

Il Sole **24 ORE**

LE GUIDE

BONUS PER LE IMPRESE

**Come pagare
meno tasse
dalle assunzioni
agli investimenti**



I LIBRI DEL SOLE 24 ORE
Pubblicazione settimanale con Il Sole 24 ORE
€ 2,00 (I Libri del Sole 24 ORE € 0,50 + Il Sole 24 ORE € 1,50)
NON VENDIBILE SEPARATAMENTE

Super e iperammortamento «abbattono» l'agevolazione

di **Emilio Abruzzese**

Lil superammortamento e l'iperammortamento – la maggiorazione percentuale (ai fini della deduzione fiscale) rispettivamente del 40% e del 150% del costo fiscalmente riconosciuto dei beni strumentali nuovi – incidono negativamente sul patent box. L'agevolazione patent box consiste in una variazione in diminuzione dal reddito d'impresa imponibile ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, pari al 30% nel 2015, 40% nel 2016 e 50% dal 2017, del reddito derivante dallo sfruttamento diretto o dalla concessione in uso di un bene immateriale.

Il calcolo del reddito

Il reddito derivante dall'utilizzazione del bene immateriale è dato dalla differenza tra i ricavi, derivanti sia dall'utilizzo diretto che indiretto dell'intangibile, e tutti i costi riferibili al bene immateriale stesso, sia diretti che indiretti, sempre che siano connessi al suo sviluppo e al suo mantenimento. Per comprendere come e perché il superammortamento o l'iperammortamento possano incidere negativamente sulla base di calcolo del beneficio fiscale del patent box è necessario definire quali componenti negative siano rilevanti, nel processo di calcolo del reddito attribuibile al bene immateriale, nell'ambito di questo regime agevolativo. Le componenti negative sono rappresentate dai costi, diretti ed indiretti, effettivamente sostenuti dall'impresa, in relazione all'intangibile in-

La riduzione del reddito imponibile, frutto della maggiore deducibilità dei costi, comporta un minor beneficio fiscale

teressato all'agevolazione in oggetto.

I costi diretti sono tutti i costi che hanno una relazione specifica con l'intangibile, e dunque risultano imputabili in maniera certa ed univoca al singolo bene immateriale; quelli indiretti, invece, sono quei costi per i quali manca una correlazione specifica con il bene immateriale, cioè i costi che risultano comuni a più beni immateriali, quali ad esempio i costi generali, le spese di utilizzo di attrezzature o macchinari condivisi, le spese amministrative ed i costi di struttura, ma che comunque devono essere imputati in quota parte all'intangibile medesimo. A tal proposito, come chiarito dalla circolare 11/E/2016, in sede di determinazione del reddito agevolabile sia i costi diretti che quelli indiretti, riferibili all'Ip (Intangible properties), rilevano secondo criteri fiscali. Considerato che sia il superammortamento che l'iperammortamento consistono in variazioni extracontabili – aventi rilevanza esclusivamente fiscale, da evidenziarsi in sede di dichiarazione dei redditi, attraverso l'applicazione di un'ulteriore variazione in diminuzione rispetto all'ammortamento imputato a conto economico per lo stesso bene – è chiaro che gli stessi incidano anche sulla base di calcolo del beneficio economico. Infatti, se i costi indeducibili comportano un incremento del reddito imponibile, il reddito agevolato sarà incrementato; al contrario, le maggiorazioni extracontabili di deducibilità dei costi (come av-

Esempio degli effetti dell'iperammortamento sul patent box

Voci	Ipotesi senza super/iperammortamento	Ipotesi con superammortamento	Ipotesi con iperammortamento
Reddito dell'intangibile comunque determinato	5.000	5.000	5.000
Costi diretti: ammortamento macchinari	300	300	300
Altri costi diretti	200	200	200
Costi indiretti	600	600	600
Risultato «contabile» dell'intangibile	3.900	3.900	3.900
Variazioni in diminuzione per super e iperammortamenti macchinari +40%/+150%	-	420	750
Contributo economico dell'intangibile	3.900	3.480	3.150
Beneficio fiscale Patent box: 24% Ires+ 3,9% Irap sul 50% del contributo economico	544	485	439
Beneficio fiscale iper e superammortamenti: 24% Ires della maggiorazione dell'ammortamento	-	101	180
Benefici fiscali aggregati	544	586	619
Decremento del beneficio fiscale patent box per effetto maggiorazione ammortamenti	-	59	105
Beneficio fiscale super e iperammortamento al netto del decremento patent box	-	42	75

* Nexus Ratio per semplicità pari ad 1

viene nel superammortamento ed iperammortamento) comporteranno una riduzione del reddito imponibile, che si tradurrà, evidentemente, anche in una riduzione del beneficio fiscale.

L'impatto di super e iperammortamento

Tali considerazioni risultano essere valide a prescindere dal metodo di valorizzazione prescelto per la determinazione del reddito attribuibile al bene immateriale, sia esso dunque il metodo Cup o il Residual profit split. L'applicazione del superammortamento o iperammortamento non ha rilevanza per quanto riguarda il calcolo del *nexus ratio*; infatti, sempre come precisato dalla circolare 11/E/2016, i valori da utilizzare ai fini della determinazione di questo rapporto non devono tenere in considerazione le variazioni di carattere fiscale. Dunque, se un'impresa nel corso del 2017 acquista un macchinario che beneficia del superammortamento o iperammortamento, che viene utilizzato per lo sfruttamento di un determinato bene immateriale,

per il quale si è optato per il patent box, la determinazione del reddito agevolabile riferito a detto intangibile avverrà secondo il seguente criterio: quantificazione del reddito attribuibile al bene immateriale, o attraverso il metodo del confronto del prezzo (Cup) o tramite il metodo della ripartizione dei profitti (Profit split methods), dedotti i costi diretti, quindi anche gli ammortamenti del costo del macchinario, sostenuti per lo sviluppo e il mantenimento di tale intangibile, nonché quota parte dei costi indiretti ad esso riferibili. Considerato che l'agenzia delle Entrate ritiene che i costi diretti e indiretti debbano essere assunti secondo criteri fiscali, il reddito agevolato dovrà essere ridotto anche della maggiorazione di costo (extracontabile) derivante da super o iperammortamento relativo al bene interessato. Appare dunque di tutta evidenza come il superammortamento o l'iperammortamento riducano di fatto la portata dell'incentivo agli investimenti previsto dal patent box.

© RIPRODUZIONE RISERVATA