



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017
N.RF185
INFO FISCO
La Nuova Redazione

A cura del
dott. Andrea Cirrincione
www.redazionefiscale.it
Pag. 1 / 4

OGGETTO	SUPER ED IPERAMMORTAMENTO IN LEASING anche DOPO IL 31/12/2017
RIFERIMENTI	RM 132/2017 - ART. 1 C. 8-13 L. 223/2016; ART. 1 C. 91-94 L. 208/2015 - CM 4/2017 E 26/2016
CIRCOLARE DEL	26/10/2017

Sintesi: l'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti in relazione all'applicazione del super e dell'iperammortamento nel caso in cui si proceda:

- entro il 31/12/2017 all'effettuazione dell'ordine (ricevendone accettazione dal fornitore) e al versamento dell'acconto del 20% del costo di acquisto
- entro il 30/06/2018 (30/09/2018 per il solo iperammortamento) ad acquisire il bene tramite contratto di leasing (in luogo dell'acquisto in proprietà).

In tal caso, l'acquisto del bene in leasing, può avvenire con due modalità alternative:

- "trasformando" l'acconto versato al fornitore del bene con il maxicanone da corrispondere alla società di leasing (che paga la sola differenza al fornitore)
- restituzione dell'acconto da parte del fornitore, con la società di leasing che paga al fornitore l'intero importo del bene e lo concede in locazione finanziaria al contribuente (menzionando l'ordine iniziale sul contratto); il contribuente riversa l'acconto ricevuto alla società di leasing quale maxicanone.

Come noto, l'art. 1 co. 8-13 L. 232/2016 (Legge di Bilancio 2017), ha proceduto:

a) superammortamento (maggiorazione del 40% dell'ammortamento/canoni di leasing):

- a prorogare l'agevolazione per l'acquisizione di beni strumentali nuovi effettuati nel periodo 1/01/2017 – 31/12/2017
- escludendo 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)

b) iperammortamento: ad introdurre un potenziamento dell'agevolazione per l'acquisizione di beni strumentali nuovi effettuati nel periodo 1/01/2017 – 31/12/2017, con una maggiorazione:

- **del 150%** del costo per quanto attiene i **beni materiali di cui al piano industria 4.0**
- **del 40%** del costo in relazione ai **beni immateriali**:
 - ✓ ricompresi **nell'Allegato B** alla Legge di Bilancio 2017
 - ✓ che risultino **connessi ai beni materiali strumentali** di cui al punto precedente.

In entrambi i casi l'agevolazione spetta anche per gli investimenti effettuati:

- ➔ fino al 30/06/2018: per il superammortamento
- ➔ fino al 30/09/2018: per l'iperammortamento (termine così prorogato dal DL 91/2017, cd. "Decreto Sud")

a condizione che **entro il 31/12/2017** risultino soddisfatti due requisiti:

a) requisito di forma:

- per i contratti di acquisto: il relativo **ordine** risulti **accettato dal venditore**
- per i contratti di leasing: il relativo **contratto** risulti **sottoscritto**

b) pagamento: sia stato pagato:

- per i contratti di acquisto: un **acconto** almeno del **20% del costo** di acquisizione
- per i contratti di leasing: un **maxicanone** almeno pari al **20% della quota capitale**



Nota: è possibile che con la Manovra di bilancio 2018, attualmente in via di predisposizione, sia disposta un'ulteriore proroga.

AMBITO TEMPORALE	AGEVOLAZIONE	INVESTIMENTI EFFETTUATI
	Superammortamento	▪ dal 1/01/2016 al 31/12/2016
	Superammortamento	▪ dal 1/01/2017 al 31/12/2017
		▪ dal 1/01/2018 al 30/06/2018: se entro il 31/12/2017: - si perfeziona il contratto (di vendita/leasing) - è pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone
	Iper ammortamento	▪ dal 1/01/2017 al 31/12/2017 ▪ dal 1/01/2018 al 30/09/2018: se entro il 31/12/2017: - si perfeziona il contratto (di vendita/leasing) - è pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

Il momento di effettuazione

- ➔ segue il **principio di competenza ex art. 109 Tuir**
- ➔ anche in relazione ai soggetti che applicano il principio di “derivazione rafforzata”.



Nota: ciò significa che, le imprese che applicano l'art. 83 Tuir (come modificato dal DL 244/2016, e cioè tutte quelle diverse dalle “micro imprese” ex art. 2435-ter CC che redigono il bilancio in conformità al codice civile) non applicano il criterio del costo ammortizzato ai fini dell'agevolazione.

Esempio: Srl (non micro-impresa) acquista un macchinario per 20.000 € da pagare in 2 anni senza interessi:

- ai fini contabili/fiscali: contabilizza il costo di €. 18.000 (che ammortizza a libro cespiti) ed €. 2.000 € di interessi passivi (che deduce in 2 anni col criterio del pro rata temporis)
- ai fini del super/iperammortamento: assume il costo di €. 20.000.

DATA RILEVANTE

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

- **ACQUISTO:** consegna/spedizione (ovvero 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 è prevista la “clausola di prova”, rileva il momento della verbale di 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 31/12/2016).

La CM 4/2017 ha chiarito che la proroga al 30/06/2018 si applica anche in relazione:

- ⇒ **ai contratti di appalto**, per i quali rileva l'accettazione definitiva del SAL (anche per contratti di durata infrannuale)
- ⇒ **ai lavori in economia**, per i quali rileva il momento di sostenimento del costo (momento di impiego dei beni acquistati o prelevati dal magazzino; momento di utilizzazione del personale dipendente; ecc.)

dove in questi casi

- 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.

MODALITA' DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE – DOPPIO BINARIO

Le agevolazioni super ed iperammortamento operano quali variazioni in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

A tal fine l'Agenzia ha confermato che tali importi vanno determinati (CM 4/2017):

- **esclusivamente in applicazione dei coefficienti fiscali** sul costo storico di acquisizione
- in modo **del tutto indipendente dagli ammortamenti civilistici** (che possono essere maggiori o inferiore rispetto a quelli fiscali, lasciando inalterata la variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi – si tratta del principio del cd. “doppio binario”).

Nel caso di acquisizione in locazione finanziaria, le rispettive maggiorazioni si applicano alla sola quota capitale dei canoni di leasing.

ACQUISIZIONE LEASING NEL 2018 - CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

L'Agenzia delle Entrate, con la Risoluzione n. 132 del 24/10/2017, affronta il caso in cui il contribuente, che intende usufruire della “proroga” degli investimenti sul 2018, 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
- intendendo successivamente acquisire il bene **non più in proprietà, ma in leasing**.

L'Agenzia, chiarisce che in tal caso:

- a) **in alternativa all'acquisto del bene in proprietà**, da effettuare entro il 30/06/2018 per il superammortamento o entro il 30/09/2018 per l'iperammortamento
- b) **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	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>il fornitore</u>: riconosce alla società di leasing l'acconto ricevuto dal contribuente, incassando la sola differenza ▪ <u>la società di leasing</u>: imputa tale acconto a pagamento del maxicanone iniziale
-------------------	---



In tal caso, secondo l'agenzia risulta **irrelevante 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	<ul style="list-style-type: none"> ▪ <u>il contribuente</u>: richiede la restituzione dell'acconto al fornitore, che riversa alla società di leasing ▪ <u>la società di leasing</u>: paga l'intero prezzo del bene al fornitore, imputando la somma ricevuta dall'utilizzatore a pagamento del maxicanone iniziale ▪ <u>il contratto di leasing</u>: 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”*.

Esempio

Il sig. Rossi, imprenditore, intende acquistare un macchinario del costo di **€. 100.000 + Iva.**

Entro il 31/12/2017 ha proceduto:

- ad effettuare l'**ordine**, accettato dal fornitore Alfa
- versando un **acconto pari a €. 20.000** (il 20%)

A giugno 2018 ritiene più conveniente procedere all'**acquisizione in leasing** del bene; a tal fine, previo accordo col fornitore Alfa e la società di leasing, potrà procedere con una delle seguenti alternative, al fine di garantirsi la possibilità di effettuare il **superammortamento**:

1° opzione:

- il fornitore Alfa riceve 80.000 € dalla società di leasing a chiusura del debito dell'imprenditore
- la società di leasing stipula il contratto riconoscendo il versamento del maxicanone per €. 20.000, consegnando all'utilizzatore il piano di ammortamento per i residui €. 80.000

2° opzione:

- l'imprenditore Rossi si fa restituire l'acconto di 20.000 € da Alfa, che rigira interamente alla società di leasing
- quest'ultima imputa l'incasso di €. 20.000 € a titolo di maxicanone, stipulando il relativo contratto di leasing.

In entrambi i casi:

- il **collaudo** del bene deve essere effettuato **entro il 30/06/2018**
- il **contratto di leasing** menziona l'intera operazione posta in essere.

