



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2018

N.RF049

INFO FLASH

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	SUPER E IPER AMMORTAMENTO - ULTERIORI CHIARIMENTI
RIFERIMENTI	FORUM DEI FUNZIONARI DEL MISE E DELL'AGENZIA DEL 12/03/2018
CIRCOLARE DEL	15/03/2018

Sintesi: nel corso di un recente incontro tra la stampa specializzata e i funzionari dell'Agenzia Entrate e del Mise sono state affrontate alcune questioni relative al super ed iper ammortamento, alla luce delle recenti modifiche introdotte dalla Legge di Bilancio per il 2018.

Nel proseguo si illustrano i chiarimenti forniti dai funzionari pubblici.

In un recente incontro della stampa specializzata con i funzionari dell'Agenzia delle Entrate e del MISE sono stati rilasciati alcuni chiarimenti circa la disciplina di super ammortamento ed iperammortamento. Tra le numerose conferme, si sono registrate alcune particolarità.

SUPER AMMORTAMENTO

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

La fruizione del super ammortamento è legata alla "effettuazione" dell'investimento nel periodo agevolato. Per individuare tale momento, occorre fare riferimento ai criteri generali (art. 109 Tuir); per quanto attiene l'acquisto di beni mobili va fatto riferimento al **momento**:

- ✓ **della consegna/spedizione**
- ✓ o, se diverso e successivo, in cui **si verifica l'effetto traslativo** della proprietà/altro diritto reale, (senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà)

Collaudo: quest'ultima fattispecie si verifica, nella maggior parte dei casi, con la previsione dell'esperimento di un collaudo del bene ceduto o prodotto su appalto.

Esempio1

Alfa SRL ordina dei beni mobili a dicembre 2017 e nello stesso mese viene effettuata la consegna. Il contratto di compravendita prevede che il trasferimento della proprietà avvenga solo successivamente al collaudo da parte della società acquirente.

Il collaudo avviene a marzo 2018.

In tal caso:

- ✓ l'acquisto dei beni si considera effettuato nel 2018
- ✓ assumendo rilevanza per il trasferimento della proprietà l'evento collaudo.

Chiarimento: in riferimento al caso descritto, i funzionari chiariscono che ove il collaudo:

→ **sia previsto dal contratto, ma non quale condizione** per il trasferimento della proprietà

- non rileva ai fini dell'individuazione dell'effettuazione dell'investimento
- rilevando solo ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta in cui l'agevolazione è fruibile (in quanto individua l'esercizio da cui il bene può entrare effettivamente in funzione)

Esempio2

In riferimento all'Esempio1, nel caso in cui il collaudo sia effettuato dall'acquirente nel mese di **marzo 2018**, prima dell'entrata in funzione del bene, ma non sia legato al trasferimento della proprietà del bene stesso:

- l'acquisto **si considera effettuato nel 2017**
- l'agevolazione potrà essere fruita solo dall'entrata in funzione del bene; essendo questa subordinata al collaudo, **l'agevolazione esplica i propri effetti dal 2018.**

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



Nota: per quanto il chiarimento sia stato rilasciato in relazione al super ammortamento, appare evidente che il medesimo criterio deve applicarsi per gli iperammortamenti (per i quali, peraltro, va verificata l'ulteriore condizione della "interconnessione").

IPER AMMORTAMENTO

RELAZIONE TEMPORALE TRA SUPERAMMORTAMENTO E IPER AMMORTAMENTO

La fruizione dell'iper ammortamento è subordinata al rispetto del requisito dell'interconnessione; è in sostanza necessario che il bene agevolabile:

- ➔ scambi informazioni con, alternativamente:
 - **sistemi interni** (sistema gestionale, di pianificazione, progettazione e/o sviluppo del prodotto)
 - **e/o esterni** (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo)
- ➔ per mezzo di un **collegamento** che sia:
 - basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute
 - identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es: indirizzo IP)

Inoltre, per gli investimenti in beni immateriali

- la maggiorazione del 40% è subordinata al fatto che
- la medesima impresa fruisca **dell'iperammortamento**, avendo effettuato investimenti in **beni materiali strumentali nuovi "Industria 4.0"**

Chiarimento: i funzionari

- nel confermare (CM 4/2017) che fino all'interconnessione il bene materiale potrà fruire del super ammortamento; dal periodo d'imposta dell'interconnessione fruirà dell'iperammortamento, peraltro potendo recuperare la differenza di maggiorazione (dal 40% al 150%) generatasi nei periodi di imposta ante interconnessione
- chiariscono che, ai fini della maggiorazione del 40% da applicare sul software, non rileva il fatto che questo sia stato acquistato in un periodo d'imposta diverso da quello di acquisto del bene Industria 4.0

	<i>Periodo di effettuazione dell'investimento</i>	<i>Periodo di entrata in funzione</i>	<i>Periodo di intercon- nessione</i>	<i>Acquisto software</i>	SPETTANZA IPER AMMORTAMENTO	AGEVOLAZIONE SOFTWARE 2017
Bene 1	2017	2017	2018	2017	Dal 2018 (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2017)	NO (è legata alla fruizione dell'iper ammortamento)
Bene 2	2017	2018	2018	2018	NO (spetta dal 2018)	NO (spetta dal 2018)

ATTESTAZIONI NECESSARIE

L'iperammortamento è subordinato ad uno specifico **adempimento documentale** nel caso in cui gli investimenti eccedano il costo d'acquisto di €. 500.000.

Conferma: i funzionari confermano che:

- il perito/attestatore ha un incarico "meramente tecnico", dovendosi limitare ad attestare i requisiti tecnici del bene (l'inquadramento tra i beni Industria 4.0 e interconnessione)
- **non dovendo entrare nel merito di valutazioni sui profili fiscali, contabili e contrattuali** rilevanti per la spettanza dell'agevolazione (es: non deve esprimere alcun giudizio sulla congruità del valore).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

Chiarimento: laddove il bene dovesse subire delle **modifiche tecniche rilevanti**, i funzionari ritengono che, “coerentemente il quadro sistemico”:

- il contribuente sia tenuto a richiedere una **integrazione della perizia/attestazione**
- al fine di confermare la sussistenza dei requisiti per l’agevolazione (cioè il mantenimento nell’ambito dei beni Industria 4.0 e dell’interconnessione col sistema aziendale)

INVESTIMENTO		ADEMPIMENTO DOCUMENTALE
SINGOLI BENI AUTONOMI	costo d’acquisto > € 500.000	<ul style="list-style-type: none"> ▪ Perizia giurata di un ingegnere/perito industriale iscritti all’Albo ▪ o Attestato di conformità di un Ente di certificazione accreditato
	costo d’acquisto ≤ € 500.000	Ammessa una dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante , resa ai sensi del DPR 445/2000
PIÙ BENI di costo unitario ≤ € 500.000, non costituenti un impianto (o sua porzione) unitario		Facoltà (non obbligo) di richiedere, in via prudenziale, l’intervento del tecnico abilitato/ente accreditato per ottenere il rilascio della perizia giurata/attestato di conformità di cui sopra
N.B.: la perizia giurata/attestato di conformità può essere anche plurima, cioè riguardare più “macchine” .		

CHIARIMENTI COMUNI A SUPER E IPER AMMORTAMENTO

INVESTIMENTI “IN ECONOMIA”

A maggior chiarimento di quanto già indicato nei documenti di prassi dell’Agenzia, i funzionari hanno ritenuto quanto segue:

CASO	CHIARIMENTO					
Bene realizzato in parte in economia e in parte tramite contratto di appalto	<p>Per individuare la spettanza e l’entità dell’agevolazione è necessario scindere nelle due componenti:</p> <ul style="list-style-type: none">- <u>per le costruzioni in economia</u>: si guarda ai costi “sostenuti” (cioè acquistati da terzi o prelevati dal proprio magazzino per essere installati sul bene)- <u>per l’appalto</u>: si guarda alla ultimazione della prestazione o alla definitiva accettazione dei singoli SAL					
Bene realizzato in economia: esistono delle proporzioni da rispettare riguardo ai vari costi ammissibili, con particolare riferimento ai costi di progettazione?	<p>La risposta è negativa.</p> <p>Per la determinazione del costo di acquisizione, rilevano:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ i costi imputabili all’investimento, tra cui: <table><tr><td>- la progettazione dell’investimento</td></tr><tr><td>- i materiali acquistati (o prelevati dal magazzino), quando l’acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene</td></tr><tr><td>- la mano d’opera diretta</td></tr><tr><td>- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene</td></tr><tr><td>- i costi industriali imputabili all’opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d’opera, energia elettrica degli impianti, materiale di consumo utilizzato, ecc).</td></tr></table> <p>Sono escluse le spese per ricerca generica.</p> <p>Documentazione: iali costi devono risultare:</p> <ul style="list-style-type: none">▪ da una contabilità industriale: nel caso di utilizzo di risorse interne (cd. “schede di lavorazione” dei singoli beni)▪ da fatture/documenti contabili: per le lavorazioni esterne o gli altri servizi acquistati da terzi <p>L’eventuale perizia/attestazione (se il bene a un costo storico > €. 500.000) non deve esprimersi circa i criteri di determinazione del costo (deve limitarsi ad esprimersi circa le caratteristiche tecniche del bene autoprodotta e l’interconnessione)</p>	- la progettazione dell’investimento	- i materiali acquistati (o prelevati dal magazzino), quando l’acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene	- la mano d’opera diretta	- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene	- i costi industriali imputabili all’opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d’opera, energia elettrica degli impianti, materiale di consumo utilizzato, ecc).
- la progettazione dell’investimento						
- i materiali acquistati (o prelevati dal magazzino), quando l’acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene						
- la mano d’opera diretta						
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene						
- i costi industriali imputabili all’opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d’opera, energia elettrica degli impianti, materiale di consumo utilizzato, ecc).						

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA - CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225
Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it

CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Chiarimento: i funzionari



- nel confermare che **super ed iper ammortamento** vanno calcolati **al lordo di eventuali contributi**
- ritengono che i **benefici complessivi non possono comunque eccedere il costo storico del bene**, dovendo in tal caso ridurre l'agevolazione in dichiarazione dei redditi.

Esempio: Srl italiana:

- acquista un impianto per €. 300.000 (coefficiente di ammortamento del 20%)
- ottenendo un contributo c/impianti per €. 200.000.

L'iperammortamento (o il superammortamento) va determinato sul costo storico di €. 300.000; in ciascun periodo d'imposta opera pertanto la seguente variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi:

$$150\% \times 300.000 \times 20\% = \text{€}. 90.000$$

In relazione al contributo, procede:

- col criterio indiretto, riscontando annualmente un importo pari al 20% di esso: $20\% \times 200.000 = \text{€}. 40.000$
- determina gli ammortamenti ordinari: $20\% \times 300.000 = 60.000$

(in alternativa è possibile ridurre l'ammortamento in via diretta: $(300.000 - 200.000) \times 20\% = \text{€}. 20.000$).

In ogni caso il beneficio complessivo non può eccedere il limite di €. 300.000; pertanto l'impresa procede:

- a sommare al contributo ricevuto (€. 200.000) il risparmio d'imposta complessivo ottenuto con l'iperammortamento ($24\% \text{ Ires} \times 450.000 = \text{€}. 108.000$), pari a complessivi €. 308.000
- l'agevolazione complessiva (€. 308.000) eccede il costo storico del bene (€. 300.000); pertanto l'iperammortamento andrà corrispondentemente ridotto, per €. 8.000 (il 20% di esso, €. 2.000, abatterà l'iperammortamento in ciascun periodo; quest'ultima risulterà quindi pari ad €. 88.000 in ciascun periodo).

BENI SITUATI ALL'ESTERO

Conferma: i funzionari confermano che le agevolazioni sono fruibili anche per beni acquistati all'estero o ivi riportati alla sola condizione che

- i relativi ammortamenti concorrano al reddito imponibile assoggettato a tassazione in Italia
- i relativi proventi siano abituali, e non occasionali

Esempio: una impresa italiana possiede una stabile organizzazione in Germania.

Acquista un impianto che destina alla stabile organizzazione tedesca:

- laddove non abbia optato per la tassazione separata del reddito della stabile organizzazione: potrà fruire delle agevolazioni
- in caso contrario: super ammortamento ed iperammortamento non spettano.