

SUPER E IPER AMMORTAMENTI CHIARIMENTI DELLA C.M. 4/E/2017

1. Super ammortamento

2. Soggetti ammessi al super ammortamento

3. Investimenti agevolabili

4. Beni esclusi

5. Fruizione dell'agevolazione

6. Iper ammortamento

7. Requisito temporale

8. Beni agevolabili

9. Super ammortamento dei beni immateriali

10. Presupposto soggettivo

11. Fruizione di iper e super ammortamenti

12. Obblighi documentali

L'Agenzia delle Entrate e il Ministero dello Sviluppo economico hanno fornito diverse precisazioni in merito alle disposizioni contenute nell'art. 1, co. da 8 a 13, L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), con le quali è stata prorogata l'agevolazione del super ammortamento ed è stata introdotta, per i soli titolari di reddito d'impresa, la possibilità di maggiorare il costo di acquisizione – ai soli fini della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing – del 150% con riferimento ai cespiti nuovi ad elevato contenuto tecnologico (cd. iper ammortamento) e del 40% con riguardo ai beni immateriali. Queste agevolazioni si applicano in relazione agli investimenti effettuati dall'1.1.2017 al 31.12.2017, ovvero entro il 30.6.2018 a condizione che alla data del 31.12.2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

1. Super ammortamento

L'art. 1, co. 8, L. 11.12.2016, n. 232 (Legge di Bilancio 2017), ha esteso l'operatività del super ammortamento (art. 1, co. 91-94 e 97, L. 28.12.2015, n. 208) – originariamente applicabile agli investimenti in beni strumentali materiali nuovi, effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016, ai soli fini della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing – agli acquisti eseguiti entro il 31.12.2017. Il beneficio è fruibile anche con riguardo ai cespiti consegnati entro il 30.6.2018, purché, alla data del 31.12.2017, risultino soddisfatte due condizioni: il relativo ordine è accettato dal venditore e sono stati versati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Questo requisito temporale riguarda anche gli acquisti di beni in leasing, con l'effetto che l'agevolazione spetta anche per i beni ricevuti dall'utilizzatore dall'1.1.2018 al 30.6.2018, qualora – entro la predetta data del 31.12.2017 – sia stipulato il contratto di locazione finanziaria ed effettuato il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della sommatoria delle quote capitale complessivamente dovute al locatore, come precisato dalla C.M. 30.0.2017, n. 4/E, pubblicata dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo economico.

Nel caso dei beni realizzati in economia, la maggiorazione spetta pure per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato, ovvero iniziati o sospesi in esercizi precedenti, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale orizzonte temporale, avuto riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione: pertanto, la prima condizione prevista dalla norma – accettazione dell'ordine da parte del venditore – non rileva ai fini dell'estensione del beneficio del super ammortamento, mentre è necessario il rispetto della seconda, ovvero che entro il 31.12.2017 siano sostenuti costi pari almeno al 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo compreso tra l'1.1.2017 e il 30.6.2018 (C.M. 4/E/2017).

A differenza dell'originaria versione dell'agevolazione, applicabile agli investimenti effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016, sono stati espressamente esclusi dal super ammortamento i veicoli e gli altri mezzi di trasporto per i quali è prevista la deducibilità parziale dei componenti reddituali negativi: possono beneficiare, quindi, della maggiorazione del 40% soltanto gli acquisti di veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico di cui all'art. 164, co. 1, lett. a), D.P.R. 917/1986, ivi compresi gli autocarri, per i quali è prevista la deducibilità integrale, purché inerenti all'attività d'impresa (R.M. 23.7.2002, n. 244/E).

2. Soggetti ammessi al super ammortamento

L'agevolazione riguarda sia i titolari di reddito d'impresa che gli esercenti arti e professioni: i primi ne possono usufruire indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, mentre per gli esercenti arti e professioni il beneficio è accessibile anche se svolgono la loro attività in forma associata, ai sensi dell'art. 53, co. 1, D.P.R. 917/1986.

Questo beneficio è invocabile anche contribuenti che si avvalgono del regime fiscale di vantaggio di cui all'art. 27, co. 1, D.L. 6.7.2011, n. 98, conv. con modif. dalla L. 15.7.2011, n. 111 (cd. contribuenti minimi),

Studio Associato Trombetta Teruggia

mentre ne risultano esclusi i contribuenti che aderiscono al regime forfetario di cui alla L. 23.12.2014, n. 190, in quanto non determinano il reddito in modo analitico.

La C.M. 4/E/2017 ha chiarito che il super ammortamento compete anche alle imprese in contabilità semplificata (art. 66, D.P.R. 917/1986 e art. 18, D.P.R. 29.9.1973, n. 600), che applicano il «*regime improntato alla cassa*» introdotto, con effetto a partire dall'1.1.2017, dall'art. 1, co. da 17 a 23, L. 232/2016: per questi soggetti vige ancora il criterio di competenza relativamente all'ammortamento, ai canoni di leasing (C.M. 13.4.2017, n. 11/E) e ad altri componenti di reddito che mal si conciliano con il criterio di cassa, come, ad esempio, plusvalenze, minusvalenze, sopravvenienze, perdite su crediti e beni strumentali.

La C.M. 4/E/2017 ha, inoltre, precisato che anche le reti d'impresa possono usufruire del super ammortamento, con modalità differenti a seconda della loro natura. Nel caso della «rete-contratto», priva di autonoma soggettività giuridica e capacità tributaria, gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti in capo a tutte le imprese partecipanti: se l'investimento è effettuato dall'organo comune che agisce in veste di mandatario con rappresentanza, l'acquisto del bene agevolabile comporta la diretta imputazione dell'operazione ai singoli partecipanti, traducendosi nell'obbligo del fornitore di fatturare a questi ultimi l'operazione passiva posta in essere dall'organo comune, per la parte di prezzo ad essi imputabile. Al contrario, qualora l'investimento sia posto in essere dalla singola impresa o da quella capofila che opera senza rappresentanza, l'acquisto del bene agevolabile non comporta alcun effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti alla rete, con la conseguenza che la singola impresa o la capofila dovrà ripartire il costo ai partecipanti (per conto dei quali ha agito), emettendo fattura per la quota parte del prezzo a loro spettante.

Nell'ipotesi della «rete-soggetto» dotata di un'autonoma soggettività giuridica, che consegue per effetto dell'iscrizione del contratto nella sezione ordinaria del registro delle imprese, invece, in presenza di un fondo patrimoniale comune l'effettuazione degli investimenti è imputabile direttamente alla rete, in quanto parificata ad un'impresa e, conseguentemente, il super ammortamento potrà essere attribuito esclusivamente alla rete, senza che nessuna utilità possa ricadere alle imprese aderenti alla stessa.

3. Investimenti agevolabili

La disciplina del super ammortamento è applicabile esclusivamente agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, con esclusione, quindi, degli elementi immateriali, i quali possono, tuttavia, beneficiare – in presenza dei presupposti previsti dall'art. 1, co. 10, L. 232/2016 – della maggiorazione del 40%, circoscritta ai soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento, come meglio illustrato nel prosieguo.

Il super ammortamento dei beni materiali strumentali nuovi spetta, oltre che per l'acquisto dei beni da terzi (in proprietà o leasing finanziario), anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

Nell'ipotesi dei beni acquisiti tramite un contratto di leasing, la maggiorazione del 40% spetta esclusivamente all'utilizzatore, e non anche al concedente: per quest'ultimo, infatti, sono irrilevanti, ai fini del super ammortamento, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria. La C.M. 4/E/2017 ha pure precisato che non sono agevolabili i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa (o noleggio), in relazione ai quali la maggiorazione spetta al soggetto locatore (o noleggiante) solo nel caso in cui l'attività di locazione operativa (o noleggio) costituisca l'oggetto principale dell'attività: diversamente, l'agevolazione, non compete qualora l'attività di locazione (o noleggio) sia effettuata in maniera occasionale e non abituale con società estere del gruppo poiché, come ritenuto dall'Agenzia delle Entrate, l'investimento «*sarebbe effettuato solo strumentalmente in Italia, mentre nella sostanza andrebbe a rafforzare una struttura operativa estera*».

La C.M. 4/E/2017 ha altresì precisato che il beneficio non viene meno qualora il bene agevolato formi successivamente oggetto di un contratto di *sale and lease back*, con l'effetto che – anche a seguito dell'intervenuta cessione del bene – il super ammortamento potrà continuare ad essere fruito, sotto forma di maggiorazione del costo originario di acquisizione, secondo la dinamica temporale inizialmente determinata,

Studio Associato Trombetta Teruggia

a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di leasing. Rimane, naturalmente, inteso che tale locazione finanziaria non configura, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento agevolabile.

4. Beni esclusi

Il super ammortamento non è invocabile con riguardo agli investimenti effettuati dall'1.1.2017 in veicoli e mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) e b-bis), D.P.R. 917/1986, all'acquisto di fabbricati e costruzioni, e comunque dei beni per i quali sono stabiliti, dal D.M. 31.12.1988, coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%, nonché dei cespiti indicati nell'Allegato 3 della L. 208/2015.

La C.M. 4/E/2017 ha chiarito che possono, invece, beneficiare dell'agevolazione i costi sostenuti per le componenti impiantistiche delle centrali eoliche e fotovoltaiche, in quanto le stesse non rientrano nelle ipotesi di esclusione sopra richiamate, e non sono computate nella determinazione della rendita catastale degli immobili ospitanti le centrali fotovoltaiche ed eoliche: in altri termini, ai fini dell'ammortamento, sono qualificabili come beni mobili e, quindi, soggetti all'aliquota fiscale del 9% (e non del 4% prevista per i fabbricati).

5. Fruizione dell'agevolazione

Per la determinazione del costo agevolabile, non rilevano i criteri previsti dal principio di «derivazione rafforzata» – introdotto dall'art. 13-bis, D.L. 30.12.2016, n. 244, conv. con modif. dalla L. 27.2.2017, n. 19 – fondato sulla prevalenza fiscale dei criteri contabili Oic in materia di qualificazione, classificazione e imputazione temporale (art. 83, co. 1, D.P.R. 917/1986) applicabile alle società di capitali diverse dalle «micro-imprese» (art. 2435-ter c.c.). Conseguentemente, ai fini del super ammortamento, deve essere considerato il costo corrispondente al prezzo pattuito con il fornitore, e non il valore eventualmente attualizzato in base all'Oic 16, nel caso di dilazione di pagamento oltre i normali termini di mercato, per effetto dell'applicazione del criterio del costo ammortizzato (C.M. 4/E/2017).

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, puntualizzato che il costo dei beni agevolabili deve essere assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione, contrariamente a quanto sostenuto dalla precedente C.M. 26.5.2016, n. 23/E: qualora il contribuente abbia compilato il Mod. Unico 2016 in virtù di tale orientamento superato, può comunque presentare una dichiarazione integrativa a favore, per tenere conto della nuova posizione dell'Amministrazione finanziaria.

6. Iper ammortamento

L'art. 1, co. 9, L. 232/2016, ha introdotto – ai soli fini della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing finanziario – la maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi ad elevato contenuto tecnologico, compresi nell'elenco di cui all'Allegato A di tale provvedimento normativo. L'espresso riferimento al modello «Industria 4.0» comporta, pertanto, che questo beneficio sia precluso ai titolari di reddito da lavoro autonomo.

7. Requisito temporale

L'iper ammortamento è applicabile con riferimento agli investimenti effettuati dall'1.1.2017 al 31.12.2017, ovvero entro il 30.6.2018 se al 31.12.2017 l'ordine è accettato dal venditore e risultano versati acconti pari almeno al 20% del costo di acquisizione.

È, inoltre, necessaria la sussistenza di un ulteriore presupposto – non previsto, invece, per il super ammortamento dei beni materiali diversi da quelli ad elevato contenuto tecnologico – rappresentato dall'interconnessione del bene con il sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura: affinché un bene possa essere definito «interconnesso», è necessario e sufficiente che scambi informazioni con sistemi interni (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 (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*,

Studio Associato Trombetta Teruggia

ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (TCPIP, HTTP, MQTT, ecc.), ovvero sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente accettati (ad esempio, l'indirizzo IP).

8. Beni agevolabili

Gli investimenti che consentono di usufruire dell'iper ammortamento riguardano i cespiti indicati nell'Allegato A della L. 232/2016, che 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»*.

I costi di acquisizione di questi beni possono, pertanto, beneficiare della maggiorazione del 150% anche nel caso in cui vengano contabilizzati ad incremento del valore di cespiti già esistenti agevolati e formino oggetto di ammodernamento o *revamping* (C.M. 4/E/2017).

In caso di dubbi sull'ammissibilità all'agevolazione di uno specifico bene, è possibile richiedere un parere tecnico al Ministero dello Sviluppo economico. Diversamente, se l'incertezza relativa all'agevolazione è di natura tributaria, il contribuente potrà presentare all'Agenzia delle Entrate un'istanza di interpello ordinario.

9. Super ammortamento dei beni immateriali

L'art. 1, co. 10, L. 232/2016 ha previsto un'ulteriore agevolazione, riservata ai soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento, consistente nella maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali compresi nell'elenco di cui all'Allegato B della L. 232/2016.

Si tratta di software, sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»: rientrano tra gli investimenti agevolabili i software, ancorché acquistati a titolo di licenza d'uso, purché iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce B)1)3) dello Stato patrimoniale - «Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno»), in ossequio al principio contabile nazionale Oic 24. In particolare, possono beneficiare di questa maggiorazione anche i software *stand alone*, ovvero che non sono necessari al funzionamento del bene materiale agevolato. Diversamente, se un bene «Industria 4.0» viene acquistato ad un prezzo unitario comprensivo del software necessario per il suo funzionamento, il software *embedded*, ovvero integrato, deve considerarsi integralmente agevolabile con l'iper ammortamento e, pertanto, l'investimento effettuato (macchinario e software) potrà beneficiare della maggiorazione del 150% (C.M. 4/E/2017).

Non possono, invece, usufruire della maggiorazione del 40%, i software relativi alla gestione di impresa, relativi, ad esempio, ai seguenti ambiti: amministrazione, contabilità, controllo e finanza, gestione della relazione con il consumatore finale o il fornitore, gestione dell'offerta, della fatturazione, gestione documentale, project management, analisi dei processi organizzativi o di business.

10. Presupposto soggettivo

La relazione di accompagnamento alla L. 232/2016 sottolinea che la maggiorazione del 40% per i beni immateriali elencati nel citato Allegato B spetta solamente alle imprese che già beneficiano dell'iper ammortamento: è possibile, peraltro, usufruire dell'agevolazione indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile a quello materiale per il quale si è beneficiato della maggiorazione del 150%. Resta confermata la disposizione, già prevista per l'iper ammortamento, secondo cui, per accedere a tale beneficio, occorre che sia rispettato l'ulteriore requisito dell'interconnessione.

11. Fruizione di iper e super ammortamenti

Studio Associato Trombetta Teruggia

L'esercizio della variazione in diminuzione, in sede di dichiarazione dei redditi, è subordinato alla condizione che il bene agevolato sia «interconnesso» al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. A questo proposito, è necessario distinguere tra i cespiti dell'Allegato A – che possono fruire dell'iper ammortamento dal periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (o, se successivo, da quello di interconnessione) – e i beni dell'Allegato B, che possono beneficiare della maggiorazione del 40% dal periodo d'imposta di interconnessione, sempre che l'impresa benefici dell'iper ammortamento.

In particolare, la C.M. 4/E/2017 ha precisato che, qualora un bene compreso nell'Allegato A entri in funzione, pur senza essere interconnesso, il relativo costo può godere della maggiorazione del 40%, a titolo di super ammortamento fino all'esercizio in cui non si realizza l'interconnessione, a partire dalla quale è possibile accedere all'iper ammortamento al netto di quanto già usufruito come super ammortamento. Il requisito dell'interconnessione, al cui verificarsi è condizionato il riconoscimento della maggiorazione del 150%, determina, infatti, semplicemente una diversa quantificazione del beneficio (dal 40% al 150%), e non già il cumulo dei due coefficienti percentuali di maggiorazione del costo.

La correlata maggiorazione del 40% per i beni immateriali di cui all'Allegato B della L. 232/2016 è sempre subordinata al verificarsi di tre condizioni: l'effettuazione dell'investimento, l'interconnessione del software alla rete aziendale, nonché la fruizione dell'iper ammortamento per uno dei beni dell'Allegato A. Non rileva, come anticipato, la circostanza che il bene immateriale sia o meno collegato al cespite materiale che beneficia dell'iper ammortamento: conseguentemente, soltanto nel caso in cui i tre predetti requisiti risultino soddisfatti nello stesso esercizio (ad esempio, nel 2017), l'impresa potrà fruire della maggiorazione del 40% dal medesimo periodo d'imposta.

12. Obblighi documentali

L'art. 1, co. 11, L. 232/2016 stabilisce che, per poter fruire dei benefici dell'iper ammortamento e del super ammortamento dei beni immateriali, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione del legale rappresentante – resa ai sensi del D.P.R. 28.12.2000, n. 445 (dichiarazione sostitutiva di atto notorio) – ovvero, per i beni aventi un costo unitario di acquisizione superiore ad € 500.000, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o perito industriale, iscritti nei rispettivi Albi professionali, o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

La dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia, da rendere per ciascun acquisto agevolato effettuato, devono:

- essere idonee ad attestare che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'Allegato A e/o B, ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura;
- essere acquisite dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione ovvero, se successivo, quello in cui si verifica l'interconnessione del bene stesso.

TABELLA N. 1 - SUPER E IPER AMMORTAMENTI: CHIARIMENTI DELLA C.M. 4/E/2017	
Soggetti ammessi	Imprese in contabilità semplificata; reti d'impresa, con modalità differenti a seconda della natura del contratto costitutivo
Impianti eolici e fotovoltaici	Il costo è agevolabile soltanto con riferimento alle componenti impiantistiche delle centrali eoliche e fotovoltaiche ed eoliche
Beni esclusi	L'agevolazione non spetta per i cespiti utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa (o noleggio), in relazione ai quali la maggiorazione spetta al soggetto locatore (o noleggiante) esclusivamente nel caso in cui l'attività di locazione operativa (o noleggio) costituisca l'oggetto principale dell'attività
Contributi in conto impianti	Il costo dei beni agevolabili deve essere assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione
Definizione di interconnessione	Il bene scambia informazioni con sistemi interni e/o esterni per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute, ovvero è identificato univocamente, al fine di individuare l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente accettati