

La proroga dell'iper ammortamento

La sostituzione dei beni e i chiarimenti

CIRCOLARI 24 FISCO

REDDITO D'IMPRESA

La proroga dell'iper ammortamento

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

L'iper ammortamento è in buona sostanza una agevolazione consistente nella maggiorazione del costo di acquisizione del bene del 150 per cento, ma ai soli fini fiscali e ai soli fini del processo di ammortamento.

COMMENTO

[La legge di bilancio per il 2018, n. 205 del 2017](#), ha riproposto per il 2018 e anche, a determinate condizioni, per il 2019, l'agevolazione nota con il nome di iper ammortamento.

Prima di evidenziare le novità, in termini di rilevanza periodica, apportate dalla legge di bilancio per il 2018, è bene ricordare che l'iper ammortamento è stato introdotto dalla [legge di bilancio per il 2017, n. 232 del 2016](#), ed è finalizzato a «favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello “Industria 4.0”», che riguarda, sostanzialmente, la automatizzazione e interconnessione dei processi industriali.

L'iper ammortamento funziona come l'agevolazione che l'ha preceduta, ossia il super ammortamento, con la differenza che la maggiorazione del costo fiscale di acquisizione del bene è del 150 per cento, anziché del 30 per cento, agevolazione in vigore con riferimento al super ammortamento per il 2018, e che gli investimenti, sempre in beni materiali strumentali nuovi, devono riguardare beni compresi nell'[elenco allegato sotto la lettera A](#) alla stessa legge di bilancio 2017.

I soggetti che possono beneficiare dell'incentivo sono, sostanzialmente, tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita e dal tipo di contabilità adottato e, quindi, l'agevolazione risulta essere di ampio respiro.

Dal punto di vista oggettivo, come si è già detto i beni ammessi ad usufruire dell'incentivo in commento, sono tassativamente elencati nell'allegato A alla medesima legge 232. Al fine di verificare se il bene rientra o meno tra quelli “iper ammortizzabili”, bisogna, però, non solo che il bene sia nuovo e che rientri anche nella elencazione tassativa della prima parte del già richiamato [allegato A](#) alla legge 232, ma anche che sia dotato di tutte le caratteristiche che sono riportate nella seconda parte del predetto allegato A ed, infine, che possieda almeno due delle caratteristiche indicate nella terza parte dell'appena menzionato allegato.

Nel caso in cui tutte queste “verifiche” diano risultato positivo, ciò significa che il bene risulta essere iperammortizzabile, ma solamente a partire dal momento in cui il bene rispetta l'ulteriore e fondamentale condizione che consiste nell'essere interconnesso con il sistema aziendale.

Per interconnessione, è bene ricordarlo, si intende che il bene deve essere in grado di scambiare informazioni con sistemi interni come, ad esempio, il sistema gestionale, i sistemi di pianificazione, i sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, il monitoraggio, anche in remoto, e il controllo, anche con altre macchine dello stabilimento, ecc., e/o i sistemi esterni come, ad esempio, i clienti, i fornitori, i 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 (esempi: TCP- IP, HTTP, MQTT, ecc.)».

Dal punto di vista temporale, è bene suddividere in due l'agevolazione. Da una parte vi è quella sfruttabile nel 2017 ovvero nel 2018, ma collegata ad acquisizioni “confermate” ancora nel corso del 2017. In tale caso per usufruire dell'agevolazione gli acquisti devono essere stati effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018 ma, in quest'ultimo caso, nel rispetto di due condizioni:

- entro la data del 31 dicembre 2017 l'ordine del “bene” deve risultare accettato dal venditore;
- entro la medesima data del 31.12.2017 deve esserci stato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione del bene stesso.

In tale caso, l'agevolazione è utilizzabile a partire dall'esercizio in cui il bene entra in funzione ed è interconnesso. Quindi, nel caso in cui il bene sia stato ordinato nel 2017, con ordine accettato dal fornitore entro tale medesima data, e risulta pagato un acconto pari almeno al 20 per cento del prezzo pagato, sempre entro il 2017, l'agevolazione è sfruttabile dal momento in cui il bene entra in funzione ed è interconnesso, come sopra già si è detto.

Visto, però, che l'agevolazione è stata prorogata per tutto il 2018, a questo punto non assume molta importanza l'aver rispettato le condizioni sopra evidenziate, ossia l'accettazione dell'ordine da parte del fornitore e il pagamento di un acconto pari al 20 per cento del prezzo da parte del cliente, entro il 31.12.2017, visto che nel caso in cui il bene venga ordinato e pagato nel 2018, nulla cambia in termini agevolativi.

La differenza, invece, si ha con riferimento ai beni consegnati nel 2019. La legge di bilancio per il 2018 ha previsto, infatti, che l'agevolazione può essere sfruttata anche qualora il bene con le caratteristiche “industria 4.0” sia consegnato o spedito entro il 31 dicembre 2019, ma purché l'ordine da parte del fornitore sia stato accettato entro il 31 dicembre 2018 ed entro la medesima data sia pagato almeno il 20 per cento del prezzo di vendita del bene stesso.

In altre parole, se i beni vengono consegnati nel 2018, a nulla rileva il fatto che ordine ed acconto del 20 per cento siano stati posti in essere entro la fine dello scorso anno, visto che anche nello stesso 2018 l'agevolazione è stata confermata. Rileva, invece, il fatto, allo stato attuale normativo, che ordine ed acconto del 20 per cento avvengano entro il 31.12.2018, per poter usufruire dell'agevolazione anche per i beni consegnati o spediti entro il 31 dicembre 2019, perché se viene a mancare una delle due condizioni, eventuali beni spediti o consegnati, appunto, nel 2019, non saranno agevolabili.

REDDITO D'IMPRESA

La sostituzione dei beni e i chiarimenti

A CHI SI RIVOLGE



IMPRESE

Tutte le imprese



PROFESSIONISTI

Non sono interessati



PERSONE FISICHE

Non sono interessate

ABSTRACT

Con riferimento all'iper ammortamento, la legge di bilancio per il 2018 ha introdotto oltre che alla proroga dell'agevolazione stessa per tutto il 2018 e il 2019, in quest'ultimo caso a determinate condizioni, anche una norma che prevede il proseguimento dell'agevolazione anche in presenza di cessione e sostituzione del bene iper ammortizzabile.

COMMENTO

La legge di bilancio per il 2017, n. 232 del 2016, nulla disponeva in merito alle conseguenze della fuoriuscita dei beni iper ammortizzabili dalla sfera dell'impresa a causa di loro cessione. In tale caso, così come in ogni altro caso di uscita dal bene dall'impresa, venendo meno l'utilizzo del bene stesso per l'esercizio dell'attività, esso non può più continuare ad essere ammortizzato e, di conseguenza, iper ammortizzato, con la perdita immediata, quindi, dell'agevolazione in commento. E' bene ricordare, infatti, a tal proposito, che l'iper ammortamento riguarda solo il processo di ammortamento del bene e non anche la determinazione dell'eventuale plusvalenza o minusvalenza da suo realizzo.

Proprio sul tema del realizzo del bene, la legge di bilancio per il 2018 è intervenuta in merito, introducendo una norma volta a disciplinare gli effetti fiscali della cessione del bene iper ammortizzabile, prevedendo, quale scelta opzionale del contribuente, il mantenimento dell'agevolazione purché a fronte della cessione del bene vi sia la sua sostituzione con un bene che abbia i medesimi requisiti se non, addirittura, requisiti superiori.

Viene più precisamente disposto che nel caso di cessione del bene oggetto di agevolazione, l'impresa ha la facoltà di continuare il processo di iper ammortamento del bene sostituito, ma fino a concorrenza, se minore, del valore del bene sostituendo, nel caso in cui quest'ultimo risulti avere «caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'[allegato A](#) alla legge 11 dicembre 2016, n. 232».

In altre parole, nel caso in cui venga sostituito un bene iper ammortizzabile con un altro bene iper ammortizzabile, l'impresa può continuare con l'iper ammortamento del bene sostituito purché il bene acquisito in sostituzione abbia le caratteristiche così dette "industria 4.0" e alla ulteriore condizione che l'impresa attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, con le caratteristiche del nuovo bene e dell'interconnessione.

Proprio con riferimento a tale questione, in occasione di Telefisco 2018 l'Agenzia delle entrate ha avuto modo di esprimersi in merito ad alcune importanti questioni. E' stato innanzitutto chiarito che nel caso di sostituzione di un bene iper ammortizzabile con un altro avente caratteristiche uguali o superiori, l'impresa potrà continuare con le quote di ammortamento relative al bene sostituito, senza ridurre a metà l'ammortamento con riferimento al primo anno di entrata in funzione del bene sostitutivo, e fino al completo ammortamento del valore del bene ceduto, ma nei limiti del bene sostitutivo.

Per comprendere meglio la questione, si prenda in seguente esempio. Una società ha acquistato un bene iper ammortizzabile di 100, che può ammortizzare, con aliquota del 10 per cento, su un valore iper ammortizzabile di 250. Per due periodi d'imposta vengono ammortizzati 5, come ammortamento ordinario, e 7,5, come iper ammortamento, nel primo anno, tenendo conto dell'aliquota di ammortamento ridotta a metà, e 10, come ammortamento ordinario, e 15, come iper ammortamento, nel secondo anno.

Nel corso del terzo periodo d'imposta l'impresa cede il bene iper ammortizzabile e lo sostituisce acquistando un ulteriore bene, avente le medesime caratteristiche di quello sostituito, del valore di acquisti di 60, e quindi iper ammortizzabile per 90, per un totale di valore fiscale ammortizzabile di 150.

L'impresa, dunque, trattandosi di investimento sostitutivo, può optare per continuare l'iper ammortamento del bene sostituito portando in deduzione ogni anno, fino al raggiungimento del maggior valore del bene acquistato in sostituzione, la quota di 15 (10% del maggior valore fiscale di 150 del valore sostituito), fino al raggiungimento, tenuto conto delle quote di ammortamento già stanziare nel passato, del maggior valore del bene sostitutivo (60).

In questo caso, dunque, l'impresa potrà continuare a sfruttare l'iper ammortamento sul bene originario, approfittando della maggiore quota di ammortamento ad esso riferibile e senza ridurre a metà l'ammortamento nel primo anno di entrata in funzione del bene sostitutivo.

L'Agenzia delle entrate ha altresì chiarito che tale sostituzione può avere luogo solo nel caso in cui il bene acquistato in sostituzione venga interconnesso nel medesimo periodo d'imposta in cui viene ceduto quello sostituito; in caso contrario il bene ceduto cesserà con i suoi iper ammortamenti, e dall'esercizio di interconnessione si inizierà con quello nuovo con tutte le "normali" regole del caso.

Tale regola della sostituzione vale non solo per i beni acquistati a decorrere dal periodo d'imposta 2018, periodo di entrata in vigore della norma in commento, ma anche per i beni acquistati nel biennio 2016 e 2017, ancorché sostituiti dal 2018

SI RICORDA CHE

- L'iper ammortamento consiste nel riconoscimento di un maggior valore fiscale, rispetto a quello di acquisizione, del bene strumentale dotato di determinate caratteristiche
- L'iper ammortamento è una variazione fiscale in diminuzione da effettuare in sede dichiarativa

SCHEMI E TABELLE

Iper ammortamento: i chiarimenti – i punti salienti

La normativa	La legge di bilancio per il 2018, n. 205 del 2017 , ha riproposto per il 2018 e anche, a determinate condizioni, per il 2019, l'agevolazione nota con il nome di iper ammortamento. L'iper ammortamento è stato introdotto dalla legge di bilancio per il 2017, n. 232 del 2016 , ed è finalizzato a «favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello "Industria 4.0"», che riguarda, sostanzialmente, la automatizzazione e interconnessione dei processi industriali.
Il funzionamento	L'iper ammortamento funziona come l'agevolazione che l'ha preceduta, ossia il super ammortamento, con la differenza che la maggiorazione del costo fiscale di acquisizione del bene è del 150 per cento, anziché del 30 per cento, agevolazione in vigore con riferimento al super ammortamento per il 2018, e che gli investimenti, sempre in beni materiali strumentali nuovi, devono riguardare beni compresi nell'elenco allegato sotto la lettera A alla stessa legge di bilancio 2017.
L'ambito soggettivo	I soggetti che possono beneficiare dell'incentivo sono, sostanzialmente, tutte le imprese, indipendentemente dalla forma giuridica rivestita e dal tipo di contabilità adottato e, quindi, l'agevolazione risulta essere di ampio respiro
L'ambito oggettivo	Dal punto di vista oggettivo, come si è già detto i beni ammessi ad usufruire dell'incentivo in commento, sono tassativamente elencati nell'allegato A alla medesima legge 232. Al fine di verificare se il bene rientra o meno tra quelli "iper ammortizzabili", bisogna, però, non solo che il bene sia nuovo e che rientri anche nella elencazione tassativa della prima parte del già richiamato allegato A alla legge 232, ma anche che sia dotato di tutte le caratteristiche che sono riportate nella seconda parte del predetto allegato A ed, infine, che possieda almeno due delle caratteristiche indicate nella terza parte dell'appena menzionato allegato.
L'ambito temporale	La legge di bilancio per il 2018 ha previsto, infatti, che l'agevolazione può essere sfruttata anche qualora il bene con le caratteristiche "industria 4.0" sia consegnato o spedito entro il 31 dicembre 2019, ma purché l'ordine da parte del fornitore sia stato accettato entro il 31 dicembre 2018 ed entro la medesima data sia pagato almeno il 20 per cento del prezzo di vendita del bene stesso.

La sostituzione

la legge di bilancio per il 2018 è intervenuta introducendo una norma volta a disciplinare gli effetti fiscali della cessione del bene iper ammortizzabile, prevedendo, quale scelta opzionale del contribuente, il mantenimento dell'agevolazione purché a fronte della cessione del bene vi sia la sua sostituzione con un bene che abbia i medesimi requisiti se non, addirittura, requisiti superiori. Viene più precisamente disposto che nel caso di cessione del bene oggetto di agevolazione, l'impresa ha la facoltà di continuare il processo di iper ammortamento del bene sostituito, ma fino a concorrenza, se minore, del valore del bene sostituendo, nel caso in cui quest'ultimo risulti avere «caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'**allegato A** alla legge 11 dicembre 2016, n. 232».