizzazioni di imprese non residenti)
indipendentemente
da natura giudica, dimensione o settore di attività

Oggetto

Beni materiali strumentali nuovi
(acquisto, leasing, realizzazione in appalto o in economia) di cui
all'Allegato A della Legge n. 232/2016
(competente il MISE)

Espressamente previsti l'**ammodernamento** e
il «**revamping**» dei sistemi di produzione esistenti anche su beni
già esistente non agevolabili (Circolare n. 4/E/2017, par. 6.1.2)
L'agevolazione riguarderà **solo i costi sostenuti a tal fine**,
anche se contabilizzati nel conto del bene già esistente

Iper ammortamento

Focus iper ammortamento

Esclusioni	Fabbricati e costruzioni
	Beni con coefficiente «tabellare» di ammortamento < 6,5%
	Beni indicati in allegato alla Legge di stabilità 2016 (materiale rotabile, etc.)
	Beni immateriali
	Beni usati
	Beni non strumentali («beni-merce», etc.)
	Beni non «Industria 4.0»
	Beni non interconnessi

Iper ammortamento

Focus iper ammortamento

Beneficio

Maggiorazione di **quote d'ammortamento** e **canoni di leasing** (quota capitale) del **150%** ai soli **fini fiscali**.

Solo ai fini **IRES** e **IRPEF** (no IRAP)

Nessun effetto su plus/minusvalenze, plafond per spese di manutenzione, etc.

Durata

Investimenti effettuati dal **1 gennaio 2017 al 31 dicembre 2017**.

Possibile estensione al **30 settembre 2018** (art. 14, comma 1, D.L. n. 91/2017) se, entro il 31 dicembre 2017:

- accettazione ordine venditore/prestatore (data certa)
- pagamento di acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione

La Circolare n. 4/E/2017, par. 5.3, chiarisce questi concetti con riferimento al leasing, all'appalto e alla costruzione in economia

Focus iper ammortamento – Circolare n. 4/E/2017, par. 5.3

BENI IN LEASING

Ai fini dell'**estensione temporale** dell'iperammortamento al **30 giugno 2018** (ora **30 settembre 2018**), per non discriminare gli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi, entro il 31 dicembre 2017 deve essere:

sottoscritto
da **entrambe le parti**
il relativo contratto di leasing

avvenuto il **pagamento**
di un **maxicanone** in misura almeno
pari al 20% della quota capitale
complessivamente dovuta al locatore

In tal caso l'iper 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 giugno 2018** (ora **30 settembre 2018**)

Focus iper ammortamento – Circolare n. 4/E/2017, par. 5.3

BENI REALIZZATI MEDIANTE CONTRATTO DI APPALTO

Si può avere l'**estensione temporale del super ammortamento** al 30 giugno 2018 (ora **30 settembre 2018**) a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

il relativo **contratto di appalto** risulti **sottoscritto** da entrambe le parti

sia avvenuto il **pagamento di acconti** in misura almeno pari al **20%** del **costo complessivo** previsto nel contratto

In tale ipotesi l'iper ammortamento spetterà anche per i **contratti di appalto** per i quali il **momento di effettuazione dell'investimento** (data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, data in cui l'opera o porzione di essa risulta verificata ed accettata dal committente) si sia verificato oltre il **31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018** (ora **30 settembre 2018**)

Focus iper ammortamento – Circolare n. 4/E/2017, par. 5.3

BENI REALIZZATI IN ECONOMIA

La Circolare n. 23/E del 2016 ha chiarito che la maggiorazione spetta anche per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo in questione, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione

Nel caso di beni realizzati in economia, trattandosi non di beni acquistati presso soggetti terzi, ma **realizzati internamente** - la prima condizione prevista dalla norma (l'accettazione dell'ordine da parte del venditore) non rileverà ai fini dell'estensione del beneficio dell'iper ammortamento agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018 (ora **30 settembre** 2018). Tale estensione può essere ottenuta qualora **entro il 31 dicembre 2017** risultino **sostenuti costi pari almeno al 20%** dei **costi totali** sostenuti nel periodo 1° gennaio 2017 - 30 giugno 2018 (ora **30 settembre** 2018)

Iper ammortamento

Focus iper ammortamento

Momento rilevante (regole generali sulla competenza art. 109, comma 1 e 2, TUIR)	Acquisto di beni: consegna o spedizione (salvo clausole che posticipano il passaggio di proprietà ma senza considerare la riserva di proprietà) NO «derivazione rafforzata» nuovi OIC
	Leasing: consegna (salvo clausola di prova con collaudo)
	Realizzo in economia: costi sostenuti nel periodo agevolato (competenza) anche per investimenti iniziati prima del 1° gennaio 2017
	Appalto: ultimazione dell'opera salvo SAL (stato di avanzamento lavori) <u>definitivi</u> accettati (art. 1666 c.c.)
Inizio del beneficio	Entrata in funzione del bene <u>ed interconnessione</u>

Iper ammortamento

Focus iper ammortamento

<p>Periodo di sfruttamento</p>	<p>Dettato dall'aliquota fiscale dell'ammortamento e dal periodo fiscale di deducibilità del leasing (anche per beni gratuitamente devolvibili e strumentali all'esercizio di attività regolate ex art. 102-bis TUIR; Risoluzione n. 74/E/2016)</p>
<p>Come si fruisce</p>	<p>Variazione in diminuzione nella dichiarazione dei Redditi (non risente delle scelte di bilancio sull'ammortamento)</p> <p>La quota spettante e non utilizzata SI PERDE, salvo dichiarazione integrativa</p>
<p>Effetti negativi (studi di settore, società di comodo)</p>	<p>Sterilizzati</p>
<p>Spese su beni di terzi</p>	<p>Ammesse solo a condizione che si tratti di beni materiali con autonoma funzionalità (principio OIC 24)</p>

Iper ammortamento

Focus iper ammortamento

Costo rilevante	<p>Spese sostenute</p> <p>«al netto di eventuali contributi in conto impianti»</p>
	<p>Così la Circolare n. 23/E/2016; ma la Circolare n. 4/E/2017 indica «al lordo»: si tratta di un ripensamento dell’Agenzia???</p> 
Cumulabilità	<p>Sabatini bis e ter</p> <p>(contributo maggiorato: nota MISE n. 95925/2017)</p>
	<p>ACE</p>
	<p>Credito d’imposta R&S</p>
	<p>Patent box</p>
	<p>Certificati bianchi</p>
	<p>Agevolazioni per imprese «start up» e imprese innovative</p>
	<p>Bonus alberghi</p>

Focus iper ammortamento

Se si cede il bene
(o il contratto
di leasing)

L'**agevolazione si interrompe**
e non può essere fruita dall'acquirente

Non va restituita l'agevolazione fruita

Non così nel «**sale and lease back**»:
l'agevolazione continuerà ad essere fruita dal cedente



Documentazione

Fattura attestante i costi sostenuti

Dichiarazione resa dal **legale rappresentante** o
(per beni aventi singolarmente un costo di acquisizione
> 500.000 euro) **perizia tecnica giurata**
da soggetto «terzo» iscritto in Albi o
attestato di conformità di Ente di certificazione accreditato
attestante:

- che il bene possiede caratteristiche tali da includerlo nell'allegato A, Legge n. 232/2016
- che il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura

Focus iper ammortamento

Prassi

Agenzia delle entrate: **Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017**

Assonime: **Circolare n. 12 del 20 maggio 2017**

Circolare n. 4/E/2017

«E' opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata da un'analisi tecnica» custodita dal beneficiario dell'agevolazione di cui la Circolare fornisce le caratteristiche

Termine per la perizia

Periodo d'imposta di **entrata in funzione** o, se successivo, quello **di interconnessione**

Focus iper ammortamento

INIZIO DEL
BENEFICIO

Se l'interconnessione interviene in un periodo d'imposta
successivo all'entrata in funzione



l'iper ammortamento parte **dalla interconnessione**.

In precedenza, se sussistono i requisiti, è possibile fruire
sul medesimo bene del super ammortamento,
agevolazione che verrà poi «nettizzata»
in sede di calcolo dall'iper ammortamento
(es. 9, par. 6.4.1, Circolare n. 4/E/2017)

SUPER
AMMORTAMENTO
E
IPER
AMMORTAMENTO

Tuttavia, in considerazione della diversa «finestra temporale»
dell'estensione (30 settembre contro 30 giugno)
vi possono essere beni iper ammortizzabili
senza alcun diritto a far precedere il super ammortamento

Focus iper ammortamento

Vanno verificati
3 momenti

Effettuazione dell'**investimento** nel **periodo agevolato**
(a cosa ho diritto?)

Entrata in funzione
(da quando inizia il beneficio?)

Interconnessione (se successiva all'entrata in funzione)
(da quando inizia il beneficio?)

ESEMPIO

La Società Alfa Spa:

- acquisisce un macchinario iperammortizzabile in proprietà
- costo del macchinario: 100.000 euro
- coefficiente di ammortamento fiscale del macchinario: 20%

Iper ammortamento

Circolare n. 4/E/2017

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR	Variazione in diminuzione relativa all'iper ammortamento
2017	10.000	(*) 10.000	(*) 15.000
2018	20.000	20.000	30.000
2019	20.000	20.000	30.000
2020	20.000	20.000	30.000
2021	20.000	20.000	30.000
2022	10.000	10.000	15.000
Totale	100.000	100.000	150.000

(*) Riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento fiscale per il primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

Risparmio fiscale aggiuntivo: $150.000 \times 24\% = 36.000$ (pari al 36% del capitale investito)

Super ammortamento per beni immateriali

Circolare n. 4/E/2017 – Confronto per un soggetto IRES

	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

*Super ammortamento
per i beni immateriali
legati a «Industria 4.0»*

Art. 1, comma 10, legge n. 232/2016

Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Soggetti interessati	<p>Solo titolari di reddito d'impresa (comprese stabili organizzazioni di imprese non residenti) indipendentemente da natura giudica, dimensione o settore di attività</p>
Oggetto	<p>Beni immateriali strumentali (allegato «B», legge n. 232/2016; es.: software «stand alone» - anche in licenza d'uso -, piattaforme, etc., competenza MISE), <u>esclusivamente</u> a favore di chi beneficia dell'iper ammortamento</p> <p>(N.B. connessione «soggettiva» e non «oggettiva»: Circolare n. 8/E/2017)</p>
Esclusioni	<p>Tutti i beni non compresi nell'Allegato «B» e i beni compresi ma non acquisiti da soggetti che fruiscono dell'iper ammortamento</p> <p>Ammodernamento e sviluppo di un software già esistente non attribuiscono agevolazioni</p>

Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Beneficio

Maggiorazione di **quote d'ammortamento** e **canoni di leasing** del **40%** ai soli **fini fiscali** (anche per beni a deducibilità limitata).

Solo ai fini **IRES** e **IRPEF** (no IRAP)

Nessun effetto su plus/minusvalenze, plafond per spese di manutenzione, etc.

Si ricorda che, ai sensi dell'art. 103, comma 1, TUIR, la quota di ammortamento di software e simili è deducibile «*in misura non superiore al 50 per cento del costo*»

Durata

Investimenti effettuati dal **1 giugno 2017 al 31 dicembre 2017**.

Possibile estensione al **30 giugno 2018** se, entro il 31 dicembre 2017:

- accettazione ordine venditore/prestatore (data certa)
- pagamento di acconti per almeno il 20% del totale

Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Momento rilevante
(regole generali
sulla competenza
art. 109, comma 1
e 2, TUIR)

Si considera **sempre a partire** dall'**INTERCONNESSIONE**

Acquisto di beni: consegna o spedizione
(salvo clausole che posticipano il passaggio di proprietà
ma senza considerare la riserva di proprietà)
NO «derivazione rafforzata» nuovi OIC

Leasing: consegna (salvo clausola di prova con collaudo)

Realizzo in economia: costi sostenuti
nel periodo agevolato (competenza)
anche per investimenti iniziati prima del 1° gennaio 2017

Appalto: ultimazione dell'opera
salvo SAL (stato di avanzamento lavori) definitivi accettati
(art. 1666 c.c.)

Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Inizio del beneficio

Entrata in funzione del bene
ed interconnessione

Periodo di
sfruttamento

Dettato dall'**aliquota fiscale dell'ammortamento**
e dal **periodo fiscale di deducibilità del leasing**
(anche per beni gratuitamente devolvibili e strumentali
all'esercizio di attività regolate ex art. 102-bis TUIR;
Risoluzione n. 74/E/2016)

Come si fruisce

Variazione in diminuzione nella dichiarazione dei **Redditi**
(non risente delle scelte di bilancio sull'ammortamento)

La **quota spettante e non utilizzata**
SI PERDE,
salvo dichiarazione integrativa

Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Effetti negativi
(studi di settore,
società di comodo)

Sterilizzati

Spese
su beni di terzi

Ammesse solo a condizione che si tratti
di **beni materiali con autonoma funzionalità** (principio OIC 24).

Costo rilevante

Spese sostenute
«al **netto** di eventuali **contributi in conto impianti**»

Così la Circolare n. 23/E/2016;
ma la Circolare n. 4/E/2017 indica «al lordo»:
si tratta di un ripensamento dell'Agencia???



Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Cumulabilità

Sabatini bis e ter

(contributo maggiorato: nota MISE n. 95925/2017)

ACE

Credito d'impesta R&S

Patent box

Certificati bianchi

Agevolazioni per imprese «start up» e imprese innovative

Bonus alberghi

Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Se si cede il bene
(o il contratto
di leasing)

L'**agevolazione si interrompe**
e non può essere fruita dall'acquirente

Non va restituita l'agevolazione fruita

Non così nel «**sale and lease back**»:
l'agevolazione continuerà ad essere fruita dal cedente



Documentazione

Fattura attestante i costi sostenuti

Dichiarazione resa dal **legale rappresentante** o
(per beni aventi singolarmente un costo di acquisizione
> 500.000 euro) **perizia tecnica giurata**
da soggetto «terzo» iscritto in Albi o
attestato di conformità di Ente di certificazione accreditato
attestante:

- che il bene possiede caratteristiche tali da includerlo nell'allegato B, Legge n. 232/2016
- che il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura

Super ammortamento per beni immateriali

Focus super ammortamento beni immateriali

Prassi

Agenzia delle entrate: **Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017**

Assonime: **Circolare n. 12 del 20 maggio 2017**

Circolare n. 4/E/2017

«E' opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata da un'analisi tecnica» custodita dal beneficiario dell'agevolazione di cui la Circolare fornisce le caratteristiche

Termine per la perizia

Periodo d'imposta di **entrata in funzione** o, se successivo, quello **di interconnessione**

Super ammortamento per beni immateriali

Circolare n. 4/E/2017

ESEMPIO

La Società Alfa Spa:

- acquisisce un software con le caratteristiche idonee all'agevolazione
- costo del software: 10.000 euro
- Periodo di ammortamento fiscale del software: 2 esercizi

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 103, comma 1, e 109, comma 4, TUIR	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione per beni immateriali
2017	5.000	5.000	2.000
2018	5.000	5.000	2.000
Totale	10.000	10.000	4.000

Risparmio fiscale aggiuntivo: $4.000 \times 24\% = 960$ (pari al 9,6% del capitale investito)

Super ammortamento e iper ammortamento

I possibili sviluppi

Sviluppi
annunciati
Legge di bilancio
2018

Possibile proroga super ed iper ammortamenti

Credito d'imposta per formazione (incrementale)
su «competenze 4.0»

Risorse???

