

Iper e superammortamento: i chiarimenti dell' Agenzia delle Entrate

a cura di Devis Nucibella

Premessa

L'art. 1, cc. da 8 a 13, della legge 232/2016 (legge di bilancio 2017) con lo scopo di ammodernare il parco beni strumentali e per la trasformazione tecnologica e digitale delle aziende manifatturiere italiane, ha previsto 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.

Infatti, la disciplina del super ammortamento era già stata introdotta dalla legge di stabilità 2016 per gli acquisti di beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2016, consentendo a imprenditori e lavoratori autonomi di maggiorare del 40% il costo di acquisizione.

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

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

L'Agenzia delle Entrate con la circolare n. 7/E del 08.04.2017 e soprattutto con la n. 4/E del 30.03.2017 ha fornito una serie di chiarimenti. Di seguito si analizzano solamente le novità interpretative rinviando alla precedente circolare n. 23/E del 26 maggio 2016 quanto già affermato relativamente al superammortamento.

PROROGA	Superammortamento del 40% del costo d'acquisto di beni materiali strumentali nuovi
NOVITA'	Iperammortamento del 150% del costo di acquisto di beni materiali strumentali nuovi altamente tecnologici
	Superammortamento del 40% del costo d'acquisto di beni immateriali nuovi riservato alle imprese che usufruiscono dell'iper ammortamento

Iperammortamento: ambito soggettivo

L'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016 stabilisce che

⇒ *“Al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», per gli investimenti ... in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento”.*

Il comma 9 in questione si riferisce ad **investimenti in beni materiali strumentali nuovi** la cui caratteristica peculiare è quella di essere finalizzati alla **trasformazione dell'industria in chiave 4.0.**

Per favorire l'effettuazione di tali investimenti, che hanno ad oggetto macchine intelligenti, interconnesse, la norma prevede una maggiorazione superiore a quella del 40% tipica del super ammortamento.

Le macchine che possono fruire della maggiorazione in esame sono agevolabili solo nella misura in cui siano utilizzate secondo il paradigma di “Industria 4.0” e non soltanto per le loro caratteristiche intrinseche.

La disposizione contenuta nell'articolo 1, comma 91, della legge n. 208 del 2015 (non modificata sul punto dall'articolo 1, comma 8, della legge n. 232 del 2016) ha stabilito che il beneficio del super ammortamento spetta ai *“soggetti titolari di reddito d'impresa”* e agli *“esercenti arti e professioni”*.

La platea dei soggetti interessati dalla maggiorazione del 150%, invece, è più ristretta ed è **limitata soltanto ai primi (titolari di reddito d'impresa)** mentre al contrario non è applicabile agli esercenti arti e professioni.

IPERAMMORTAMENTO 150%	
Soggetti che possono fruire dell'agevolazione	Soggetti che NON possono fruire dell'agevolazione
Titolare di reddito d'impresa	esercenti arti e professioni.

Iper ammortamento: beni agevolabili

La norma contenuta nell'articolo 1, comma 91, della legge di stabilità 2016 ha previsto l'applicabilità del super ammortamento ad investimenti in "*beni materiali strumentali nuovi*", per i quali spetta una maggiorazione del "*costo di acquisizione*" del 40% ai soli fini della "*determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria*".

L'articolo 1, comma 9, della legge di bilancio 2017 stabilisce una maggiorazione del costo di acquisizione del 150% "*per gli investimenti ... in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge*".

Il riferimento al costo di acquisizione, senza ulteriori specificazioni da parte della norma, induce a ritenere che anche l'iper ammortamento, come il super, spetti ai soli fini della **determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria**.

I beni agevolabili sono elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017 ("*Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»*") e sono raggruppabili in tre categorie:

1. beni strumentali il cui funzionamento è controllato da **sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti**;
2. sistemi per l'assicurazione della **qualità e della sostenibilità**;
3. dispositivi per **l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia** e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0».

Tra i beni agevolabili rientrano dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti. Questi beni possono godere della

maggiorazione del 150% anche nel caso in cui vengano contabilizzati ad incremento di beni già esistenti non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o revamping. Tali dispositivi, strumentazione e componentistica risultano, quindi, agevolabili purché assicurino che il bene oggetto di ammodernamento rispetti le caratteristiche obbligatorie e le ulteriori caratteristiche riportate nel citato allegato A.

Sono **esclusi** dall'ambito applicativo dell'agevolazione gli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento;
- fabbricati e costruzioni;
- i particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla legge di stabilità stessa.

Iperammortamento: ambito temporale

Sotto il profilo temporale, la maggiorazione del 150% del costo di acquisizione riguarda gli investimenti effettuati **entro il 31.12.2017** ovvero il **30.6.2018 purché entro il 31.12.2017** sia accettato il relativo **ordine** e siano pagati **acconti** in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

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.

ACQUISTO DEL BENE NEL PERIODO AGEVOLABILE	
BENE MOBILE	Data di consegna o di spedizione
LEASING	Macchinario viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario
APPALTO A TERZI	Fine della prestazione o accettazione dei Sal

Dal momento di effettuazione degli investimenti (rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione del 150%) deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio. A tale ultimo riguardo, è opportuno evidenziare, infatti, che la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta (conformemente a quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR) solo "**a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene**".

A differenza di quanto previsto in tema di super ammortamento, la disposizione contenuta nel comma 11 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 prevede un ulteriore requisito da rispettare per poter (iniziare a) fruire della maggiorazione del

150%: quello della **interconnessione** del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Il requisito dell'interconnessione verrà affrontato successivamente.

Esempio

Un bene è stato acquistato nel 2016 (data di consegna) ed è incluso nella tabella A allegata alla legge di bilancio 2017.

Il bene può fruire del superammortamento al 40% ma non può fruire dell'ulteriore agevolazione al 150% in quanto l'acquisto è avvenuto prima del 01.01.2017 termine a partire dal quale l'agevolazione viene maggiorata.

Maggiorazione del 40% per i beni immateriali

L'articolo 1, comma 10, della legge di bilancio 2017 stabilisce che:

⇒ *“Per i soggetti che beneficiano della maggiorazione di cui al comma 9 e che, nel periodo indicato al comma 8, effettuano investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B annesso alla presente legge, il costo di acquisizione di tali beni è maggiorato del 40 per cento”.*

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). Tale relazione è confermata anche dal contenuto della relazione di accompagnamento alla legge di bilancio (la maggiorazione del 40% cento del costo di acquisto dei beni immateriali strumentali “è riconosciuta solo ai soggetti che beneficiano del c.d. iper ammortamento”).

In altre parole, il bene immateriale non deve necessariamente riguardare il bene materiale che fruisce dell'iper ammortamento.

Pertanto, i beni rientranti nel citato allegato B possono beneficiare della maggiorazione del 40% a condizione che l'impresa usufruisca dell'iper ammortamento del 150%, indipendentemente dal fatto che il bene immateriale sia o meno specificamente riferibile al bene materiale agevolato.

Il comma 10 in esame prevede la possibilità di maggiorare del 40% il costo di acquisizione relativo agli “investimenti in beni immateriali strumentali compresi nell'elenco di cui all'allegato B”.

Come per l'iper ammortamento, in considerazione del riferimento della norma al costo di acquisizione, senza ulteriori specificazioni, si ritiene che la maggiorazione spetti ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni immateriali.

I beni agevolabili, elencati nell'allegato B annesso alla legge n. 232 del 2016, sono i "Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»".

**AMBITO OGGETTIVO DELLA MAGGIORAZIONE DEL 40%
PER I BENI IMMATERIALI**

- i beni immateriali sono specificatamente individuati, nella Tabella B allegata alla legge di bilancio 2017
- la maggiorazione è riconosciuta sia per i beni immateriali acquistati in proprietà che per quelli acquisiti in leasing
- l'agevolazione è riconosciuta soltanto alle imprese che effettuano investimenti per i quali spetta la maggiorazione del 150% a prescindere dal fatto che il bene immateriale sia o meno "specificamente riferibile al bene materiale agevolato".

Software

I software rientrano tra gli investimenti agevolabili ancorché acquistati a titolo di licenza d'uso sempre che iscrivibili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali (voce BI3 dello stato patrimoniale - "Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno") in applicazione di corretti principi contabili (OIC 24 versione dicembre 2016).

In particolare:

- è agevolabile con la **maggiorazione del 40%** prevista per i beni immateriali il software *stand alone*, ossia **non necessari al funzionamento del bene materiale**;
- se il software è **integrato** (*embedded*) in un **bene materiale** dell'allegato A e viene acquistato unitamente ad esso, non si deve operare una distinzione tra la componente materiale e quella immateriale dell'acquisto e il bene immateriale deve considerarsi agevolabile con l'**iper ammortamento del 150%**.

SOFTWARE	
"stand alone"	"embedded"
Maggiorazione del 40% per i beni immateriali	Iper ammortamento al 150%

Maggiorazione del 40% per i beni immateriali: ambito temporale

Analogamente alla disposizione sull'iper ammortamento anche la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali riguarda gli investimenti effettuati **entro il 31.12.2017** ovvero il **30.6.2018 purché entro il 31.12.2017** sia accettato il relativo **ordine** e siano pagati **acconti** in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Ai fini della determinazione della spettanza, per la maggiorazione in questione vale il principio, già espresso in tema di super e iper ammortamento, secondo il quale l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione viene effettuata in base alle regole della competenza di cui all'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Per poter (iniziare a) fruire della maggiorazione del 40% debba essere rispettato il requisito dell'**interconnessione** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Perizia giurata e attestato di conformità

L'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017 (così come modificato dall'articolo 7-novies del decreto legge 29 dicembre 2016, n. 243, convertito con modificazioni dalla legge 27 febbraio 2017, n. 18) stabilisce che:

⇒ *“Per la fruizione dei benefici di cui ai commi 9 e 10, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445, ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali ovvero un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, attestanti che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo negli elenchi di cui all'allegato A o all'allegato B annessi alla presente legge ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura”.*

ATTESTAZIONE POSSESSO REQUISITI PER FRUIRE DELL'IPERAMMORTAMENTO E DELLA MAGGIORAZIONE 40% BENI IMMATERIALI	
Valore bene < 500.000 €	Valore bene > 500.000 €
dichiarazione resa dal legale rappresentante	perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o da un ente di certificazione accreditato
Attestazione del: <ul style="list-style-type: none">▪ possesso caratteristiche tecniche di cui alle Tabelle A/B▪ interconnessione al sistema aziendale	

Pertanto, per poter fruire dei benefici dell'iper ammortamento e della maggiorazione relativa ai beni immateriali, è necessario **attestare il soddisfacimento dei requisiti di legge**; inoltre, è opportuno che la **perizia/attestazione di conformità sia corredata di un'analisi tecnica**.

A tutela della proprietà intellettuale e della riservatezza dell'utilizzatore del bene, nonché di terze parti coinvolte (es. produttori di beni strumentali, integratori di sistema, clienti dei prodotti realizzati dalla macchina iper ammortizzata), l'analisi tecnica è realizzata in maniera confidenziale dal professionista o dall'ente di certificazione e deve essere custodita presso la sede del beneficiario dell'agevolazione. Le informazioni contenute potranno essere rese disponibili solamente su richiesta degli organi di controllo o su mandato dell'autorità giudiziaria.

I contenuti dell'analisi tecnica devono essere i seguenti:

- descrizione tecnica del bene per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione che ne dimostri, in particolare, l'inclusione in una delle categorie definite nell'allegato A o B, con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti e accessori (così come risultante dalle fatture o dai documenti di leasing);
- descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi;
- verifica dei requisiti di interconnessione. Affinché un bene, coerentemente con quanto stabilito dall'articolo 1, comma 11, della legge di bilancio 2017, possa

essere definito interconnesso ai fini dell'ottenimento del beneficio, è necessario

e sufficiente che:

- ✓ scambi informazioni con sistemi interni (es.: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento...) e/o esterni (es. clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain...) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (es. TCP-IP, HTTP, MQTT...);
- ✓ sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (es. indirizzo IP).
 - descrizione delle modalità in grado di dimostrare l'interconnessione della macchina/impianto al sistema di gestione della produzione e/o alla rete di fornitura;
 - rappresentazione dei flussi di materiali e/o materie prime e semilavorati e informazioni che vanno a definire l'integrazione della macchina/impianto nel sistema produttivo dell'utilizzatore (allo scopo, si potranno utilizzare opportune metodologie di rappresentazione quali, ad esempio, schemi a blocchi, diagrammi di flusso, risultati di simulazioni...).

Si ricorda che il **possesso di tali requisiti** deve essere **attestato**:

- per i beni dal costo unitario di acquisizione superiore a 500.000 euro, da una perizia tecnica giurata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale - che devono dichiarare la propria "terzietà" rispetto ai produttori e/o fornitori dei beni strumentali, servizi e beni immateriali oggetto della perizia - iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero da un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato; la perizia (o l'attestato) può anche riguardare una pluralità di beni agevolati;
- per i beni dal costo unitario di acquisizione inferiore o uguale a 500.000 euro, da una dichiarazione resa dal legale rappresentante resa ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa (tale dichiarazione può anche essere sostituita dalla perizia tecnica giurata o dall'attestato di conformità di cui al punto precedente).

Interconnessione

Come accennato precedentemente al fine di fruire dell'iper ammortamento del 150% e della maggiorazione del 40% dei beni immateriali è necessario che il bene risulti **interconnesso al sistema aziendale** e questo venga attestato dalle dichiarazioni sopraelencate.

Secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite dall'impresa:

- **entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione;**
- ovvero, se successivo, **entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale** di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

È ammessa la possibilità di produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in due fasi separate e successive: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione.

In questo caso, l'agevolazione dell'iper ammortamento sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione. Pertanto, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, l'impresa può godere della maggiorazione relativa al super ammortamento fino all'esercizio precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione.

	<u>Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento</u>	<u>Periodo d'imposta di entrata in funzione</u>	<u>Periodo d'imposta di interconnessione</u>	<u>Spettanza IPER ammortamento</u>
<u>Bene 1</u>	2016	2016	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2016)
<u>Bene 2</u>	2016	2017	2017	NO (spetta il super ammortamento con fruizione dal 2017)
<u>Bene 3</u>	2017	2017	2017	SI, con fruizione dal 2017
<u>Bene 4</u>	2017	2017	2018	SI, con fruizione dal 2018 (nel 2017 spetta il super ammortamento)

Modalità di fruizione

L'iper ammortamento al 150% e il maggior ammortamento del 40% dei beni immateriali si traducono in un **incremento del costo di acquisizione del bene** (del 150% o del 40%), che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di leasing) fiscalmente deducibile.

Pertanto, la maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- per quanto riguarda l'iper ammortamento:
 - ✓ in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 (ridotti alla metà per il primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR) relativamente ai beni acquisiti in proprietà;
 - ✓ in un periodo *“non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito”* dal già menzionato decreto ministeriale 31 dicembre 1988 relativamente ai beni acquisiti tramite leasing (articolo 102, comma 7, del TUIR);
- per ciò che concerne la maggiorazione relativa ai beni immateriali, *“in misura non superiore al 50 per cento del costo”* (articolo 103, comma 1, del TUIR).

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 salvo il caso in cui l'interconnessione avvenga in un esercizio successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile, si precisa che esso è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.

Esempio

Si ipotizzi il seguente caso:

(A) Costo di acquisizione	10.000
(B) Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
(C) Coefficiente di ammortamento DM 31/12/1988	20%
Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo d'imposta di entrata in funzione	2017
Periodo d'imposta di interconnessione	2017

Supponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale, si avrà la seguente situazione:

<u>Anno</u>	<u>Amm.to imputato al conto economico</u>	<u>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x C)</u>	<u>Variazione in diminuzione relativa all'iper ammortamento (B x C)</u>
2017	1.000	1.000	1.500
2018	2.000	2.000	3.000
2019	2.000	2.000	3.000
2020	2.000	2.000	3.000
2021	2.000	2.000	3.000
2022	1.000	1.000	1.500
Totale	10.000	10.000	15.000

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente, a fronte di un costo di acquisizione di euro 10.000, sarà pari ad euro 25.000, di cui:

- ✓ euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- ✓ euro 15.000 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione

Esempio

Si ipotizzi il seguente caso:

(A) Costo di acquisizione	10.000
(B) Maggiorazione complessiva SUPER ammortamento (A x 40%)	4.000
(C) Maggiorazione complessiva IPER ammortamento (A x 150%)	15.000
(D) Coefficiente di ammortamento DM 31/12/1988	20%
Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo d'imposta di entrata in funzione	2017
Periodo d'imposta di interconnessione	2018

Supponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale, si avrà la seguente situazione:

<u>Anno</u>	<u>Amm.to imputato al conto economico</u>	<u>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR (A x D)</u>	<u>Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento (B x D)</u>	<u>Variazione in diminuzione relativa all'iper ammortamento [(C - 400) x D]</u>
2017	1.000	1.000	400	0
2018	2.000	2.000		2.920
2019	2.000	2.000		2.920
2020	2.000	2.000		2.920
2021	2.000	2.000		2.920
2022	1.000	1.000		2.920
Totale	10.000	10.000	400	14.600

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente, a fronte di un costo di acquisizione di euro 10.000, sarà pari ad euro 25.000, di cui:

- ✓ euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- ✓ euro 400 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione a titolo di super ammortamento nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene;
- ✓ euro 14.600 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione a titolo di iper ammortamento a decorrere dal periodo d'imposta di interconnessione.

In sintesi, rispetto al precedente esempio, la quota annua di iper ammortamento sarà calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale (20%) ad un importo pari alla maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento (euro 15.000) decurtata della quota di maggiorazione fruita a titolo di super

ammortamento (euro 400). La quota annua di iper ammortamento, quindi, sarà pari ad euro 2.920 $[(15.000 - 400) \times 20\%]$.

Esempio

Si ipotizzi il seguente caso:

(A) Costo di acquisizione	10.000
(B) Maggiorazione complessiva beni immateriali (A x 40%)	4.000
(C) Coefficiente di ammortamento art. 103, c. 1, TUIR	50%
Periodo d'imposta di effettuazione dell'investimento	2017
Periodo d'imposta di interconnessione	2017
Periodo d'imposta di inizio fruizione dell'iper ammortamento relativamente ad un bene dell'allegato A	2017

Supponendo un coefficiente di ammortamento civilistico uguale a quello fiscale, si avrà la seguente situazione:

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 103 c. 1 e 109 c. 4 TUIR (A x C)	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione per beni immateriali (B x C)
2017	5.000	5.000	2.000
2018	5.000	5.000	2.000
Totale	10.000	10.000	4.000

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente, a fronte di un costo di acquisizione di euro 10.000, sarà pari ad euro 14.000, di cui:

✓ euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;

✓ euro 4.000 dedotti extracontabilmente
attraverso variazioni in diminuzione in

dichiarazione.

4 maggio 2017
Devis Nucibella