

NELLA CIRCOLARE N. 4/E/2017- 31 MARZO 2017 ORE 06:00

## Iper e super ammortamento: i chiarimenti dell'Agenzia

Arrivano i chiarimenti in materia di super e iper ammortamento. L'Agenzia delle Entrate ha pubblicato la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente con il Ministero dello Sviluppo economico, a seguito della proroga disposta con la legge di Bilancio per il 2017 e dell'introduzione della nuova maggiorazione relativa all'iper-ammortamento. Il documento di prassi definisce le categorie di beni sulle quali operano i bonus in esame, i soggetti che possono beneficiare dell'agevolazione e i termini temporali di riferimento. I bonus sono stati estesi al 2017 e, a determinate condizioni, a giugno 2018.

Con la circolare del 30 marzo 2017, n. 4/E, redatta congiuntamente con il Ministero dello Sviluppo economico, l'Agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti in ordine all'applicazione dei bonus relativi al **super ammortamento** e all'**iper ammortamento**.

La legge di Bilancio per il 2017 ha infatti:

- disposto la proroga del super ammortamento;
- introdotto l'iper ammortamento, ossia una maggiorazione del 150% del costo di acquisizione di particolari tipologie di beni per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Diverse le problematiche affrontate dall'Agenzia e dal MiSE, per favorire la corretta applicazione di tali misure agevolative (soggetti che possono usufruire dei bonus, termini temporali di riferimento, categorie di beni per le quali scatta l'applicazione del super ammortamento e dell'iper ammortamento, tipologie di investimento premiate).

### Super ammortamento: definizione

Consiste in un'agevolazione con la quale viene aumentato del 40% il costo fiscale di beni materiali originariamente acquistati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. Con la legge di Bilancio 2017 il bonus è stato prorogato per gli investimenti effettuati:

- entro il 31 dicembre 2017;
- entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia stato effettuato il pagamento in acconti in misura pari ad almeno il 20 per cento del costo di acquisizione.

In tal modo è possibile utilizzare il maggior costo per procedere con una deduzione extracontabile del reddito (tramite l'effettuazione di variazioni in diminuzione in dichiarazione).

Nell'agevolazione sono compresi tutti gli acquisti di beni materiali nuovi che sono strumentali all'attività d'impresa o professionale.

L'Agenzia ha specificato le **modalità di calcolo** del maggiore ammortamento deducibile (tramite alcuni esempi) e ha fornito chiarimenti in merito al trattamento da riservare ai beni acquisiti con contratto di leasing e a quelli che sono realizzati in economia.

All'interno della circolare viene specificato che la disciplina trova applicazione unicamente ai fini delle imposte sui redditi. Conseguentemente non produce alcun effetto per l'IRAP.

## Super ammortamento: soggetti interessati

Possono usufruire del bonus:

- i **titolari di reddito d'impresa** (non hanno alcuna rilevanza la natura giuridica del soggetto, la sua dimensione aziendale e il settore economico in cui opera);

- **gli esercenti arti e professioni**.

Per quanto concerne i titolari di reddito d'impresa, tra i beneficiari vanno inclusi le imprese che risiedono nel territorio dello Stato e anche le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Anche gli enti non commerciali possono beneficiare del bonus, ma solo per l'attività commerciale eventualmente esercitata.

Il bonus è applicabile altresì nei confronti delle imprese minori che applicano il "regime di cassa".

Relativamente agli esercenti arti e professioni l'Agenzia ha specificato che l'agevolazione si applica anche nei confronti dei soggetti che rientrano nel "regime di vantaggio", mentre va esclusa per i soggetti che applicano il "regime forfetario" e che quantificano il reddito tramite l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi.

Escluse dal bonus anche le imprese marittime che rientrano nel regime della "tonnage tax". In relazione alle attività diverse da quelle agevolate l'impresa può però usufruire del bonus per i componenti negativi dedotti in via analitica. Analogo principio vale per le imprese che escono dal regime della "tonnage tax" (in tal caso, però, il bonus è applicabile solo sulle quote residue di ammortamento da effettuare sui beni agevolabili nei periodi successivi all'uscita dal regime in questione).

Un discorso a parte va fatto per quanto riguarda gli investimenti effettuati da imprese che aderiscono al **contratto di rete**.

A tal proposito va fatta una distinzione tra:

- **rete-contratto** (rete priva di autonoma soggettività giuridica e di autonoma capacità tributaria, nella quale gli atti compiuti all'interno del programma comune di rete producono i loro effetti nei confronti delle varie imprese partecipanti);

- **rete-soggetto** (il contratto di rete viene iscritto nella sezione ordinaria del registro delle imprese; la rete acquisisce autonoma soggettività giuridica e gli atti compiuti all'interno del programma di rete producono effetti direttamente in capo alla "rete-soggetto").

Nel caso della "rete-contratto" si verificano due ipotesi:

- l'organo comune che agisce in veste di mandatario con rappresentanza, effettua l'investimento: in tale circostanza l'acquisto produce la diretta imputazione dell'operazione ai singoli partecipanti, traducendosi nell'obbligo del fornitore di fatturare a questi ultimi, per la parte di prezzo ad essi imputabile, l'operazione passiva posta in essere dall'organo comune;

- è la singola impresa ovvero l'"impresa capofila" che opera senza rappresentanza, ad effettuare l'investimento: in tale circostanza l'acquisto non comporta alcun effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto e la singola impresa o l'eventuale "capofila" dovrà "ribaltare" il costo ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese.

Sono pertanto le imprese che fanno parte della rete, e nei cui confronti gli investimenti sono stati fatturati o "ribaltati", a poter beneficiare del super ammortamento in relazione alla quota parte di costo di propria competenza.

Passiamo alla "rete-soggetto".

In virtù della diversa configurazione che la contraddistingue rispetto alla “rete-contratto”, è la “rete-soggetto” l’impresa alla quale spetta il super ammortamento.

L’ultima casistica considerata dall’Agenzia concerne gli investimenti che riguardano aziende condotte in affitto o in usufrutto.

Qualora non sia prevista la deroga convenzionale rispetto a quanto stabilito dall’art. 2561 del codice civile, il super ammortamento spetta unicamente all’affittuario/usufruttuario. Diversamente, è il soggetto concedente a poter beneficiare della misura agevolativa.

## Super ammortamento: gli investimenti da considerare

Gli investimenti per usufruire del bonus devono essere relativi all’**acquisto di beni strumentali nuovi**.

Si deve trattare di beni:

- “materiali” (sono pertanto esclusi i beni immateriali);
- a uso durevole e atti ad essere utilizzati, da parte del soggetto beneficiario dell’agevolazione, all’interno del processo produttivo del soggetto medesimo. Conseguentemente sono esclusi dal bonus i c.d. “beni merce” (destinati alla vendita), così come quelli trasformati o assemblati al fine di ottenere prodotti destinati alla vendita;
- nuovi, dunque non beni a qualunque titolo già utilizzati.

Nella circolare in esame l’Agenzia delle Entrate ha precisato che il beneficio spetta anche nell’ipotesi di **realizzazione dei beni in economia** ovvero mediante **contatto di appalto** (oltre che nell’ipotesi di acquisto dei beni da soggetti terzi, in proprietà o in leasing). Nel caso del bene realizzato in economia la maggiorazione è fruibile sia sul costo relativo alla componente nuova del bene complesso, sia sul costo della componente usata (a patto che sia sostenuto nel periodo agevolato).

L’agevolazione spetta anche se il bene per il quale si è usufruito del beneficio formi in seguito oggetto di un contratto di **sale and lease back**.

Sono invece esclusi dal bonus i beni che sono utilizzati sulla base di un contratto di locazione operativa o di noleggio. La maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, spetterà unicamente al soggetto locatore o noleggiante (a condizione che l’attività di locazione operativa o di noleggio costituisca l’oggetto principale dell’attività).

Se i beni sono concessi in comodato d’uso a terzi, il soggetto comodante può beneficiare della maggiorazione solo qualora i beni in esame siano strumentali e inerenti alla propria attività (solo in tale ipotesi può dedurre le relative quote di ammortamento).

## Mezzi di trasporto: proroga sì, ma non per tutti

La proroga della misura agevolativa in questione non opera per tutti i veicoli e gli altri mezzi di trasporto, ma solo per alcuni.

In particolare sono esclusi dal super ammortamento:

- i veicoli non utilizzati solamente come beni strumentali o adibiti a uso pubblico, per i quali viene prevista una deduzione limitata dei costi, nonché un limite massimo alla rilevanza, ai fini fiscali, del costo di acquisizione;
- i veicoli che sono dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d’imposta.

Rientrano di conseguenza nel bonus i veicoli per i quali è prevista la deducibilità integrale dei costi, ossia quelli adibiti a uso pubblico ovvero quelli utilizzati solamente come beni

strumentali (si tratta dei beni senza i quali l'attività medesima non può essere esercitata).

## Ambito temporale del super ammortamento

A seguito della proroga disposta con la legge di Bilancio 2017 il super ammortamento è fruibile in relazione agli investimenti effettuati:

- fino al **31 dicembre 2017**;

- fino al **30 giugno 2018** a condizione che entro il 31 dicembre 2017 l'ordine risulti accettato dal soggetto venditore e che entro la medesima data si avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Per determinare il **momento di effettuazione** dell'operazione bisogna far riferimento a quanto stabilito a tal proposito all'interno del TUIR.

In particolare, per quanto concerne le spese di acquisizione dei beni mobili, le stesse si considerano sostenute 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 (non devono essere considerate le clausole di riserva della proprietà).

Relativamente ai beni acquisiti con contratti di leasing, va considerato il momento in cui il bene viene consegnato ovvero entra nella disponibilità del locatario. Se il contratto di leasing contiene la clausola di prova a favore del locatario, per l'agevolazione rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte del locatario medesimo.

Con riferimento ai **beni realizzati in economia**, per la determinazione del costo di acquisizione vanno considerati i costi che sono imputabili all'investimento e che sono sostenuti nel periodo agevolato (con riguardo ai criteri di competenza sopra indicati).

## Super ammortamento: modalità di fruizione

Anche in relazione agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 (o 30 giugno 2018, al ricorrere di determinate condizioni), il costo di acquisizione è maggiorato del 40%.

La maggiorazione ha rilevanza solo ai fini delle imposte sui redditi (viene pertanto esclusa la rilevanza ai fini dell'IRAP) e comporta un incremento della quota annua di ammortamento (ovvero del canone di leasing) deducibile fiscalmente.

## Iper ammortamento

Il bonus consente di aumentare del 150% il costo deducibile di tutti i beni strumentali che sono stati acquistati al fine di trasformare l'impresa in chiave tecnologica e digitale 4.0. Di fatto si tratta degli investimenti in macchine intelligenti, interconnesse, il cui elenco è contenuto all'interno dell'Allegato A dell'Appendice della Circolare.

L'iper maggiorazione spetta solamente qualora il bene rispetti le linee guida che sono state elaborate dal MiSE, e che sono fornite dalla circolare in relazione a ogni tipologia di macchina.

Come per il super ammortamento, anche l'iper ammortamento spetta ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

## Iper ammortamento: soggetti interessati

La categoria di soggetti che possono beneficiare della misura agevolativa in questione è più ristretta rispetto a quella dei soggetti beneficiari del super ammortamento.

Nel caso di specie si riduce unicamente ai titolari di reddito d'impresa, con conseguente esclusione dei soggetti esercenti arti e professioni.

Conseguentemente, in relazione all'iper ammortamento vanno considerati i chiarimenti già forniti in merito ai titolari di reddito d'impresa per quanto concerne il super ammortamento.

## Investimenti rilevanti per l'iper ammortamento

Anche nel caso dell'iper ammortamento gli investimenti devono avere ad oggetto beni strumentali nuovi.

In particolare bisogna far riferimento ai beni riportati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio per il 2017, ossia ai beni che sono funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese sulla base del modello "Industria 4.0".

I beni, come evidenziato nella circolare n. 4/E/2017, possono essere raggruppati in tre categorie:

- beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0".

Sono necessari accertamenti di natura tecnica, che coinvolgono la competenza del MISE, ai fini della verifica della effettiva riconducibilità dei beni all'elenco dei beni di cui al predetto allegato A.

## Necessaria l'interconnessione per poter beneficiare dell'iper ammortamento

L'iper ammortamento si distingue dal super ammortamento anche in relazione ai requisiti che devono essere soddisfatti per poter beneficiare della misura agevolativa.

Il Legislatore, infatti, ha stabilito che, al fine di usufruire della maggiorazione del 150% (iper ammortamento), è necessaria la presenza di una "interconnessione" del bene al sistema aziendale di gestione della produzione ovvero alla rete di fornitura.

## Iper ammortamento: ambito temporale

Tale misura agevolativa va applicata sugli investimenti che sono effettuati tra il 1° gennaio 2017 e:

- il 31 dicembre 2017;
- il 30 giugno 2018, ma a condizione che, entro il 31 dicembre 2017, l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti per un importo pari ad almeno il 20 per cento del costo di acquisizione.

Per quanto concerne il momento di imputazione dell'investimento, valgono le medesime regole previste in relazione al super ammortamento.

## Maggiorazione 40% su beni immateriali per chi beneficia dell'iper ammortamento

A favore dei soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento il Legislatore ha previsto la possibilità di usufruire di una ulteriore maggiorazione rilevante per la quantificazione delle imposte sui redditi (nessuna rilevanza ai fini IRAP).

Si tratta della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali elencati nell'allegato B annesso alla legge di bilancio per il 2017, con conseguente ripercussione in

termini di quantificazione della quota di ammortamento fiscalmente rilevante.

Non assume alcuna importanza il fatto che il bene immateriale sia o meno riferibile al bene materiale oggetto dell'agevolazione dell'iper ammortamento.

Analogamente a quanto previsto in materia di iper ammortamento sono necessari accertamenti di natura tecnica, che involgono la competenza del MISE, ai fini della verifica della effettiva riconducibilità dei beni all'elenco dei beni di cui all'allegato B della legge di bilancio per il 2017.

*A cura della Redazione*