



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



Anno 2018  
N.RF118  
**INFO FISCO**  
La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 7

<b>OGGETTO</b>	<b>IPER AMMORTAMENTO: INDICAZIONE REDDITI 2018</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 1 C. 8 L. 232/2016; ART. 1 C. 91-94 E 97 L. N. 208/2015 - CM 12/2016 – CM 4/2017 – ISTR. MOD. REDDITI 2018; RF 002/2018
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>28/08/2018</b>

*Sintesi: per la generalità dei contribuenti (periodo d'imposta "solare") il mod. Redditi 2018 costituisce la prima occasione per esporre la fruizione dell'iperammortamento in dichiarazione dei redditi.*

*Questa è costituita da una variazione in diminuzione da esporre in dichiarazione con apposite codifiche.*

*Il contribuente dovrà comunque verificare la sussistenza di tutti i requisiti (ulteriore rispetto all'analoga agevolazione costituita dal super ammortamento) per poter fruire dell'agevolazione fin dal periodo 2017:*

- oltre all'acquisto del bene ed alla sua entrata in funzione

*occorre infatti considerare anche:*

- il requisito dell'interconnessione
- la consegna della perizia entro il 31/12/2017 e del verbale di giuramento (quale estratto dei dati di perizia) giurato non oltre "i primi giorni" di gennaio 2018.

L'art. 1, c. da 9 a 12 Legge di Bilancio 2017 ha introdotto la possibilità di **maggiore il costo di acquisizione**:

**A) del 150%:** nel caso di investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** finalizzati a favorire processi di trasformazione tecnologica/digitale (cd. "Industria 4.0") **inclusi nell'Allegato A** alla Legge di Bilancio 2017 ed **interconnessi** col sistema aziendale di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura

**B) del 40%** in presenza di investimenti in **beni immateriali strumentali**

- ricompresi **nell'Allegato B** alla Legge di Bilancio 2017
- che risultino **connessi ad un bene materiale strumentale** di cui al punto precedente.

L'agevolazione è stata prorogata dalla legge di bilancio 2018.

#### Excursus

Art. 1 co. da 9 a 12 L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017): ha introdotto l'agevolazione, ammettendovi le imprese che effettuavano investimenti in beni strumentali "nuovi"

- nel **periodo 1/01/2017 – 31/12/2017**
- o **fino al 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione

Art. 14 DL n. 91/2017 (conv. in L. 123/2017): amplia il periodo della proroga; "l'agevolazione 2017" si applica:

- **fino al 30/09/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione

**NEW** - Art. 1 c. 30 – 36 L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018):

- ⇒ **ripropone** l'agevolazione all'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:
  - nel **periodo 1/01/2018 – 31/12/2018**
  - o **fino al 31/12/2019** a condizione che **entro il 31/12/2018** il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione
- ⇒ la **maggiorazione del costo** di acquisizione **rimane pari al 150%**
  - ⇒ il **novero dei beni immateriali** agevolabili è stato **esteso** ad alcuni **sistemi di gestione per l'e-commerce**, per riprodurre la "realtà virtuale" ed a **specifici software e servizi digitali**
- ⇒ è prevista la **possibilità di prosecuzione nell'agevolazione in caso di sostituzione del bene**.

**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

## IPER AMMORTAMENTO - IL MECCANISMO DI FUNZIONAMENTO

IL meccanismo agevolativo è analogo al superammortamento, consistendo:

- ⇒ nell'incrementare il **costo fiscale di acquisizione del bene del 150%**
- ⇒ **sia nel caso di acquisto in proprietà che in leasing.**



**Maggiorazione del costo di acquisto:** il beneficio fiscale si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 150%, che determina un aumento della quota fiscalmente deducibile, consentendo così di ammortizzare un valore pari al 250% del costo di acquisto.

## FRUIZIONE IPER AMMORTAMENTO

Per quanto riguarda il periodo a partire dal quale è possibile fruire dell'iperammortamento è necessario il rispetto di un duplice requisito (dando per scontato il rispetto del requisito riguardante l'effettuazione dell'investimento nel periodo agevolabile):

- a) il requisito di **entrata in funzione** del bene
- b) **Interconnessione:** per l'iperammortamento si aggiunge (rispetto al super ammortamento) il rispetto del periodo d'imposta in cui il bene materiale Industria 4.0/immobilizzazione immateriale vada considerato "interconnesso al sistema aziendale" (CM 4/2017):
  - prima di tale data: può spettare il solo superammortamento
  - successivamente: si procede ad effettuare l'iperammortamento che tiene conto, assorbendolo, del superammortamento già effettuato.

2017		
BENE ENTRATO IN FUNZIONE MA NON INTERCONNESSO	BENE ENTRATO IN FUNZIONE ED INTERCONNESSO	BENE INTERCONNESSO MA NON ENTRATO IN FUNZIONE
↓	↓	↓
SUPER AMMORTAMENTO 140%	IPER AMMORTAMENTO 250%	NE' SUPER NE' IPER

Esempi CM 4/2017 rielaborati	Periodo di effett. dell'investimento	Periodo di entrata in funzione	Periodo di interconnessione	SPETTANZA IPER-AMMORTAMENTO 2017
<b>Bene 1</b>	2016	2016	2017	Super ammortamento nel 2016; Iper ammortamento 2017
<b>Bene 2</b>	2016	2017	2017	Iper ammortamento 2017
<b>Bene 3</b>	2017	2017	2017	Iper ammortamento 2017
<b>Bene 4</b>	2017	2017	2018	Super ammortamento 2017; Iper ammortamento 2018

## ONERI DOCUMENTALI

L'agevolazione per investimenti in beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica/digitale detto "Piano Industria 4.0", subordina la **maggiorazione** delle quote di ammortamento deducibili ai fini TUIR ad uno specifico **adempimento documentale** (v. RF 067/2017):

INVESTIMENTO		ADEMPIMENTO DOCUMENTALE
SINGOLI BENI AUTONOMI	di costo d'acquisto > € 500.000	<ul style="list-style-type: none"> <li>▪ Perizia giurata di un ingegnere/perito industriale iscritti all'Albo</li> <li>▪ o Attestato di conformità di un Ente di certificazione accreditato</li> </ul>
	di costo d'acquisto ≤ € 500.000	Ammessa una <b>dichiarazione sostitutiva del legale rappresentante</b> , resa ai sensi del DPR 445/2000
PIÙ BENI di costo unitario non superiore ad € 500.000, <b>NON COSTITUENTI UN IMPIANTO (o sua porzione) UNITARIO</b>		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
<b>N.B.:</b> la perizia giurata/attestato di conformità può essere anche plurima, cioè <b>riguardare più "macchine"</b> .		

#### TERMINI PER LA PROCEDURA DOCUMENTALE

La fruizione della maggiorazione (CM 4/2017):

- ➔ **decorre dal periodo d'imposta** in cui viene soddisfatto anche tale adempimento formale
- ➔ e, dunque, **viene prodotta la perizia/attestato di conformità o redatta l'autocertificazione** del legale rappresentante.

#### Esempio1

In relazione ad un macchinario **entrato in funzione nel 2017**, l'acquisizione della perizia/attestazione (o la produzione dell'autocertificazione del legale rappresentante) avvenuta:

- entro il 31/12/2017: permette l'avvio della procedura di **iperammortamento dal 2017**
- nel 2018: permette l'avvio dell'**iperammortamento dal 2018**, potendo comunque **"recuperare" la quota non fruita nel 2017 di iperammortamento al termine della procedura**

La RM 152/2017 ha evidenziato le possibili **difficoltà** segnalate dagli addetti alla redazione della perizia tecnica di **rispettare il termine del 31/12/2017** per il giuramento della perizia nel caso in cui:

- **l'entrata in funzione e l'accertamento della interconnessione** dei beni col sistema aziendale
- o il collaudo e l'accettazione, per i beni/impianti complessi realizzati in **appalto** avvengano a ridosso della chiusura dell'anno.

In tal caso l'Agenzia ritiene che l'agevolazione possa comunque spettare entro il medesimo periodo d'imposta di entrata in funzione del bene nel caso in cui si proceda a:

- ➔ effettuare le verifiche e la stesura del documento (perizia/attestato/dichiarazione sostitutiva): **entro il termine del periodo d'imposta**
- ➔ giurare la perizia: **entro i primi giorni del periodo d'imposta successivo.**

#### Esempio2

Nell'Esempio2 precedente, ponga ora che l'impresa abbia conferito l'incarico di stesura della perizia ad un ingegnere nel mese di dicembre 2017.

In tal caso, per poter fruire dell'iperammortamento fin dal periodo 2017, il professionista:

- avrà dovuto effettuare le verifiche tecniche e la valutazione della interconnessione al sistema aziendale entro il 31/12/2017
- avrà dovuto consegnare la perizia all'impresa entro il medesimo termine
- avrà potuto procedere a giurare la perizia (che dovrà essere conforme a quanto consegnato all'impresa) nei primi giorni di gennaio 2018.

Ove ciò non avvenisse, l'iperammortamento potrà scattare solo dal 2018 in poi.

### PERIZIA "TARDIVA"

Nella RM 27/2018 l'Agenzia ha analizzato il caso relativo:

- alla consegna della perizia "giurata" all'impresa (non rileva la consegna della perizia ante giuramento)
- **nell'anno successivo a quello dell'interconnessione.**

In tal caso:

- l'iperammortamento decorre dal periodo in cui i documenti vengono acquisiti (acquisizione perizia giurata)
- fermo restando la fruizione del super ammortamento dall'anno di entrata in funzione del bene
- e potendo recuperare la quota di iperammortamento non fruita in precedenza sulle quote successive.

#### Esempio3

Si ponga che:

- ✓ la perizia sia stata consegnata (non giurata) all'impresa nel 2017
- ✓ il giuramento sia avvenuto nel 2018, con consegna del verbale di giuramento nel medesimo 2018

In tal caso:

- non rileva la consegna della perizia "non giurata"
- l'iperammortamento va avviato dal 2018 in poi (anno di consegna del verbale di giuramento)
- per il 2017 troverà applicazione il superammortamento.

### I PROFILI DICHIARATIVI

Per i contribuenti che hanno effettuato acquisti agevolabili nel 2017:

- considerato che l'agevolazione non ha alcun impatto nel bilancio
- ma ha esclusivamente rilevanza fiscale (natura extracontabile)

⇒ sarà necessario operare una **variazione in diminuzione nel modello Redditi 2018.**

Di seguito i rigi e le codifiche da utilizzare per esporre la variazione relativa all'iper ammortamento:

Modello	Soggetti	Rigo per la variazione	
		Iper ammortamento beni materiali	Iper ammortamento beni immateriali
Redditi SC	Società di capitali / Enti commerciali	RF55 (codice 55)	RF55 (codice 56)
Redditi Enc	Enti non commerciali	RF55 (codice 55)	RF55 (codice 56)
Redditi SP	Snc/Sas in contabilità ordinaria	RF55 (codice 55)	RF55 (codice 56)
	Snc/Sas e in contabilità semplificata	RG22 (codice 28)	RG22 (codice 29)
	Imprese individuali in contabilità ordinaria	RF55 (codice 50)	RF55 (codice 56)
	Imprese individuali in contabilità semplificata	RG22 (codice 28)	RG22 (codice 29)
	Contribuenti minimi	LM5, campo 3 – da ricomprendere a campo 5	LM5, campo 5 – da ricomprendere a campo 5



**Attenzione:** si ricorda che la variazione in diminuzione va **quantificata esclusivamente in ragione del coefficiente fiscale applicabile** (indipendentemente cioè da quelli adottati dall'impresa) e ciò in relazione:

- non solo ai beni acquisiti in proprietà (per i quali, in generale, i coefficienti utilizzati per l'ammortamento coincidono con quelli fiscali, ottenendo così una durata dell'iperammortamento pari a quella dell'ammortamento stesso)
- ma, soprattutto, per quanto attiene i beni acquisiti in leasing (dove spesso la durata contrattuale è superiore a quella minima fiscale).

## ESEMPLIFICAZIONI

### ACQUISTO IN PROPRIETÀ

Alfa SRL ha acquisto nel 2017 un bene iper ammortizzabile per € 10.000.

- consegna del bene 2017 ed entrata in funzione 2017
- interconnessione al sistema aziendale 2017
- acquisizione perizia giurata 2017.

In relazione a tale bene si calcolerà:

- l'ordinario ammortamento su € 10.000 (dedotto "per derivazione" dall'utile di bilancio)
- l'iper ammortamento su € 15.000 (10.000\*150%), dedotto quale variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Ipotizzando un coefficiente di ammortamento del 10%, si avrà quanto segue:

ANNO	Ammortam. civilistico	Ammortam. fiscale	Var. in Dim. In Redditi 2018
2017	500	500 + 750	750
2018	1.000	1.000 + 1.500	1.500
2019	1.000	1.000 + 1.500	1.500
2020	1.000	1.000 + 1.500	1.500

Mod. Redditi SC 2018 (periodo d'imposta 2017)

55	2	750	,00	3	4	,00	5	6	,00
7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
31	32	--	33	34	--	35	36	--	

Altre  
RF 55 variazioni in  
diminuzione

In relazione al precedente esempio, si ipotizzi quanto segue:

- perizia giurata acquisita nel 2018
- interconnessione al sistema aziendale ed entrata in funzione nel 2017.

Per il 2017 spetterà il super ammortamento.

In relazione al bene in questione:

- si calcolerà l'ordinario ammortamento su € 10.000
- si calcolerà il super ammortamento su € 4.000 (10.000\*40%).

A partire dal 2018 si calcolerà l'iper ammortamento, scomputando quanto fruito a titolo di super ammortamento:

ANNO	Ammortam. civilistico	Ammortam. fiscale	Var. in Dim. In Redditi 2018
2017	500	500 + 400	400
2018	1.000	1.000 + 1.460 (*)	1.460
2019	1.000	1.000 + 1.460	1.460
2020	1.000	1.000 + 1.460	1.460

(\*) (15.000-400)/10%

Dal punto di vista dichiarativo occorre effettuare le seguenti variazioni in diminuzione:

Mod. Redditi SC 2018 (periodo d'imposta 2017)

50	2	400	,00	3	4	,00	5	6	,00
7	8	,00	9	10	,00	11	12	,00	
13	14	,00	15	16	,00	17	18	,00	
19	20	,00	21	22	,00	23	24	,00	
25	26	,00	27	28	,00	29	30	,00	
31	32	--	33	34	--	35	36	--	

Altre  
RF 55 variazioni in  
diminuzione

### 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

Mod. Redditi SC 2019 (periodo d'imposta 2018) e successivi

Altre RF55 variazioni in diminuzione	1	2	3	4	5	6
	55	1.460	,00	,00	,00	,00
	7	8	,00	9	10	,00
	13	14	,00	15	16	,00
	19	20	,00	21	22	,00
	25	26	,00	27	28	,00
	31	32	,00	33	34	,00

**Esempio6**

In riferimento all'esempio 6, ove la perizia sia stata giurata e consegnata all'impresa nei primi giorni del 2018, si potrà fruire dell'iper ammortamento già dal 2017.

Mario Rossi, imprenditore individuale in contabilità semplificata, ha acquistato

⇒ un macchinario iper ammortizzabile: per € 10.000

⇒ un bene immateriale per €. 1.000 (ricompreso **nell'All. B L. 232/2016** e **connesso** al macchinario di cui sopra).

A tal fine:

- il macchinario è stato consegnato ed entrato in funzione nel 2017; il bene immateriale risulta connesso al macchinario nel 2017
- l'interconnessione del bene materiale al sistema aziendale è avvenuta nel 2017
- l'acquisizione della perizia giurata è intervenuta nel 2017.

Il contribuente ha adottato il coefficiente di ammortamento pari a quello fiscale: 12% per il macchinario e 10% per il bene immateriale.

A quadro RG andrà esposto:

a) oltre all'ordinario ammortamento:

- macchinario:  $10.000 \times 12\% \times 50\%$  primo anno = €. 600
- bene immateriale:  $1.000 \times 10\% = 100$

**RG18** Quote di ammortamento

**700**,00

b) anche la variazione in diminuzione per l'iperammortamento:

- macchinario:  $10.000 \times 150\% \text{ magg.} \times 12\% \times 50\%$  primo esercizio = 900
- bene immateriale:  $1.000 \times 40\% \text{ magg.} \times 10\% = 40$

Mod. Redditi PF 2018

Altri componenti negativi RG22	1	2	3	4	5	6
	28	900	,00	29	40	,00
	7	8	,00	9	10	,00
	13	14	,00	15	16	,00
	19	20	,00	21	22	,00
	25	26	,00	27	28	,00
	31	32	,00	33	34	,00

**Esempio7**

**Esempio8**

**BENE ACQUISITO IN LEASING**

Impresa in contabilità semplificata ha stipulato nel 2017 un contratto di leasing per l'acquisto di un robot collaborativo avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: **1° gennaio 2017**
- coefficiente ex DM 31/1271988: 25% (durata dell'ammortamento fiscale 4 anni)
- durata: 2 anni (pari al 50% della durata dell'ammortamento fiscale, dunque)
- **canone complessivo: €. 110.000**, di cui **quota capitale €. 90.000** e quota interessi €. 20.000 (determinati indifferentemente col piano di ammortamento consegnato dalla società di leasing, oppure in applicazione del **criterio forfettario** ex DM 24/04/1998)
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2019): €. 10.000.



Il bene può usufruire della maggiorazione del 150% della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad €. 135.000 (150% di 90.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" annuo pari ad €. 67.500 (135.000 / 2 anni).

A quadro RG andranno esposti:

a) sia i canoni di leasing di competenza del periodo:

RG19	Spese per l'acquisto di beni strumentali di costo unitario non superiore a euro 516,46	,00
RG20	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili strumentali	55.000 ,00

b) che l'iperammortamento calcolata sulla sola quota capitale: 45.000 x 150% magg. = 67.500

RG22 Altri componenti negativi	1	28	2	67.500	,00	3	4	,00	5	6	,00
	7	8			,00	9	10	,00	11	12	,00
	13	14			,00	15	16	,00	17	18	,00
	19	20			,00	21	22	,00	23	24	,00
	25	26			,00	27	28	,00	29	30	,00
	31	32			,00	33	34	,00	35	36	,00
					,00			,00			,00
					,00			,00			,00
					,00			,00			,00
					,00			,00			,00

### BENE ACQUISITO IN LEASING

Nell'Esempio precedente, si ponga, infine, che la durata del contratto sia pari a 3 anni, dove il piano di ammortamento viene modificato (per i maggiori interessi) come segue:

- **canone complessivo: €. 115.000**, di cui
- **quota capitale €. 90.000**
- **quota interessi €. 25.000**

Esempio9

In tal caso:

- la **maggiorazione** (e, dunque, la variazione in diminuzione a RG22) rimane calcolata sul periodo di ammortamento fiscale di 2 anni (dunque rimane **inalterata ad €. 67.500**, posto che calcolata sulla sola quota capitale)
- **varieranno i soli canoni di competenza** dell'esercizio (115.000/3) da dedurre a RG20.

In questo caso la procedura dell'iperammortamento si concluderà prima (in 2 anni) della conclusione del contratto di leasing (3 anni).