

I chiarimenti Fnc: misura confermata anche se il bene entra in funzione nel periodo 2018

Super ammortamento blindato

Investimenti entro il 31/12/17: agevolazione del 40%

I chiarimenti Fnc

Super ammortamento	Riduzione della misura dal 40 al 30% per gli investimenti eseguiti nel 2018 ed esclusione di tutti i veicoli compresi nell'art. 164 Tuir
Iper ammortamento	Conferma della misura agevolativa del 150% e introduzione di un meccanismo per fruire dell'agevolazione anche a seguito della cessione del bene
Beni immateriali	Conferma agevolazione del 40% per l'acquisto di software per i soggetti che effettuano investimenti agevolabili al 150%

Nel documento della Fondazione si ricorda anche che il super ammortamento non assume la forma di aiuto di stato, con la conseguenza che l'incentivo è cumulabile con altre agevolazioni, a meno che le norme che disciplinano gli altri incentivi non dispongano diversamente

Pagina a cura
di SANDRO CERATO

Per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, la misura del super ammortamento rimane quella del 40%, anche se il bene entra in funzione nei periodi d'imposta 2018. È quanto emerge dalla lettura del documento di ricerca della Fondazione nazionale dei commercialisti (Fnc) del 29 marzo scorso in cui si ripercorre la disciplina agevolativa del super e dell'iper ammortamento, con particolare riguardo alle novità introdotte dalla legge di Bilancio 2018.

Super ammortamento. Relativamente al super ammortamento, la legge di bilancio 2018 non si è limitata a disporre la proroga dell'agevolazione anche per il periodo d'imposta 2018 (con la descritta «coda» per gli investimenti effettuati

nel primo semestre 2019), poiché ha introdotto due aspetti di novità (applicabili limitatamente agli investimenti eseguiti da partite dal 1° gennaio 2018):

- la riduzione della misura agevolativa dal 40% al 30%;
- l'esclusione dall'agevolazione per tutti gli acquisti di mezzi di trasporto di cui all'articolo 164 del Tuir.

In merito a tale ultimo aspetto, l'Agenzia (nel corso del videoforum di *ItaliaOggi*) ha avuto modo di precisare che restano agevolabili anche per il periodo d'imposta 2018 gli acquisti di autocarri, e più in generale di veicoli esclusi dall'ambito applicativo dell'articolo 164 del Tuir.

Relativamente alla riduzione della misura del super ammortamento dal 40% al 30%, è bene ricordare che gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018, ma per i quali l'impresa ha pagato un acconto almeno del 20% e ha ottenuto la conferma dell'ordine entro il

31 dicembre 2017, la misura dell'agevolazione rimane del 40%. Si tratta, infatti, di investimenti ai quali si applicano le disposizioni originarie contenute nella legge n. 232/2016 secondo cui il super ammortamento è pari al 40% anche per gli investimenti eseguiti entro il 30 giugno 2018, ma per i quali entro il 31 dicembre 2017 sussistevano i descritti requisiti.

È appena il caso di ricordare che per individuare il momento in cui l'investimento si considera eseguito, si deve aver riguardo all'esercizio di competenza individuato in base alle regole contenute nell'articolo 109 del Tuir.

Tale circostanza è stata confermata anche nei documenti di prassi dell'Agenzia (da ultimo nella circolare n. 4/E/2017). Il documento della Fondazione ricorda anche che l'incentivo in questione non assume la forma dell'aiuto di stato, con la conseguenza

che il super ammortamento è cumulabile con altre agevolazioni, a meno che le norme che disciplinano gli altri incentivi non dispongano diversamente.

Iper ammortamento. La legge di Bilancio 2018 (legge 205/2017) dispone che la disciplina degli «iper-ammortamenti» si applichi anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave «Industria 4.0») effettuati entro 31/12/2018, ivi compresi quelli effettuati entro il 31/12/2019, a condizione che entro il 31/12/2018 sia stato pagato un acconto almeno del 20% e che l'ordine sia stato confermato.

In buona sostanza, a differenza di quanto previsto per il «super ammortamento», la proroga dell'«iper ammortamento» è una replica del meccanismo già previsto per gli investimenti eseguiti nel corso del 2017. Peraltro, nessuna modifica alla misura dell'agevolazione è stata disposta dalla legge di Bilancio 2018, con l'effetto che la maggiorazione rimane confermata in misura pari al 150% del costo dell'investimento agevolabile.

In relazione agli investimenti che possono beneficiare dell'estensione temporale dell'«iper-ammortamento» al nuovo termine del 31/12/2019, la verifica della sussistenza delle due condizioni richiamate (accettazione dell'ordine e pagamento di acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione entro il 31.12.2018) risulta essere relativamente semplice per i beni acquisiti in proprietà: per i beni acquisiti tramite leasing, così come per quelli realizzati mediante contratto di appalto o in economia, la verifica delle richiamate due condizioni risulta essere, invece, meno immediata.

L'articolo 1, commi 35 e 36, della legge n. 205/2017 ha introdotto un meccanismo volto a consentire alle imprese di proseguire nella deduzione dell'iper ammortamento pari al 150% anche successivamente alla cessione del bene. Infatti, la deduzione dell'iper ammortamento, essendo una sorta di «appendice» dell'ammortamento, da fruire extra-

contabilmente con una variazione in diminuzione nel quadro RF del modello Redditi, cessa in caso di vendita del bene, fermo restando che per le quote già fruite non esiste alcun meccanismo di ricattura delle stesse.

Tuttavia, proprio per evitare che un'impresa, magari costretta a sostituire un bene in periodo d'imposta in cui non sarà più possibile fruire dell'agevolazione, perda il beneficio, è stato previsto che la sostituzione con un altro bene non determina alcuna decadenza a condizione che:

- la sostituzione avvenga con un bene avente le caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle stabilite dall'allegato A alla legge di Bilancio 2017 (e quindi «Industria 4.0»);

- l'effettuazione del nuovo investimento, le caratteristiche del bene e l'interconnessione siano verificate nello stesso periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione.

Risulta evidente che la necessità anche dell'interconnessione nel medesimo periodo d'imposta in cui avviene la sostituzione del bene può comportare alcune difficoltà soprattutto per quelle sostituzioni, non programmate, che avvengono verso la fine del periodo d'imposta. Tra l'altro, l'Agenzia nel corso di un recente convegno ha precisato che il meccanismo in questione spetterebbe anche per i beni ammortizzabili acquisiti nel biennio 2016-2017 e sostituiti nel corso del 2018. In merito a tale precisazione, tuttavia, si segnala in primo luogo che per gli investimenti eseguiti nel 2016

non era prevista alcuna agevolazione (salvo il super ammortamento per il quale non è tuttavia previsto alcun meccanismo analogo), e in secondo luogo che se la sostituzione avviene nel 2018 parrebbe più corretto applicare l'iper ammortamento sul nuovo bene acquistato in sostituzione di quello ceduto. Infatti, il meccanismo introdotto dalla legge di Bilancio 2018 intende non penalizzare quelle imprese che procedono alla sostituzione di beni agevolati nel corso di periodi d'imposta in cui l'agevola-

zione non sarà più fruibile, mentre se tale sostituzione avviene nel corso di un periodo agevolato non vi è necessità di alcun «aiuto» da parte del legislatore trattandosi di un intervallo temporale in cui è ancora possibile fruire dell'agevolazione stessa con un nuovo acquisto.

Dopo aver illustrato le condizioni per poter continuare a fruire dell'agevolazione, l'Agenzia fornisce anche degli esempi pratici per il calcolo dell'agevolazione a seguito della sostituzione del bene, poiché l'obiettivo della norma è quello di consentire all'impresa di continuare la deduzione dell'iper ammortamento sul «vecchio» bene. In tal senso, è quindi necessario distinguere due ipotesi:

- il costo del bene nuovo è superiore a quello sostenuto per l'acquisto di quello precedente. In tal caso, l'avvenuta sostituzione è di fatto «neutra» nel calcolo dell'iper ammortamento poiché lo stesso continuerebbe ad essere fruito nella stessa misura spettante in assenza della cessione;

- il costo del bene nuovo è inferiore a quello sostenuto per l'originario investimento, nel qual caso l'agevolazione deve essere riproporzionata in base al costo sostenuto per il nuovo investimento. Trattasi, tuttavia, della continuazione dell'iper ammortamento sul «vecchio» bene, sia pure ricalcolato in funzione del costo del nuovo investimento.

L'Agenzia delle entrate nel corso del recente convegno ha fornito il seguente esempio:

- costo di acquisto del bene ceduto 1.000, aliquota di ammortamento 20%, iper ammortamento spettante 1.500, di cui 750 già dedotto prima della cessione;

- costo di acquisto del bene sostitutivo 800, aliquota di ammortamento 20%, iper ammortamento spettante 1.200.

In tal caso, l'iper ammortamento teorico spettante sul bene nuovo è pari a 1.200 (150% di 800), ragion per cui l'agevolazione sul vecchio bene non può eccedere tale importo al netto di quanto già fruito (1.200 - 750 = 450). In merito alla deduzione di tale residuo importo, l'Agenzia sposa un'interpretazione favorevole al contribuente, poiché si deve tener conto

del costo del bene «vecchio», con conseguente deduzione di 300 nell'anno di cessione e del residuo 150 nell'anno successivo.

In buona sostanza, il chiarimento dell'Agenzia consente di dedurre il minor iper ammortamento residuo (calcolato sul costo del bene nuovo) in un periodo inferiore poiché tiene conto del costo del bene oggetto di cessione.

Per quanto riguarda l'agevolazione sui beni immateriali, il documento della Fondazione conferma che la deduzione del 40% spetta a tutte le imprese che eseguono almeno un investimento iper ammortizzabile, a nulla rilevando il collegamento oggettivo del software con il bene agevolato, e a prescindere dal numero dei beni immateriali acquisiti.

—© Riproduzione riservata—■