

FAQ IN MATERIA DI SUPER E IPER AMMORTAMENTO

1. *Versamento del 20% al fornitore effettuato entro il 31/12/2017*

D. Il versamento del 20% al fornitore effettuato entro il 31/12/2017 deve necessariamente avere la natura di acconto fatturato al cliente, implicando quindi la nota di credito nel 2018 in caso di scelta del leasing quale strumento finanziario oppure può essere incassato anche come caparra confirmatoria non fatturata e, successivamente, alla stipula del leasing, compensata ovvero restituita al cliente?

R. Con circolare serie fiscale n.22/2017 è stata trasmessa la Risoluzione Agenzia delle Entrate n.132 del 24 ottobre 2017 con la quale è stato chiarito che è possibile fruire della maggiorazione nell'ipotesi in cui, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'impresa decida, successivamente a tale data, di acquisire il bene tramite contratto di leasing finanziario; in tal caso l'utilizzatore potrà alternativamente:

1. compensare l'acconto versato al fornitore con il maxi-canone iniziale da corrispondere alla società di leasing, che poi concederà in locazione finanziaria il bene all'utilizzatore e pagherà, per la differenza, il fornitore; tale operatività è ammessa in quanto alla data prevista dalla norma (nb. 31 dicembre 2017) esiste, sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento minimo da parte dell'investitore;

2. ricevere la restituzione dell'acconto dal fornitore, stipulare il contratto di leasing corrispondendo alla società di leasing un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto inserendo nel contratto di leasing stesso il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

2. *Beni soggetti ad immatricolazione*

D. In caso di beni soggetti ad immatricolazione per stabilire ai fini del super ammortamento se l'operazione di leasing è realizzata nel 2017 (senza quindi obbligo del 20% di anticipo) oppure nel 2018 (con obbligo di versamento del 20% entro il 31/12/2017) rileva la data del verbale di consegna e la conseguente attivazione del leasing oppure la data di immatricolazione, che per alcune tipologie di veicoli è successiva alla data del verbale?

R. In effetti l'Agenzia delle Entrate con circolare n.23/E del 26 maggio 2016 ha precisato che "*ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario*"; pertanto, la data di consegna del veicolo rende agevolabile l'acquisizione a prescindere dalla data di immatricolazione.

3. *Operazione con più fornitori*

D. In caso di operazione con più fornitori, di cui uno principale, il cliente può versare il 20% della operazione complessiva entro il 31/12/2017 al fornitore principale oppure deve versare acconti pari al 20% ad ogni singolo fornitore in relazione alla propria parte di fornitura?

R. Riteniamo che il 20% debba essere pari alla quota capitale complessivamente dovuta al locatore – come precisato altresì dall'Agenzia delle Entrate con circolare n.4/E del 30 marzo 2017 – indipendentemente dalla circostanza che ci sia un fornitore principale ovvero altri fornitori.

4. Documento valido per l'acconto del 20%

D. Nell'avvicinarsi alla fine dell'anno si verificheranno casi in cui i contratti di leasing verranno firmati dai clienti nel 2017 ma la consegna del mezzo può essere prevista entro giugno 2018. Il cliente secondo quanto regolato dalla legge, per poter usufruire del beneficio del Super ammortamento, dovrà versare il 20% dell'importo del mezzo entro il 31/12/2017 potendo ricevere il veicolo oggetto di contratto leasing entro il 30/06/2018. Ciò premesso, di quale documento ha bisogno il cliente per dimostrare il versamento effettuato e, quindi, poter usufruire dell'agevolazione del Super ammortamento? Può valere la contabile bancaria del bonifico di versamento?

R. La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.4/E del 30 marzo 2017 in materia di "Industria 4.0 - Articolo 1, commi da 8 a 13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 - Proroga, con modificazioni, della disciplina del c.d. "super ammortamento" e introduzione del c.d. "iper ammortamento" stabilisce, al punto 5.3, relativo all' "ambito temporale" che *"Per i beni acquisiti in proprietà, la verifica della sussistenza delle due condizioni in questione risulta relativamente semplice in quanto sia il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore che quello del pagamento di acconti per almeno il 20 per cento entro il 31 dicembre 2017 sono momenti temporali agevolmente individuabili, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici, ecc.)"*. Riteniamo pertanto che il cliente per dimostrare il versamento effettuato e, quindi, usufruire dell'agevolazione del super ammortamento possa far valere la contabile bancaria del bonifico di versamento.

5. Acconto del 20%

D. Per la gestione di fine super ammortamento con acconto del 20%, è necessario rilasciare fattura?

R. Con parere fiscale n.9/2017 questa Associazione ha precisato che "La circolare dell'Agenzia delle Entrate n.4/E del 30 marzo 2017 in materia di "Industria 4.0 - Articolo 1, commi da 8 a 13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 - Proroga, con modificazioni, della disciplina del c.d. "super ammortamento" e introduzione del c.d. "iper ammortamento" stabilisce, al punto 5.3, relativo all' "ambito temporale" che *"Per i beni acquisiti in proprietà, la verifica della sussistenza delle due condizioni in questione risulta relativamente semplice in quanto sia il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore che quello del pagamento di acconti per almeno il 20 per cento entro il 31 dicembre 2017 sono momenti temporali agevolmente individuabili, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici, ecc.)"*. Riteniamo pertanto che il cliente per dimostrare il versamento effettuato e, quindi, usufruire dell'agevolazione del super ammortamento possa far valere la contabile bancaria del bonifico di versamento"

Ciò premesso, evidenziamo che, come chiarito con circolare serie fiscale n.22/2017 - con la quale è stata trasmessa la Risoluzione n.132/2017 dell'Agenzia delle Entrate - nel caso di cumulo delle agevolazioni in commento con la c.d. Nuova Sabatini è comunque necessaria l'esistenza di un'unica fattura emessa dal fornitore del bene nei confronti della società di leasing per l'intero importo del bene. Per ottenere l'emissione di un'unica fattura appare possibile: 1) farsi emettere una fattura a fronte del pagamento dell'anticipo che dovrà poi essere stornata con l'emissione di una nota di credito al momento del pagamento dell'importo residuo così da ottenere un'unica fattura dal fornitore per l'intero importo del bene; 2) ovvero, alla luce di quanto previsto all'art. 6, commi 8 e 9, del decreto legislativo n. 471/97 in base al quale il fornitore deve emettere fattura entro 4 mesi dalla "data di effettuazione dell'operazione", - in considerazione del fatto che per effettuazione dell'operazione nel leasing finanziario deve intendersi la conclusione dell'investimento attestato con il verbale di consegna -

appare ragionevole che l'anticipo possa essere versato anche attraverso altre modalità (ad esempio caparra confirmatoria) cosicché, al momento della consegna del bene, il fornitore emetterà un'unica fattura per l'intero importo del bene. Su quest'ultimo aspetto si attendono comunque appositi chiarimenti da parte del MISE.

6. Versamento del primo canone nella misura del 20% della quota capitale.

D. La nostra Società applica frequentemente piani finanziari il cui primo canone è comprensivo di una quota interessi. Si richiede pertanto un parere sulla compatibilità di tale prassi con quanto indicato nella risoluzione dell'Agenzia delle Entrate che prevede il requisito del versamento del primo canone nella misura del 20% della quota capitale. Si precisa che tale composizione del primo canone si evince solo dal piano di ammortamento del contratto.

R. La legge di bilancio 2017 (Legge n.232/2016) in merito alla proroga del super ammortamento ed iper-ammortamento ha fatto riferimento all'obbligo che vengano versati entro il 31/12/2017 "acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione".

Con Circolare congiunta Agenzia delle Entrate/MiSE del 30 marzo 2017, n. 4, si fa riferimento, nel caso di leasing finanziario, all'obbligo del "*pagamento di un maxi canone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore*".

Alla luce di tali indicazioni è ragionevole ritenere che il 20%, anche nel caso in cui venga pagata attraverso il maxi canone, vada valutato alla luce del costo di acquisizione del bene. E' quindi necessario che il maxi canone comprenda almeno il 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore a cui poi liberamente l'intermediario potrà aggiungere una quota interessi in base agli accordi intrapresi con il cliente.

7. Investimento realizzato nel 2017

D. In caso di investimento realizzato interamente nel 2017 (stipula contratto di leasing, documento di trasporto e verbale consegna con data 2017) possono creare un problema la decorrenza del contratto e il pagamento al fornitore nel 2018?

R. Se la data del verbale di consegna avviene entro il 31 dicembre 2017 non è necessario il pagamento del 20% entro il 31 dicembre.

8. Super/iper ammortamento e nuova Sabatini

D: Alla luce della cumulabilità dell'iper-super ammortamento con la c.d. nuova sabatini è possibile nel caso di una operazione in locazione finanziaria pagare l'anticipo al fornitore e poi saldare il compenso al momento della consegna del bene?

R: In riferimento al quesito posto, si conferma che è possibile versare un acconto al fornitore, a condizione che l'acconto sia versato dopo la presentazione della domanda nuova Sabatini e che risulti sia una unica fattura emessa dal fornitore del bene nei confronti della società di leasing per l'intero importo del bene, sia la piena tracciabilità della relativa spesa.

9. Quesiti sull'applicazione del super ammortamento ai veicoli e agli altri mezzi di trasporto

Prima di rispondere ai quesiti riteniamo opportuno effettuare qui di seguito una disamina dei mutamenti intervenuti alla disciplina del super ammortamento a partire dalla sua introduzione nel 2015. Introdotta con la Legge di Stabilità 2016 al fine di incentivare gli investimenti, anche in

locazione finanziaria, in beni materiali strumentali nuovi, la misura agevolativa denominata super ammortamento presentava le seguenti caratteristiche:

Tipologia agevolazione

Maggiorazione percentuale pari al 40% del costo fiscalmente riconosciuto

Ambito temporale

Investimento effettuato tra il 15 ottobre 2015 ed il 31 dicembre 2016.

Per quanto attiene al leasing finanziario, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, rileva la data di sottoscrizione da parte dell'utilizzatore del verbale di consegna (ovvero, se diversa e successiva, la data del verbale di collaudo).

Ambito soggettivo

Titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni.

Ambito oggettivo

Beni strumentali nuovi tra i quali i veicoli e gli altri mezzi di trasporto, incluse le autovetture a deducibilità parziale.

La legge di bilancio 2017 ha disposto la proroga del super ammortamento con alcune distinzioni:

Tipologia agevolazione

Maggiorazione percentuale pari al 40% del costo fiscalmente riconosciuto

Ambito temporale

Investimento effettuato tra il 1° gennaio 2017 ed il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

1. il relativo ordine risulti accettato dal venditore e
 2. sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.
- Per quanto attiene al leasing finanziario, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, rileva la data di sottoscrizione da parte dell'utilizzatore del verbale di consegna (ovvero, se diversa e successiva, la data del verbale di collaudo).

Ambito soggettivo

Titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni.

Ambito oggettivo

Beni strumentali nuovi tra i quali i veicoli e gli altri mezzi di trasporto a condizione che essi rivestano un utilizzo strumentale all'attività di impresa. Sono escluse le autovetture a deducibilità parziale.

La legge di bilancio 2018, in corso di approvazione in Parlamento, prevede una nuova proroga con alcune limitazioni.

Tipologia agevolazione

Maggiorazione percentuale pari al 30% del costo fiscalmente riconosciuto

Ambito temporale

Investimento effettuato tra il 1° gennaio 2018 ed il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 30 giugno 2019 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018:

1. il relativo ordine risulti accettato dal venditore e
 2. sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.
- Per quanto attiene al leasing finanziario, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, rileva la data di sottoscrizione da parte dell'utilizzatore del verbale di consegna (ovvero, se diversa e successiva, la data del verbale di collaudo).

Ambito soggettivo

Titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni.

Ambito oggettivo

Beni strumentali nuovi. Sono inclusi gli autobus, gli autoveicoli per trasporto promiscuo, autocarri, trattori stradali, autoveicoli per trasporti specifici, autoveicoli per uso speciale, autotreni,

autoarticolati, autosnodati e i mezzi d'opera. Sono invece escluse le autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente nell'attività di impresa (quali sono, ad es., le autovetture per le società attive nel business del noleggio a lungo termine).

1. CTR SENZA DECORRENZA D. Arrivo previsto del mezzo 2018 verbale verrà sottoscritto nel 2018 Anticipo 10% -> contratto non rientrerà nel super ammortamento 2017 perché c'è un anticipo al 10% e perché il mezzo non arriva nel 2017 e quindi il cliente non sottoscrive il verbale.

R. Riteniamo che il bene non fruirà del super ammortamento secondo le regole previste per l'anno 2017 ma secondo quelle previste per il 2018, ove approvate ed ove il mezzo rientri tra quelli agevolabili.

2. CTR SENZA DECORRENZA D. Arrivo previsto del mezzo 2018 verbale verrà sottoscritto nel 2018 Ordine sottoscritto dal fornitore entro 2017 Anticipo 20% -> contratto non rientra nel super ammortamento 2017 (140%) perché non c'è un verbale sottoscritto o è sufficiente l'ordine?

R. Riteniamo che il bene rientri nel super ammortamento secondo le regole previste per l'anno 2017 in quanto sono rispettate le due condizioni che soddisfano il requisito temporale (ordine ed acconto del 20%). A questo proposito ricordiamo che con la Risoluzione n.132/E l'Agenzia delle entrate ha chiarito che è possibile fruire della maggiorazione nell'ipotesi in cui, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'impresa decida, successivamente a tale data, di acquisire il bene tramite contratto di leasing finanziario; in tal caso l'utilizzatore potrà alternativamente:

1. compensare l'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di leasing, che poi concederà in locazione finanziaria il bene all'utilizzatore e pagherà, per la differenza, il fornitore; tale operatività è ammessa in quanto alla data prevista dalla norma (nb. 31 dicembre 2017) esiste, sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento minimo da parte dell'investitore;

2. ricevere la restituzione dell'acconto dal fornitore, stipulare il contratto di leasing corrispondendo alla società di leasing un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto inserendo nel contratto di leasing stesso il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

3. CTR SENZA DECORRENZA D. Arrivo previsto del mezzo 2018 Verbale verrà sottoscritto nel 2018 Anticipo 10% Fornitore sottoscrive ordine con data certa entro il 2017 -> contratto rientra nel super ammortamento 2017 nonostante l'anticipo al 10%, nonostante il verbale non firmato, solo perché c'è un anticipo del 20% e ordine sottoscritto nel 2017?

R. Precisiamo che in caso di consegna successiva al 31.12.2017, per fruire delle regole previste per l'anno 2017 le due condizioni che soddisfano il requisito temporale (ordine ed acconto del 20%) devono essere entrambe rispettate; se il bene è consegnato entro il 30 giugno 2018, per fruire del super ammortamento secondo le regole previste per l'anno 2017 deve essere versato un anticipo del 20% entro il 31/12/2017 e l'ordine deve essere effettuato entro il 31/12/2017; se invece il bene è consegnato entro il 30 giugno 2018, ma senza il pagamento di un anticipo del 20% e la sottoscrizione dell'ordine entro il 31/12/2017, si potrà beneficiare del super ammortamento secondo le regole previste per il 2018, ove approvate ed ove il mezzo rientri tra quelli agevolabili.

4. CTR SENZA DECORRENZA D. Arrivo previsto del mezzo 2017 Il verbale verrà sottoscritto nel 2017 Anticipo 10% Il mezzo verrà liquidato e targato 2018 Il contratto rientra nel super ammortamento 2017 con un verbale sottoscritto nel 2017 e un ordine sottoscritto dal fornitore nel 2017? **R.** Si

5. CTR CON DECORRENZA IMMEDIATA D. Mezzo arrivato nel 2017 ma targato nel 2018 Verbale verrà sottoscritto nel 2017 Pagamento al fornitore nel 2017 Anticipo 10% -> contratto rientra nel super ammortamento del 2017 nonostante l'anticipo ma considerato il verbale sottoscritto o necessita anche ordine?

R. Riteniamo che il contratto di acquisto rientri nel super ammortamento secondo le regole previste per il 2017 in quanto la consegna è avvenuta entro il 31.12.2017.

6. CTR CON DECORRENZA IMMEDIATA D. Mezzo arrivato nel 2017 ma targato nel 2018 Verbale verrà sottoscritto nel 2017 Pagamento al fornitore nel 2018 Anticipo 10% -> Contratto rientra nel super ammortamento del 2017 nonostante l'anticipo 10% e il pagamento a fornitore nel 2018, grazie al verbale sottoscritto nel 2017 unitamente ad un ordine?

R. Riteniamo che il contratto di acquisto rientri nel super ammortamento secondo le regole del 2017 in quanto la consegna è avvenuta entro il 31.12.2017.

10. Quesiti vari

1° caso

D. Contratto di leasing finanziario stipulato tra la società di leasing ed il cliente a dicembre 2016. Il cliente ha versato alla società di leasing un anticipo pari al 20% a dicembre 2016. Il bene è stato consegnato nel 2017 ed è ancora in fase di collaudo (il contratto di leasing prevede clausola di prova a favore del locatario per cui, al fine dell'applicazione dell'agevolazione, rileva il momento della dichiarazione di esito positivo del collaudo). Sono applicabili il super ammortamento o l'iper ammortamento se il collaudo si conclude nel 2017? Se invece il collaudo dovesse terminare nel 2018 (entro i termini stabiliti giugno o settembre 2018) sono applicabili il super ammortamento o l'iper ammortamento?

R. Come evidenziato nella circolare serie fiscale 2/2016 al punto 3.2. i beni oggetto di un contratto di leasing finanziario stipulato tra la società di leasing e il cliente a dicembre 2016 per essere agevolabili devono essere consegnati nel periodo 15.10.2015 - 31.12.2016.

2° caso

D. Il cliente ha firmato nel 2017 un contratto di compravendita con il fornitore per l'acquisto di un bene; il cliente ha versato al fornitore nel 2017 un acconto del 20%. Nel 2017 il cliente stipula un contratto di leasing finanziario con la società di leasing. Il contratto di leasing prevede un maxi canone pari ad almeno il 20%. Il bene verrà consegnato nel 2018 (scadenza giugno x applicazione super ammortamento/ settembre per iper ammortamento).

Considerate le premesse di cui sopra si possono ugualmente applicare le regole contenute nella Risoluzione 132 del 24/10/2017 e cioè:

- la società di leasing può pagare il fornitore nel 2018 compensando l'importo dell'anticipo versato dal cliente al fornitore nel 2017, dato che è stato pagato un anticipo al fornitore la società di leasing non ha obbligo di fatturazione nel 2017, la società di leasing fattura il maxicanone nel 2018
- oppure, dato che il contratto di leasing è stato stipulato nel 2017, la società di leasing deve richiedere al cliente il versamento del 20% nel 2017 (fatturare il 20% al cliente) mentre il cliente chiederà la restituzione di quanto versato al fornitore nel 2017.

R. Considerato che il contratto di leasing è stato stipulato nel 2017, riteniamo corretto che la società di leasing richieda al cliente il versamento del 20% nel 2017 mentre il cliente chiederà la restituzione di quanto versato al fornitore nel 2017.

3° caso

D. Il cliente vuole acquistare un bene nel 2017 dal fornitore al quale non versa alcun anticipo. Nel 2017 il cliente stipula un contratto di leasing finanziario con la società di leasing che prevede un maxicanone pari almeno al 20%. Il bene verrà consegnato nel 2018.

Il cliente versa alla società di leasing il 20% maxicanone nel 2017. La società di leasing fattura il 20% di maxicanone al cliente. Esiste un obbligo di versamento da parte della società di leasing al fornitore del 20% nel 2017? Se la società di leasing non versa il 20% al fornitore il cliente beneficia del super ammortamento?

R. A tale riguardo evidenziamo l'esistenza di un duplice scenario:

- se il cliente vuole acquisire in proprietà il bene nel 2017 dal fornitore, il cliente deve versare a questo un anticipo del 20% entro il 31.12.2017 (e dentro detta data il relativo ordine deve esser accettato dal venditore), con consegna del bene nel 2018;
- nel caso di acquisizione in leasing l'obbligo di versamento del maxicanone del 20% entro il 31.12.2017 esiste nei confronti della società di leasing (e dentro detta data il relativo contratto di leasing deve esser sottoscritto da entrambe le parti), sempre con consegna nel 2018.

4° caso

D. Contratto di leasing finanziario stipulato a marzo 2017 con la società di leasing per un bene che può beneficiare dell'iper ammortamento. Il contratto prevede canoni lineari senza un maxicanone; il cliente ha versato al fornitore una caparra del 10%.

Il bene è stato consegnato nel 2017 ma è ancora in fase di collaudo (il contratto di leasing prevede clausola di prova a favore del locatario per cui, al fine dell'applicazione dell'agevolazione, rileva il momento della dichiarazione di esito positivo del collaudo)

Se il collaudo viene completato nel 2018 è possibile fruire dell'iper ammortamento?

Se con la struttura descritta il cliente non può beneficiare dell'iper ammortamento, cosa è possibile fare per poterne fruire?

R. Riteniamo che occorra versare il 20% di maxicanone entro il 2017.

5° caso

D. Il cliente ha firmato nel 2017 un contratto di compravendita con il fornitore per l'acquisto di un bene; il cliente ha versato al fornitore nel 2017 un acconto del 20%. Nel 2018 il cliente stipula un contratto di leasing finanziario con la società di leasing. E' giusta l'affermazione che in ogni caso il contratto di leasing stipulato nel 2018 deve avere maxicanone almeno pari al 20%?

R. Riteniamo sia corretta l'affermazione in virtù di quanto previsto nella Risoluzione n.132 del 2017.

6° caso

D. Il cliente stipula un contratto di leasing finanziario con la società di leasing nel 2017 senza maxicanone. Il bene verrà consegnato nel corso del 2018.

Se la Legge di bilancio, ora in fase di approvazione, conferma l'applicazione del super/iper ammortamento per l'anno 2018, il cliente potrà beneficiare del super ammortamento nel 2018, considerando che rileva come momento dell'investimento per la locazione finanziaria la data di sottoscrizione da parte dell'utilizzatore del verbale di consegna (ovvero, se diversa e successiva, la data del verbale di collaudo)?

R. Per quanto attiene al superammortamento, qualora il cliente stipuli un contratto di leasing finanziario nel 2017 senza versamento del maxicanone con bene consegnato nel 2018, venendo a mancare una delle due condizioni previste per soddisfare il requisito dell'ambito temporale, lo stesso non potrà fruire dell'agevolazione secondo le regole previste per l'anno 2017 (ad es. maggiorazione percentuale del 40% del costo fiscalmente riconosciuto) ma potrà, qualora venissero approvate le disposizioni della Legge di bilancio 2018, beneficiare del superammortamento per l'anno 2018 secondo le regole previste per tale anno (ad es. maggiorazione percentuale del 30% del costo fiscalmente riconosciuto esclusivamente per i beni strumentali, i veicoli commerciali ed industriali).

Con riferimento all'iper-ammortamento, tenuto conto che la legge di bilancio 2018 in corso di approvazione in Parlamento ha prorogato l'agevolazione senza mutare le regole già previste per il 2017, qualora il cliente stipuli un contratto di leasing finanziario nel 2017 senza versamento del maxicanone con bene consegnato ed interconnessione di quest'ultimo al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, lo stesso beneficerà dell'iper-ammortamento al 150%.

11. Modalità di fruizione del beneficio

D. Come si concretizza la maggiorazione?

R. La maggiorazione si concretizza in una deduzione extracontabile che prescinde dal comportamento di bilancio adottato dal contribuente; deve avvenire in base alle regole fiscali ovvero:

- per i beni di proprietà in base ai coefficienti tabellari di ammortamento;
- per i beni in leasing per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente ai coefficienti tabellari.

Qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi (circolare AdE n.23/2016 e n.4/2017). Un rimedio potrebbe essere la presentazione di dichiarazioni integrative a favore.

12. Soggetti IAS Adopter e iper-ammortamento sui beni in leasing

D. I soggetti IAS adopter come calcolano l'iper-ammortamento sui beni in leasing?

R. I soggetti IAS adopter calcolano la maggiorazione sulla quota capitale dei "canoni di leasing" risultanti dal contratto, anche se, in virtù del metodo finanziario (Ias 17), deducono "ammortamenti" (circolare AdE n.23/2016 e n.4/2017). Anche per i soggetti IAS vale la regola per cui la deduzione della maggiorazione prescinde dal comportamento contabile adottato dal contribuente e pertanto la fruizione dell'incentivo deve avvenire in base alle regole fiscali. L'agevolazione pertanto deve essere calcolata sulla base della durata fiscale del contratto di leasing ovvero per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente tabellare.

13. Cumulabilità dell'iper-ammortamento con altri incentivi

D. L'iper-ammortamento è cumulabile con altri incentivi?

R. In linea generale l'iper-ammortamento è cumulabile con tutte le altre misure di favore, a meno che queste non prevedano espressamente il divieto di cumulo. In un primo momento l'Agenzia delle Entrate aveva precisato che il costo dovesse essere assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. La circolare dell'AdE n.4/2017 ha invece stabilito che il costo del bene agevolabile va assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti a prescindere dalle modalità di contabilizzazione del contributo stesso (a diretta riduzione del costo del bene ovvero a CE nella voce "altri ricavi e proventi" a conto economico oggetto di sconto passivo). L'unico limite è che la sommatoria delle agevolazioni non può eccedere il costo del bene (principio generale).

14. Incapienza del reddito

D. Cosa succede in caso di incapienza del reddito?

R. L'iper-ammortamento si concretizza in una variazione in diminuzione del reddito imponibile dichiarato (extracontabile); in caso di perdita fiscale o di reddito imponibile inferiore all'agevolazione il beneficio non subisce alcuna limitazione e può essere rinviato a futuri periodi d'imposta; in caso di incapienza l'agevolazione si riflette in una maggiore perdita fiscale che può essere riportata a nuovo e utilizzata in futuro secondo le regole generali (nel limite dell'80% del reddito imponibile di esercizio o senza limite per le perdite registrate nei primi tre esercizi dalla costituzione).

15. Sostituzione

D. La possibilità di sostituire il bene iper-ammortizzabile, prevista dalla manovra 2018 (comma 35), è applicabile anche ai beni iper-ammortizzabili acquisiti nel biennio 2016-2017 e sostituiti a partire dal 2018?

R. Sì. Ciò risulta espressamente dal testo del citato comma 35, che riferisce i suoi effetti anche alla disciplina di cui all'articolo 1, comma 9, della legge di Bilancio 2017

16. Restituzione del beneficio in caso di sostituzione

D. In caso di sostituzione del bene iper-ammortizzato, è prevista la revoca delle quote di ammortamento maggiorato godute fino a quel momento?

R. La relazione illustrativa della legge di Bilancio 2018 prevede che la sostituzione dell'investimento iper-ammortizzabile non determina la revoca dell'agevolazione a condizione che il bene che sostituisce il precedente abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori rispetto all'investimento sostituito.

La relazione intende precisare che la sostituzione del cespite agevolato è condizione per il mantenimento del beneficio per le residue quote. La mancata sostituzione del cespite originario, nei termini e alle condizioni richieste dalla norma, produce effetti esclusivamente sulla prosecuzione del meccanismo applicativo del beneficio, ma non comporta alcuna restituzione del beneficio relativo alla deduzione delle quote di iper-ammortamento legittimamente maturate prima della cessione. Al riguardo, si ricorda che la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 ha precisato che, nell'ipotesi in cui il bene venga ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione, le quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di "restituzione" da parte del soggetto cedente (paragrafo 5.4, «Modalità di fruizione» del super ammortamento, richiamato dal paragrafo 6.4, «Modalità di fruizione» dell'iper ammortamento).

17. Software

D: È sufficiente l'investimento in un solo bene iper-ammortizzabile per rendere agevolabile anche l'acquisto di più beni immateriali?

R: Secondo l'articolo 1, comma 10, della legge di Bilancio 2017, il beneficio della maggiorazione del 40 per cento per i beni immateriali è riconosciuto ai «soggetti» che beneficiano della maggiorazione del 150 per cento (circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, paragrafo 6.2.1). La norma, quindi, mette in relazione il bene immateriale con il «soggetto» che fruisce dell'iper-ammortamento e non con uno specifico bene materiale («oggetto» agevolato). Pertanto, la connessione soggettiva determina la spettanza dell'agevolazione anche per l'acquisto di più beni immateriali, pur in caso di investimento in un solo bene iper-ammortizzabile.

18. Interconnessione

D: Il requisito dell'interconnessione per l'iper-ammortamento si può considerare soddisfatto anche nel caso in cui lo scambio di informazioni tra il sistema di gestione e la macchina avvenga per il tramite di un operatore persona fisica che riceve istruzioni attraverso un device che non costituisce parte integrante della macchina stessa e le trasmette senza apportare modifiche alla macchina?

R: Si ricorda che con la caratteristica obbligatoria dell'interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica è da intendersi la capacità del bene di scambiare informazioni con sistemi interni (ad esempio sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto) e/o esterni (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain eccetera) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute.

In particolare, il sistema informativo al quale la macchina si interconnette scambia direttamente con essa informazioni inerenti a operazioni o ad altre attività connesse al ciclo produttivo e più in generale al processo di creazione del valore (processi di trasformazioni chimico, fisiche, strutturali, logistiche, eccetera), ne determina la sequenza ottimale con cui svolgere le operazioni, individua gli istanti temporali di inizio e di completamento delle operazioni, favorisce la manutenzione predittiva, consente la tracciabilità di prodotto e di processo, supporta la gestione logistica, eccetera. Nel caso rappresentato, il requisito dell'interconnessione non può pertanto considerarsi soddisfatto, in quanto lo scambio di informazioni tra il sistema gestione e la macchina non è diretto ma richiede l'intervento dell'operatore persona fisica, con conseguente gestione manuale delle informazioni.

19. Magazzini automatizzati

L'allegato A della legge di Bilancio 2017 cita tra i beni iper-ammortizzabili i «magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica». È corretto ritenere che rientrino in tale definizione anche i magazzini di logistica usati dalla grande distribuzione organizzata per lo stoccaggio e la commercializzazione dei prodotti finiti?

La voce numero 12 della prima parte dell'allegato A include tra i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti i «magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica». Si tratta, in generale, di beni (impianti) costituiti da una parte meccanica – rappresentata dall'insieme di traslo-

elevatori, scaffalatura, handling system, trasportatori automatici, incroci rulli/catene – e da una parte elettronica e informatica funzionale a impartire, gestire ed eseguire le liste di operazioni di IN e OUT opportunamente fornite a bordo macchina tramite appositi PLC. La funzione di tali beni nell’ambito dei vari processi che integrano la catena di produzione del valore è tipicamente quella relativa allo stoccaggio automatico di materie prime, semilavorati, prodotti finiti o merci e alla loro trasformazione logistica. Come già chiarito dal ministero dello Sviluppo economico (si veda la *faq* n. 2 del 12 luglio 2017), ai fini della disciplina agevolativa dell’iper-ammortamento assumono rilevanza anche i beni strumentali preposti alla trasformazione in senso logistico di materie prime, semilavorati, prodotti finiti e merci all’interno della fabbrica o di altri luoghi della catena del valore. Si conferma pertanto l’inclusione nella richiamata voce 12 dell’allegato A anche dei magazzini automatizzati utilizzati nell’ambito della grande distribuzione di merci e prodotti finiti.