

Antonio ARGENIO
Pietro BESSI
Federico CALISSANO
Vincenzo CAMPO ANTICO
Giovanni CIURLO
Stefano FILIPPINI
Riccardo FOGLIA TAVERNA
Filippo INGRAFFIA
Stanislao LUCHESCHI
Emilio MARTINOTTI
Andrea VALENTI
Andrea VILLA

Senior Of Counsel:
Mario VALENTI

Chiara ALBUSCERI
Gabriella ALLODI
Simone BACCHIERI
Simona BACCO
Luigi BORZONI
Francesca BOSELLI
Pietro CAPPA
Stefania CARETTO
Marina Anna CAVAGGIONI
Andrea CHIODI
Francesco CICCIONE
Federica CUCUT
Valeria DE VECCHI
Martino EBNER
Andrea FERRARI
Alice FINAMORE
Andrea FRASSINETTI
Giovanna GALARDI
Valentina GANZAROLLI
Laura GIULIANO
Emanuele INGRAFFIA
Andrea Piergiorgio LAMANNA
Andrea MANISCALCO
Giovanna MARCHELUZZO
Daniela MARTINO
Michele MELEGATI
Cristiano MERLI
Mario Andrea MONTAGNA
Eleonora MORGANTE
Angela PADUANO
Michela PELLEGRINI
Luciana PERINI
Simone PESCE
Tony PRATA
Simona REGGIANI
Isabella ROVINA
Elia SISMONDINI
Nicola TONELLI
Antonella VADALÀ
Maria Grazia VANTAGGIATO

Of Counsel:
Elena BOCCHINO
Guglielmo BRODASCA
Massimo CALISSANO
Vittorio Glauco EBNER
Francesca FERRERI
Mario GOZZETTI
Enzo LOMBARDO
Paolo MANDARINO

Torino, 30 maggio 2017

Ai Signori Clienti

Loro Sedi

CIRCOLARE N. 11/2017

OGGETTO: PROROGA DEI SUPER-AMMORTAMENTI – DISCIPLINA E CHIARIMENTI UFFICIALI

1 PREMESSA

L'art. 1 co. 91 - 94 e 97 della L. 28.12.2015 n. 208 (legge di stabilità 2016) ha introdotto un'agevolazione volta ad incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi, che interviene sulla disciplina fiscale degli ammortamenti.

L'agevolazione, originariamente prevista per gli acquisti effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016, è stata prorogata dall'art. 1 co. 8 - 13 della L. 11.12.2016 n. 232 (legge di bilancio 2017) agli investimenti effettuati fino al 31.12.2017 (o entro il 30.6.2018 al ricorrere di determinate condizioni), ancorché con l'esclusione dei veicoli a deducibilità limitata.

L'agevolazione consiste in una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi, rilevante ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* (c.d. "super-ammortamenti").

Chiarimenti ufficiali

La proroga dei super-ammortamenti è stata oggetto di chiarimenti ufficiali mediante la circ. 30.3.2017 n. 4, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo economico (di seguito, MISE).

La stessa circolare rinvia, per quanto non espressamente trattato, ai chiarimenti forniti con la circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23, relativa alla precedente versione dell'agevolazione (art. 1 co. 91 ss. della L. 208/2015).

Principio di derivazione rafforzata - Deroga

Ai fini dei super-ammortamenti, è prevista un'espressa deroga al principio di derivazione rafforzata¹.

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4) ha infatti chiarito che per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del Conto economico, la maggiorazione non risulta legata alle valutazioni di bilancio, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale. Infatti, la maggiorazione si traduce in una variazione in diminuzione che opera in via extracontabile.

Come si vedrà meglio nel prosieguo, il principio di derivazione rafforzata è, inoltre, derogato con riferimento alla determinazione²:

- del momento di effettuazione dell'investimento;
- del costo dei beni agevolabili.

¹ Il principio di derivazione rafforzata presiede alla determinazione del reddito d'impresa e implica la rilevanza fiscale dei criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione adottati in bilancio (art. 83 co. 1 del TUIR), con il conseguente riconoscimento fiscale della rappresentazione contabile fondata sul principio di prevalenza della sostanza sulla forma. Il suddetto principio di derivazione rafforzata si applica ai soggetti che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile diversi dalle micro imprese, con riguardo ai componenti reddituali e patrimoniali rilevati in bilancio a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso al 31.12.2015, vale a dire dal 2016 per i soggetti "solari" (art. 13-bis co. 5 del DL 30.12.2016 n. 244, conv. L. 27.2.2017 n. 19).

² Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3 e 5.4).



2 AMBITO APPLICATIVO

Possono beneficiare della proroga dell'agevolazione i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni, che investono in beni materiali strumentali nuovi (ad esclusione degli investimenti in immobili e in veicoli non esclusivamente strumentali).

2.1 AMBITO SOGGETTIVO

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.1), possono beneficiare dell'agevolazione tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente:

- dalla natura giuridica;
- dalla dimensione aziendale;
- dal settore economico in cui operano.

Pertanto, anche sulla base dei chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate, possono essere ammessi all'agevolazione:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società di persone (snc, sas);
- le società di capitali (spa, srl, sapa);
- le società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- gli imprenditori agricoli, se superano i limiti stabiliti dall'art. 32 del TUIR per la determinazione del reddito agrario (e che quindi diventano titolari anche di reddito d'impresa);
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust*, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, limitatamente al reddito derivante dall'attività commerciale esercitata;
- le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti³.

L'agevolazione può essere applicata anche ai soggetti esercenti arti e professioni, in particolare alle⁴:

- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 co. 1 del TUIR;
- associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche.

³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.1).

⁴ Circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 1) e circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.1).



2.1.1 Imprese minori

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.1), possono fruire dell'agevolazione anche le imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR che applicano il regime di cassa⁵.

2.1.2 Contribuenti in “regime di vantaggio”

L'Agenzia delle Entrate⁶ ha chiarito che possono fruire dell'agevolazione anche i contribuenti in “regime di vantaggio” ex art. 27 del DL 98/2011 (c.d. “contribuenti minimi”), posto che la deduzione del costo di acquisto secondo il principio di cassa non ostacola la fruizione del beneficio trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo⁷.

2.1.3 Soggetti esclusi

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che sono esclusi dalla maggiorazione del 40%:

- i soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui alla L. 190/2014⁸;
- le imprese marittime in regime di *Tonnage tax* (art. 155 del TUIR).

2.2 AMBITO OGGETTIVO

Per quanto concerne i beni oggetto del beneficio fiscale, salvo le specifiche esclusioni previste, sono agevolabili gli acquisti di beni materiali strumentali nuovi.

2.2.1 Beni agevolabili

Sono agevolabili gli investimenti in beni materiali⁹ che rispettano i seguenti requisiti:

- strumentalità;
- novità.

⁵ Introdotta a seguito delle modifiche apportate dall'art. 1 co. 17 ss. della L. 232/2016. Per le imprese minori, è stato comunque mantenuto il criterio di competenza con riferimento all'ammortamento e ad altri componenti di reddito che mal si conciliano con il criterio di cassa.

⁶ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.1), circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 1) e circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12 (§ 10.7).

⁷ La circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 6) ha affermato che la norma agevolativa in esame non incide sul calcolo del limite triennale relativo agli acquisti di beni strumentali pari a 15.000,00 euro.

⁸ Tali soggetti, infatti, non determinano il reddito d'impresa o di lavoro autonomo in modo analitico (con deduzione specifica dei costi inerenti), bensì forfetario, applicando il coefficiente di redditività previsto per la specifica attività ai ricavi o compensi percepiti nel periodo d'imposta.

⁹ Possono beneficiare dell'agevolazione anche le spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa se iscritte, secondo i principi contabili nazionali, nella voce “Immobilizzazioni materiali” (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.4).



Beni strumentali

Alla luce dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate¹⁰, sono agevolabili i beni strumentali rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria. Pertanto, i beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.

Sono, quindi, esclusi:

- i "beni merce", nonché quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

Beni "nuovi"

I beni, per essere agevolabili, devono soddisfare il requisito della novità, ossia non devono essere stati utilizzati prima dell'acquisto né dal produttore né da altri soggetti.

Sulla base delle indicazioni fornite dall'Amministrazione finanziaria, sono agevolabili gli acquisti di beni esposti nello *show room* e utilizzati dal rivenditore a soli fini dimostrativi¹¹.

Nel caso in cui siano stati utilizzati beni usati per la realizzazione di beni complessi, questi ultimi si considerano agevolabili purché il costo dei beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivo del bene¹².

Impianti eolici e fotovoltaici

Secondo l'Agenzia delle Entrate è possibile beneficiare del super-ammortamento solo con riferimento alle componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche¹³.

2.2.2 Beni non agevolabili

Sono esclusi dalla proroga dei super-ammortamenti:

- i beni immateriali (es. *software*)¹⁴;

¹⁰ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2).

¹¹ Non può fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione, come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2).

¹² Nel caso in cui il bene complesso, che incorpora anche un bene usato, sia stato acquistato a titolo derivativo, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di prevalente entità rispetto al costo complessivo; l'importo agevolabile è quindi costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l'acquisto (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2).

¹³ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 9).

¹⁴ Si evidenzia che, per alcuni tipi di beni immateriali, la legge di bilancio 2017 (allegato B) ha introdotto una maggiorazione del 40% per i soggetti che beneficiano del nuovo "iper-ammortamento".



i beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.88 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%¹⁵;

gli acquisti di fabbricati e di costruzioni;

gli autoveicoli non esclusivamente strumentali.

Ulteriori esclusioni sono previste in un'apposita tabella allegata alla legge di stabilità 2016.

Veicoli a deducibilità limitata

La proroga dei super-ammortamenti non opera per i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) e b-bis) del TUIR.

Pertanto, dall'1.1.2017, sono esclusi dall'agevolazione¹⁶:

i veicoli aziendali e dei professionisti (deducibilità al 20%);

i veicoli di agenti e rappresentanti (deducibilità all'80%);

i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (deducibilità al 70%).

3 EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

3.1 INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2), sono agevolabili gli investimenti effettuati mediante:

acquisti di beni da terzi;

leasing finanziario¹⁷;

realizzazioni in economia;

contratti di appalto.

3.2 MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

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

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

¹⁵ Al fine di verificare se i beni rientrano o meno nell'ambito applicativo dei super-ammortamenti, secondo la ris. Agenzia delle Entrate 14.9.2016 n. 74 occorre fare riferimento ai coefficienti tabellari previsti dal DM 31.12.88 e non a quelli effettivamente adottati dall'impresa.

¹⁶ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5. E 5.4.3).

¹⁷ È quindi escluso dall'ambito applicativo dell'agevolazione il *leasing* operativo, ossia l'operazione caratterizzata dall'assenza del diritto al riscatto del bene da parte dell'utilizzatore, e il noleggio. In tali ipotesi nessun beneficio è previsto per gli utilizzatori, mentre l'agevolazione potrà ragionevolmente spettare al soggetto locatore o noleggiante, soltanto nell'ipotesi in cui l'attività di locazione operativa o di noleggio costituisca l'oggetto principale dell'attività (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2).



entro il 31.12.2017;

ovvero entro il 30.6.2018, a condizione che entro il 31.12.2017 siano verificate entrambe le seguenti condizioni:

il relativo ordine risulti accettato dal venditore;

sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Al fine di individuare l'esatto momento di effettuazione dell'investimento, occorre fare riferimento all'art. 109 del TUIR (anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata¹⁸) e distinguere in base alle diverse modalità con cui gli investimenti possono essere effettuati.

In particolare:

per l'acquisto di beni mobili, occorre fare riferimento alla data di consegna o spedizione dei beni ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;

per gli investimenti mediante *leasing*, occorre fare riferimento alla data di consegna al locatario e, in particolare, alla data di sottoscrizione del verbale di consegna da parte dell'utilizzatore¹⁹;

per gli investimenti mediante appalto, rileva la data di ultimazione della prestazione oppure la data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori (SAL) da parte del committente²⁰;

per gli investimenti realizzati in economia, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avendo riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR²¹.

3.3 MOMENTO DI ENTRATA IN FUNZIONE DEL BENE

Ai fini della fruizione effettiva del super-ammortamento conta anche l'entrata in funzione del bene ai sensi dell'art. 102 del TUIR.

Pertanto, la maggiorazione potrà essere dedotta dai soggetti titolari di reddito d'impresa, conformemente all'art. 102 co. 1 del TUIR, solo a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

¹⁸ La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3) ha chiarito che non rilevano, ai fini dell'agevolazione in esame, 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 – a seguito delle modifiche apportate all'art. 83 del TUIR dal DL 244/2016 conv. L. 19/2017 (decorrenti dal 2016, per i soggetti "solari") – per i soggetti, diversi dalle micro imprese di cui all'art. 2435-ter c.c., che redigono il bilancio in conformità alle disposizioni del codice civile.

¹⁹ Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione rileva la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

²⁰ In tal senso, si veda la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3).

²¹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3).



4 DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di *leasing*²².

Secondo quanto chiarito dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4), il beneficio si traduce quindi in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40%, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile.

L'agevolazione si struttura come una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione dei redditi ai fini IRES e IRPEF (non IRAP).

La circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 4) ha precisato che 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.

Sul punto, la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4) ha chiarito che tale differenziale potrà essere recuperato soltanto facendo riferimento agli ordinari strumenti messi a disposizione dall'ordinamento che consentono la rettifica a favore del reddito imponibile per il periodo d'imposta di competenza.

Pertanto, l'importo non dedotto potrebbe essere recuperato presentando:

- una dichiarazione integrativa ai sensi dell'art. 2 co. 8 e 8-*bis* del DPR 322/98;
- un'istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del DPR 602/73.

4.1 COSTO FISCALE AGEVOLATO

La maggior deduzione deve essere calcolata sul costo dei beni determinato secondo i principi stabiliti dall'art. 110 co. 1 lett. a) e b) del TUIR; tale costo è comprensivo anche dell'IVA indetraibile²³.

4.1.1 Principio di derivazione rafforzata - Irrilevanza

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4) ha chiarito che per la determinazione del costo agevolabile non rilevano, "*ai soli effetti della quantificazione del beneficio*" in commento, i diversi criteri previsti per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata.

Pertanto, nella determinazione del costo da considerare per il calcolo del super-ammortamento non assume rilevanza il diverso criterio previsto dall'OIC 16 (§ 33), 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 (i relativi interessi passivi, transitando a Conto economico, non influenzano il processo di ammortamento).

4.1.2 Contributi in conto impianti

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4), il costo del bene agevolabile deve essere assunto al lordo – e non più al netto, come previsto dalla precedente circ. 26.5.2016 n. 23 (§ 4) – di

²² Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate, tale maggiorazione non rileva ai fini del calcolo della plusvalenza/ minusvalenza derivante dalla cessione del bene (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.4).

²³ Circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 4).



eventuali contributi in conto impianti spettanti all'imprenditore, a prescindere dal regime di contabilizzazione adottato.

4.2 BENI IN PROPRIETÀ

L'Agenzia delle Entrate²⁴ ha chiarito che per i beni acquisiti in proprietà la maggiorazione del 40%, non essendo correlata alle valutazioni di bilancio, deve essere fruita, ai sensi degli 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.

Esempio numerico

Di seguito si riporta un esempio, mutuato dalla circ. 4/2017, che illustra la modalità di fruizione dei super-ammortamenti nel caso in cui il coefficiente di ammortamento civilistico coincida con il coefficiente di ammortamento fiscale.

Si consideri l'ipotesi in cui l'1.7.2017 sia consegnato ad un'impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari a 10.000,00 euro. Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 20%.

In tal caso il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione. Pertanto la maggiorazione, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari a 4.000,00 euro (40% di 10.000,00), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari a 800,00 euro (20% di 4.000,00).

Considerando la riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento per il primo periodo ai sensi dell'art. 102 co. 2 del TUIR, si avrà il seguente piano di ammortamento:

Anno	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento dedotto per derivazione nei limiti fiscali (fiscale "ordinario")	Variazione in diminuzione per super-ammortamento
2017	1.000,00	1.000,00	400,00
2018	2.000,00	2.000,00	800,00
2019	2.000,00	2.000,00	800,00
2020	2.000,00	2.000,00	800,00
2021	2.000,00	2.000,00	800,00
2022	1.000,00	1.000,00	400,00
TOTALE	10.000,00	10.000,00	4.000,00

Beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro

I beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro possono essere dedotti integralmente nell'esercizio in cui è stato sostenuto il costo (art. 102 co. 5 del TUIR).

Per tali beni è possibile dedurre il 40% interamente nell'anno dell'acquisto. Pertanto, ipotizzando l'acquisto di un bene di costo pari a 200,00 euro, sarà possibile dedurre integralmente un costo di 280,00 euro.

²⁴ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4.1) e circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 4.1).



La possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche nell'ipotesi in cui il costo del bene superi i 516,46 euro per effetto della maggiorazione del 40%²⁵.

Beni ad uso promiscuo

Per i beni adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e all'uso personale del contribuente, la maggiorazione del 40% non rileva in misura piena, ma nella misura del 50% (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.4).

4.3 VEICOLI

Come sopra anticipato, dal 2017 possono beneficiare della maggiorazione del 40% soltanto i veicoli di cui all'art. 164 co. 1 lett. a) del TUIR, vale a dire quelli per i quali è prevista la deducibilità integrale dei costi. Si tratta dei veicoli:

- utilizzati esclusivamente come strumentali, vale a dire veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (es. autovetture per imprese di noleggio²⁶);
- adibiti ad uso pubblico (es. taxi).

Esempio numerico

Si ipotizzi che l'1.7.2017 sia consegnata ad un'impresa un'autovettura acquistata in proprietà per un costo pari a 20.000,00 euro.

L'autovettura, utilizzata esclusivamente come bene strumentale, entra subito in funzione.

Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 25%.

Il bene può quindi usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione e, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento sarà pari a 8.000,00 euro (40% di 20.000,00).

Considerando la riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento per il primo periodo ai sensi dell'art. 102 co. 2 del TUIR, si avrà il seguente piano di ammortamento:

Anno	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento dedotto per derivazione nei limiti fiscali (fiscale "ordinario")	Variazione in diminuzione per super-ammortamento
2017	2.500,00	2.500,00	1.000,00
2018	5.000,00	5.000,00	2.000,00
2019	5.000,00	5.000,00	2.000,00
2020	5.000,00	5.000,00	2.000,00
2021	2.500,00	2.500,00	1.000,00
TOTALE	20.000,00	20.000,00	8.000,00

²⁵ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4.4) e circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 4.4).

²⁶ Ris. Agenzia delle Entrate 23.3.2007 n. 59.



4.4 BENI IN LEASING

Nel caso di un bene acquisito attraverso un contratto di *leasing*, la deduzione della maggiorazione deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'art. 102 co. 7 del TUIR, il quale prevede la deduzione dei canoni di locazione finanziaria "per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal DM 31.12.88.

La durata del contratto di locazione finanziaria (e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di *leasing*) può essere uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale calcolata in base al predetto co. 7 dell'art. 102 del TUIR. Al riguardo, la circ. Agenzia delle Entrate 29.5.2013 n. 17 ha chiarito che:

- se la durata contrattuale coincide con quella minima individuata dall'art. 102 co. 7 del TUIR, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a Conto economico;
- se la durata contrattuale è superiore a quella minima ex art. 102 co. 7 del TUIR, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a Conto economico, secondo il principio della previa imputazione al Conto economico recato dall'art. 109 co. 4 del TUIR;
- se la durata contrattuale è inferiore a quella minima ex art. 102 co. 7 del TUIR, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a Conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili 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.

L'Agenzia delle Entrate²⁷ ha chiarito che, in caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione del 40% 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 interessi²⁸.

Esempio numerico

Di seguito si riporta un esempio, mutuato dalla circ. 4/2017, che illustra le modalità di fruizione dei super-ammortamenti nel caso in cui la durata contrattuale sia uguale alla durata minima fiscale.

Un'impresa stipula un contratto di *leasing* avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: 1.1.2017;
- durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31.12.88 (25%, pari a 4 anni);
- canone di *leasing* complessivo: 11.000,00 euro, di cui quota capitale 9.000,00 euro e quota interessi 2.000,00 euro;
- prezzo di riscatto (1.1.2019): 1.000,00 euro.

²⁷ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4.2) e circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 4.2).

²⁸ Ai fini dell'individuazione degli interessi impliciti si può far riferimento, come evidenziato nella circ. Agenzia delle Entrate 29.5.2013 n. 17, al consolidato criterio forfetario previsto dall'"abrogato" DM 24.4.98. In tal caso, la quota di interessi compresa nel canone va calcolata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del *leasing*.



In tal caso, il bene può usufruire della maggiorazione del 40% della quota capitale del canone complessivo (9.000,00 euro) che, quindi, sarà pari a 3.600,00 euro (40% di 9.000,00), corrispondente ad un canone “aggiuntivo” annuo pari a 1.800,00 euro (3.600,00 / 2).

La seguente tabella riepiloga la situazione:

Anno	Canone di leasing a Conto economico (quota capitale)	Canone di leasing dedotto per derivazione nei limiti fiscali (quota capitale)	Variazione in diminuzione per super-ammortamento
2017	4.500,00	4.500,00	1.800,00
2018	4.500,00	4.500,00	1.800,00
TOTALE	9.000,00	9.000,00	3.600,00

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene (su un importo di 1.000,00 euro) e le quote della relativa maggiorazione (pari a 400,00 euro, ossia il 40% di 1.000,00).

5 ACCONTI

Ai sensi dell’art. 1 co. 12 della L. 232/2016, la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d’imposta in corso al 31.12.2017 (2017, per i soggetti “solari”) e per quello successivo è effettuata “*considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni di cui ai commi 8, 9 e 10*” dello stesso art. 1 (in pratica, in assenza delle disposizioni relative alla proroga dei super-ammortamenti).

Secondo la circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 7), dal momento che “*la disposizione in esame non richiama le norme sul super ammortamento di cui ai commi 91 e seguenti della legge n. 208 del 2015, l’imposta dovuta per il 2016 – parametro di riferimento per calcolare l’acconto con il metodo storico – con riferimento a tali commi non deve essere rideterminata*”.

Pertanto, a differenza dello scorso anno, ai fini del versamento degli acconti IRPEF e IRES relativi al 2017, non occorre ricalcolare l’imposta storica dovuta per il 2016 se, in tale periodo d’imposta, si è applicata l’agevolazione dei super-ammortamenti.

6 STUDI DI SETTORE

La norma agevolativa prevede l’irrelevanza dei super-ammortamenti ai fini degli studi di settore (art. 1 co. 13 della L. 232/2016, che richiama l’art. 1 co. 97 della L. 208/2015).



7 CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

La maggiorazione del 40%, in quanto misura generale, è fruibile anche in presenza di altre agevolazioni, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali²⁹.

Il super-ammortamento è, quindi, cumulabile con³⁰:

la “Nuova Sabatini”;

il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo;

il *Patent Box*;

l'aiuto alla crescita economica (ACE);

le agevolazioni per gli investimenti in *start up* e PMI innovative.

²⁹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4) e circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 4).

³⁰ Cfr. <http://www.sviluppoeconomico.gov.it/index.php/it/incentivi/impresa/iper-e-super-ammortamento>.

