

OGGETTO

DISCIPLINA DEI SUPER-AMMORTAMENTI AI FINI FISCALI: NOVITÀ DEL “DECRETO CRESCITA”

AGGIORNAMENTO

10 LUGLIO 2019

RIFERIMENTI NORMATIVI

Art. 1, co. 29 L. 27.12.2017, n. 205 (Legge di Bilancio 2018);
Art.1, co 8 - 13 L. 11.12.2016 n. 232 (Legge di Bilancio 2017);
Art. 1, co. 91 - 94 L.28.12.2015 n. 208 (Legge di Stabilità 2016);
Art. 1, D.L. 30.4.2019, n. 34 (cd. Decreto «crescita») convertito con modificazioni in L. 28.6.2019, n. 58
Circolare A.E. 26 maggio 2016, n. 23/E

ALLEGATI

CLASSIFICAZIONE

DIRITTO TRIBUTARIO
TUIR
SUPER – IPER AMMORTAMENTO

CODICE CLASSIFICAZIONE

20
010
102

COLLEGAMENTI

CIRCOLARE N. 04/2018 – DISCIPLINA DEI SUPER AMMORTAMENTI AI FINI FISCALI
CIRCOLARE N. 12/2017 – DISCIPLINA DEI SUPER AMMORTAMENTI AI FINI FISCALI
CIRCOLARE N. 15/2016 – DISCIPLINA DEI SUPER AMMORTAMENTI AI FINI FISCALI

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

BRIEFING

L’art. 1, D.L. 30.4.2019, n. 34 (cd. Decreto «crescita») conv. in L. 28.6.2019, n. 58 ha previsto la reintroduzione del super ammortamento, nella misura del 30%, con la previsione di un limite di € 2.500.000 per gli investimenti agevolabili, per i soggetti titolari di reddito d’impresa e per gli esercenti arti e professioni, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi dall’1.4.2019 al 31.12.2019 o nel maggior termine del 30.6.2020 a condizione che, entro la data del 31.12.2019, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Sono, quindi, esclusi gli investimenti effettuati dall’1.1.2019 al 31.3.2019.

Analogamente alla precedente versione del super ammortamento disciplinata dall’art. 1, co. 29, L. 27.12.2017, n. 205, è confermata l’esclusione dei veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all’art. 164, co. 1, D.P.R. 22.12.1986, n. 917, mentre restano agevolabili gli autoveicoli individuati dall’art. 54, co. 1, D.lgs. 30.4.1992, n. 285 (ad esempio, autobus e autocarri).

Di seguito si fornisce un quadro di sintesi sulla disciplina in materia di Super ammortamento.

AMBITO SOGGETTIVO

Per quanto riguarda il profilo soggettivo, nessuna novità è stata prevista dall'art. 1, D.L. 34/2019, sicché possono beneficiare del super ammortamento:

- ◆ I soggetti titolari di reddito d'impresa (comprese le imprese individuali soggette ad IRI, secondo il MISE), a prescindere da:
 - Natura giuridica
 - Dimensione aziendale
 - Settore economico in cui operano
- ◆ Gli esercenti arti e professioni, anche se svolgono l'attività in forma associata.
- ◆ I contribuenti in regime di vantaggio ex art. 27 del DL 98/2011;
- ◆ Le imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR.

Sono, invece, esclusi:

- ◆ I soggetti che si avvalgono del regime forfettario ex L. 190/2014, non potendo essi dedurre le quote di reddito ma determinando la base imponibile a mezzo di un abbattimento forfettario percentuale dei ricavi conseguiti nell'anno d'imposta;
- ◆ Le imprese marittime rientrate nel regime ex artt. Da 155 a 161, TUIR (Tonnage tax).

AMBITO OGGETTIVO

Per quanto concerne l'individuazione dei beni agevolabili, sono oggetto del super ammortamento, i beni:

- Materiali;
- Strumentali;
- Nuovi;
- Acquistati in proprietà o in leasing finanziario, nonché realizzati in economia o tramite appalto.

Ciò significa che non possono essere inclusi nell'ambito applicativo:

- ⇒ Beni immateriali;
- ⇒ Beni destinati alla vendita;
- ⇒ Materiali di consumo;

Analogamente alla precedente versione del super ammortamento, quella disciplinata dall'art. 1, co. 29, L. 205/2017, anche l'art. 1, D.L. 34/2019 conferma l'esclusione dei veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, D.P.R. 917/1986. Sono, pertanto, esclusi dall'agevolazione in argomento gli aeromobili da turismo, le navi, le imbarcazioni da diporto, le autovetture, gli autocaravan, i ciclomotori e i motocicli, a prescindere dalle modalità di impiego.

Possono, invece, fruire del super ammortamento gli autoveicoli individuati dall'art. 54, co. 1, D.lgs. 285/1992 (cd. Codice della Strada) non espressamente richiamati dall'art. 164, co. 1, D.P.R. 917/1986: autobus, autocarri, trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, autoveicoli per trasporto specifico, autoveicoli per uso speciale e mezzi d'opera (risposte del Ministero Economia e Finanze 22.2.2018).

Rimane, inoltre, ferma l'applicazione delle disposizioni di cui all'art. 1, co. 93 e 97, L. 208/2015. Conseguentemente, continuano ad essere esclusi dal super ammortamento:

- ⇒ Fabbricati e costruzioni;
- ⇒ Beni con un coefficiente di ammortamento di cui al D.M. 31 dicembre 1988 inferiore al 6,5%
- ⇒ Beni espressamente indicati nell'Allegato 3 della Legge di Stabilità 2016;

In merito ai beni compresi nell'elenco di cui all'Allegato, la indicazione risulta necessaria in quanto si tratta di beni ammortizzabili con aliquote superiori a quella minima sufficiente (dal 7,5 al 12%) ed, in particolare:

- ❑ Gruppo V, Specie 19 (imbottigliamento acque minerali): condutture, ammortizzabili all'8%;
- ❑ Gruppo XVII, Specie 2/b (produzione e distribuzione gas naturale): condutture per usi civili (reti urbane), ammortizzabili all'8%; condutture dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione, ammortizzabili al 10%; condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso-acquiferi e condotte di derivazione e allacciamento, ammortizzabili al 12%;
- ❑ Gruppo XVII, Specie 4/b (stabilimenti termali ed idrotermali): condutture, ammortizzabili all'8%;
- ❑ Gruppo XVIII, Specie 4 e 5 (ferrovie, esercizio di binari, vagoni letto e ristorante, tramvie, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori): materiale rotabile, ferroviario e tramviario, con esclusione delle motrici, ammortizzabili al 7,5%;
- ❑ Gruppo XVIII, Specie 1, 2 e 3 (trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari): aerei completi di equipaggiamento, con motore a terra, ammortizzabili al 12%.

Per quanto attiene i requisiti che il bene deve possedere per rientrare tra quelli agevolabili la norma fa riferimento ai beni materiali: sono dunque esclusi gli intagibiles.

In merito al requisito della novità, si ritiene che possano essere ritenute applicabili le indicazioni di prassi in passato fornite dall'Amministrazione finanziaria in merito alle detassazioni Tremonti (tra le altre cfr. Circolari n. 90/E del 2001, n. 4/E del 2002, n. 44/E del 2009, n. 5/E del 2015). In particolare, il requisito sussiste in caso di:

- ❖ Acquisto diretto dal produttore o dal commerciante del bene;
- ❖ Acquisto diverso da quelli sopra citati, purché il bene non sia mai stato utilizzato da alcuno, ove l'utilizzo va inteso come entrata in funzione del bene.

Inoltre, mantiene il requisito della novità il bene esposto in show room, anche se già materialmente utilizzato a solo scopo dimostrativo, quindi sempre in assenza di una immissione in un ciclo produttivo di altro soggetto.

Ove il bene sia un “complesso” generato dall’aggregazione di più parti a costituire un tutt’uno, dovrebbe essere ammessa la presenza di beni non nuovi, purché sia fornita un’attestazione in merito alla irrilevante entità del componente usato rispetto all’insieme, ovvero alla prevalenza delle componenti nuove rispetto a quelle usate.

Per quanto riguarda la strumentalità si tratta di elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell’ambito dell’attività.

LIMITE DEGLI INVESTIMENTI AGEVOLABILI

La principale novità della nuova versione del super ammortamento introdotta dall’art. 1, D.L. 34/2019, concerne l’introduzione di un limite agli investimenti agevolabili: è stabilito, infatti, che la maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti l’importo di € 2.500.000.

In attesa di chiarimenti ufficiali, si ritiene che ai fini del calcolo del limite degli investimenti ammissibili dovrebbero essere compresi soltanto quelli effettuati nel suddetto periodo agevolato, vale a dire quelli posti in essere dallo scorso 1.4.2019 al 31.12.2019 o nel maggior termine del 30.6.2020 in presenza delle condizioni richieste, mentre non dovrebbero rilevare gli investimenti oggetto della precedente versione del super ammortamento di cui alla L. 205/2017.

AMBITO TEMPORALE

Ai sensi dell’art. 1, D.L. 34/2019, il super ammortamento spetta limitatamente agli investimenti effettuati:

- dall’1.4.2019 al 31.12.2019,
- ovvero entro il maggior termine del 30.6.2020 a condizione che, entro la data del 31.12.2019, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Questo requisito temporale interessa anche i beni ottenuti tramite contratti di leasing, con l’effetto che l’agevolazione in parola compete pure per i beni ricevuti dall’utilizzatore dall’1.1.2020 al 30.6.2020, qualora – entro la predetta data del 31.12.2019 – sia stipulato il contratto di locazione finanziaria ed effettuato il pagamento di un maxi canone in misura almeno pari al 20% della sommatoria delle quote capitale complessivamente dovute al locatore.

Nel caso dei beni realizzati in economia, la maggiorazione spetta per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato, ovvero iniziati o sospesi in esercizi precedenti, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale orizzonte temporale, avuto riguardo ai criteri di competenza di cui all’art. 109, D.P.R. 917/1986, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell’agevolazione: pertanto, per i beni realizzati in economia, la prima condizione prevista dalla norma – accettazione dell’ordine da parte del venditore – non rileva, ai fini dell’estensione del beneficio del super ammortamento, mentre è necessario il rispetto della seconda, ovvero che

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 59/2019

PAGINA

5/7

entro il 31.12.2019 siano sostenuti costi pari almeno al 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo compreso tra l'1.4.2019 ed il 30.6.2020 (C.M. 4/E/2017)

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato e, quindi, comprendere se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato, occorre fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'art. 109 del TUIR, con la conseguenza che si deve avere riguardo (C.M. 30.3.2017, n. 4/E):

- alla consegna o spedizione del bene in caso di acquisto diretto di beni mobili (ovvero al successivo momento in presenza di clausole che differiscono il passaggio della proprietà);
- alla consegna del bene per i beni acquisiti in leasing (ovvero al successivo esito positivo del collaudo);
- ai costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, per i beni realizzati in economia;
- alla data di ultimazione della prestazione oppure alla data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) da parte del committente, per gli investimenti mediante appalto.
- in caso di consegna frazionata delle singole componenti del bene installate presso il cessionario, il costo si deve considerare sostenuto alla data in cui avviene l'ultima consegna, se si tratta di un macchinario complesso e l'installazione costituisce elemento essenziale della fornitura.

Tali criteri rilevano anche per gli esercenti arti e professioni (circ. n. 23/E/2016), nonché per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata in quanto la maggiorazione del super ammortamento non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale. (Circ. n. 4/E/2017).

ENTRATA IN FUNZIONE

Dal momento di effettuazione degli investimenti, rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, deve tuttavia distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio. Infatti, se per la corretta collocazione degli investimenti nell'intervallo temporale considerato dalla norma rilevano infatti i criteri generali della consegna o spedizione, ai fini della fruizione effettiva del beneficio (il super-ammortamento) conta l'ingresso nel ciclo produttivo del bene strumentale agevolato: l'entrata in funzione del bene ai sensi dell'art. 102 del TUIR, rileva, infatti, ai fini della decorrenza dell'ammortamento e, quindi, anche ai fini della fruizione dei vantaggi fiscali conseguenti al maggior valore ammortizzabile fiscalmente.

MISURA DELL'AGEVOLAZIONE

Come in precedenza accennato, l'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del costo di acquisto dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing, pari al:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 59/2019

PAGINA

6/7

- * 40%, per gli investimenti effettuati nel 2016 e 2017 (o nel termine "lungo" del 30.6.2018 qualora siano rispettate le condizioni previste);
- * 30%, per gli investimenti effettuati nel 2018 (o nel termine "lungo" del 30.6.2019 qualora siano rispettate le condizioni previste) e nel 2019 (o nel termine "lungo" del 30.6.2020 a determinate condizioni).

Il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40% o 30%, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di leasing) fiscalmente deducibile. In merito al costo sul quale calcolare la maggiorazione:

- ✓ ai fini dell'ammortamento rileva il costo determinato ai sensi dell'art. 110 del TUIR, al lordo di eventuali contributi in conto impianti;
- ✓ con riferimento ai canoni di leasing, rileva soltanto la quota capitale (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene) e non anche la quota interessi.

La maggiorazione del 40% o 30% si concretizza, quindi, in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- per quanto riguarda l'ammortamento dei beni di cui agli artt. 102 e 54 del TUIR, in base ai coefficienti stabiliti dal DM 31.12.88, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 102 co. 2 del TUIR;
- per quanto riguarda il leasing, in base all'art. 102 co. 7 del TUIR, in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31.12.88;

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; tale differenziale potrà essere recuperato solo facendo ricorso agli ordinari strumenti che consentono la rettifica a favore del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza (circ. 4/E/2017, § 5.4).

In caso di cessione / eliminazione del bene dal processo produttivo:

- Nell'esercizio di cessione (qualora venga calcolato l'ammortamento "ordinario" pro rata temporis) la maggiorazione è determinata in base al pro rata temporis, ossia considerando i giorni fino alla data della cessione, rapportati alla durata dell'esercizio;
- Le eventuali quote non dedotte della maggiorazione non possono essere utilizzate né dal cedente né dall'acquirente; quest'ultimo, infatti, acquista un bene non nuovo;
- Le quote di ammortamento dedotte sono definitive; non è infatti previsto alcun meccanismo di "restituzione".

È opportuno evidenziare che in caso di cessione del bene agevolabile nessun impatto avrà il super ammortamento. In sostanza si dovrà confrontare il corrispettivo con il costo fiscale del bene determinato con le ordinarie quote di ammortamento. Quindi nessuna conseguenza per l'eventuale determinazione della plusvalenza.

VARIAZIONE IN DIMINUZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 59/2019

PAGINA

7/7

I "super-ammortamenti" si sostanziano in una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione dei redditi ai fini dell'IRES e dell'IRPEF (non IRAP).

IRRILEVANZA AI FINI DI ALTRE DISPOSIZIONI

La norma agevolativa non incide sul costo fiscalmente rilevante del bene per (circ. n. 4/E/2017):

- Il calcolo delle plusvalenze di cui agli artt. 54 co. 1-bis e 86 del TUIR o delle minusvalenze di cui agli artt. 54 co. 1-bis.1 e 101 del TUIR;
- La deduzione integrale del costo dei beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro di cui agli artt 102 co. 5 e 54 co. 2 del TUIR;
- Il calcolo del plafond del 5% relativo alla deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione di cui agli artt. 102 co. 6 e 54 co. 2 del TUIR;
- Il calcolo del limite triennale di 15.000,00 euro relativo agli acquisti di beni strumentali previsto per i contribuenti minimi dall'art. 1 co. 96 lett. b) della L. 244/2007;
- Il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo di cui all'art. 30 della L. 724/94.

Lo STUDIO ADRIANI rimane a disposizione per ogni eventuale ulteriore delucidazione, riservandosi la facoltà di aggiornamenti sulle eventuali novità e relativi adempimenti di vostro interesse.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati -
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI
(Un associato)

dott.ssa Adriana ADRIANI