

OGGETTO

DISCIPLINA DEI SUPERAMMORTAMENTI AI FINI FISCALI

AGGIORNAMENTO

11 GENNAIO 2017

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

REFERENTE STUDIO

dott.ssa Cinzia MAROCCHINO

BRIEFING

La Legge di Bilancio 2018 ha prorogato, per le imprese e lavoratori autonomi, il super ammortamento, introducendo tuttavia alcune novità rispetto alla norma previgente.

Nello specifico la sopra citata Legge, prevede che la maggiorazione legata ai super ammortamenti a partire dal 2018 scenda dal 40% al 30% ed esclude dall'ambito applicativo dell'agevolazione i veicoli di cui all'art. 164 del TUIR.

È però possibile fruire della precedente maggiorazione del 40% e beneficiare dell'agevolazione anche con riferimento ai veicoli esclusivamente strumentali per gli investimenti effettuati entro il 31.12.2017 ovvero entro il 30.6.2018 se entro il 31.12.2017:

- Il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- Sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo di acquisto.

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

AMBITO SOGGETTIVO

Possono fruire dell'agevolazione:

- ◆ 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;

Va evidenziato, peraltro, che il Legislatore ha espressamente previsto i beni per quali non si può fruire del beneficio. In particolare sono esclusi dall'agevolazione gli acquisti di:

- ⇒ 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;

⇒ I veicoli

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 intangibles.

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.

AMBITO TEMPORALE

Ai sensi dell'art. 1 co. 91 della L. 208/2015, gli investimenti oggetto dell'agevolazione erano, originariamente, quelli effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016.

L'art. 1 co. 8 della L. 232/2016 ha prorogato l'agevolazione, con alcune modifiche, anche per gli investimenti effettuati:

- Entro il 31.12.2017;
- Ovvero entro il 30.6.2018, a condizione che entro il 31.12.2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

La maggiorazione spetta anche se, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31.12.2017, l'investitore decide successivamente di acquisire il bene tramite contratto di leasing (Ris. Agenzia delle Entrate n. 132/2017).

La legge di bilancio 2018 ha ulteriormente prorogato l'ambito temporale dei super-ammortamenti, modificando però la misura dell'agevolazione, anche per gli investimenti effettuati:

- Entro il 31.12.2018;
- Ovvero entro il 30.6.2019, a condizione che entro il 31.12.2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

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.

Tale criterio rileva anche per gli esercenti arti e professioni (circ. n. 23/E/2016), nonché per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata (circ. n. 4/E/2017).

Nello specifico, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili 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.

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. Ai fini della corretta collocazione degli investimenti nell'intervallo temporale considerato dalla norma rilevano infatti i criteri generali della consegna o spedizione, ma ai fini della fruizione effettiva del beneficio (il super-ammortamento) conta l'entrata in funzione del bene ai sensi dell'art. 102 del TUIR.

Per i casi particolari (leasing) è possibile mutuare i chiarimenti forniti dall'Amministrazione Finanziaria nella C.M. 44/E/2009, laddove si fornivano chiarimenti relativamente al momento di effettuazione degli investimenti della Tremonti TER.

Nel richiamato documento di prassi è stato chiarito che ai fini del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing, rileva il momento in cui il macchinario viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario, mentre non è rilevante la data del riscatto. Nell'ipotesi in cui non sia prevista tale clausola e non si tratti di contratto di appalto, l'investimento si deve considerare realizzato al momento della consegna al locatario.

A nulla valgono, ai fini di verificare che l'acquisto sia effettuato nel periodo agevolabile, la trasmissione dell'ordine di acquisto e quella di emissione della fattura, né l'eventuale pagamento di acconti o l'entrata in funzione del bene.

Con riferimento all'entrata in funzione del bene, tale aspetto rileva solo ai fini di verificare che sia calcolabile l'ammortamento e non per verificare che sia stato effettuato un acquisto agevolabile.

In caso di realizzazione dei beni mediante appalto a terzi nel periodo agevolato deve avvenire l'accettazione dell'opera o quella definitiva di uno o più stati di avanzamento lavori.

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.

Nella C.M. 5/E/2015, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente legate alla realizzazione dell'investimento, non compresi nel costo di acquisto del bene, si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate.

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 leasing. La citata Legge di Bilancio 2018 ha, tuttavia, ridotto la percentuale di incremento del costo di dal 40% al 30% per gli investimenti effettuati nel 2018. Questo significa che la misura dell'agevolazione è pari al:

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

Il beneficio, quindi, 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.

La maggiorazione del 40% o 30% si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita con modalità differenziate a seconda che il bene sia acquisito in proprietà / in leasing.

In particolare, per i beni in proprietà costo del bene sul quale applicare la maggiorazione va determinato ai sensi dell'art. 110, TUIR, al lordo di eventuali contributi in c/impianti.

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 4/2018

PAGINA

6/8

La maggiorazione è determinata applicando al costo maggiorato del bene il coefficiente di ammortamento previsto dal DM 31.12.88. Per i titolari di reddito d'impresa, per il primo anno il coefficiente è ridotto alla metà.

Qualora l'agevolazione sia fruita in misura inferiore al limite massimo consentito, a seguito dell'applicazione di un coefficiente inferiore rispetto a quello previsto, la differenza non dedotta è "persa", non potendo essere recuperata in alcun modo nei periodi d'imposta successivi.

Nel caso in cui l'ammortamento imputato a Conto economico sia inferiore a quanto previsto dal DM 31.12.88, la maggiorazione va comunque individuata applicando al costo del bene il coefficiente fissato dal citato Decreto.

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.

Per i beni in leasing, invece, 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 è fruibile in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal citato DM 31.12.88. Non rileva il comportamento civilistico adottato dal contribuente.

In caso di mancato esercizio del diritto di riscatto, le quote dedotte non devono essere restituite.

La maggiorazione spetta anche con riferimento ai beni (agevolati) riscattati. In particolare:

- È applicabile ai beni riscattati, anche successivamente al periodo agevolato, relativi a contratti stipulati (beni consegnati) nel periodo 15.10.2015 – 31.12.2017 / 30.6.2018 (ad esempio, bene riscattato il 15.2.2019 relativamente ad un contratto stipulato il 10.12.2016);
- Non opera per i beni riscattati nel periodo agevolato 15.10.2015 – 31.12.2017 / 30.6.2018 riferiti a contratti stipulati antecedentemente (ad esempio, bene riscattato il 14.3.2017 relativamente ad un contratto stipulato il 10.5.2013).

In caso di cessione del contratto di leasing prima della relativa scadenza:

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 4/2018

PAGINA

7/8

- Le eventuali quote non dedotte della maggiorazione non possono essere utilizzate né dal cedente né dall'acquirente;
- Le quote dedotte sono definitive; non è infatti previsto alcun meccanismo di "restituzione".

MEZZI DI TRASPORTO

Per gli acquisti effettuati entro il 31.12.2016, l'agevolazione spetta per tutte le tipologie di autoveicoli ex art. 164 del TUIR di imprese, artisti e professionisti, siano essi utilizzati come esclusivamente strumentali all'attività d'impresa, dati in uso promiscuo ai dipendenti o utilizzati diversamente.

La norma originaria sui "super-ammortamenti" prevedeva inoltre che, fermo restando quanto disposto con riferimento alla maggiorazione del 40% del costo d'acquisto e solo per gli investimenti effettuati nello stesso periodo agevolato, sono altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing dei beni di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR (art. 1 co. 92 della L. 208/2015).

Pertanto, per gli acquisti effettuati entro il 31.12.2016:

- Anche per le autovetture (tutte) vale l'incremento del costo di acquisizione del 40%;
- Il limite al costo fiscale è incrementato della stessa misura;
- La percentuale di deducibilità (ad esempio, 20% e 80% per agenti e rappresentanti) resta invece invariata.

L'art. 1 co. 8 della L. 232/2016 ha tuttavia escluso dai super-ammortamenti 2017 i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) e b-bis) del TUIR. Pertanto, in tale versione dell'agevolazione, possono beneficiare della maggiorazione del 40% soltanto i veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico di cui alla lettera a) dell'art. 164 del TUIR e gli autocarri.

Da ultimo, la legge di bilancio 2018 ha escluso dal super-ammortamento 2018 tutti i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 del TUIR; restano agevolabili gli autocarri.

In sintesi:

SUPER AMMORTAMENTO MEZZI DI TRASPORTO	FINO AL 31.12.2017	DALL'1.1.2017 AL 31.12.2017 (O 30.6.2018 A DETERMINATE CONDIZIONI)	DALL'1.1.2018
Veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico	Si	Si	No
Veicoli a deducibilità parziale (veicoli aziendali non esclusivamente strumentali, veicoli concessi in uso promiscuo a dipendenti, veicoli dei professionisti, veicoli di agenti e rappresentanti)	Si	No	No

STUDIO ADRIANI

Dottori Commercialisti Associati
ADRIANA ADRIANI & DAMIANO ADRIANI

CIRCOLARE STUDIO ADRIANI n. 4/2018

PAGINA

8/8

VARIAZIONE IN DIMINUZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

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