

LE AGEVOLAZIONI PER LE IMPRESE CHE INVESTONO

SUPER E IPERAMMORTAMENTO

Udine, 16 aprile 2019

a cura di Marcello Orsatti
fiscalista di Confindustria Udine

SCALETTA

- COSA SONO I SUPER E IPER AMMORTAMENTI
- SOGGETTI BENEFICIARI
- ARCO TEMPORALE DI APPLICAZIONE
- INVESTIMENTI AGEVOLABILI
- IPER TERRITORIALITA'
- MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO
- MOMENTI RILEVANTI
- QUANTIFICAZIONE DEL COSTO AGEVOLABILE
- MODALITÀ APPLICATIVE
- ESEMPI
- VENDITA DEL BENE AGEVOLATO
- CUMULABILITÀ

COSA SONO I SUPER E IPER AMMORTAMENTI

IN SINTESI

Super

Possibilità per l'**imprenditore e il lavoratore autonomo** di aumentare del **30%** il costo di acquisizione di **beni materiali strumentali nuovi** ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing per il calcolo dell'**Ires/Irpef**.

Iper beni materiali allegato A

Possibilità per l'**imprenditore** di aumentare del **150%/170%-100%-50%** il costo di acquisizione di determinati **beni materiali strumentali nuovi interconnessi di cui all'allegato A** alla Legge di Bilancio 2017, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing per il calcolo dell'**Ires/Irpef**.

Iper beni immateriali allegato B

Possibilità per l'**imprenditore che beneficia dell'iper beni materiali** di aumentare del **40%** il costo di acquisizione di determinati **beni immateriali strumentali nuovi interconnessi di cui all'allegato B** alla Legge di Bilancio 2017, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing per il calcolo dell'**Ires/Irpef**.

.

COLPO D'OCCHIO

Anno 2019 Ires 24%	Ammortamento civilistico e fiscale 100%	Super +30%	Iper beni materiali +150%	Nuovo iper beni materiali +170% fino a 2,5 milioni	Iper beni immateriali +40%
Costo d'acquisto del bene	1.000.000	1.300.000	2.500.000	2.700.000	1.400.000
Risparmio d'imposta da agevolazione		72.000	360.000	408.000	96.000
Risparmio d'imposta totale	240.000	312.000	600.000	648.000	336.000
Costo netto investimento	760.000	688.000	400.000	352.000	664.000
% agevolazione sul costo del bene		7,20%	36%	40,8%	9,6%

SOGGETTI BENEFICIARI

SOGGETTI BENEFICIARI

Superammortamento beni materiali → imprese e professionisti

Iperammortamento beni materiali tabella A → solo imprese

Iperammortamento beni immateriali tabella B → solo imprese che beneficiano **nello stesso periodo d'imposta** dell'iperammortamento beni materiali

ARCO TEMPORALE DI APPLICAZIONE

PROROGA IPER 2019-2020

Proroga al 31/12/19 ovvero entro il 31/12/20, a condizione che entro il 31/12/19 il relativo **ordine risulti accettato dal venditore** e sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

Nuova misura dell'agevolazione per il 2019-2020:

- 170% → per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100% → per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 50% → per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro
- 0% → per gli investimenti oltre 20 milioni di euro.

Gli acconti dovuti per il 2019 e il 2020 vanno calcolati senza tenere conto dell'agevolazione.

Circolare Agenzia Entrate n. 8 del 10 aprile 2019 punto 2.3

Gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019 per i quali entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% → **rientrano obbligatoriamente nel +150%.**

AMBITO TEMPORALE IPER

Iperammortamento

- 2016 → non esisteva
- 2017 → +150% allegato A, +40% allegato B
- 2018 → +150% allegato A, +40% allegato B
- 2019:
 - se entro il 31/12/18 è stato accettato l'ordine e pagato un acconto $\geq 20\%$: +150% allegato A, +40% allegato B
 - se entro il 31/12/18 **NON** è stato accettato l'ordine **o NON** è stato pagato un acconto $\geq 20\%$: +170% fino a 2,5 mln, +100% fino a 10 mln, + 50% fino a 20 mln allegato A, + 40% allegato B
- 2020 → +170% fino a 2,5 mln, +100% fino a 10 mln, + 50% fino a 20 mln allegato A, +40% allegato B se entro il 31/12/19 è stato accettato l'ordine e pagato un acconto $\geq 20\%$

PROROGA SUPER DAL 1/4/2019

Decreto Crescita art. 1 bozza del 2 aprile 2019

Dal 1/4/19 al 31/12/19 ovvero entro il 30/6/20, a condizione che entro il 31/12/19 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione → **+30% su investimenti fino a 2,5 milioni di euro (verificare il testo in GU).**

AMBITO TEMPORALE SUPER

Superammortamento

- 2016 → +40%
- 2017 → +40%
- dal 1/1/18 al 30/6/18 → +40% se entro il 31/12/17 è stato accettato l'ordine e pagato un acconto $\geq 20\%$
- 2018 → +30%
- dal 1/1/19 al 30/6/19 → +30% se entro il 31/12/18 è stato accettato l'ordine e pagato un acconto $\geq 20\%$
- dal 1/4/19 al 31/12/19 → +30% su investimenti **fino a 2,5 milioni di euro (?)**
- dal 1/1/20 al 30/6/20 → +30% su investimenti **fino a 2,5 milioni di euro (?)**
se entro il 31/12/19 è stato accettato l'ordine e pagato un acconto $\geq 20\%$

INVESTIMENTI AGEVOLABILI

INVESTIMENTI AGEVOLABILI SUPERAMMORTAMENTO

Super +30%

- solo **beni materiali strumentali nuovi**
- no beni immateriali
- no beni destinati alla vendita (beni merce) ne beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita
- no materiali di consumo
- no autovetture
- **SI autocarri** → veicoli destinati al trasporto di cose e delle persone addette all'uso o al trasporto delle cose stesse
- **no beni con coefficienti di ammortamento < 6,5%**
- no fabbricati e costruzioni
- impianti fotovoltaici → no componente immobiliare (ammortamento 4%) si componente impiantistica (9%)
- no beni di cui all'allegato n. 3 alla Legge di Stabilità 2016 (condutture, materiale rotabile ferroviario e tramviario, aerei)

CONCETTO DI NOVITA' DEL BENE

No beni a qualunque titolo già utilizzati.

Si bene che viene esposto in showroom ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo.

Beni complessi alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati → 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 (sia acquisto da terzi che realizzo in economia).

In questo caso:

- il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo;
- l'importo agevolabile è costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l'acquisto del bene.

INVESTIMENTI AGEVOLABILI IPERAMMORTAMENTO

Iper

Beni **materiali** strumentali **nuovi** di cui all'**allegato A** alla Legge di Bilancio 2017
interconnessi

Beni **immateriali** strumentali **nuovi** di cui all'**allegato B** alla legge di Bilancio 2017
interconnessi

Beni materiali dell'allegato A

Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0» raggruppabili in 3 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.

INVESTIMENTI AGEVOLABILI IPERAMMORTAMENTO

Beni immateriali dell'allegato B (elenco ampliato con la Legge di Bilancio 2018)

I beni immateriali elencati nell'allegato B sono software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0.

Attenzione: i software sono agevolabili anche se acquistati a titolo di **licenza d'uso** sempre che iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce B.I.3 dello stato patrimoniale - Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno) in applicazione di corretti principi contabili → Oic 24 solo software applicativi (no software di base).

Allegato B → solo software **stand alone** ossia non necessari al funzionamento di un bene materiale.

Software integrato (**embedded**) in un bene materiale e acquistato unitamente ad esso → agevolabile insieme al bene dell'allegato A.

MAGAZZINI AUTOMATIZZATI

Art. 3-quater comma 4 D.L. 135/18 convertito nella L. 12/19 (decreto semplificazioni)

Ai fini iper, il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica si intende **comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione**, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato; resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato.

Revocata la risoluzione Agenzia Entrate n. 62/E/2018.

INVESTIMENTI AGEVOLABILI IPERAMMORTAMENTO

Dubbi sulla riconducibilità di un bene all'allegato A o B → richiesta di parere tecnico al **Mise** (no interpello all'Agenzia delle Entrate) → dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it

Le istanze devono contenere i seguenti elementi:

- dati identificativi dell'istante ed eventualmente del suo legale rappresentante, comprensivi del codice fiscale;
- circostanziata e specifica descrizione della fattispecie, da valutarsi alla luce della possibilità di rendere una risposta al quesito prospettato;
- specifiche disposizioni di cui si richiede l'interpretazione, l'applicazione o la disapplicazione;
- esposizione, in modo chiaro ed univoco, della soluzione proposta;
- indicazione del domicilio e dei recapiti anche telematici dell'istante o dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni dell'amministrazione e deve essere comunicata la risposta.

INVESTIMENTI AGEVOLABILI IPERAMMORTAMENTO

Ulteriori requisiti per agevolare i beni degli allegati A e B:

1) interconnessione con il sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura → capacità del bene di scambiare informazioni con sistemi interni (ad es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto) 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.

2) autocertificazione o perizia:

- beni aventi un costo unitario di acquisizione fino a 500.000 € → autocertificazione del legale rappresentante (o perizia su base volontaria);
- beni aventi un costo unitario di acquisizione > 500.000 € → perizia tecnica giurata rilasciata da un perito o ingegnere iscritto al relativo albo o attestato di conformità rilasciato da un ente certificatore accreditato.

INTERCONNESSIONE

L'interconnessione **deve essere presente anche nei periodi d'imposta successivi a quello in cui il bene è interconnesso** (circolare Mise n. 177355 del 23/5/2018).

Interpello n. 9561660/2018 (non pubblicato) commentato sul Sole del 30 marzo 2019

Macchinari mobili utilizzati in luoghi difficilmente connettabili → la mancata interconnessione non preclude la fruizione dell'iper purché siano realizzate le seguenti condizioni:

- si tratti di situazione temporanea e non preponderante rispetto al tempo complessivo di impiego;
- dipenda da peculiari condizioni di utilizzo e non da un'inidoneità intrinseca del bene ad essere interconnesso;
- non derivi da una scelta dell'impresa nell'acquisizione dei dati con altre modalità;
- non dipenda da una carenza della architettura della rete dell'impresa, ma da situazioni esterne oggettive che impediscono il collegamento.

Uso manuale del bene → è possibile purché marginale (nel caso specifico 7%).

Ragguaglio del beneficio nell'anno di interconnessione → non necessario.

CONTENUTO DELLA PERIZIA

La perizia giurata deve accertare i requisiti tecnici e **non può certificare i profili fiscali, contabili e contrattuali** che costituiscono i presupposti per la spettanza dell'agevolazione.

Il perito NON può certificare:

- la determinazione del costo fiscale rilevante compresi gli oneri accessori;
- l'imputazione dell'investimento secondo le regole della competenza (art. 109 Tuir) al periodo d'imposta agevolabile;
- le modalità di acquisizione dei beni (compravendita, appalto, leasing, ecc.);
- il requisito della novità dei beni oggetto d'investimento.

Questi elementi restano **nell'esclusiva responsabilità dell'impresa** in caso di successivi controlli fiscali.

IPER TERRITORIALITA'

TERRITORIALITA' DELL'INVESTIMENTO IPER

Art. 7 D.L. 87/2018 - Decreto Dignità

Solo ai fini Iper, per gli **investimenti effettuati dal 15/7/2018** l'agevolazione spetta a condizione che i beni agevolabili siano **destinati a strutture produttive situate nel territorio nazionale**.

Se nel corso del periodo di fruizione dell'iper i beni vengono:

- **ceduti a titolo oneroso a chiunque e ovunque** (no cessione d'azienda o di ramo d'azienda) o;
 - destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa;
- si procede al **recupero RETROATTIVO dell'agevolazione** con una variazione in aumento senza sanzioni e interessi (dubbio leasing riscattati?).

Il recupero **NON** si applica:

- agli interventi sostitutivi purchè di pari/superiore livello tecnologico;
- se i beni sono per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di **temporaneo** utilizzo anche fuori del territorio dello Stato.

MODALITA' DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

MODALITA' DI INVESTIMENTO

L'investimento agevolabile può essere effettuato con le seguenti modalità:

- acquisto in proprietà;
- leasing finanziario (no locazione operativa o noleggio);
- contratto di appalto;
- realizzazione in economia;
- licenza d'uso (software).

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

Competenza dei costi → art. 109 Testo Unico Imposte sui Redditi (D.P.R. 917/1986)

Acquisti in proprietà

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).

Leasing

Data 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, diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

Beni realizzati in economia

Rilevano i costi imputabili all'investimento (progettazione, materiali acquistati o prelevati dal magazzino, mano d'opera diretta, ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera) → **sostenuti nel periodo agevolato.**

Contratto di appalto a terzi

Data di **ultimazione** dell'appalto ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente → in caso di Sal l'agevolazione è riconosciuta nella misura in cui il **Sal è liquidato in via definitiva e cioè accettato dal committente** (art. 1666 CC) entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.

REVAMPING

Allegato A

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 → iperammortizzabili anche nel caso in cui vengano eventualmente contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o revamping.

Faq Mise

D. I costi sostenuti per revamping o ammodernamento di un macchinario sono agevolabili?

*R. I costi relativi a un'azione di aggiornamento di un bene, sia nel caso di **revamping** (la macchina produrrà qualcosa di diverso) che di **ammodernamento** (non avviene una sostanziale modifica della macchina) possono beneficiare dell'agevolazione solo se viene garantito il soddisfacimento dei 5+2 vincoli.*

D. Nel caso di revamping sono iperammortizzati solo gli investimenti ricompresi sotto il secondo gruppo dell'allegato A o anche altri costi che si rendessero necessari?

*R. L'attività di revamping è agevolabile se garantisce alla macchina o all'impianto oggetto dell'ammodernamento il soddisfacimento delle 5+2 caratteristiche. In questo caso, **l'acquisto e l'implementazione di tutti quei dispositivi, strumentazione e componentistica** (si intendono anche package e componenti di impianto) necessari a ottenere l'ammodernamento della macchina o dell'impianto, saranno considerati agevolabili ai fini dell'iperammortamento.*

MOMENTI RILEVANTI

MOMENTI RILEVANTI AI FINI DELL'AGEVOLAZIONE

Superammortamento

- periodo d'imposta di **effettuazione** dell'investimento → spettanza e quantificazione dell'agevolazione;
- periodo d'imposta di **entrata in funzione del bene** → fruizione dell'agevolazione.

Iperammortamento

- periodo d'imposta di **effettuazione** dell'investimento (art. 109 Tuir) → spettanza e quantificazione dell'agevolazione;
- periodo d'imposta di **entrata in funzione del bene** → decorrenza dell'ammortamento fiscale;
- periodo d'imposta dell'**interconnessione** → possibile fruizione dell'agevolazione;
- periodo d'imposta di **acquisizione della perizia/autocertificazione** → fruizione dell'agevolazione.

ADEMPIMENTI PER FRUIRE DELL'IPERAMMORTAMENTO

Acquisizione della perizia

Risoluzione Agenzia Entrate 9 aprile 2018 n. 27/E → l'acquisizione della perizia/autocertificazione in un periodo d'imposta successivo all'interconnessione è possibile ma produce uno slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio (con recupero della differenza rispetto al super fruito nei periodi precedenti).

Circolare Mise 1° marzo 2019 n. 48610 → in caso di perizia giurata, ai fini della decorrenza degli effetti dell'iperammortamento è sufficiente che entro la data di chiusura del periodo d'imposta si proceda al **giuramento** della perizia medesima, non essendo necessario dimostrare in altri modi la data certa di acquisizione da parte dell'impresa.

Interpretazione favorevole delle Entrate: un bene nel periodo d'imposta di entrata in funzione può temporaneamente godere del beneficio del superammortamento e dell'iperammortamento dal periodo d'imposta successivo in cui avviene l'interconnessione, con recupero della differenza tra super e iper (Agenzia Entrate circolare n. 4 del 30 marzo 2017).

INTERPRETAZIONE FAVOREVOLE DELLE ENTRATE

Esempio

Costo di acquisizione nel 2017 → 10.000

Maggiorazione complessiva superammortamento 40% → 4.000

Maggiorazione complessiva iperammortamento → 15.000

Coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale DM 31/12/1988 → 20%

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento → 2017

Periodo d'imposta di entrata in funzione → 2017

Periodo d'imposta di interconnessione e perizia/autocertificazione → 2018

INTERPRETAZIONE FAVOREVOLE DELLE ENTRATE

Anno	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Variazione in diminuzione del reddito per super 40%	Variazione in diminuzione del reddito per iper 150%
2017	1.000	1.000	400	
2018	2.000	2.000		2.920
2019	2.000	2.000		2.920
2020	2.000	2.000		2.920
2021	2.000	2.000		2.920
2022	1.000	1.000		2.920
Totale	10.000	10.000	400	14.600

Attenzione: l'iper non fruito nel 2017 si recupera dopo!

MOMENTI RILEVANTI AI FINI IPER

Ammorta- mento fiscale in 10 anni	Effettua- zione (art. 109 Tuir)	Entrata in funzione	Interconnes- sione	Perizia	Iper
Bene 1*	2017	2018	2018	2018	dal 2018
Bene 2*	2017	2018	2019	2019	dal 2019 ma si recupera l'iper 2018
Bene 3*	2017	2017	2018	2019	dal 2019 ma si recupera l'iper 2017- 2018?
Bene 4*	2017	2017	2019	2020	dal 2020 ma si recupera l'iper 2017- 2019??
Bene 5*	2017	2017	2026	2026	dal 2026 ma si recupera l'iper 2017- 2015???

QUANTIFICAZIONE DEL COSTO AGEVOLABILE

COSTO DEL BENE FISCALMENTE AGEVOLABILE

Il costo si determina con le regole:

- dei principi contabili Oic → Oic 16 beni materiali, Oic 24 beni immateriali;
- del Tuir → art. 110 norme generali sulle valutazioni.

Oic 16

Il **costo d'acquisto** è rappresentato dal prezzo effettivo d'acquisto da corrispondere al fornitore del bene, di solito rilevato dal contratto o dalla fattura.

I **costi accessori d'acquisto** comprendono tutti i costi collegati all'acquisto che la società sostiene affinché l'immobilizzazione possa essere utilizzata e i costi sostenuti per portare il cespite nel luogo e nelle condizioni necessarie perché costituisca un bene duraturo per la società.

Il **costo di produzione** comprende tutti i costi **direttamente** imputabili al bene. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al bene, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato.

Art. 110 Tuir

Il costo comprende gli **oneri accessori di diretta imputazione**, esclusi gli interessi passivi e le spese generali.

COSTO DEL BENE FISCALMENTE AGEVOLABILE

Contributi in conto impianti

Ai fini dell'agevolazione **il costo va assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti**, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione (circolare Agenzia Entrate n. 4/E/2017).

Superata la circolare Agenzia Entrate n. 23/E/2016 sul super? «...*il costo del bene agevolabile è assunto **al netto** di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.*».

Beni dal costo unitario non superiore ad 516,46 €

Art. 102 comma 5 Tuir → deduzione integrale nell'esercizio.

La possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche se il costo ammortizzabile del bene supera l'importo di 516,46 € per effetto delle maggiorazioni.

COSTO DEL BENE FISCALMENTE AGEVOLABILE

Oneri accessori (risoluzione 15/12/2017 n. 152 e principio di diritto 1/2/2019 n. 2)

Rilevano anche gli **oneri accessori di diretta imputazione** (art. 110 comma 1 lettera b Tuir) → per la concreta individuazione dei predetti oneri occorre far riferimento ai criteri contenuti nel principio contabile Oic 16 → **sostenuti nello stesso periodo d'imposta** (risposta Agenzia Entrate a Telefisco 2018)

Attrezzature e accessori che costituiscono dotazione ordinaria del bene → rilevano se **assolutamente necessari** per il funzionamento del macchinario **e se ne costituiscano normale dotazione** (col loro coefficiente di ammortamento).

Limite quantitativo forfetario non contestabile → **5%** del costo del bene principale (sia in caso di acquisto dal fornitore del bene che da altri fornitori). Se si eccede il 5% è onere del contribuente dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione.

Piccole opere murarie → rilevano nei limiti in cui non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di costruzioni ai sensi della disciplina catastale.

Costo della perizia giurata o dell'attestazione di conformità → non è un onere accessorio agevolabile.

MODALITA' APPLICATIVE

REGOLE DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione è correlata ai **coefficienti di ammortamento fiscale**:

- per i beni ammortizzabili → in base ai coefficienti fiscali stabiliti dal D.M. 31/12/1988 (ridotti alla metà per il primo esercizio art. 102 Tuir);
- per i leasing → in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31/12/1988;
- per i beni immateriali → in misura non superiore al 50% del costo (art. 103 comma 1 Tuir).

Importante:

- **nessun impatto a livello contabile o di bilancio;**
- l'agevolazione riguarda unicamente Ires/Irpef (**no Irap**);
- l'agevolazione è gestita con **variazioni in diminuzione del reddito in dichiarazione;**
- nessun impatto su plus/minusvalenze da cessione del bene, limite di deducibilità spese di manutenzione, test di operatività società di comodo, studi di settore/isa.

APPLICAZIONE SUPER/IPER IN SOCIETA' DI CAPITALI

In bilancio → NESSUN IMPATTO

+ Ricavi
– costi (tra cui gli ammortamenti)
= utile/perdita civilistica

In dichiarazione

Utile/perdita civilistica
+ variazioni in aumento (es. costi fiscalmente indeducibili)
– **variazioni in diminuzione (tra cui i super/iper)**
= reddito/perdita fiscale

Reddito x 24% (Ires) = imposta sul reddito da pagare

ESEMPIO

In bilancio

+ Ricavi	1.000
– costi (tra cui gli ammortamenti)	800
= utile civilistico	200

In dichiarazione

Utile/perdita civilistica	200
+ variazioni in aumento (es. costi auto aziendali deducibili al 20%)	100
– variazioni in diminuzione (per super/iperammortamenti)	-50
= reddito fiscale	250

Ires = reddito x 24% 60

Risparmio fiscale da super/iperammortamento (50 x 24%) 12

ESEMPIO

In bilancio

+ Ricavi	1.000
– costi (tra cui gli ammortamenti)	1.200
= perdita civilistica	-200

In dichiarazione

Perdita civilistica	-200
+ variazioni in aumento (es. costi auto aziendali deducibili al 20%)	100
– variazioni in diminuzione (per super/iperammortamenti)	-50
= perdita fiscale	-150*

Ires = reddito x 24% 0

Risparmio fiscale da super/iperammortamento* 0

* La perdita fiscale può essere riportata senza limiti temporali per compensare futuri redditi.

ESEMPIO

In bilancio

+ Ricavi	1.000
– costi (tra cui gli ammortamenti)	800
= utile civilistico	200

In dichiarazione

Utile civilistico	200
+ variazioni in aumento (es. costi auto aziendali deducibili al 20%)	100
– variazioni in diminuzione (per super/iperammortamenti)	-500
= perdita fiscale	-200*

Ires = reddito x 24%	0
Risparmio fiscale da super/iperammortamento $(300 \cdot 24\%)^*$	72

* La perdita fiscale può essere riportata senza limiti temporali per compensare redditi futuri.

ESEMPI

ESEMPIO ACQUISTO IN PROPRIETA' SUPER

1° luglio 2018 → viene consegnato ad una impresa un bene strumentale nuovo acquistato in proprietà per un costo pari a 10.000 €.

L'impresa applica un coefficiente di ammortamento civilistico pari a quello fiscale del 20% (D.M. 31/12/1988).

Il bene entra immediatamente in funzione.

ESEMPIO ACQUISTO IN PROPRIETA' SUPER

Anno	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Variazione in diminuzione del reddito per super ammortamento +30%	Risparmio fiscale 7,2% del costo (Ires 24%)
2018	1.000*	1.000*	300*	72*
2019	2.000	2.000	600	144
2020	2.000	2.000	600	144
2021	2.000	2.000	600	144
2022	2.000	2.000	600	144
2023	1.000	1.000	300	72
TOTALE	10.000	10.000	3.000	720
* Ridotto alla metà per il 1° esercizio (art. 102 Tuir)				

ACQUISTO IN LEASING SUPER

La maggiorazione spetta solo per la quota capitale (che insieme al prezzo di riscatto costituisce il costo di acquisizione del bene) con esclusione della quota interessi.

La deduzione della maggiorazione non dipende dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'art. 102 comma 7 Tuir → deduzione dei canoni di leasing per un **periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente fiscale** stabilito dal D.M. 31/12/1988.

Circolare Agenzia Entrate n. 17/E del 29 maggio 2013:

- durata contrattuale = durata minima ex art. 102 comma 7 Tuir → canoni deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- la durata contrattuale > durata minima → canoni deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico;
- durata contrattuale < durata minima → canoni deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico.

ESEMPIO ACQUISTO IN LEASING SUPER

Un'impresa stipula un contratto di leasing avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza → 1° gennaio 2018;
- durata → 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31/12/1988 (25% pari a 4 anni);
- canone di leasing complessivo 11.000 € di cui quota capitale 9.000 € e quota interessi 2.000 €;
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2020) → 1.000 €

ESEMPIO ACQUISTO IN LEASING SUPER

Anno	Canone di leasing imputato al conto economico (quota capitale)	Canone di leasing dedotto In dichiarazione (quota capitale)	Variazione in diminuzione del reddito per super ammortamento +30%	Risparmio fiscale 7,2% Della quota capitale (Ires 24%)
2018	4.500	4.500	1.350	324
2019	4.500	4.500	1.350	324
Totale	9.000	9.000	2.700	648

ESEMPIO ACQUISTO IN PROPRIETA' IPER

Esempio

Costo di acquisizione → 10.000

Maggiorazione complessiva iperammortamento 150% → 15.000

Coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale DM 31/12/1988 → 20%

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento → 2018

Periodo d'imposta di entrata in funzione → 2018

Periodo d'imposta di interconnessione e perizia/autocertificazione → 2018

ESEMPIO ACQUISTO IN PROPRIETA' IPER

Anno	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Variazione in diminuzione del reddito per iper ammortamento +150%	Risparmio fiscale 36% del costo (Ires 24%)
2018	1.000	1.000	1.500	360
2019	2.000	2.000	3.000	720
2020	2.000	2.000	3.000	720
2021	2.000	2.000	3.000	720
2022	2.000	2.000	3.000	720
2023	1.000	1.000	1.500	360
Totale	10.000	10.000	15.000	3.600

ESEMPIO BENE IMMATERIALE

Bene immateriale dell'allegato B

Costo di acquisizione → 10.000

Maggiorazione complessiva beni immateriali 40% → 4.000

Coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale art. 103 comma 1 Tuir → 50%

Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento → 2017

Periodo d'imposta di interconnessione e perizia/autocertificazione → 2017

Periodo d'imposta di inizio fruizione dell'iperammortamento relativamente ad un bene dell'allegato A → 2017

ESEMPIO BENE IMMATERIALE

Anno	Ammortamento civilistico	Ammortamento fiscale	Variazione in diminuzione del reddito per iper 40%	Risparmio fiscale 9,6% del costo (Ires 24%)
2017	5.000	5.000	2.000	480
2018	5.000	5.000	2.000	480
Totale	10.000	10.000	4.000	960

VENDITA DEL BENE AGEVOLATO

VENDITA DEL BENE AGEVOLATO

Beni acquistati **fino al 14/7/2018 SUPER - IPER:**

- nell'esercizio di cessione → la maggiorazione sarà determinata secondo il criterio pro-rata temporis;
- le quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate, né dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene non nuovo);
- le quote di maggiorazione dedotte **non saranno oggetto di restituzione** da parte del soggetto cedente.

Beni acquistati **dal 15/7/2018 SOLO IPER:**

- si procede al **recupero RETROATTIVO dell'agevolazione** con una variazione in aumento senza sanzioni e interessi (dubbio leasing riscattati?).

Attenzione: il recupero non si applica agli interventi sostitutivi.

SOSTITUZIONE DEL BENE IPERAMMORTIZZATO

Se il bene iperammortizzato (solo tabella A), anche se acquistato nel 2017, viene ceduto l'agevolazione permane se, **nello stesso periodo d'imposta di realizzo**:

- 1) il bene originario viene sostituito con un bene strumentale **nuovo con caratteristiche pari o superiori** a quelle previste nell'allegato A e
- 2) l'impresa attesti l'effettuazione dell'investimento, le caratteristiche del bene e l'interconnessione con **dichiarazione sostitutiva o perizia**.

SOSTITUZIONE DEL BENE IPERAMMORTIZZATO

Se il costo di acquisto del bene sostitutivo, risulta inferiore a quello del bene sostituito, in presenza delle condizioni oggettive e documentali richieste, la fruizione dell'agevolazione prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del bene sostitutivo.

Esempio

Costo bene originario → 1.000

Costo bene sostitutivo → 800

Coefficiente di ammortamento → 20%

Iperammortamento fruito fino al periodo di cessione → 750 (150+300+300)

Iperammortamento non fruito sul bene originario → 750 (300+300+150)

Iperammortamento teoricamente fruibile sul bene sostitutivo → 1.200

Iperammortamento nel periodo di cessione → 300

Iperammortamento nel periodo successivo → 150 (si raggiunge il tetto massimo di $1.200 = 800 \cdot 150\%$)

CUMULABILITA'

CUMULABILITA' CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Cumulabilità con altre agevolazioni sullo stesso bene

Super e Iper:

- non sono cumulabili fra loro.
- **sono cumulabili con tutte le altre agevolazioni**: ad es. patent box, nuova Sabatini ex art. 2 D.L. 69/2013, ace, bonus ricerca, start-up e pmi innovative, fondo centrale di garanzia, bonus riqualificazione alberghi, incentivi per la produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili diverse dalle fotovoltaiche.

Attenzione: **verificare la cumulabilità delle altre agevolazioni con super e iper!!!**

Regola generale: i vantaggi derivanti dall'applicazione di più incentivi sugli stessi costi **non possono comunque superare il tetto massimo rappresentato dal costo dell'investimento** effettuato.