

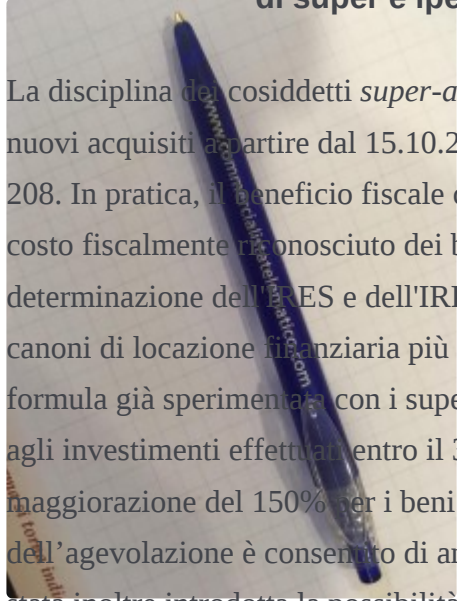
Super e iper ammortamenti: la determinazione del costo agevolato

di [Fabio Carriolo](#)

Pubblicato il 3 Luglio 2017

super e iper ammortamenti sono tra le agevolazioni fiscali più interessanti dell'ultimo biennio, in questo articolo analizziamo: chi sono i possibili beneficiari, le ipotesi di esclusione, quali sono i beni agevolabili, le problematiche legate al leasing, l'ambito temporale di riferimento, la problematica dei beni di modico valore, l'effetto sull'IRAP...

Aspetti generali di super e iper ammortamenti



La disciplina dei cosiddetti *super-ammortamenti*, rivolta ad agevolare gli investimenti in beni strumentali nuovi acquisiti a partire dal 15.10.2015 e fino al 31.12.2016, è stata introdotta dalla legge 28.12.2015, n. 208. In pratica, il beneficio fiscale consiste nel riconoscimento di una maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi (del 40%), così da consentire, ai fini della determinazione dell'IRPEF e dell'IRPEF, l'imputazione al periodo d'imposta di quote di ammortamento e di canoni di locazione finanziaria più elevati. La legge 11.12.2016, n. 232 (art. 1, cc. 8 – 13), ha rilanciato la formula già sperimentata con i super-ammortamenti, estendendo l'ambito temporale dell'agevolazione agli investimenti effettuati entro il 31.12.2017 e introducendo l'*iper-ammortamento*, cioè una nuova maggiorazione del 150% per i beni ad alto contenuto tecnologico. In questo modo, ai destinatari dell'agevolazione è consentito di ammortizzare un valore pari al 250% del costo di acquisto dei beni. È stata inoltre introdotta la possibilità di agevolare anche i beni consegnati entro il 30.06.2018 per i quali, entro la fine del 2017, vi sia stato un ordine accettato dal venditore e il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20%. I chiarimenti interpretativi in materia sono stati congiuntamente forniti dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico con la **circolare n. 4 del 30.03.2017**. Il documento è molto vasto: nelle pagine che seguono se ne prenderanno in esame gli aspetti più rilevanti. È anche da precisare che, per quanto compatibili, restano validi anche i chiarimenti precedentemente resi dalle Entrate nella **circolare 26.05.2016 n. 23/E** (relativa ai super-ammortamenti).

I beneficiari

Secondo la circolare più recente, possono fruire della proroga dei super-ammortamenti gli stessi soggetti individuati dalla disposizione originaria: soggetti titolari di reddito di impresa ed esercenti arti e professioni. In assenza di particolari vincoli relativi alla data di costituzione, **possono beneficiare del- l'agevolazione anche i soggetti di nuova costituzione**, con riferimento agli investimenti iniziali nei beni necessari per l'esercizio dell'attività. Secondo l'Agenzia, la maggior quota di ammortamento riduce il reddito minimo presunto rilevante ai fini disciplina delle società di comodo e delle società in perdita sistematica¹ (ma lascia intoccato il costo fiscalmente riconosciuto dei beni ai fini del *test* di operatività). Seguendo gli indirizzi forniti dalla medesima Agenzia, si ritiene che in ogni caso la fruizione del super-ammortamento non sia impedita dall'eventuale natura "di comodo" della società (cfr. circolare n. 53/E del 21.12.2009, richiamata nella circolare n. 4/E, cit., paragrafo 6.1.).

L'agevolazione si applica a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano. Sono inoltre ammesse all'agevolazione le imprese residenti nel territorio dello Stato e le stabili organizzazioni italiane di imprese non residenti, oltre agli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata. Inoltre possono fruirne gli esercenti arti e professioni in forma individuale e le associazioni professionali senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche. È a tal fine irrilevante il regime contabile adottato; inoltre possono fruire del beneficio sia le imprese minori (art. 66 TUIR) che i contribuenti in regime di vantaggio ai sensi dell'art. 27 del D.L. n. 98/2011 (la deduzione del costo di acquisto secondo il principio di cassa non ostacola la fruizione dell'agevolazione trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo).

Ipotesi di esclusione

Sono esclusi dalla maggiorazione del 40%, secondo l'Agenzia, i soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui alla legge n. 190/2014, i quali non determinano il reddito di impresa o di lavoro autonomo in modo analitico, bensì forfetario, applicando il coefficiente di redditività previsto per la specifica attività ai ricavi o compensi percepiti nel periodo. Sono, inoltre escluse dall'agevolazione le imprese marittime in regime di *tonnage tax* (art. 155 del TUIR). Sulla base di criteri analoghi, dovrebbero ritenersi esclusi anche gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito di impresa, i soggetti esercenti attività agricole che determinano il reddito di impresa ai sensi degli artt. 56, c. 5, e 56-bis, del TUIR, nonché le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola svolta entro i limiti previsti dall'art. 32 del

TUIR, gli enti non commerciali non titolari di reddito di impresa e i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53, c. 2, del TUIR.

I beni agevolabili

Sono oggetto dei super-ammortamenti, salvo le specifiche esclusioni previste, i beni materiali strumentali nuovi acquisiti in proprietà o in *leasing* finanziario, realizzati in economia o tramite appalto.

Indipendentemente dall'ubicazione delle strutture, sono agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del reddito assoggettabile a tassazione in Italia.

Rientrano nell'agevolazione anche i beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro. Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento. I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie **utilità** anche all'impresa proprietaria/comodante. In relazione alle spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa, quali ad esempio quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o comodato, l'Agenzia delle Entrate ha ricordato che le stesse sono capitalizzabili e iscrivibili tra le immobilizzazioni materiali se danno luogo a beni che hanno una propria individualità e autonoma funzionalità. Tali spese possono fruire della maggiorazione del 40% in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce "altre immobilizzazioni immateriali".

Relativamente ai beni complessi alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto (cfr. circolare dell'Agenzia delle Entrate 26.5.2016, n. 23/E, paragrafo 2)

Leasing e altro

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, in caso di investimenti effettuati mediante **leasing**, la maggiorazione spetta solamente all'utilizzatore e non anche al concedente. L'agevolazione non viene meno, secondo quanto afferma la circolare, se il bene oggetto dell'investimento è oggetto di un successivo contratto di *sale and lease back*. L'impresa proseguirà quindi nella deduzione extracontabile delle maggiori quote di ammortamento come se il bene fosse ancora di sua proprietà. Sono però esclusi dall'ambito applicativo dell'agevolazione:

- la locazione operativa (senza opzione di riscatto);
- il noleggio.

In tali ipotesi, nessun beneficio è previsto per gli utilizzatori, mentre l'agevolazione potrà ragionevolmente spettare al soggetto locatore o noleggiante. Si osserva che, ai sensi dell'art. 102, comma 7, del TUIR, la deduzione dei canoni di locazione finanziaria può ordinariamente avvenire per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M.

31.12.1988. Secondo quanto precisato dalla circolare:

- se la durata contrattuale è superiore a quella minima prevista dalla norma citata, i canoni sono deducibili sulla base della loro imputazione al conto economico;
- se la durata del contratto è invece inferiore a quella minima, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione al conto economico: si determina quindi un disallineamento tra i valori civilistici e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione.

In ogni caso, se il bene è acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione del 40% spetta non per₂ l'intero canone di *leasing*, ma solo per la quota capitale, con esclusione, quindi, della quota interessi .

Ambito temporale

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato, per poter verificare se l'agevolazione spetti, occorre fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'art. 109 del TUIR. In particolare, per beneficiare della maggiorazione anche con riferimento agli investimenti effettuati nel periodo 01.01.2018 - 30.6.2018, entro il 31.12.2017 devono verificarsi entrambe le seguenti condizioni:

- il relativo ordine deve risultare accettato dal venditore;
- deve essere avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Per i beni acquisiti in proprietà, la verifica di tali condizioni è relativamente semplice. Con riferimento ai beni acquisiti in *leasing*, è stato precisato che entro il 31.12.2017:

- il contratto di *leasing* deve essere sottoscritto da entrambe le parti;
- deve essere avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

Per quanto riguarda₃ i beni realizzati mediante contratti di appalto, è possibile fruire del beneficio entro il 30.06.2018 a condizione che entro il 31.12.2017:

- il contratto di appalto risulti sottoscritto da entrambe le parti;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivamente previsto nel contratto.

Per i beni realizzati in economia, è sufficiente che i costi sostenuti entro il 31.12.2017 siano almeno pari al 20% di quelli sostenuti nel periodo 1° gennaio - 31.12.2017. Dal momento di effettuazione degli investimenti, rilevante ai fini della spettanza del super-ammortamento, deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire dell'agevolazione. Al riguardo è stato precisato che la maggiorazione potrà essere dedotta dai titolari di reddito di impresa, conformemente all'art. 102, c. 1, del TUIR, solamente a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene (effettivamente immesso nel ciclo produttivo).

Il momento rilevante

Le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili (art. 109, comma 2, lett. a), TUIR):

- 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.

In caso di consegna frazionata delle singole componenti del bene che vengono installate presso il cessionario, il costo si considera sostenuto alla data in cui avviene l'ultima consegna, se si tratta di un macchinario complesso e l'installazione costituisce elemento essenziale della fornitura. Per il leasing, rileva in generale la data di consegna al locatario e, in particolare, la data di sottoscrizione del verbale di consegna da parte dell'utilizzatore. L'acquisizione in proprietà del bene a seguito dell'esercizio del riscatto non configura un'autonoma ipotesi di investimento agevolabile. Per i beni realizzati in economia, ai fini della determinazione del costo di acquisizione assumono rilevanza i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato. In questa ipotesi, la maggiorazione spetta anche per i beni i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato. Nell'ipotesi di investimenti effettuati mediante contratti di appalto, i costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione, oppure, in caso di SAL, alla data in cui l'opera o la porzione di opera viene verificata ed accettata dal committente: in tal caso, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base al SAL, indipendentemente dalla durata infra o ultrannuale del contratto (la maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, a seguito dell'accettazione da parte del committente).

Integrativa e rimborso

Il beneficio fiscale, che viene fruito come una variazione in diminuzione nella dichiarazione dei redditi, deve essere completamente utilizzato all'interno del periodo di imposta, nel senso che – ordinariamente – non può esserne “accantonata” una parte non fruita per “spenderla” nei periodi di imposta successivi. La circolare dell'Agenzia e del MISE precisa tuttavia al riguardo che un “recupero” del differenziale non fruito nel periodo di imposta potrà avvenire mediante presentazione di una **dichiarazione integrativa** o di un'istanza di rimborso.

Indifferenza alle valutazioni di bilancio

Secondo quanto è stato precisato, per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base del bilancio, il super-iper ammortamento:

- non è legato alle valutazioni di bilancio;
- segue i coefficienti di ammortamento previsti dalle norme tributarie (e non quelli civilistici).

La maggiorazione dell'ammortamento dà quindi luogo a un componente reddituale negativo che, pur non essendo imputato al conto economico, è fiscalmente deducibile ai sensi dell'art. 109, c. 4, lett. b, del TUIR, per disposizione di legge.

Super e iper ammortamenti nell'IRAP

Secondo quanto rileva l'Agenzia delle Entrate, l'agevolazione riguarda solamente le imposte sui redditi, escludendo l'IRAP (neppure relativamente ai soggetti che determinano la base imponibile IRAP secondo i criteri stabiliti per le imposte sui redditi (come le società di persone e le imprese individuali, a norma dell'art. 5-bis del D.Lgs. n. 446/1997).

Beni di modico valore

Per i beni il cui costo unitario sia inferiore a 516,46 euro, integralmente deducibile nell'esercizio di sostenimento del costo (art. 102, c. 5, TUIR), spetta una super deduzione che incrementa il costo fiscalmente rilevante del 40%.

Il costo agevolato

In ogni caso, la maggior deduzione deve essere calcolata sul costo dei beni determinato secondo i principi stabili dall'art. 110, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, comprensivo anche dell'IVA indetraibile. Il costo,

al lordo delle quote di ammortamento, comprende anche gli oneri accessori di diretta imputazione (spese di trasporto; spese di progettazione; dazi doganali; onorari per perizie e collaudi; costi di montaggio e posa in opera; costi di messa a punto). Dovrebbero invece essere esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Per i beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa, si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad incremento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge.

Deroga alla derivazione rafforzata

Per la determinazione del costo agevolabile non rilevano, *“ai soli effetti della quantificazione del beneficio”*, 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”*. Si tratta dei soggetti che applicano la cd. derivazione rafforzata (del reddito di impresa dall'utile civilistico), di cui all'art. 83 del TUIR. Per effetto di questa deroga, nella determinazione del costo da considerare per il calcolo del super-ammortamento non assume rilevanza il diverso criterio previsto dall'OIC 16, in base al quale, in presenza di acquisto con previsione di pagamento dilazionato oltre i normali termini di mercato, il costo del bene è pari al minor valore attualizzato. In questi casi, quindi, ai fini dell'agevolazione assume rilevanza il valore corrispondente al prezzo pattuito e non quello inferiore attualizzato.

Cumulabilità

Secondo quanto precisano l'Agenzia e il MISE, la maggiorazione del 40%, in quanto misura generale, è fruibile anche in presenza di altre agevolazioni, salvo che le relative norme non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali. La circolare precisa tuttavia che, per i beni elencati nell'allegato A alla legge di bilancio 2017 (soggetti ad iper ammortamento), il beneficio della maggiorazione del 150% del costo di acquisizione non può cumularsi con quello della maggiorazione del 40% (super ammortamento). *“Ciò in quanto il requisito dell'interconnessione, al cui verificarsi è subordinato l'accesso al regime dell'iper ammortamento, determina semplicemente una diversa quantificazione del beneficio (dal 40 al 150 per cento) e non già il cumulo delle due percentuali maggiorative del costo”*.

La cessione del bene

La maggiorazione del 40% del costo di acquisizione viene riconosciuta ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing; non rileva quindi, come precisato dall'Agenzia, ai

fini del calcolo della plus o minusvalenza derivante dalla cessione del bene. Le plus / minusvalenze dovranno quindi essere calcolate come differenza tra corrispettivo e costo non ammortizzato, quest'ultimo determinato senza tener conto della maggiorazione del 40%. Se il bene viene ceduto prima della completa fruizione del beneficio fiscale:

- la maggiorazione sarà determinata secondo il criterio “*pro rata temporis*”;
- le quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate, né dal cedente né dal cessionario;
- le quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di “restituzione” da parte del cedente.

Non pregiudica la fruizione dell'agevolazione, invece, come già detto sopra, la cessione del bene nell'ambito di un'operazione di *sale and lease back* (il super ammortamento continuerà ad essere fruito secondo le regole e la dinamica temporale originaria).

Super e iper ammortamenti nelle operazioni straordinarie

Anche se il bene viene trasferito tra società nell'ambito di operazioni straordinarie di impresa, come fusioni e scissioni, l'agevolazione non viene meno, con la precisazione che:

- se la fusione o scissione prevede la retrodatazione degli effetti contabili / fiscali, il beneficio compete per l'intero periodo d'imposta alla società incorporante o beneficiaria (in tale ipotesi ha luogo il “consolidamento” degli imponibili dei soggetti coinvolti);
- se non è prevista la retrodatazione, l'agevolazione viene ripartita proporzionalmente, in base all'effettivo periodo di possesso del bene oggetto dell'agevolazione, tra le società partecipanti all'operazione straordinaria.

3 luglio 2017 Fabio Carriolo

1 Per l'applicazione pratica di questo “*non concorso*” al reddito minimo presunto, si fa rinvio alla circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 25/E del 04.05.2007, paragrafo 4.1.

2 Ai fini dell'individuazione degli interessi impliciti si può far riferimento, come afferma l'Agenzia delle Entrate (circolare 29.5.2013, n. 17/E), al criterio forfetario previsto dal D.M. 24.4.1998.

3 Cioè con momento di effettuazione dell'investimento (ultimazione della prestazione o, in caso di SAL, verifica e accettazione da parte del committente) fino a tale data.