

Super e Iper ammortamento

Guida tascabile

INDICE DEI CONTENUTI

4 Introduzione

5 Il piano industria 4.0

6 Super ammortamento e ambito temporale

9 Proroga del super ammortamento

10 Iper ammortamento per i redditi d'impresa

11 Maggiorazione del 40% per i beni immateriali

13 Determinazione degli acconti per i periodi d'imposta 2017 e 2018

14 Super ammortamento e impianti fotovoltaici ed eolici

Vuoi ricevere gratis le news quotidiane?

Registrati subito



- ✓ La registrazione è **gratuita**
- ✓ Potrai ricevere la **newsletter quotidiana**
- ✓ Potrai leggere ogni giorno gli articoli **selezionati per te**
- ✓ Potrai consultare la **Rassegna Normativa** e lo **Scadenziario**



INTRODUZIONE

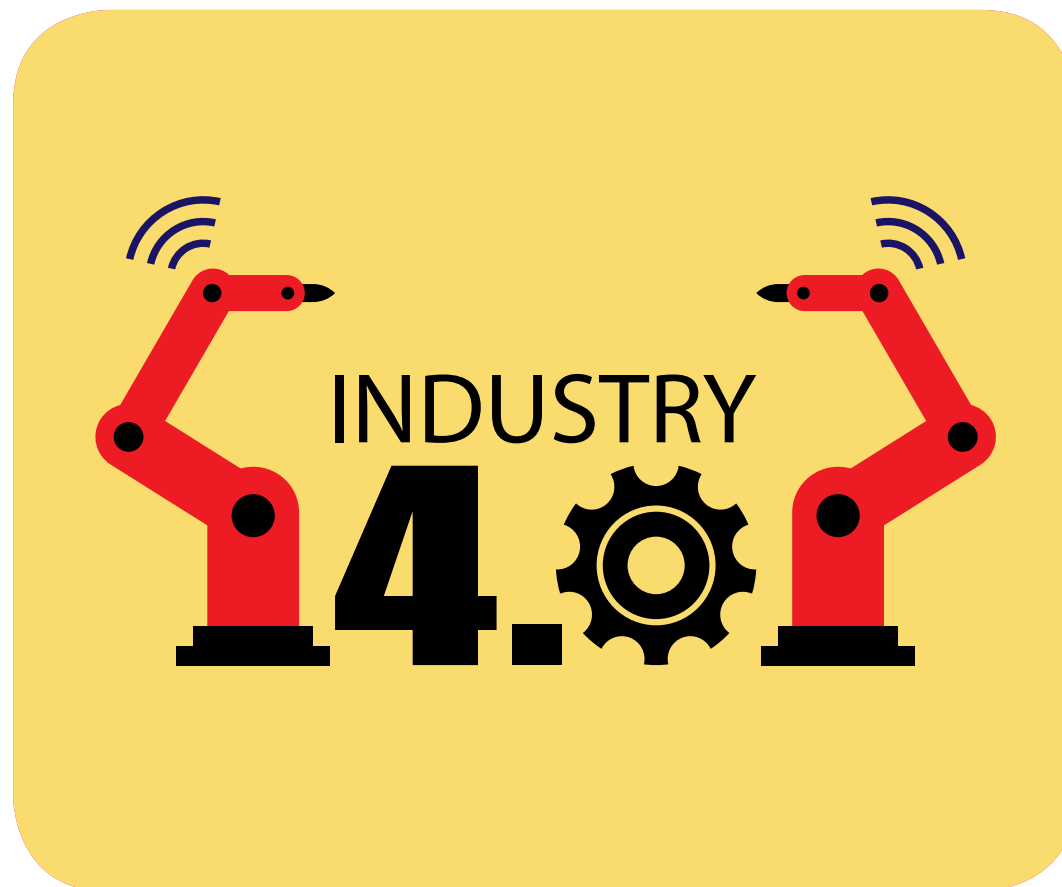
Con una corposa [circolare, la n. 4 del 30 marzo scorso](#), l'Agenzia delle Entrate e il Ministero dello Sviluppo Economico sono intervenuti congiuntamente sulle disposizioni contenute **nell'articolo 1, commi da 8 a 13, della legge 232/2016**. Sono stati forniti in particolare chiarimenti su tutti gli aspetti relativi alle agevolazioni fiscali del **super e dell'iper ammortamento** e nello specifico:

- sulla **proroga del super ammortamento del 40 per cento**
- sull'introduzione:
 - o dell'**iper ammortamento del 150 per cento** concernente i beni materiali "Industria 4.0"
 - o della **maggiorazione del 40 per cento** relativa ai beni immateriali
- sui dubbi interpretativi sottoposti all'Agenzia delle Entrate in tema di **super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici** con l'entrata in vigore della norma sugli imbullonati.



IL PIANO INDUSTRIA 4.0

L'ammodernamento dei beni strumentali e la trasformazione tecnologica e digitale delle aziende manifatturiere italiane sono le priorità individuate dal **Piano Industria 4.0**, in quanto la crisi e la riduzione degli investimenti industriali negli ultimi 10 anni hanno portato ad un'obsolescenza media più elevata rispetto a quella dei vari competitor. In tale contesto, si inseriscono le disposizioni contenute **nell'articolo 1, commi da 8 a 13, della legge [11 dicembre 2016, n. 232 \(Legge di bilancio 2017\)](#)**, che prevedono la "proroga" e il "rafforzamento" della disciplina relativa alla maggiorazione del costo di acquisizione di determinati beni ai fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.



SUPER AMMORTAMENTO E AMBITO TEMPORALE

La disciplina del **super ammortamento**, già introdotta dalla [legge di stabilità 2016](#) per gli acquisti di beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2016, ha consentito a imprenditori e lavoratori autonomi di **maggiorare del 40% il relativo costo di acquisizione**.

La legge di bilancio 2017 ha prorogato tale misura agevolativa per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017 e ha introdotto, a favore dei soli titolari di reddito d'impresa, una nuova agevolazione che consente di maggiorare il costo di acquisizione nella misura:

- del 150% nel caso di investimenti in beni materiali strumentali nuovi a elevata tecnologia, interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017 (iper-ammortamento)
- del 40% per determinati beni immateriali strumentali prima esclusi dal super ammortamento, effettuati nel 2017 da soggetti che beneficiano dell'iper ammortamento.



SUPER AMMORTAMENTO E AMBITO TEMPORALE

Il comma 8 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 ha disposto che il super ammortamento continui ad operare in relazione agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Ai fini della determinazione del “momento di effettuazione”, rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale **le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla 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.

Non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i soggetti diversi dalle micro imprese di cui all'articolo 2435-ter del codice civile, che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile. Per l'individuazione del periodo d'imposta di competenza dell'investimento si deve aver riguardo alla configurazione giuridica dell'operazione, senza l'applicazione del principio di prevalenza della sostanza sulla forma di cui all'articolo 2423-bis, n. 1-bis), del codice civile.

SUPER AMMORTAMENTO E AMBITO TEMPORALE

Per i beni acquisiti in **leasing**, rileva il momento in cui il bene è consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario.

Se il contratto di leasing prevede la clausola di prova a favore del locatario, per l'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Rileva ai fini della spettanza del beneficio in questione: la consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo) e non il momento del riscatto.

Per i beni realizzati **in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo

ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta dei costi concernenti:

- la progettazione dell'investimento
- i materiali acquistati ovvero quelli 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 e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne).

La maggiorazione spetta anche per i beni realizzati in economia, i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione.



PROROGA DEL SUPER AMMORTAMENTO

Relativamente ai **beneficiari della proroga del super ammortamento**, viene ribadito quanto già chiarito in riferimento alla norma originaria:

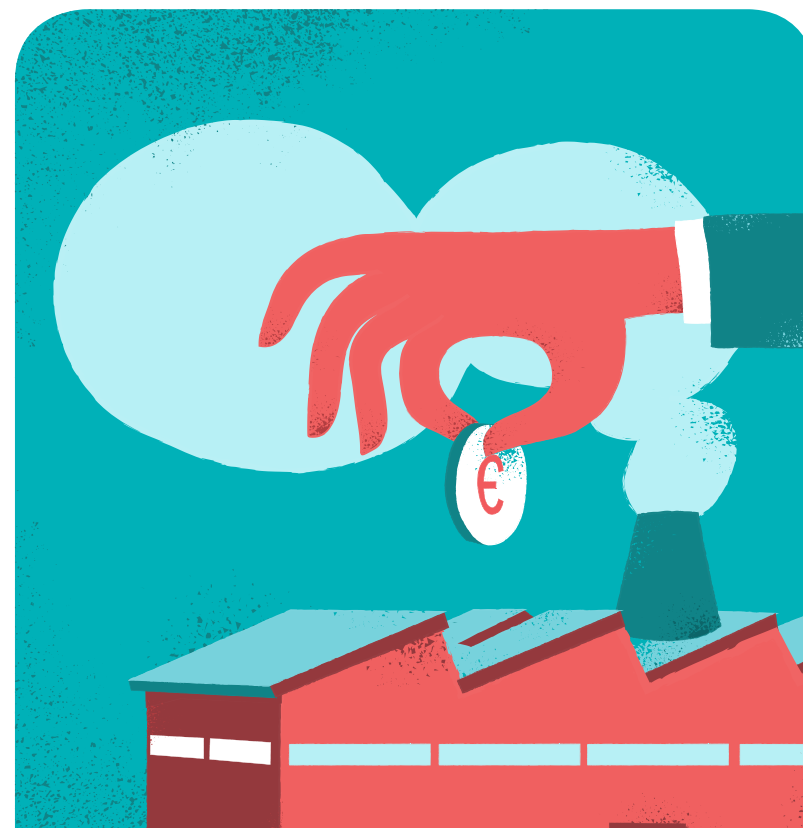
si tratta degli esercenti arti e professioni e di tutti i titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, compresi gli enti non commerciali per l'attività commerciale eventualmente esercitata e le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

La maggiorazione spetta anche ai contribuenti che applicano i regimi "dei minimi" o "di vantaggio per l'imprenditoria giovanile e lavoratori in mobilità" e alle imprese in "regime di cassa", non spetta ai contribuenti in "regime forfetario" né alle imprese marittime che rientrano nella tonnage tax.

Relativamente ai beni oggetto di investimento, la proroga concessa dalla legge di bilancio 2017 non riguarda i veicoli i cui costi sono deducibili in misura limitata su un importo massimo e quelli dati in uso promiscuo ai dipendenti per

la maggior parte del periodo d'imposta.

Per i veicoli acquistati a partire dal 1° gennaio 2017, il super ammortamento spetta solo in riferimento a quelli i cui costi sono integralmente deducibili, ossia i veicoli adibiti a uso pubblico, come i taxi, e quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività d'impresa.



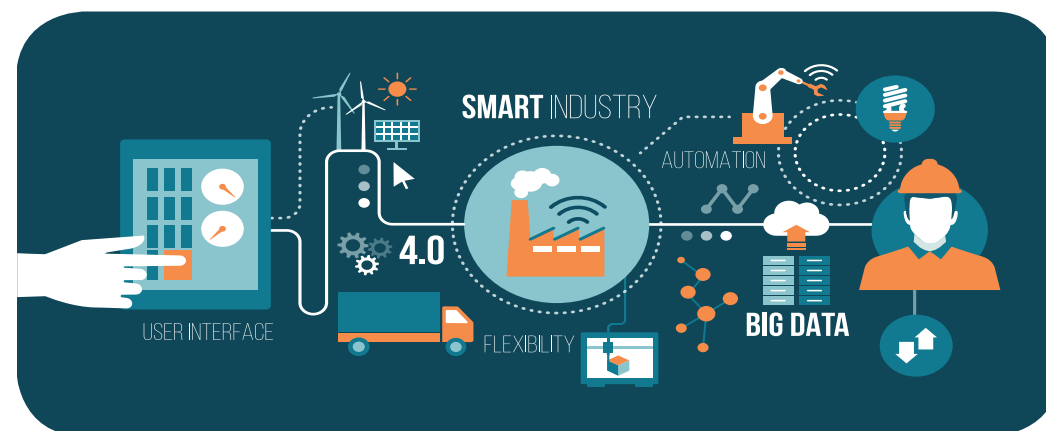
IPER AMMORTAMENTO PER I REDDITI D'IMPRESA

La platea dei soggetti beneficiari della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0, è **limitata ai soli titolari di reddito d'impresa**.

I beni agevolabili con l'iper ammortamento elencati, nell'allegato A della legge di bilancio 2017 sono raggruppabili in tre categorie:

- beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti

- sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità
- dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.



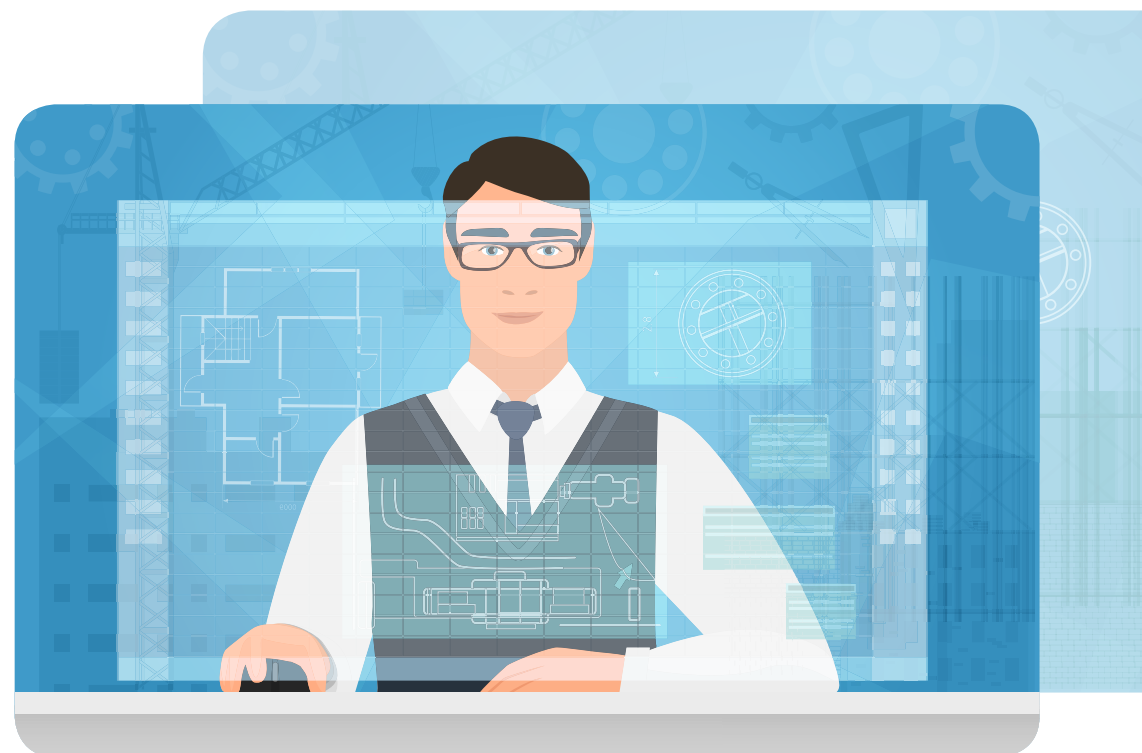
In caso di dubbi sulla riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire dell'agevolazione tra quelli elencati nell'allegato A, è possibile richiedere un parere tecnico allo Sviluppo economico o interpellare l'Agenzia delle Entrate se l'incertezza è di natura tributaria.

MAGGIORAZIONE DEL 40% PER I BENI IMMATERIALI

Beneficiari della maggiorazione del 40% per alcuni beni immateriali elencati nell'allegato B della legge di bilancio 2017 (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) **che la Stabilità 2016 aveva escluso dal super ammortamento**, sono i titolari di reddito d'impresa già fruitori della maggiorazione del 150%.

La norma mette in relazione il bene immateriale con il soggetto che fruisce dell'iper ammortamento e non con uno specifico bene materiale. Per poter fruire della maggiorazione del 40% per i beni immateriali (così come per l'iper ammortamento del 150%), l'impresa deve produrre:

- una dichiarazione del legale rappresentante
- per i beni aventi costo unitario superiore a 500mila euro, una perizia tecnica giurata di un ingegnere o un perito industriale



MAGGIORAZIONE DEL 40% PER I BENI IMMATERIALI

- un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestante che il bene ha caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui agli allegati A o B ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

È ammessa la possibilità di produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in due fasi, ovvero sulla verifica dei requisiti tecnici del bene, e sulla avvenuta interconnessione.

L'iper ammortamento è fruibile solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza l'interconnessione.

Se il bene non interconnesso entra comunque in funzione, **l'impresa può godere del super ammortamento fino all'esercizio precedente** a quello in cui si realizza l'interconnessione.

DETERMINAZIONE DEGLI ACCONTI PER I PERIODI D'IMPOSTA 2017 E 2018

Per l'anno 2016 era stato disposto che l'imposta dovuta per il 2015, da assumere come parametro di riferimento per il calcolo dell'acconto con il metodo storico, andava determinata senza tenere conto della maggiorazione. Per il 2017 è previsto che gli acconti siano determinati considerando quale imposta del periodo precedente quella che si sarebbe determinata in assenza delle norme sulla proroga del super ammortamento, sull'iper ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali.

Non essendo richiamate le norme della Stabilità 2016 sul super ammortamento, l'imposta dovuta per quell'anno

(da utilizzare come parametro di riferimento per il calcolo dell'acconto con il metodo storico) non deve essere rideterminata con riferimento a quelle disposizioni. Anche per il 2018, l'imposta dovuta per il 2017 va determinata senza tenere conto delle norme sulla proroga del super ammortamento, sull'iper ammortamento e sulla maggiorazione relativa ai beni immateriali.



SUPER AMMORTAMENTO E IMPIANTI FOTOVOLTAICI ED EOLICI

In relazione al super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici, la circolare tratta l'aspetto fiscale dei costi sostenuti per le centrali fotovoltaiche ed eoliche contabilizzati capitalizzando:

- i costi relativi alla componente immobiliare della centrale, iscritti alla voce **"Fabbricati"** (ammortamento civilistico con aliquota del 4%);
- i costi riguardanti la componente impiantistica della centrale, iscritti alla voce **"Impianti e Macchinari"** (ammortamento civilistico con aliquota del 9%).

Le disposizioni sul super ammortamento consentono di dedurre, ai fini delle imposte sui redditi, ammortamenti pari al costo di acquisizione del bene aumentato del 40%, **escludendo dall'ambito applicativo dell'agevolazione**, per quanto qui interessa, gli investimenti in:

- beni materiali strumentali con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% (decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988)
- fabbricati e costruzioni



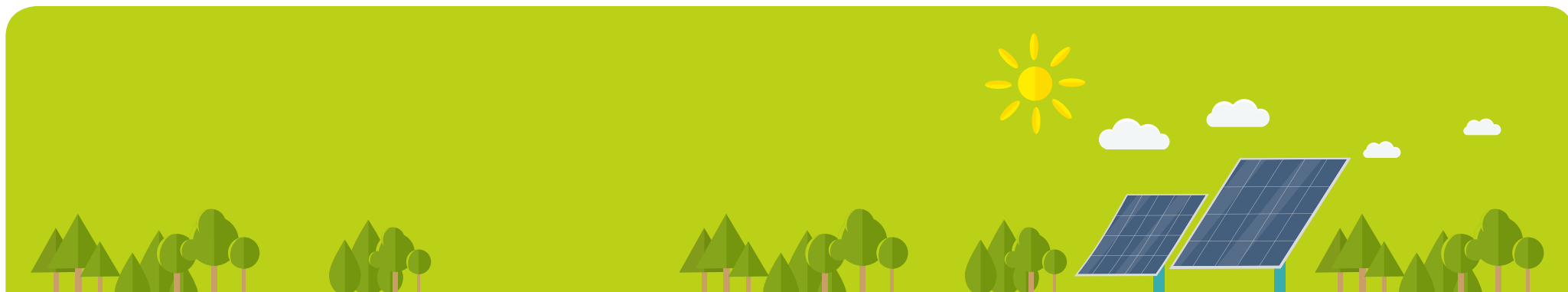
SUPER AMMORTAMENTO E IMPIANTI FOTOVOLTAICI ED EOLICI

Con riferimento agli **impianti fotovoltaici**, il bene ammortizzabile è stato considerato in maniera “unitaria” dalla [circolare n. 36/E del 19 dicembre 2013](#) e poiché la tabella ministeriale non prevede alcun coefficiente di ammortamento, questo è stato individuato in via interpretativa applicando il principio secondo il quale per i beni non espressamente previsti nella tabella si applicano i coefficienti previsti per beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentano le stesse caratteristiche.

La suddetta circolare n. 36:

- ha attribuito il coefficiente di ammortamento del 9% ai soli impianti qualificabili come “beni mobili” in quanto equiparabili alle centrali termoelettriche
- ha attribuito il coefficiente del 4%, previsto per i fabbricati destinati all’industria, agli impianti qualificabili come “beni immobili”.

La circolare ha inoltre affermato che le soluzioni prospettate sono applicabili, per quanto compatibili, anche agli **investimenti nell’eolico**.



SUPER AMMORTAMENTO E IMPIANTI FOTOVOLTAICI ED EOLICI

La circolare 4 del 2017 analizza, inoltre, gli effetti che su tale impostazione produce l'introduzione della norma concernente i cosiddetti **imbullonati**.

L'articolo 1, comma 21, della legge n. 208 del 2015

stabilisce che:

a decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E, è effettuata tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni,

attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo.

La circolare [n. 2 del 1° febbraio 2016](#) ha precisato che tale norma, nel disporre l'esclusione dalla stima catastale di "macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo", estromette dal calcolo della rendita catastale quelle componenti, di natura impiantistica, che assolvono a specifiche funzioni nell'ambito di un determinato processo produttivo e che non conferiscono all'immobile una utilità comunque apprezzabile. Tali componenti sono, pertanto, da escludere dalla stima, indipendentemente dalla loro rilevanza dimensionale.

SUPER AMMORTAMENTO E IMPIANTI FOTOVOLTAICI ED EOLICI

La circolare in questione ha affermato che non sono più oggetto di stima, a titolo esemplificativo: i pannelli fotovoltaici (ad eccezione di quelli integrati nella struttura e costituenti copertura o pareti di costruzioni); gli aerogeneratori (rotori e navicelle).

La successiva circolare n. 27 del 13 giugno 2016 ha affermato che per gli impianti fotovoltaici dichiarati autonomamente in catasto, vanno considerate, tra le componenti immobiliari oggetto di stima per gli impianti a terra: il suolo, gli eventuali locali tecnici che ospitano i sistemi di controllo e trasformazione e le sistemazioni

varie, quali eventuali recinzioni, platee di fondazione, viabilità, ecc., posti all'interno del perimetro dell'unità immobiliare.

Per quanto riguarda le torri di sostegno degli aerogeneratori delle centrali eoliche, la circolare ha chiarito che le caratteristiche tipologico-costruttive di tali strutture, portano ad annoverare le stesse tra le costruzioni e come tali quindi, da includere nella stima diretta finalizzata alla determinazione della rendita catastale della centrale eolica.

SUPER AMMORTAMENTO E IMPIANTI FOTOVOLTAICI ED EOLICI

Pertanto, vanno considerate, tra le componenti immobiliari oggetto di stima catastale:

- il suolo
- le torri con le relative fondazioni
- gli eventuali locali tecnici che ospitano i sistemi di controllo e trasformazione;
- le sistemazioni varie (recinzioni, viabilità, ecc., posti all'interno del perimetro dell'unità immobiliare).

Gli elementi di natura impiantistica sono esclusi da detta stima.

L'Agenzia ritiene che le componenti impiantistiche, escluse dalla determinazione della rendita catastale degli immobili ospitanti le centrali fotovoltaiche ed eoliche, non possano essere considerate beni immobili nel senso inteso dalla **circolare n. 36 del 2013** ai fini della determinazione dell'aliquota di ammortamento.



SUPER AMMORTAMENTO E IMPIANTI FOTOVOLTAICI ED EOLICI

Di conseguenza:

- ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulterà applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4% prevista dalla circolare n. 36 per i beni immobili;
- ai costi relativi alla componente impiantistica delle centrali fotovoltaiche ed eoliche risulterà applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9% prevista sempre dalla circolare n. 36 per i beni mobili.

Si potrà fruire del super ammortamento, in presenza dei presupposti, solo sulle componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche in quanto tali componenti non rientrano nelle ipotesi di esclusione previste dalla legge di stabilità 2016 (investimenti in fabbricati e costruzioni o in beni materiali strumentali che hanno coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%).

QUADRO DELLE NORME



Legge n. 232 dell'11 dicembre 2016

Legge n. 208 del 28 dicembre 2015

Circolare n. 4 del 30 marzo 2017