



ORDINE DEI DOTTORI  
COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI  
DI PORDENONE



# Anno 2018 N.RF001 INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del  
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 12

<b>OGGETTO</b>	<b>SUPERAMMORTAMENTO DAL 2018</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 1 C. 29 L. 205 DEL 27/12/2017 (IN G.U. 302 DEL 29/12/2017) -
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>09/01/2018</b>

Sintesi: in materia di bonus in superammortamenti, la Legge di bilancio 2018

- ha riproposto l'agevolazione relativa agli acquisti di beni strumentali nuovi effettuati:
  - nel periodo 1/01/2018 – 31/12/2018
  - o fino al 30/06/2019 a condizione che entro il 31/12/2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia pagato un acconto almeno del 20% del costo di acquisizione
- ha ridotto la maggiorazione fruibile al 30% (dal precedente 40%) del costo di acquisizione
- ha escluso dall'agevolazione l'acquisizione di tutte le autovetture di cui all'art. 164 c. 1 Tuir

Il superammortamento consiste in una misura tesa a favorire gli investimenti in beni strumentali nuovi, che consente a imprese/lavoratori autonomi:

- di **incrementare il costo di acquisizione** dei beni acquistati/acquisiti in leasing
- al fine di una **maggiore deduzione** ai fini Irpef/Ires.

## Excursus

Art. 1, co. 91- 94 e 97 L. n. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016): ha introdotto l'agevolazione, consentendo a imprese/lavoratori autonomi che effettuavano nel periodo 15/10/2015 – 31/12/2016 investimenti in beni strumentali "nuovi", la possibilità:

- di **incrementare del 40% il costo di acquisizione** dei beni acquistati/acquisiti in leasing
- al fine di **dedurre ai fini Irpef/Ires maggiori quote di ammortamento/canoni di leasing**.

Art. 1 co. 8 L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017): ha poi proceduto:

- a **prorogare** l'agevolazione all'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:
  - nel **periodo 1/01/2017 – 31/12/2017**
  - o **fino al 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione
- ad **escludere** dall'agevolazione l'acquisizione:
  - di **autovetture** (ex art. 164 c. 1 lett. b) Tuir)
  - anche se concesse in uso promiscuo ai dipendenti (ex art. 164 c. 1 lett. b-bis) Tuir)

**NEW** - Art. 1 c. 29 L. 205/2017 (Legge di Bilancio 2018):

- a) **ripropone** l'agevolazione all'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:
  - nel **periodo 1/01/2018 – 31/12/2018**
  - o **fino al 30/06/2019** a condizione che entro il 31/12/2018 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione
- b) la **maggiorazione del costo** di acquisizione **viene ridotta dal 40% al 30%**
- c) **esclude** dall'agevolazione l'acquisizione di **tutte le autovetture** di cui all'art. 164 c. 1 Tuir

NOVITA' 2018

MAGGIORAZIONE DEL COSTO RIDOTTA AL 30% (dal previgente 40%)

ESCLUSIONE DI QUALSIASI TIPOLOGIA DI AUTOVETTURA

## DISPOSIZIONI GENERALI

### AMBITO SOGGETTIVO

L'agevolazione si applica, a prescindere dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria o semplificata), nei confronti:

- ⇒ dei titolari di **reddito di impresa** (inclusi enti non commerciali per l'eventuale attività commerciale)
- ⇒ dei **lavoratori autonomi** (inclusi "studi associati")

**MINIMI:** l'agevolazione spetta anche ai **contribuenti minimi**, che possono dedurre nell'anno del pagamento il costo "maggiorato" del bene.

**ESCLUSI:** l'agevolazione non si applica in caso di **determinazione forfettaria del reddito**:

a)	<b>forfettari</b>	<b>i contribuenti forfettari</b> (in quanto determinano il reddito tramite un coefficiente di redditività, non rilevando i costi sostenuti)
b)	<b>imprese marittime</b>	le imprese marittime che applicano la cd. "Tonnage tax"

### MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEL BENE

Il beneficio spetta:

- ➔ per l'**acquisto dei beni da terzi**, in proprietà o in *leasing*
- ➔ per i beni **realizzati in economia** o mediante **contratto di appalto a terzi**.

### CASI PARTICOLARI

Nei seguenti casi l'agevolazione tiene conto di alcune particolarità:

SUPERAMMORTAMENTO - SPETTANZA	CONCEDENTE	UTILIZZATORE
LEASING	<b>NO</b>	<b>SI</b> (quale maggiorazione del canone)
NOLEGGIO	<b>SI</b> (se l'attività è prevalente)	<b>NO</b>
COMODATO	<b>SI</b> (se il costo è inerente)	<b>NO</b>

**Noleggiatori:** con interpretazione di **natura antielusiva**, la CM 4/2017 ha ritenuto che il superammortamento:

- si applica alle sole imprese con **oggetto esclusivo/principale l'attività di noleggio**
- in caso di locazione occasionale, l'agevolazione sarà persa (non può transitare sul utilizzatore).

**Locazione d'azienda:** l'agevolazione spetta al conduttore se non è operata la deroga all'art. 2561 CC (al locatore in caso contrario)

**Lease back:** l'agevolazione **spetta all'utilizzatore** (non alla compagnia di leasing), il quale

- continua a calcolare l'ammortamento "maggiorato" del bene inizialmente acquistato nuovo
- non a maggiorare le quote di leasing.

**Consorzi:** per quanto l'Agenzia non affronti direttamente la questione, appare evidente che la situazione sopra rappresentata si possa estendere al caso di consorzi produttivi; in particolare i consorzi:

- in linea generale, operano in modo analogo alla rete contratto (le agevolazioni spettano i consorziati)
- anche se non può escludersi che talvolta possano agire per conto proprio, applicandosi in tal caso i chiarimenti relativi alla rete soggetto.

### AMBITO OGGETTIVO

L'agevolazione riguarda gli investimenti dotati delle seguenti **caratteristiche**:

REQUISITI BENI AGEVOLATI	
<b>BENI "MATERIALI"</b>	la maggiorazione riguarda solo i beni <b>"materiali"</b> . ⇒ <u>Rinvio</u> : per i beni immateriali si rinvia al capitolo sugli Iperammortamenti.
<b>STRUMENTALITÀ</b>	Il requisito della "strumentalità" all'attività esercitata comporta il fatto che si debba trattare di beni ad <b>uso durevole</b> nell'attività, <b>escludendo</b> dunque: ▪ i <b>"beni merce"</b> (inclusi i beni trasformati/assemblati per il loro ottenimento) ▪ i <b>materiali di consumo</b> .
<b>NOVITÀ</b>	L'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. A tal fine soddisfano il requisito di novità: ▪ i beni <b>"dimostrativi"</b> : si tratta di beni esposti nelle <b>"show room"</b> , utilizzati dal rivenditore esclusivamente al solo scopo dimostrativo ▪ beni <b>"complessi"</b> : beni <b>realizzati in economia/appalto con l'apporto di beni usati purché il loro costo non risulti prevalente rispetto al costo complessivo</b> . In caso di appalto, il prestatore deve <u>attestare</u> che il costo dei beni usati incorporati nel prodotto non prevale rispetto al costo complessivo.



**AUTOVEICOLI A KM ZERO E AUTO DEMO**: secondo l'Agenzia gli automezzi:

- **esposti nei saloni** (cd. **"km zero"**): sono considerati nuovi (indipendentemente che sia immatricolato in capo la concessionaria, dunque targato, per ottenere i premi dalla Casa automobilistica)
- **che hanno circolato su strada** (per i cd. "test drive", in generale denominate **"auto demo"**): non permettono il super-ammortamento all'acquirente.

La distinzione **dal 2018 avrà effetto per i soli autocarri, autobus e mezzi simili**.

**MANUTENZIONI INCREMENTATIVE**: occorre distinguere tra le spese per migliorie effettuate:

**A) su beni di terzi** (es: utilizzati in virtù di un contratto di locazione/comodato o leasing): laddove secondo i Principi OIC vadano iscritte:

- **tra le "Immobilizzazioni materiali"**: spetta il super ammortamento



Nota: ciò si verifica quando si tratta di beni:

- 1) con una **"propria individualità"** (possono, cioè essere "utilmente separati" dal bene principale)
- 2) e dotati di **"autonoma funzionalità"** (possono cioè funzionare nell'azienda in altra collocazione o, comunque, mantengono un valore "sul mercato").

- **tra le "Altre immobilizzazioni immateriali"** (in quanto prive dei requisiti di cui sopra): **non spetta** il super ammortamento.

**B) su beni propri**: in modo del tutto analogo, laddove i costi di manutenzione vadano contabilizzati:

- **ad incremento del bene**: l'agevolazione spetta se il bene principale possiede i requisiti



Nota: ciò si verifica solo per i nuovi investimenti che richiedono una modifica per poter operare (es: rettifica di alcuni componenti).

- **tra le "immobilizzazioni materiali"** (in quanto separabili e funzionalmente autonomi): **spetta** il super ammortamento.

**DOTAZIONI E COMPONENTISTICA:** in applicazione di quanto sopra, tali beni:

- ⇒ in generale non sono agevolati se incrementano il costo del bene principale già posseduto (in quanto incrementano il costo di un bene "non nuovo")
- ⇒ rimanendo agevolati solo se possiedono una autonoma funzionalità e sono separabili (in tal caso vengono iscritti separatamente a libro cespiti ed autonomamente ammortizzati).

**Esempio1:** l'acquisto di un laptop destinato ad un macchinario a controllo numerico dell'azienda è agevolato in quanto separabile senza danni dal macchinario e riutilizzabile per altre esigenze aziendali.

Al contrario, la sostituzione di un braccio di un robot non è agevolato, in quanto quest'ultimo non è nuovo e tale braccio, anche se separabile, non è utilizzabile altrimenti (nè risulta vendibile sul mercato). Solo in questo caso il relativo costo va ammortizzato unitamente al macchinario, di cui incrementa il valore.

**Esempio2:** l'acquisto di un impianto di condizionamento è utilmente separabile dall'immobile e vendibile sul mercato: pertanto:

- non va iscritto ad incremento del valore dell'immobile (ma ammortizzato come "impianto generico")
- risulta superammortizzabile.

**BENI DI COSTO UNITARIO < € 516,46**

La possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche nell'ipotesi in cui il costo del bene superi l'importo di € 516,46 per effetto della maggiorazione.

**BENI OGGETTIVAMENTE ESCLUSI**

La norma prevede espressamente l'esclusione dei seguenti beni:

→ **fabbricati** e costruzioni



**Nota:** l'esclusione prevista per tali fattispecie:

- dovrebbe estendersi alle "costruzioni leggere" (tettoie, baracche, ecc.)
- non dovrebbe estendersi agli impianti "permanentemente infissi" al suolo.

**Impianti fotovoltaici:** dovrebbero rimanere esclusi solo se inquadrati tra gli immobili (CM 36/2013).

→ beni **immateriali** (sono agevolati nell'ambito del cd. "iperammortamento" - v. oltre)

→ beni ai quali si applica un **coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%**

→ beni **ricompresi nei seguenti gruppi:**

<b>Gr. V</b>	Ind alimentari	Specie 19 – imbottigliamento di acque minerali naturali		Condutture	<b>8%</b>
<b>Gr. XVII</b>	Industrie energia elettrica, gas e acqua	Specie 2/b – produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)		<b>8%</b>
			Condotte dorsali trasporto a grandi distanze dai centri di produz.		<b>10%</b>
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento		<b>12%</b>
<b>Gr. XVIII</b>	Industrie dei trasporti e delle telecomunic.	Specie 4/b – stabilimenti termali, idrotermali		Condutture	<b>8%</b>
		Specie 4 e 5 – ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori		Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	<b>7,50%</b>
		Specie 1, 2 e 3 – trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari		Aereo completo equipaggiamento	<b>12%</b>

**NEW**

→ **NEW** – **tutti i veicoli** di cui all'**art. 164 comma 1 Tuir**.

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



**ATTENZIONE – AUTOVEICOLI:** si è verificato un **ampliamento dell'esclusione** dall'agevolazione:

**a) per il 2017:** l'esclusione riguardava i soli:

- veicoli a deducibilità limitata (lett. b) co. 1 art. 164 Tuir)
- veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (lett. b-bis) co.1 art. 164 Tuir)

Rimanevano, così, agevolate tutte le altre tipologie di veicoli:

- autovetture ad uso pubblico (es.: taxi – lett. a) co. 1 art. 164 Tuir)
- autovetture esclusivamente strumentali nell'attività propria (autonoleggi; ecc. – lett. a) c. 1 art. 164 Tuir)
- autocarri, autotreni, autobus e mezzi similari

**b) per il 2018:** l'esclusione è estesa a **tutti i veicoli di cui all'art. 164 c. 1 Tuir.**

L'agevolazione si applica ai soli mezzi non contemplati dal citato art. 164, cioè ai mezzi "ad uso speciale":

- **autocarri, autotreni, autobus e mezzi similari**
- autovetture ad uso ufficio (privi di kit rimovibili installati dagli allestitori – v. Cass. n. 23362/2017).

AUTOVETTURE/AUTOCARAVAN MOTOCICLI/CICLOMOTORI	Art. 164 Tuir	Deduc.	Acquisizione		
			2016	2017 (1)	2018
▪ <b>esclusivamente strumentali</b> nell'attività propria (autonoleggi)	lett. a)	100%	SI	SI	NO
▪ adibiti ad uso pubblico (taxi)					
autovetture <b>uso promiscuo ai dipendenti</b> per la maggior parte del periodo d'imposta	lett. b-bis)	70%		NO	
veicoli utilizzati per <b>scopi diversi dai precedenti</b> (inclusi agenti e rappresentanti)	lett. b)	20% (80% agenti)			

(1) Incl. mezzi consegnati ante 30/06/2018 per i quali al 31/12/2017 risultava stipulato il contratto/versato il 20% acconto.

AUTOMEZZI DIVERSI DAI PRECEDENTI	-	Deduc.	2016	2017	2018
▪ autocarri	-	100%	SI		
▪ autoarticolati					
▪ autobus					
▪ autovetture "uso ufficio"					

### AMBITO TEMPORALE

L'agevolazione è stata oggetto delle seguenti proroghe:

AMBITO TEMPO- RALE	INVESTIMENTI EFFETTUATI	MAGGIORAZ. DEL COSTO	Rif. norm.
	dal 1/01/2016 al 31/12/2016	40%	L. 208/15
	▪ dal 1/01/2017 al 31/12/2017		Art. 1 c. 8 L. 232/2016
	▪ dal 01/01/2018 al 30/06/2018 purché entro il 31/12/2017: - si perfezioni il contratto (di vendita/leasing) - sia <b>pagato il 20%</b> di acconto (acquisto) o maxicanone.		
	▪ dal 1/01/2018 al 31/12/2018 ▪ dal 01/01/2019 al 30/06/2019 purché entro il 31/12/2018: - si <b>perfezioni il contratto</b> (di vendita/leasing) - sia <b>pagato il 20%</b> di acconto (acquisto) o maxicanone.	30%	Art. 1 c. 29 L. 205/2017 ( <b>legge di Bilancio 2018</b> )



### **ATTENZIONE – PROROGA AL 30/06/2018**

L'estensione del superammortamento al periodo 2018 rende non più necessaria la consegna del bene al 30/06/2018 e stipula/pagamento del 20% entro il 31/12/2017. Tuttavia tale "proroga" risulta:

- ➔ rilevante per poter applicare ancora la **maggiorazione del 40%**
- ➔ indispensabile se si intende **agevolare l'acquisto di autovetture**.

N.B.: si ritiene che la Legge di Bilancio 2018 non abbia inteso abrogare implicitamente la "proroga" di sei mesi prevista dalla Legge di Bilancio 2017, che trova pertanto ancora piena applicazione.

#### **Esempio1**

Impresa ha **ordinato** una vettura da utilizzare nella propria **attività di autonoleggio** il 31/12/2017, pagando il 20% di acconto calcolato sul prezzo pattuito:

- potrà fruire del **superammortamento al 40%** a decorrere dal periodo 2018 (anno di entrata in funzione) laddove la vettura sia consegnata entro il 30/06/2018
- posto che applica ancora la "agevolazione 2017".

#### **Esempio2**

Artigiano ha stipulato un contratto di leasing il 20/12/2017 (consegnato il 10/01/2018); tuttavia, **ha versato un maxicanone inferiore al 20%** del costo di acquisizione per la società di leasing. In tal caso, sul periodo d'imposta 2018 (anno di entrata in funzione del bene):

- non può avvalersi della "proroga" dell'agevolazione 2017 (con la relativa maggiorazione)
- ma potrà fruire della sola agevolazione 2018, con la **maggiorazione del 30%**.

### **PROROGA AL 30/06/2018 - ACCONTO CONVERTITO IN MAXICANONE**

La RM 132/2017 ha chiarito che in presenza di contribuente:

- che abbia proceduto entro il **31/12/2017** ad effettuare l'**ordine di acquisto al fornitore**, ricevendone la relativa accettazione, versando il 20% del costo di acquisizione
- ma intenda successivamente acquisire il bene **non più in proprietà**, ma **in leasing**.

**può decidere di acquisire il bene in leasing**, operando con una delle seguenti **diverse opzioni** (sempre entro le date di cui al punto precedente):

#### **1° opzione**

- il fornitore: **riconosce alla società di leasing l'acconto** ricevuto dal contribuente, incassando la sola differenza
- la società di leasing: **imputa tale acconto** a pagamento del **maxicanone** iniziale



In tal caso, secondo l'agenzia risulta **irrilevante che il contratto di leasing non risulti sottoscritto al 31/12/2017**, in quanto si realizza successivamente la trasformazione dell'acconto nel maxicanone.

#### **2° opzione**

- il contribuente: richiede la restituzione dell'acconto al fornitore, che riversa alla società di leasing
- la società di leasing: paga l'intero prezzo del bene al fornitore, **imputando la somma ricevuta dall'utilizzatore** a pagamento del **maxicanone** iniziale
- il contratto di leasing: deve obbligatoriamente **fare "riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene"**



Anche in tale caso l'Agenzia afferma la spettanza dell'agevolazione, ribadendo **"la validità del principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi"**.



## MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

Per individuare il momento rilevante, occorre fare riferimento ai criteri generali:

- **acquisto: consegna/spedizione** (o alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà)
- **appalto: momento di ultimazione della prestazione, con accettazione**
- **leasing:** rileva:
  - in generale: la data di **consegna del bene** (momento in cui entra nella disponibilità del locatario)
  - in deroga: se prevista la "clausola di prova", rileva il momento dell'esito positivo del collaudo
  - riscatto: rilevano le date di cui sopra, **non il momento del riscatto** (il super ammortamento sarà effettuato sul costo del riscatto, anche se questo interviene successivamente al 31/12/2017).



**Imprese in semplificata e lavoratori autonomi:** applicano la regola generale della competenza ex art. 109 Tuir (non il principio "di cassa").



**Derivazione rafforzata:** seguono il principio di competenza ex art. 109 Tuir anche i soggetti che applicano il principio di "derivazione rafforzata" (CM 4/2017); pertanto, le imprese cui si applica l'art. 83 Tuir (come mod. dal DL 244/2016), e cioè tutte quelle diverse dalle "micro imprese" ex art. 2435-ter CC, non applicano

- non solo il criterio del costo ammortizzato ai fini dell'agevolazione
- ma neppure le deroghe al principio di competenza di cui all'art. 109 Tuir

**Esempio:** Srl (non micro) acquista con clausola di prova un macchinario per 20.000 € da pagare in 2 anni senza interessi: il bene è consegnato al 20/12/2017, ma supera i test al 10/01/2018:

- **ai fini contabili/fiscali:** contabilizza **nel 2017** (anno di trasferimento dei rischi) il **costo di € 18.000** (che ammortizza a libro cespiti) e **€ 2.000 di interessi passivi** (che deduce in 2 anni col pro rata temporis)
- **ai fini del super/iperammortamento:** assume il **costo di € 20.000**, ma **solo nel 2018**.

## BENI REALIZZATI IN ECONOMIA

Per la determinazione del costo di acquisizione, rilevano:

- i **costi imputabili** all'investimento, tra cui:

- la progettazione dell'investimento
- i materiali acquistati (o prelevati dal magazzino), quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene
- la mano d'opera diretta
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene
- i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.).

- **sostenuti dal 1/01/2018 al 31/12/2018**, avuto riguardo ai criteri di competenza di cui sopra (per eventuali beni merce/di consumo già acquistati si ritiene rilevi la data del prelievo dal magazzino).

**Esempio:** a novembre 2018 un'impresa costruisce un macchinario da utilizzare nella propria attività. Potrà agevolare la consegna di un bene incorporato nel macchinario consegnato il 30/12/2018, anche se che il macchinario viene ultimato nel 2018.



**Proroga al 30/06/2018:** il requisito del "pagamento" del 20% dell'investimento entro il 31/12/2017 è sostituito col "sostenimento" (per competenza, non per cassa) di almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/01/2017 – 30/06/2018 (CM 4/2017).

## CONTRATTO DI APPALTO A TERZI

Nel caso in cui l'investimento nei beni agevolabili sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base al principio di "competenza" i costi si considerano sostenuti dal committente:

- alla data di ultimazione della prestazione
- **SAL**: alla data in cui l'opera (o porzione dell'opera) è **verificata ed accettata dal committente**.



**N.B.:** fruiscono della maggiorazione i corrispettivi liquidati dal 1/01/2018 al 31/12/2018 in base ai SAL, a prescindere dalla durata infrannuale o meno del contratto.

La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il **SAL è liquidato in via definitiva** (cioè accettato dal committente, ex art. 1666 CC) entro il periodo di vigenza dell'agevolazione (CM 44/2009 e 4/2002).



**Proroga al 30/06/2018:** il requisito del "pagamento" del 20% dell'investimento entro il 31/12/2017 è sostituito col "sostenimento" (per competenza, non per cassa) di almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/01/2017 – 30/06/2018 (CM 4/2017).

### Esempio3

La Alfa Srl ha sostenuto i seguenti costi in relazione ad un appalto concesso a terzi

Anno	Costi	Costi
2017	700	700
2018 (1/1-30/06)	300	300
<b>Subtot. al 30/06/2018</b>	<b>1.000</b>	
2018 (1/7-31/12)	1.000	
<b>Totale</b>	<b>2.000</b>	<b>1.000</b>

Si ponga, poi, che il bene entri in funzione nel 2019.

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo superiore al 20% ( $700 > 20\% \times 1.000$ )
- dunque spetta la **maggiorazione al 40%** anche per i **300 sostenuti entro giugno 2018**.

La variazione in diminuzione opera sul periodo 2019 (in cui entra in funzione il bene)

### Esempio4

Nell'Esempio precedente, la società abbia ora sostenuto i costi nel modo seguente:

Anno	Costi	Costi
2017	100	100
2018 (1/1-30/06)	500	0
<b>Subtot. al 30/06/2018</b>	<b>600</b>	
2018 (1/7-31/12)	350	0
<b>Totale</b>	<b>950</b>	<b>100</b>

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo inferiore al 20% ( $100 < 20\% \times 600$ )
- dunque:
  - per i **soliti costi di 100 sostenuti nel 2017**: si applica la **maggiorazione del 40%**
  - per i **costi residui di 850 sostenuti nel 2018**: si applica la **maggiorazione del 30%**.

La variazione in diminuzione nel mod. Redditi continua ad operare solo dal 2019

## MODALITÀ APPLICATIVE

### RILEVANZA DEL MAGGIOR VALORE

I maggiori ammortamenti/maggiori canoni di leasing:

- ➔ operano **solo quali variazioni in dichiarazione dei redditi** (variazione in diminuzione per le contabilità ordinarie e maggiorazione degli ammortamenti per le contabilità semplificate)

**CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI**

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613- Email: info@redazionefiscale.it



**ATTENZIONE:** da ciò deriva che essi **non hanno alcun effetto:**

- a) per determinare la **plus/minusvalenza** in sede di cessione del bene (la quale rimarrà determinata assumendo come costo fiscale il residuo ammortizzabile privo dei maggiori ammortamenti)
- b) per il limite di **deducibilità delle spese di manutenzione** (il 5% del valore dei beni immateriali ammortizzabili all'1/01 non terrà conto della maggiorazione del 40%/30%)
- c) per il **limite triennale** relativo agli acquisti di beni strumentali per i **contribuenti minimi**
- d) ai **fini del test di operatività delle società di comodo**; in particolare, la maggior quota di ammortamento riduce il reddito minimo presunto, con la conseguenza che per una società che risulta di comodo/in perdita sistematica non viene meno l'agevolazione in esame
- e) ai **fini degli studi di settore** (valore beni strumentali e ammortamenti a quadro F dei modelli) o **ISA**.

### CUMULABILITÀ DELL'AGEVOLAZIONE

L'Agenzia chiarisce che il maxi ammortamento/canone

- può essere usufruito **anche in presenza di altre agevolazioni per l'impresa** (es: Sabatini, ecc.)
- sempreché le norme relative alle altre agevolazioni non dispongano diversamente.

### ENTRATA IN FUNZIONE DEL BENE

Posto che l'agevolazione attiene la deducibilità di ammortamenti/canoni di leasing, per fruire dell'agevolazione è **necessaria l'entrata in funzione del bene** (anche per i lavoratori autonomi).

Occorre, quindi, porre attenzione a **2 momenti distinti**:

- 1) **fruibilità del super-ammortamento**: è collegato alla sola verifica della data di effettuazione dell'investimento, che deve cadere nel periodo agevolato
- 2) **deducibilità del super-ammortamento**: collegato al momento della entrata in funzione del bene.

0	1/01/2018	31/12/2018	017
Periodo in cui vanno consegnati/realizzati i beni			
Se entrati in funzione in tale periodo, il maxiammortamento decorre dal periodo stesso			

Esempio5	Una impresa acquista un macchinario che viene <b>consegnato il 30/12/2018</b> ed <b>entra in funzione il 2/01/2019</b> .
	In tal caso: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ il <b>diritto al beneficio matura</b>, in quanto l'investimento nel bene viene "effettuato" all'interno del periodo previsto dalla norma (1/01/2017 – 31/12/2018)</li> <li>▪ la <b>maggiorazione (del 30%) può essere fruita solo dal 2019</b>, in quanto, ai sensi dell'art. 102, c.1 TUIR, è in tale anno che il bene "entra in funzione".</li> </ul>

Esempio6	Impresa acquista un bene consegnato (data DDT) il 27/12/2017, con fattura ricevuta il 15/01/2018.
	Il superammortamento spetta (rileva la data di consegna del bene) come segue: <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ misura: per il <b>40%</b></li> <li>▪ periodo d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> <li>- sul 2017: se il bene è entrato in funzione nel 2017</li> <li>- sul 2018: se è entrato in funzione solo nel 2018.</li> </ul> </li> </ul>

### MODALITÀ AGEVOLATIVE – IL “DOPPIO BINARIO”

L'agevolazione consiste:

- in una **maggiorazione del 30%** dal 2018
- applicata al **costo di acquisizione** dei beni (calcolato ex art. 110 Tuir)

ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing **dai redditi** (Irpef e Ires).

La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- **beni** (artt. 102 e 54 TUIR): in base ai **coefficienti stabiliti dal DM 31/12/88, ridotti alla metà per il primo esercizio**, in caso di soggetti titolari di reddito d'impresa
- **leasing**: in un periodo *“non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito”* dal suddetto DM 31/12/88.

in modo **del tutto indipendente dagli ammortamenti/canoni leasing civilistici** (che possono essere maggiori o inferiore rispetto a quelli fiscali, lasciando inalterata la variazione in diminuzione in dichiarazione).

#### Variazione in diminuzione inferiore coefficienti fiscali

Anche per le imprese che intendono ridurre gli ammortamenti civilistici, l'agevolazione ha l'effetto di ridurre le imposte dovute, migliorando così il risultato di bilancio.

Nel caso in cui (per errore) la variazione in diminuzione sia calcolata per un importo inferiore rispetto al coefficiente fiscale

- la differenza non dedotta non può più essere recuperata successivamente
- dovendosi eventualmente procedere a presentare una dichiarazione integrativa a favore.

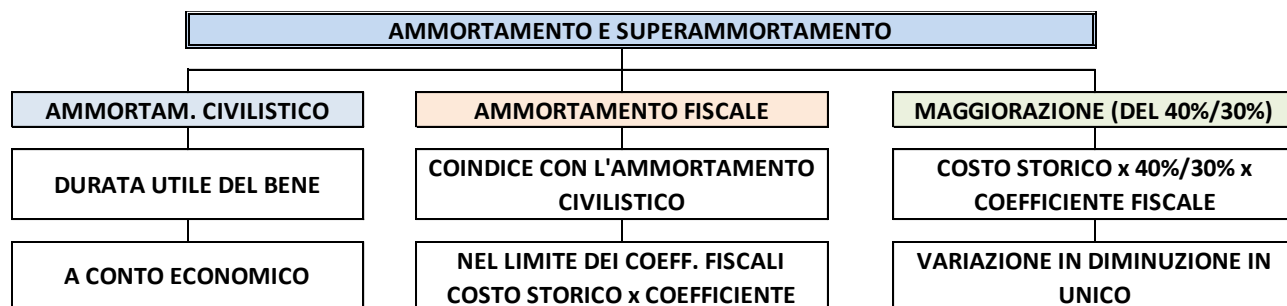
**IRAP:** l'agevolazione non produce effetti ai fini IRAP, neanche per i soggetti che determinano la base imponibile col criterio fiscale (art. 5-bis DLgs. 446/97).

**ATTENZIONE - CONTRIBUTI C/IMPIANTI:** con interpretazione innovativa rispetto al passato, la CM 4/2017 ha ritenuto che:

- in presenza del riconoscimento di un **contributo in conto impianti**
- tale importo **non riduce il costo agevolato**

indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione del contributo (a riduzione del costo storico in contabilità o con la tecnica del sconto).

I contributi non vanno sottratti al costo qualora gli stessi siano irrilevanti ai fini delle imposte sui redditi.



### BENI ACQUISTATI IN PROPRIETÀ

Per i beni acquisiti in proprietà:

- la **maggiorazione del 30%** va **sempre calcolata applicando gli ordinari coefficienti di ammortamento fiscale**
- indipendentemente dalla determinazione degli ammortamenti fiscali

Esempio9

Il 1/01/2018 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad €.10.000. È previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20%. Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad €. 3.000 (30% di 10.000), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari ad €. 600 (20% di 3.000).

ANNO	Amm.to imputato a CE	Amm.to dedotto	Var. in Diminuzione
2018	1.000	1.000	300
2019	2.000	2.000	600
2020	2.000	2.000	600
2021	2.000	2.000	600
2022	2.000	2.000	600
2023	1.000	1.000	300
<b>Totali</b>	<b>10.000</b>	<b>10.000</b>	<b>3.000</b>

Calcolato col  
coefficiente  
fiscale del 20%

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad €.10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad €.14.000, di cui:

- €.10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- €.4.000 dedotti extra-contabilmente attraverso variazioni in diminuzione in Unico

**Nota:** ove nel 2020 l'impresa deducesse la maggiorazione solo per di €. 400 (anziché 600 spettante), la differenza di 200 non potrebbe essere recuperata (neppure a fine ammortamento o in sede di cessione del bene).

### BENI ACQUISTATI IN LEASING

Per i beni in leasing la deduzione della maggiorazione:

- non dipenda dal comportamento civilistico adottato dal contribuente
- è fruibile in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal citato DM 31/12/88.

Anche in questo caso va valutato se la durata del contratto di leasing (e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di leasing) risulti uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale (art. 102 c.7 TUIR), in modo analogo a quanto visto per l'acquisto in proprietà.

La CM 23/2016 specifica in primo luogo che **la maggiorazione** spetta:

- non per l'intero canone di leasing
- ma **solo per la quota capitale** (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

A tal fine, per lo **scomputo della quota interessi** è utilizzabile la formula di cui al DM 24/04/98 per l'individuazione forfetaria degli interessi impliciti, ossia:

$$\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} - \text{prezzo riscatto}}{\text{n° giorni durata fiscale contratto}} \times \text{giorni del periodo d'imposta}$$

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

Esempio10

### DURATA CONTRATTUALE = DURATA MINIMA FISCALE

Una impresa stipula un contratto di leasing avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: **1° gennaio 2018**

- durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni);
- canone complessivo: €.11.000, di cui quota capitale €.9.000 e quota interessi €.2.000;
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2020):€. 1.000.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 30% della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad €. 3.000 (30% di 9.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" annuo pari ad €. 1.500 (3.000 / 2). Si avrà la seguente situazione:

ANNO	Canone imputato a CE (quota capitale)	Canone dedotto (quota capitale)	Variazione in diminuzione
2018	4.500	4.500	1.500
2019	4.500	4.500	1.500
<b>Totali</b>	<b>9.000</b>	<b>9.000</b>	<b>3.000</b>

L'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 2 esercizi) risulta pari a € 9.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari a € 12.000, di cui:

- € 9.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione a Conto economico
- € 3.000 dedotti (in 2 esercizi) tramite una variazione in diminuzione nel mod. Redditi.

A seguito del riscatto, il contribuente potrà dedurre le quote di ammortamento del bene (su € 1.000) e le quote della relativa maggiorazione (pari a € 300, cioè 1.000 x 30%).

#### ACCONTI 2019 - NESSUNA RIDETERMINAZIONE

In relazione alla "agevolazione 2017", è stato previsto che i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, che effettuano investimenti agevolati nel periodo 1/01/2017 - 31/12/2017:

- ➔ non tengono conto della relativa maggiorazione nella determinazione degli acconti Irpef/Ires dovuti per il 2017
- ➔ **qualunque sia il metodo adottato** (storico o previsionale).

In sede di determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta 2018, dunque:

- col criterio storico: l'imposta dovuta per il 2017, da assumere come parametro di riferimento, va determinata **senza tenere conto della maggiorazione del 40%**.
- col criterio previsionale: l'imposta stimata per il 2018 va assunta **senza tenere conto della maggiorazione del 30%**.

Al contrario, per quanto attiene la "agevolazione 2018" non sono richiamate le disposizioni dell'art. 1 c. 94 L. 208/2015, con l'effetto che **l'acconto 2019 col criterio storico potrà considerare il superammortamento del 30% fruito sul 2018.**

