



AIDC

Associazione Italiana
Dottori Commercialisti
ed Esperti Contabili

Sezione di Milano

Le ultime novità sul “super ammortamento”

(Circolare n. 15 del 6 settembre 2019)

Indice

1. Evoluzione normativa	4
1.1. Proroga per il 2017	4
1.2. Proroga per il 2018	5
1.3. Proroga per il 2019	5
2. Presupposto soggettivo del super ammortamento 2019	6
2.1. Imprese in contabilità semplificata	6
2.2. Soggetti esclusi	7
2.3. Azienda in affitto o usufrutto	7
2.4. Reti di imprese	7
3. Misura dell'agevolazione	9
4. Profilo temporale del super ammortamento 2019	10
4.1. Deroga al principio di derivazione rafforzata	11
4.2. Decorrenza dell'agevolazione	11
4.3. Estensione al 30.6.2020	12
4.4. Beni acquisiti in proprietà e locazione finanziaria	12
4.5. Cespiti realizzati mediante appalto	12
4.6. Beni prodotti in economia	13
5. Investimenti agevolabili nel 2019	13
5.1. Beni acquisti in leasing	14
5.2. Irrilevanza del lease back	14
5.3. Beni in locazione o noleggio	14
5.4. Beni in comodato	15
5.5. Requisito della novità del bene	15
5.6. Migliorie su beni di terzi	16
6. Beni esclusi	16
6.1. Rilevanza dei coefficienti tabellari	17
6.2. Impianti fotovoltaici ed eolici	17
6.3. Autoveicoli	18
6.4. Autocarri	18
7. Determinazione dell'agevolazione	19
7.1. Base di calcolo	19
7.2. Contributi in conto impianti	20
8. Beni acquistati in proprietà	20
8.1. Esempio: ammortamento civilistico coincidente con quello fiscale	21
8.2. Esempio: ammortamento civilistico inferiore a quello fiscale	22

8.3. Esempio: ammortamento civilistico superiore a quello fiscale	23
8.4. Cessione nel periodo agevolato	24
9. Beni ottenuti in <i>leasing</i>	25
9.1. Esempio: durata contrattuale coincidente con quella minima fiscale	26
9.2. Esempio: durata contrattuale superiore a quella minima fiscale	26
9.3. Esempio: durata contrattuale inferiore a quella minima fiscale	27
9.4. Cessione del contratto	28
10. Beni con costo unitario non superiore ad euro 516,46	28
11. Effetti del super ammortamento	30
12. Cumulabilità con altre agevolazioni	32

1. Evoluzione normativa

Con l'intento di incentivare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, la Legge di Bilancio 2016 ha introdotto un particolare beneficio fiscale – di carattere temporaneo, poiché inizialmente applicabile alle operazioni agevolabili effettuate nel periodo compreso tra il 15.10.2015 e il 31.12.2016 – a favore dei soggetti titolari di reddito d'impresa e degli esercenti arti e professioni che (**art. 1, co. 91-94 e 97, della L. 208/2015**):

- consiste in una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione di determinati beni materiali strumentali nuovi, acquisiti a titolo di proprietà o in forza di un contratto di *leasing*;
- si applica, ai soli fini delle imposte sui redditi, "*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria*".

In particolare, l'agevolazione in parola si traduce in **una maggiorazione del costo fiscalmente riconosciuto** dei beni materiali strumentali nuovi, in modo da consentire, ai fini della determinazione dell'IRES e dell'IRPEF, l'imputazione al periodo d'imposta di quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria più elevati.

La versione originaria della disciplina aveva formato oggetto di alcuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate – prima con la **C.M. 12/E/2016**, e poi con la **C.M. 23/E/2016** – secondo cui, in base al tenore letterale del co. 91 dell'art. 1 della L. 208/2015, tale disciplina riguarda **esclusivamente l'IRES e l'IRPEF**, e non anche l'IRAP, anche nel caso dei contribuenti (imprenditori individuali, s.n.c., s.a.s., ecc.) che determinano la base imponibile del tributo regionale in virtù dei criteri stabiliti per le imposte sui redditi, a norma dell'art. 5-*bis* del D.Lgs. 446/1997.

1.1. Proroga per il 2017

Con la successiva **L. 232/2016** è stata estesa l'operatività del super ammortamento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31.12.2017, ovvero entro il maggior termine del 30.6.2018 a condizione che, entro la predetta data del 31.12.2017:

- il relativo ordine fosse stato accettato dal venditore;
- fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

A dispetto della precedente versione del "*super ammortamento*", sono stati **espressamente esclusi** dall'agevolazione, per l'anno 2017, i **veicoli e gli altri mezzi di trasporto** di cui all'art. 164, co. 1, lett. b) e b-*bis*), del TUIR, ovvero i veicoli per i quali è prevista la **deducibilità parziale**. Sono stati esclusi, quindi, dalla maggiorazione in parola, gli investimenti, effettuati nel 2017, aventi ad oggetto i veicoli aziendali e dei professionisti (deducibili al 20%), i veicoli di agenti e rappresentanti (deducibili all'80%), nonché i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (deducibili al 70%).

Conseguentemente, hanno potuto beneficiare del super ammortamento 2017 gli investimenti:

- aventi ad oggetto i **veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico** di cui all'art. 164, co. 1, lett. a), del TUIR, ivi compresi gli autocarri per i quali è prevista la deducibilità

integrale, purché inerenti all'attività d'impresa (R.M. 244/E/2002);

- **effettuati fino al 31.12.2017**, ovvero fino al maggior termine del 30.6.2018, al ricorrere delle due richiamate condizioni (accettazione dell'ordine e pagamento acconto del 20%) sussistenti al 31.12.2017.

1.2. Proroga per il 2018

La L. 205/2017 ha prorogato, con alcune sostanziali modifiche, l'agevolazione del super ammortamento anche per gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati **entro il 31.12.2018**, ovvero entro il **maggior termine del 30.6.2019** sempreché, entro la predetta data del **31.12.2018**:

- il relativo ordine risultasse accettato dal venditore;
- fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

Oltre ad aver prorogato la disciplina del super ammortamento, la L. 205/2017 ha disposto:

- la **riduzione della maggiorazione** del costo di acquisizione del bene, passata dal 40% al **30%**;
- l'**esclusione** della maggiorazione del 30% in relazione all'acquisto di tutti i mezzi di trasporto indicati nell'art. 164 del TUIR (compresi quelli di cui alla lett. a) utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa).

1.3. Proroga per il 2019

L'**art. 1 del D.L. 34/2019** ha riproposto, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni, la possibilità di **maggiorare del 30%**, ai soli fini della deducibilità delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* finanziario, il costo sostenuto per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati **dall'1.4.2019 al 31.12.2019**, ovvero entro il **maggior termine del 30.6.2020**, a condizione che, **entro la data del 31.12.2019**, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Considerato che la proroga del super ammortamento per il 2019 interessa gli investimenti effettuati dall'1.4.2019 al 31.12.2019, ovvero quelli effettuati nel maggior termine del 30.6.2020 (al ricorrere delle richiamate condizioni), sono conseguentemente **esclusi** dall'agevolazione in commento gli **investimenti perfezionati dall'1.1.2019 al 31.3.2019**.

Come anticipato, con riferimento al 2019, è ancora possibile beneficiare della proroga del super ammortamento contemplata dall'art. 1, co. 29, della L. 205/2017 (anch'essa nella misura del 30%) per gli **investimenti effettuati dall'1.1.2019 al 30.6.2019**, a condizione che entro il 31.12.2018 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

Limite investimenti agevolabili

La principale novità della nuova versione del super ammortamento introdotta dall'art. 1 del D.L.

34/2019, concerne l'introduzione di un limite agli investimenti agevolabili: è stabilito, infatti, che la maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedenti il limite di **euro 2.500.000**.

Ai fini del calcolo del limite degli investimenti ammissibili, dovrebbero essere compresi soltanto quelli effettuati nel suddetto periodo agevolato, vale a dire quelli effettuati dallo scorso 1.4.2019 al 31.12.2019 o nel maggior termine del 30.6.2020 in presenza delle condizioni richieste, mentre **non dovrebbero rilevare** gli investimenti oggetto della **precedente versione del super ammortamento** di cui alla L. 205/2017, ancorché effettuati nel periodo 1.1.2019 – 30.6.2019, sempreché entro la data del 31.12.2018 si siano verificate le prescritte condizioni (accettazione dell'ordine e pagamento di acconti in misura pari al 20%).

2. Presupposto soggettivo del super ammortamento 2019

Per quanto riguarda i contribuenti interessati, nessuna novità è stata prevista dall'art. 1 del D.L. 34/2019, con l'effetto che potranno continuare a beneficiare dell'agevolazione del super ammortamento sia i **titolari di reddito d'impresa** che gli esercenti arti e professioni: i primi ne possono usufruire indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano.

Il super ammortamento può essere applicato sia dalle **imprese residenti in Italia** che dalle **stabili organizzazioni** nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, nonché dagli **enti non commerciali** con riferimento all'attività commerciale eventualmente svolta (C.M. 23/E/2016, par. 1).

Per quanto concerne, invece, gli **esercenti arti e professioni**, il beneficio è accessibile ai contribuenti che svolgono attività di lavoro autonomo, anche in forma associata, ai sensi dell'art. 53, co. 1, del TUIR.

Il super ammortamento spetta, in presenza dei relativi presupposti, anche alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il **"regime fiscale di vantaggio"** previsto dall'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 98/2011: la circostanza che il procedimento di determinazione del reddito di tali contribuenti preveda la deducibilità del costo di acquisto dei beni strumentali nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento, in base al c.d. principio di cassa, non è, infatti, ritenuto suscettibile di ostacolare la fruizione del beneficio, in quanto si tratta sostanzialmente di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo.

2.1. Imprese in contabilità semplificata

Il super ammortamento è fruibile, in presenza dei relativi presupposti, anche dalle imprese minori di cui all'art. 66 del TUIR che applicano il c.d. "regime di cassa" introdotto dall'art. 1, co. da 17 a 23, della Legge 232/2016: per questi soggetti, infatti, resta comunque fermo il criterio di competenza relativamente all'ammortamento e ad altri componenti di reddito che mal si conciliano con il criterio di

cassa (C.M. 4/E/2017).

2.2. Soggetti esclusi

Il super ammortamento è precluso alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il **“regime forfetario”** previsto dall’art. 1, co. 54-89, della L. 190/2014: il reddito di tali soggetti è, infatti, determinato moltiplicando il coefficiente di riferimento – desumibile in base al relativo codice Ateco – per i ricavi o compensi dichiarati, senza considerare i costi effettivamente sostenuti dal contribuente, compresi quelli relativi all’acquisto di beni strumentali mobili nuovi. In altri termini, il forfetario non deduce analiticamente i componenti negativi di reddito, ad eccezione dei contributi previdenziali.

La C.M. 23/E/2016, par. 1, ha altresì chiarito che sono **escluse dal super ammortamento** anche le **imprese marittime** che applicano il regime previsto dagli **artt. 155-161 del TUIR** (c.d. *“tonnage tax”*): tali contribuenti determinano, infatti, il reddito imponibile derivante dall’utilizzo delle navi in base a specifici coefficienti parametrati agli scaglioni di tonnellaggio netto delle navi stesse. In altre parole, i costi inerenti alle attività marittime agevolate, poiché già considerati forfetariamente nella determinazione del reddito, non possono essere dedotti in via analitica (C.M. 72/E/2007, par. 7.1): conseguentemente, per le **attività diverse da quelle agevolate** – per le quali le imprese marittime che si sono avvalse dell’opzione di cui all’art. 155 del TUIR determinano analiticamente il reddito, ai fini dell’IRES, secondo le ordinarie disposizioni del TUIR – il contribuente potrà usufruire del super ammortamento relativamente ai componenti negativi dedotti in via specifica, ovvero le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* finanziario.

Il medesimo principio deve ritenersi, inoltre, applicabile alle imprese che escono da tale regime, con riguardo alle quote residue di ammortamento da effettuare sui beni agevolabili nei periodi successivi all’uscita dal regime stesso.

2.3. Azienda in affitto o usufrutto

Nel caso di investimenti agevolabili, così come individuati in seguito, riguardanti aziende condotte in affitto o usufrutto, la maggiorazione del super ammortamento spetta all’**affittuario** o all’**usufruttuario**, qualora il relativo contratto di godimento non preveda la deroga al **regime convenzionale** stabilito dall’art. 2561, co. 2, c.c.: la normativa fiscale riserva, infatti, a tali soggetti il diritto di determinare e dedurre le “quote di ammortamento” (art. 102, co. 8, del TUIR). In caso contrario, ovvero di deroga contrattuale a tale regime, la maggiorazione in parola spetta al concedente, in quanto titolare del diritto di ammortamento.

2.4. Reti di imprese

L’attuale contesto normativo offre agli imprenditori che intendono costituire una **rete di imprese**, ai

sensi dell'art. 3 del D.L. n. 5/2009, l'alternativa fra **due diverse forme giuridiche**:

- la cosiddetta **"rete-contratto"** senza soggettività giuridica e con estensione a tutti gli associati della responsabilità patrimoniale per le obbligazioni assunte in nome e per conto della rete;
- la cosiddetta **"rete soggetto"** che dispone necessariamente di fondo patrimoniale e organo comune.

Come precisato dall'Amministrazione Finanziaria (C.M. 20/E/2013) le **"reti soggetto"** hanno **soggettività passiva IRES**, con l'effetto che le stesse possono essere assimilate agli enti commerciali (art. 73, co. 1, lett. b), del TUIR) ovvero agli enti non commerciali (art. 73, co. 1, lett. c), del TUIR) a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale o esclusiva. Diversamente, per le **"reti contratto"** (ovvero, le reti non dotate di soggettività giuridica autonoma), gli effetti giuridici degli atti compiuti dall'organo comune si producono direttamente in capo alle **singole imprese partecipanti alla rete**, secondo i principi tipici del mandato con rappresentanza.

Conseguentemente, ai fini fiscali, ciascuna impresa è tenuta a fatturare all'esterno le operazioni compiute dall'organo comune e di riflesso a ricevere le fatture per le operazioni passive.

Secondo quanto chiarito dalla **C.M. 4/E/2017**, anche le reti d'impresa sono **ammesse alla disciplina del super ammortamento**, con modalità differenti, a seconda che il contratto sottoscritto sia relativo a una "rete-contratto" ovvero a una "rete-soggetto". Più precisamente, nel caso della **"rete-contratto"**, ovvero priva di autonoma soggettività giuridica e capacità tributaria, gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti in capo alle **imprese partecipanti**. In particolare, con riferimento agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati nell'ambito di una "rete-contratto", possono verificarsi le seguenti due ipotesi, ovvero sia in caso di **investimento effettuato dall'organo comune** che agisce in veste di mandatario con rappresentanza, l'acquisto del bene agevolabile produce la diretta imputazione dell'operazione ai singoli partecipanti, traducendosi nell'obbligo del fornitore di fatturare a questi ultimi, per la parte di prezzo ad essi imputabile, l'operazione passiva posta in essere dall'organo comune. Diversamente, qualora **l'investimento sia effettuato dalla singola impresa** o dall'impresa capofila che opera senza rappresentanza, l'acquisto del bene agevolabile non comporta alcun effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto e la singola impresa o l'eventuale capofila dovrà "ribaltare" il costo ai partecipanti per conto dei quali ha agito emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese.

Conseguentemente, in relazione ai costi concernenti investimenti in beni materiali strumentali nuovi, fatturati o "ribaltati" alle singole imprese aderenti alla rete, sono queste ultime che hanno **diritto alla maggiorazione del super ammortamento** sulla quota parte del costo di propria competenza.

Nel caso in cui, invece, la rete di imprese dotata di fondo patrimoniale comune si configuri come **"rete-soggetto"** – poiché ha acquisito un'autonoma soggettività giuridica, in virtù dell'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del registro delle imprese – gli atti posti in essere in ese-

cuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alla “rete-soggetto”. In tale ipotesi, l’effettuazione degli investimenti è imputabile alla “rete-soggetto” sicché, essendo la rete soggetto parificata a un’impresa, i **benefici** del super ammortamento devono essere direttamente utilizzabili in capo al **nuovo soggetto giuridico** e nessun beneficio ricade direttamente sulle imprese partecipanti al contratto di rete.

3. Misura dell’agevolazione

Analogamente alla proroga del super ammortamento disposta per il 2018 dalla L. 205/2017, l’art. 1 del D.L. 34/2019 ha confermato al **30%** la maggiorazione del costo di acquisto del bene strumentale agevolabile, prevedendo, tuttavia, un **limite massimo**, prima non previsto, di **euro 2.500.000 per gli investimenti** che possono fruire del beneficio. Ne discende che, in virtù delle diverse proroghe dell’agevolazione che si sono susseguite, e ai fini della corretta indicazione della misura del beneficio in sede di dichiarazione dei redditi, occorrerà differenziare gli investimenti agevolabili in base al momento di effettuazione degli stessi:

Momento di effettuazione dell’investimento	Misura dell’agevolazione
Entro il 31.12.2017	L’agevolazione è concessa nella misura del 40% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili), a prescindere dalle vicende finanziarie o di conferma dell’ordine, da parte del venditore, entro una certa data.
Periodo 1.1.2018 - 30.6.2018	L’agevolazione è pari al 40% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31.12.2017 è stato pagato un acconto almeno del 20% e vi è stata la conferma dell’ordine ad opera del fornitore.
	L’agevolazione è del 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31.12.2017 non è stato pagato alcun acconto oppure non vi è stata la conferma dell’ordine.
Periodo 1.7.2018 - 31.12.2018	La misura del super ammortamento è del 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili), a prescindere dalle vicende finanziarie o di conferma dell’ordine, a cura del cedente, entro una certa data.
Periodo 1.1.2019 - 30.6.2019	L’agevolazione è del 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31.12.2018 è stato pagato un acconto in misura almeno pari al 20% del costo dell’investimento e vi è stata la conferma dell’ordine da parte del venditore.
Periodo 1.1.2019 - 31.3.2019	L’agevolazione è del 30% (senza la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili) se entro il 31.12.2018 è stato pagato un acconto in misura almeno pari al 20% del costo dell’investimento e vi è stata la conferma dell’ordine.
	L’agevolazione non compete se entro il 31.12.2018 non è stato pagato alcun acconto e non vi è stata la conferma dell’ordine.

Periodo 1.4.2019 - 31.12.2019	La misura del super ammortamento è del 30% (con la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili pari a 2.500.000 euro), a prescindere dalle vicende finanziarie o di conferma dell'ordine entro una certa data.
Investimenti effettuati nel periodo 1.1.2020 - 30.6.2020	L'agevolazione è del 30% (con la previsione di un tetto massimo agli investimenti agevolabili pari a 2.500.000 euro), se entro il 31.12.2019 verrà pagato un acconto in misura almeno pari al 20% del costo dell'investimento e vi sarà la conferma dell'ordine.
	L'agevolazione non compete se entro il 31.12.2019 non verrà pagato alcun acconto e non vi sarà la conferma dell'ordine

Ai fini della fruizione dell'agevolazione, come meglio illustrato nel prosieguo, non rileva la data di trasmissione dell'ordine di acquisto o l'eventuale pagamento di acconti, poiché ciò che conta è **l'entrata nel ciclo produttivo del bene strumentale agevolato**: l'entrata in funzione del bene rileva, infatti, per la decorrenza dell'ammortamento e, quindi, per il godimento dei vantaggi fiscali conseguenti al maggior valore ammortizzabile fiscalmente.

4. Profilo temporale del super ammortamento 2019

L'art. 1 del D.L. 34/2019 ha disposto che la disciplina del super ammortamento, nella misura del 30%, trova applicazione esclusivamente con riguardo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati **dall'1.4.2019 al 31.12.2019**, oppure sino al **30.6.2020**, a condizione che **entro il 31.12.2019** 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.

Per individuare l'esatto momento di effettuazione dell'investimento, ai fini della spettanza della predetta maggiorazione, l'imputazione degli investimenti deve rispettare le **regole generali della competenza** previste dall'**art. 109, co. 1 e 2, del TUIR**, in virtù del quale:

- le spese di acquisizione dei **beni mobili** si considerano sostenute 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, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà (C.M. 23/E/2016);
- per le acquisizioni di **beni con contratti di leasing**, il momento di effettuazione dell'investimento coincide con la **data in cui viene consegnato il bene**, ovvero quando entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di *leasing* preveda la clausola di prova a favore del locatario, diventa rilevante, ai fini della fruizione dell'agevolazione, la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario (C.M. 4/E/2017);
- per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i **costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato** (ad esempio, costi di progettazione dell'investimento, materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, mano

d'opera diretta, ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, ecc.), avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati;

- per gli **investimenti mediante appalto**, rileva la **data di ultimazione della prestazione** oppure la data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori da parte del committente.

4.1. Deroga al principio di derivazione rafforzata

La disciplina fiscale del super ammortamento opera in deroga al principio di "derivazione rafforzata" introdotto anche per i soggetti, diversi dalle micro imprese, che redigono il bilancio in base alle disposizioni del codice civile, in virtù del rinvio operato dal nuovo art. 83, co. 1-*bis*, del TUIR, alle disposizioni attuative emanate per i soggetti IAS (D.M. 1.4.2009, n. 48, D.M. 8.6.2011 e C.M. 7/E/2011). Conseguentemente, anche 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: si traduce, infatti, in una variazione in diminuzione che opera in via extracontabile (C.M. 4/E/2017).

Il principio di derivazione rafforzata è, inoltre, derogato, ai soli fini della quantificazione della maggiorazione del super ammortamento, con riferimento alla **determinazione del costo dei beni agevolabili** (C.M. 4/E/2017).

4.2. Decorrenza dell'agevolazione

Il momento di effettuazione dell'investimento, come sopra individuato, potrebbe, tuttavia divergere da quello di decorrenza dell'effettiva fruizione del super ammortamento: la maggiorazione del super ammortamento consiste, infatti, in un incremento del costo fiscalmente ammortizzato del bene, deducibile soltanto a partire dal periodo d'imposta di **entrata in funzione** del bene, a norma dell'art. 102, co. 1, del TUIR.

Esempio

La Alfa s.r.l. acquista un macchinario il 30.12.2019, con funzione il successivo 5.1.2020: il diritto al super ammortamento è, pertanto, maturato già nell'anno 2019 – in quanto effettuato nel periodo agevolato – ma potrà essere esercitato soltanto a partire dal periodo d'imposta 2020, poiché il cespite è entrato in funzione soltanto in tale anno. In altre parole, la società non può immediatamente usufruire dell'agevolazione nell'esercizio di effettuazione dell'investimento (2019), ma deve attendere il periodo d'imposta di effettiva entrata in funzione del bene (2020): al ricorrere di tale ipotesi, l'eventuale quota di ammortamento imputata al conto economico dell'esercizio 2019, andrebbe ripresa a tassazione – mediante una variazione in aumento di pari importo, in sede di dichiarazione dei redditi – generando altresì i presupposti per la rilevazione delle corrispondenti imposte anticipate, coerentemente con il principio contabile nazionale OIC 25.

4.3. Estensione al 30.6.2020

In relazione agli investimenti che possono beneficiare dell'estensione temporale del super ammortamento al **nuovo termine del 30.6.2020**, 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 31.12.2019) risulta essere relativamente **semplice per i beni acquisiti in proprietà**: per i beni ottenuti 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.

4.4. Beni acquisiti in proprietà o locazione finanziaria

Il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore e quello del pagamento di acconti per almeno il 20% entro il 31.12.2019 sono momenti temporali agevolmente individuabili per i beni agevolabili acquisiti in proprietà, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a conservare **idonea documentazione giustificativa** (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, e-mail, bonifici, ecc.).

Per i **beni acquisiti in locazione finanziaria**, l'estensione temporale del super ammortamento al 30.06.2020 può essere ammessa, invece, a condizione che, entro il termine del 31.12.2019 venga sottoscritto dalle parti il relativo **contratto di leasing** e l'utilizzatore provveda al **pagamento di un maxicanone** in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta.

La maggiorazione del 30% spetterà anche per i contratti di *leasing* per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato nel periodo 1.1.2020 - 30.6.2020.

Anche a seguito della proroga dell'agevolazione intervenuta per il 2019, si ritiene ancora applicabile il chiarimento reso dall'Agenzia delle Entrate secondo cui il super ammortamento spetta anche nel caso in cui il contribuente – 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 (ora 31.12.2019) – **cambi idea** e decida di acquisire il bene agevolabile tramite contratto di *leasing* (R.M. 132/E/2017).

4.5. Cespiti realizzati mediante appalto

L'estensione temporale del super ammortamento al 30.6.2020, per i beni realizzati mediante contratto di appalto, può essere ammessa a condizione che, entro il 31.12.2019 il relativo **contratto risulti sottoscritto da entrambe le parti** e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto contrattualmente. Al ricorrere di tale ipotesi, la maggiorazione del 30% spetterà anche per i contratti di appalto per i quali il momento di **effettuazione dell'investimento** (data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, data in cui l'opera o porzione di essa risulta verificata e accettata dal committente) si sia verificato **entro il 30.6.2020**.

4.6. Beni prodotti in economia

Per i beni realizzati in economia, la maggiorazione del 30% del super ammortamento spetta anche per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati o sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo in questione, avuto riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati **successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione**. Conseguentemente, così come precisato dall'Agenzia delle Entrate (C.M. 4/E/2017) – trattandosi non di beni acquistati presso soggetti terzi, ma realizzati internamente – la prima condizione prevista dalla norma (accettazione dell'ordine da parte del venditore) non rileverà ai fini dell'estensione del beneficio. Tale estensione può essere, quindi, invocata, qualora entro il 31.12.2019 risultino sostenuti costi pari almeno al 20% dei costi complessivamente affrontati nel periodo compreso dall'1.4.2019 al 30.6.2020.

Esempio

Costi sostenuti nel 2019 per la realizzazione in economia del bene: euro 1.400.

Costi sostenuti nel 2020 per la realizzazione in economia del bene: euro 2.600 (di cui euro 600 nel periodo compreso tra l'1.1.2020 e il 30.6.2020 ed euro 2.000 nel periodo compreso tra l'1.7.2020 al 31.12.2020).

Entrata in funzione del bene: anno 2020.

I costi sostenuti nel periodo compreso tra l'1.4.2019 e il 30.6.2020 sono pari ad euro 2.000 (euro 1.400 + euro 600). Nel caso in esame, per accedere all'estensione temporale del super ammortamento è necessario che entro il 31.12.2019 siano stati sostenuti costi pari a euro 400 (20% di euro 2.000).

Poiché i costi sostenuti fino al 31.12.2019 sono pari ad euro 1.400 (e quindi superiori al limite di euro 400), l'impresa potrà beneficiare dell'estensione temporale al 30.6.2020. In particolare, risulteranno agevolabili, oltre ai costi sostenuti nel 2019 (euro 1.400), anche i costi sostenuti nel periodo compreso dall'1.1.2020 al 30.6.2020 (euro 600). Dal 2020 il bene potrà fruire di un super ammortamento calcolato su un importo di euro 2.000.

5. Investimenti agevolabili nel 2019

La disciplina del super ammortamento è circoscritta esclusivamente con riferimento agli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi**: l'agevolazione non è, pertanto, invocabile con riguardo agli elementi immateriali, i quali potrebbero, al ricorrere di determinati presupposti, beneficiare della maggiorazione del 40% collegata all'iper ammortamento (art. 1, co. 9 e 10, della L. 232/2016, così come prorogati dalla L. 145/2018).

Il richiamo degli artt. 1, co. 91, della L. 208/2015, e 1, co. 8, della L. 232/2016 ai beni strumentali comporta, naturalmente, che i cespiti oggetto di investimento siano caratterizzati dalla **strumentalità**

rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione: conseguentemente, i cespiti devono essere di uso durevole e atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, pertanto, **esclusi** i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. **beni merce**), così come quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita o i materiali di consumo.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che – in assenza di ulteriori precisazioni da parte della disposizione, in ordine alle modalità di effettuazione degli investimenti – il beneficio spetta, oltre che per l'acquisto dei beni da terzi, in proprietà o in *leasing*, anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto (C.M. 23/E/2016, par. 2).

5.1. Beni acquisiti in *leasing*

Nell'ipotesi dei beni acquisiti tramite un'operazione di *leasing*, la maggiorazione del super ammortamento spetta esclusivamente all'utilizzatore e non anche al concedente: per quest'ultimo, infatti, sono irrilevanti, ai fini del beneficio, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria.

Il riferimento normativo ai "canoni di locazione finanziaria" induce a ritenere che rimangono **esclusi** dal beneficio i **beni acquisiti tramite un contratto di locazione operativa o di noleggio**, per i quali il super ammortamento potrà spettare, in presenza dei relativi presupposti, al soggetto locatore o noleggiante.

5.2. Irrilevanza del *lease back*

Il super ammortamento non viene meno nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento agevolato sia successivamente oggetto di un contratto di *sale and lease back* sicché, anche a seguito dell'intervenuta cessione del bene, **il beneficio potrà continuare ad essere fruito**, sotto forma di maggiorazione del costo originario di acquisizione, secondo la **dinamica temporale inizialmente determinata**, a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di *leasing*. Resta ovviamente inteso che il **successivo contratto di locazione** non potrà configurare, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento agevolabile (C.M. 4/E/2017).

5.3. Beni in locazione o noleggio

Sono **esclusi** dalla disciplina del super ammortamento, i beni utilizzati in base a un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la **maggiorazione**, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al **soggetto locatore o noleggiante** e soltanto nell'ipotesi in cui l'attività di locazione operativa o di noleggio costituisca l'oggetto principale dell'attività.

Come precisato dall'Amministrazione Finanziaria, **la maggiorazione non compete** qualora l'attività di **locazione e noleggio** sia effettuata in maniera **occasionale e non abituale** con società estere del gruppo in considerazione del fatto che l'investimento *"sarebbe effettuato solo strumentalmente in*

Italia, mentre nella sostanza andrebbe a rafforzare una struttura operativa estera” (C.M. 4/E/2017).

5.4. Beni in comodato

Per i beni concessi in comodato, è il comodante a poter beneficiare della maggiorazione del super ammortamento, a condizione che i beni agevolati siano **strumentali e inerenti alla propria attività**, nel qual caso egli è legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento. Peraltro, per poter beneficiare del super ammortamento per i beni concessi in comodato, il comodante dovrà essere in grado di dimostrare che i beni in parola sono **utilizzati dal comodatario** nell’ambito di un’attività strettamente funzionale all’esigenza di produzione del comodante e che detti beni sono **idonei a cedere le proprie utilità anche all’impresa proprietaria o comodante** (C.M. 4/E/2017).

5.5. Requisito della novità del bene

È, inoltre, necessario che i beni materiali strumentali oggetto dell’investimento agevolabile siano **nuovi**: l’agevolazione non spetta, pertanto, per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. A questo proposito, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che il super ammortamento è applicabile, in capo all’acquirente, **anche per il bene esposto in uno *show room*** e utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo (C.M. 23/E/2016, par. 2), in quanto l’esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai **solli fini dimostrativi** non fa perdere al bene il requisito della novità (C.M. 5/E/2015, 44/E/2009 e 4/E/2012). In altri termini, **non può usufruire dell’agevolazione** il bene che il cedente abbia impiegato per scopi diversi dalla semplice esposizione.

Per quanto concerne, invece, i **beni complessi**, alla cui realizzazione abbiano concorso anche dei **cespiti usati**, il requisito della “novità” sussiste in relazione all’intero bene, purché il costo complessivamente sostenuto non sia formato prevalentemente da quello dei cespiti usati. Sul punto, l’Agenzia delle Entrate ha precisato che tale condizione dovrà risultare verificata sia nell’ipotesi di bene realizzato in economia che in quella di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato. Tale circostanza dovrà sussistere nel caso di:

- **acquisto a titolo derivativo da terzi** di bene complesso che incorpora anche un bene usato. In tale fattispecie, il cedente dovrà attestare che il **costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo**. Al verificarsi di questa condizione, l’importo agevolabile sarà costituito dal **costo complessivamente sostenuto dal cessionario** per l’acquisto del bene;
- un **bene realizzato in economia** il quale, se dotato del requisito della “novità”, può fruire della maggiorazione, oltre che sul **costo afferente alla componente** nuova del bene complesso, anche sul **costo della componente usata** sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

5.6. Migliorie su beni di terzi

Le spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa – quali, ad esempio, quelli utilizzati in forza di un contratto di locazione o comodato – possono essere iscritte, secondo il principio contabile nazionale OIC 16, nell'attivo patrimoniale, tra le "*Immobilizzazioni materiali*", a condizione che abbiano una **loro individualità e autonoma funzionalità**, in quanto, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono:

- essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario);
- avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono.

A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la **classificazione** delle spese per migliorie su beni di terzi nell'ambito delle immobilizzazioni materiali deve essere effettuata sulla base delle indicazioni contenute nei principi contabili nazionali **OIC**, anche se il contribuente redige il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002.

In senso conforme, anche la **Direzione Regionale dell'Agenzia delle Entrate dell'Umbria** che, in risposta all'**istanza d'interpello 912-83/2016**, ha escluso la possibilità di fruire del super ammortamento per le società appaltatrici che acquistano beni strumentali senza evidenziare contabilmente l'autonoma funzionalità degli stessi. Nel caso di specie, una società appaltatrice, operante nell'ambito del settore energetico, gestiva **impianti di proprietà di un appaltante** ente pubblico, sui quali aveva effettuato **manutenzioni ordinarie e straordinarie**, tra cui rientravano l'**acquisto di nuovi impianti** finalizzati a conferire maggiore efficienza ai beni dell'ente: questi ultimi restavano, tuttavia, di proprietà della società appaltatrice per tutta la durata del contratto. Secondo la DRE Umbria, poiché la società ha contabilizzato tali spese tra le **immobilizzazioni immateriali** senza separare quelli dotati di autonoma funzionalità, tali beni non possono fruire del super ammortamento.

6. Beni esclusi

Anche a seguito della proroga alla disciplina del super ammortamento per il 2019, continuano ad essere esclusi dall'agevolazione gli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31.12.1988 stabilisce **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%**;
- **fabbricati e costruzioni**;
- particolari beni di cui all'Allegato 3 della L. 208/2015.

Gruppo V – Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 – Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture
Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b – Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane) Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di

		produzione e dai giacimenti gassoso acquiferi Condotte di derivazione e allacciamento
Gruppo XVII – Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b – Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture
Gruppo XVIII – Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 – Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)
Gruppo XVIII – Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	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)

Con riferimento al materiale rotabile, ferroviario e tramviario di cui alla suddetta tabella, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'agevolazione – in virtù del combinato disposto dell'art. 1, co. 93, della L. 208/2015 e dell'Allegato 3 della stessa – **spetta anche per le motrici** (C.M. 23/E/2016, par. 2).

6.1. Rilevanza dei coefficienti tabellari

Per verificare se i beni rientrano o meno nell'ambito applicativo del "super ammortamento", occorre fare riferimento sempre ai coefficienti "tabellari" previsti dal **D.M. 31.12.1988**, e non a quelli effettivamente adottati dall'impresa risultanti, ad esempio, dall'applicazione:

- dell'art. 102-*bis* del TUIR, rubricato "Ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate";
- dell'art. 104 del TUIR, con riferimento ai beni gratuitamente devolvibili, per i quali le quote di ammortamento deducibili sono determinate dividendo il costo dei beni per il numero degli anni di durata della concessione.

Pertanto, coerentemente con quanto sopra esposto, per i beni agevolabili, il super ammortamento, ove spettante, non dovrà essere fruito in base ai coefficienti determinati in applicazione dei citati artt. 102-*bis* e 104 del TUIR, ma dovrà essere agganciato ai coefficienti "tabellari" stabiliti dal D.M. 31.12.1988.

6.2. Impianti fotovoltaici ed eolici

La C.M. 4/E/2017 ha chiarito che le componenti impiantistiche, escluse dalla determinazione della rendita catastale degli immobili ospitanti le centrali fotovoltaiche ed eoliche, non possono essere

considerate "beni immobili" nel senso inteso dalla C.M. 36/E/2013 ai fini della determinazione dell'aliquota di ammortamento. Ciò sta a significare che ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche dovrà essere applicata l'aliquota di ammortamento fiscale del 4% prevista dalla C.M. 36/E/2013 per i beni immobili, mentre ai **costi relativi alla componente impiantistica delle centrali fotovoltaiche ed eoliche** risulterà applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9% prevista dalla richiamata circolare per i beni mobili. Conseguentemente, secondo quanto precisato dalla C.M. 4/E/2017, sarà possibile fruire del super ammortamento, qualora ve ne siano i presupposti, solo sulle componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche in quanto tali componenti non rientrano nelle ipotesi di esclusione previste dall'art. 1, co. 93, della L. 208/2015 (investimenti in fabbricati e costruzioni o in beni materiali strumentali che hanno coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%).

6.3. Autoveicoli

Analogamente alla precedente versione del super ammortamento, disciplinata dall'art. 1, co. 29, della L. 205/2017, anche l'**art. 1 del D.L. 34/2019** ha confermato l'**esclusione** dei veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'**art. 164, co. 1, del TUIR** compresi, quindi, quelli di cui alla lett. a), che sono integralmente deducibili, in quanto utilizzati esclusivamente per lo svolgimento dell'attività d'impresa. Conseguentemente, continuano ad essere esclusi dal super ammortamento, anche per il periodo d'imposta 2019:

- i **veicoli a deducibilità limitata** di cui alle lett. b) e b-bis) del citato co. 1 dell'art. 164 del TUIR, già esclusi dal super ammortamento per il 2017;
- i **veicoli esclusivamente strumentali all'attività d'impresa** (ad esempio, le autovetture delle imprese di noleggio) e quelli adibiti a uso pubblico, come i taxi, di cui alla lett. a) del citato co. 1 dell'art. 164 del TUIR.

Si ricorda, invece, che il super ammortamento nella misura del **40%** ha trovato applicazione in relazione agli investimenti aventi ad oggetto i veicoli di cui alla citata lett. a) dell'art. 164 del TUIR consegnati entro il 31.12.2017, ovvero entro il 30.6.2018 per i quali alla data del 31.12.2017 sia stato pagato un acconto almeno del 20%, con la conferma dell'ordine.

6.4. Autocarri

Possono, invece, fruire del super ammortamento gli autoveicoli individuati dall'art. 54, co. 1, del DLgs. 285/1992 (c.d. Codice della Strada) non espressamente richiamati dall'art. 164, co. 1, del TUIR: **autobus, autocarri, trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, autoveicoli per trasporto specifico, autoveicoli per uso speciale e mezzi d'opera** (risposte delle Ministero dell'Economia e delle Finanze del 22.2.2018).

7. Determinazione dell'agevolazione

Il super ammortamento, come anticipato, si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 30%, che determina un aumento – esclusivamente tributario – della quota annua di ammortamento (o dell'importo capitale e del prezzo di riscatto del *leasing*) fiscalmente deducibile. Tale maggiorazione si concretizza, quindi, in una **deduzione che opera in via extracontabile**, da usufruire in modo differente a seconda della tipologia di componente negativo di reddito (C.M. 23/E/2016, par. 4):

- relativamente all'**ammortamento** dei beni di cui agli artt. 102 e 54 del TUIR, in base ai **coefficienti stabiliti dal D.M. 31.12.1988**, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 102, co. 2, del TUIR;
- per quanto riguarda il *leasing*, in un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988.

Nel caso in cui 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.

Questa agevolazione è, pertanto, suscettibile di produrre un **effetto sul bilancio d'esercizio**, ma limitatamente alle **voci relative alle imposte**: in altri termini, **non incide** sulla determinazione delle **quote di ammortamento da imputare a conto economico**, alla voce B.10.b) – in quanto esse sono calcolate secondo il piano di ammortamento civilistico del bene, definito sulla base della vita utile economica e tecnica dello stesso – né dei canoni di *leasing* da iscrivere, in base al principio di competenza, nella precedente voce B.8). In altri termini, la maggiorazione del 30% – del costo fiscale del bene, ai fini della deduzione della quota di ammortamento, o del canone di *leasing* – deve essere gestita **esclusivamente come variazione extracontabile**, da operare in diminuzione del reddito d'impresa, in sede di dichiarazione dei redditi.

Per i soggetti che determinano il **reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico**, la maggiorazione **non risulta, pertanto, legata alle valutazioni di bilancio**, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale: in altre parole, tale maggiorazione si traduce in un componente negativo di reddito che, pur non essendo imputato al conto economico, risulta fiscalmente deducibile, ai sensi dell'art. 109, co. 4, lett. b), del TUIR, "*per disposizione di legge*" (art. 1, co. 91-94 e 97, della L. 208/2015).

7.1. Base di calcolo

In merito al costo sul quale calcolare la maggiorazione, la C.M. 4/E/2017 ha precisato che:

- ai fini dell'ammortamento, rileva il **costo** determinato ai sensi dell'**art. 110 del TUIR**, al lordo di eventuali contributi in conto impianti;

- con riferimento ai **canoni di leasing**, 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.

Per la determinazione del costo agevolabile, **non rilevano i diversi criteri** previsti per i soggetti che applicano il principio di **derivazione rafforzata** (C.M. 4/E/2017). Conseguentemente, ai fini dell’agevolazione, deve essere considerato il valore corrispondente al **prezzo pattuito** e non quello minore corrispondente al valore attualizzato. Si rammenta, infatti, che, secondo l’OIC 16, in presenza di acquisto con previsione di pagamento dilazionato oltre i 12 mesi, il costo del bene è pari al minor valore attualizzato. Peraltro, i relativi interessi passivi impliciti, transitando a conto economico, non incidono sul processo di ammortamento.

7.2. Contributi in conto impianti

Nella **C.M. 4/E/2017**, è stato precisato che il costo dei beni agevolabili deve essere assunto **al lordo di eventuali contributi in conto impianti**, indipendentemente dalla loro modalità di contabilizzazione. È stata, pertanto, **modificata la precedente interpretazione**, resa nella C.M. 26/E/2016, secondo cui il costo avrebbe dovuto essere determinato in base all’art. 110 del TUIR e conseguentemente al netto dei contributi in parola: in tale sede, era stato, infatti, sostenuto che il costo agevolabile del bene andasse determinato a norma della predetta disposizione del TUIR e, quindi, **al netto** di eventuali contributi in conto impianti, a prescindere dalla modalità di contabilizzazione degli stessi (ad eccezione di quelle non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi). Tale affermazione risultava in linea con quelle formulate in occasione delle precedenti analoghe discipline agevolative degli investimenti.

8. Beni acquistati in proprietà

La maggiorazione del 30%, in quanto non correlata a valutazioni di bilancio, è fruibile in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31.12.1988, a partire dal periodo d’imposta di entrata in funzione del bene, ridotti alla metà per il primo esercizio: rappresenta, pertanto, una variazione in diminuzione da operare esclusivamente in dichiarazione dei redditi.

Sotto il profilo operativo, deve, pertanto, ritenersi necessario seguire il seguente procedimento:

- **verificare la piena deducibilità delle quote di ammortamento “ordinarie” imputate a conto economico**. In caso contrario, ovvero se l’ammortamento iscritto in bilancio eccede il limite massimo fiscale, si deve effettuare, come di consueto, una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, valutando altresì la necessità di rilevare le corrispondenti imposte anticipate, in ossequio al principio contabile nazionale OIC 25;
- esercitare il **diritto al super ammortamento**, mediante un’apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

8.1. Esempio: ammortamento civilistico coincidente con quello fiscale

Bene acquistato il 15.5.2019, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica e fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Quota di ammortamento imputata a conto economico nel primo esercizio: euro 1.000

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 * 30% * 20% / 2 =$ euro 300

Conseguentemente, con riguardo al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2019), il contribuente può dedurre integralmente la quota di ammortamento imputata a conto economico (euro 1.000) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (euro 300), a titolo di super ammortamento, determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31.12.1988.

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2019	1.000	1.000	300
2020	2.000	2.000	600
2021	2.000	2.000	600
2022	2.000	2.000	600
2023	2.000	2.000	600
2024	1.000	1.000	300
Totale	10.000	10.000	3.000

Al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 13.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 3.000, a titolo di super ammortamento, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Diversamente, qualora il contribuente decida di operare una variazione in diminuzione inferiore a quella spettante per effetto della maggiorazione del 30% (euro 600 su base annua, dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione), ad esempio per euro 400, la differenza di euro 200 è definitivamente persa, ovvero non potrà essere recuperata a deducibilità in successivi esercizi (C.M. 23/E/2016, par. 4.1).

8.2. Esempio: ammortamento civilistico inferiore a quello fiscale

Bene acquistato il 15.5.2019, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica: 16% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

Quota di ammortamento imputata a conto economico nel primo esercizio: euro 800

Aliquota di ammortamento fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "ordinaria" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro 800

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 * 30% * 20% / 2 = \text{euro } 300$

Con riferimento al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2019), il contribuente può dedurre integralmente la quota di ammortamento imputata a conto economico (euro 800) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, in quanto inferiore alla misura massima fiscale (euro 1.000) – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (euro 300), a titolo di super ammortamento, determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31.12.1988. A questo proposito, si osservi che – nonostante l'ammortamento civilistico "ordinario" (euro 800) sia dedotto in misura inferiore al limite massimo fiscale (euro 1.000), per effetto dell'applicazione di un'aliquota inferiore (8% nel primo periodo d'imposta, anziché 10%) – la variazione in diminuzione a titolo di **super ammortamento** è comunque determinata sulla base del coefficiente fiscale individuato dal D.M. 31.12.1988.

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2019	800	800	300
2020	1.600	1.600	600
2021	1.600	1.600	600
2022	1.600	1.600	600
2023	1.600	1.600	600
2024	1.600	1.600	300
2025	1.200	1.200	
Totale	10.000	10.000	3.000

Al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 13.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;

- euro 3.000, a titolo di super ammortamento, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi, determinate sulla base dei coefficienti previsti dal D.M. 31.12.1988.

8.3. Esempio: ammortamento civilistico superiore a quello fiscale

Bene acquistato il 15.5.2019, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica: 30% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

Quota di ammortamento imputata a conto economico nel primo esercizio: euro 1.500

Aliquota di ammortamento fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 * 30% * 20% / 2 =$ euro 300.

Relativamente al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2019), il contribuente può dedurre soltanto parzialmente (euro 1.000) la quota di ammortamento imputata a conto economico (euro 1.500), per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio: la differenza (euro 500) rappresenta un costo temporaneamente indeducibile, da riprendere a tassazione, mediante un'apposita variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, che potrebbe altresì comportare la necessità di rilevare le corrispondenti imposte anticipate, in presenza dei presupposti previsti dal principio contabile nazionale OIC 25.

Il contribuente può, naturalmente, beneficiare dell'ulteriore deduzione di euro 300, a titolo di super ammortamento, determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31.12.1988.

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2019	1.500	1.000	300
2020	3.000	2.000	600
2021	3.000	2.000	600
2022	2.500	2.000	600
2023	0	2.000	600
2024	0	1.000	300
Totale	10.000	10.000	3.000

Al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 13.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio,

nel limite della misura massima fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta di competenza;

- euro 3.000, a titolo di super ammortamento, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

8.4. Cessione nel periodo agevolato

Nell'ipotesi in cui il bene agevolato venga venduto prima della completa fruizione dell'agevolazione, la **C.M. 4/E/2017** ha ribadito che:

- nell'esercizio di cessione, la **maggiorazione** sarà determinata secondo il **criterio *pro rata temporis***;
- le **quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate** dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
- le **quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di "restituzione"** da parte del soggetto cedente poiché la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

Esempio

Si supponga che una società abbia acquistato, nel periodo agevolabile (ad esempio, l'1.11.2019), un macchinario del costo di euro 10.000. Si ipotizzi, inoltre, che l'aliquota di ammortamento civilistico utilizzata per ammortizzare questo bene sia la medesima prevista fiscalmente, ovvero il 20%. Si tenga altresì conto della prescrizione di cui all'art. 102, co. 2, del TUIR, secondo cui le **aliquote di ammortamento** massime individuate ai sensi del D.M. 31.12.1988 devono essere **ridotte della metà nel "primo esercizio" di entrata in funzione del bene**.

Si ipotizzi, infine, che il medesimo bene agevolato venga ceduto l'1.7.2022 per un corrispettivo di euro 4.500. Al ricorrere di tale circostanza, si avrà la **seguinte situazione**:

Periodo d'imposta	Quota ammortamento civilistica	Quota ammortamento deducibile	Quota super ammortamento (da dedurre extra contabilmente)	Importo massimo deducibile
2019	1.000	1.000	300	1.300
2020	2.000	2.000	600	2.600
2021	2.000	2.000	600	2.600
2022	1.000 Quote ragguagliate al periodo di possesso	1.000 Quote ragguagliate al periodo di possesso	300 Quote ragguagliate al periodo di possesso	1.300
Totale	6.000	6.000	1.800	7.800

Pertanto, all' 1.7.2022 **l'ammontare complessivo imputato civilisticamente sarà pari ad euro 6.000**, mentre l'ammontare complessivo dedotto **fiscalmente sarà pari ad euro 7.800 di cui:**

- **euro 6.000 dedotti per derivazione** attraverso l'imputazione al conto economico;

- **euro 1.800 dedotti extracontabilmente** attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Il **costo non ammortizzato rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza** di cui all'art. 86 del TUIR sarà pari ad **euro 4.000** (euro 10.000 – euro 6.000) e non ad euro 2.200 (euro 10.000 – euro 7.800), in considerazione del fatto che la maggiorazione rileva "*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento*" e, di conseguenza, l'importo di euro 2.200 dedotto come maggior costo di acquisizione **non incide sul calcolo della plus/minusvalenza**. Pertanto, la plusvalenza fiscalmente rilevante nel caso in analisi sarà pari ad euro 500 (euro 4.500 - euro 4.000).

9. Beni ottenuti in *leasing*

Nel caso dei cespiti acquisiti mediante un contratto di locazione finanziaria, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la deduzione della **maggiorazione** non dipenda dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma debba essere operata sulla base delle **regole fiscali** stabilite dall'art. 102, co. 7, del TUIR (C.M. 23/E/2016, par. 4.2). Secondo tali disposizioni, la deduzione dei canoni di *leasing* mobiliari è ammessa per un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31.12.1988 (salvo quanto previsto per i mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), del TUIR, per i quali la rilevanza fiscale è riconosciuta per un periodo minimo almeno pari a quello di ammortamento, che, tuttavia, beneficiano anche del super ammortamento soltanto se l'investimento è stato effettuato dal 15.10.2015 al 31.12.2016). In tale sede, la **C.M. 17/E/2013** ha altresì ricordato che 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 art. 102, co. 7, del TUIR, con l'effetto che il contribuente è tenuto a comportarsi diversamente a seconda dello specifico caso concreto, a seconda che la **durata del contratto di *leasing*** sia:

- **uguale a quella minima fiscale:** i canoni di locazione finanziaria sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- **superiore a quella minima fiscale:** i canoni di *leasing* sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico (art. 109, co. 4, del TUIR);
- **inferiore a quella minima fiscale:** i canoni di locazione finanziaria 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 in sede di dichiarazione dei redditi. Una parte di tali canoni, imputati a conto economico, è, infatti, temporaneamente indeducibile dal reddito d'impresa.

La C.M. 23/E/2016, par. 4.2. ha, inoltre, confermato che la **maggiorazione del super ammortamento** non si applica all'intero canone di *leasing*, bensì alla **sola quota capitale**, che – congiuntamente con il **prezzo di riscatto** – rappresenta il costo di acquisizione del bene: l'agevolazione non

riguarda, pertanto, gli interessi passivi impliciti nei canoni di *leasing*. La base di calcolo di tale maggiorazione può, quindi, essere determinata utilizzando il **criterio forfetario previsto dall'art. 1 del D.M. 24.4.1998**: in tal caso, la quota interessi compresa nel canone deve essere computata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli oneri finanziari impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del *leasing*.

Tale orientamento è ritenuto valido anche per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali IAS, che sono dunque tenuti calcolare la maggiorazione del 30% sulla quota capitale dei canoni di *leasing* risultanti dal contratto, nonostante il fatto che in bilancio questi soggetti, in ossequio al metodo finanziario, deducano "ammortamenti".

9.1. Esempio: durata contrattuale coincidente con quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: anno 2019

Durata del contratto: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31.12.1988 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000.

La maggiorazione del 30% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un canone "aggiuntivo" di euro 2.700 (euro 9.000*30%) da ripartire nei due anni di durata contrattuale e minima fiscale del *leasing* (euro 1.350 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2019	4.500	4.500	1.350
2020	4.500	4.500	1.350
Totale	9.000	9.000	2.700

Al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 11.700 di cui:

- euro 9.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 2.700, a titolo di super ammortamento, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro 1.000*30% = euro 300).

9.2. Esempio: durata contrattuale superiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: anno 2019

Durata del contratto: 3 anni, superiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal

D.M. 31.12.1988 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000.

La maggiorazione del 30% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un canone "aggiuntivo" di euro 2.700 (euro 9.000*30%) da ripartire nei due anni di durata minima fiscale del *leasing* (euro 1.350 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2019	3.000	3.000	1.350
2020	3.000	3.000	1.350
2021	3.000	3.000	0
Totale	9.000	9.000	2.700

Al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 11.700 di cui:

- euro 9.000, in tre periodi d'imposta (durata contrattuale), per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 2.700, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di super ammortamento, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro 1.000*30% = euro 300).

9.3. Esempio: durata contrattuale inferiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: anno 2019

Durata del contratto: 1 anno, inferiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31.12.1988 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000.

La maggiorazione del 30% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un canone "aggiuntivo" di euro 2.700 (euro 9.000*30%) da ripartire nei due anni di durata minima fiscale del *leasing* (euro 1.350 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2019	9.000	4.500	1.350
2020	0	4.500	1.350
Totale	9.000	9.000	2.700

Al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 11.700 di cui:

- euro 9.000, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, nei limiti previsti dall'art. 102, co. 7, del TUIR;
- euro 2.700, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di super ammortamento, mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro $1.000 \times 30\% =$ euro 300).

9.4. Cessione del contratto di *leasing*

L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che, analogamente a quanto illustrato in ordine alla vendita dei beni agevolati acquisiti in proprietà, l'alienazione dell'atto di locazione finanziaria, prima della scadenza, **non comporta la restituzione della maggiorazione dedotta** sino a quel momento dal cedente: le eventuali quote della maggiorazione che, alla data di cessione del contratto, non sono state dedotte non potranno più essere utilizzate dal cedente, né dal cessionario (C.M. 23/E/2016, par. 4.2). In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha pure osservato che, nell'ipotesi di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto del bene, le quote della maggiorazione che sono state dedotte fino a quel momento non formeranno oggetto di "restituzione" da parte dell'utilizzatore, in quanto la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

10. Beni con costo unitario non superiore ad euro 516,46

La maggiorazione del super ammortamento non influisce sul limite di euro 516,46 previsto dagli artt. 54, co. 2, e 102, co. 5, del TUIR per la deduzione integrale, nell'esercizio del sostenimento del costo di acquisizione del bene strumentale: in altri termini, questa possibilità di deduzione integrale non viene meno nell'ipotesi in cui il costo del bene superi l'importo di euro 516,46 per effetto della maggiorazione prevista dalla disciplina del super ammortamento (C.M. 23/E/2016).

Con la **R.M. 145/E/2017**, l'Agenzia delle Entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in ordine all'applicazione della disciplina del super ammortamento con riferimento ai beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro, laddove il contribuente, in bilancio, decida di ammortizzare questi beni in più esercizi. In tal caso, secondo l'Amministrazione Finanziaria, la **scelta di non avvalersi della facoltà** prevista dall'art. 102, co. 5, del TUIR e di dedurre, conseguentemente, quote di ammortamento annuali:

- porta a riconoscere la maggiore deduzione solo attraverso l'applicazione, di anno in anno, dei coefficienti previsti dal D.M. 31.12.1988;
- **impedisce di fruire integralmente**, nello stesso esercizio, della corrispondente maggiorazione del 30%.

Qualora il contribuente decida di non avvalersi della facoltà di cui all'art. 102, co. 5, del TUIR, costui dovrà:

- **dedurre le quote di ammortamento** dei beni ai sensi dell'art. 102, co. 1 e co. 2, del TUIR, nel rispetto del principio della **previa imputazione al conto economico** recato dall'art. 109, co. 4, del TUIR;
- **dedurre extracontabilmente** le quote relative alla **maggiorazione del 30%** applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31.12.1988, indipendentemente dal coefficiente di ammortamento civilistico adottato in bilancio (e coerentemente con i principi espressi nella C.M. 23/E/2016).

Esempio: deduzione integrale del costo del bene nell'esercizio di sostenimento

Una società di capitali ha acquistato, in data 1.7.2019, un bene per un **costo di euro 500**, con consegna ed entrata in funzione il medesimo giorno.

Il cespite, per il quale il D.M. 31.12.1988 prevede un **coefficiente di ammortamento fiscale del 25%**, può fruire della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, **sarà pari ad euro 150 (30% di 500)**.

Contabilmente, la società decide di **dedurre integralmente** il costo del bene nell'esercizio di acquisto. Si avrà la seguente situazione:

Anno	Costo imputato al conto economico	Costo dedotto per derivazione ai sensi dell'art. 102, co. 5, TUIR	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento
2019	500	500	150
Totale	500	500	150

Pertanto, dal punto di vista fiscale la società:

- **dedurrà integralmente**, nel 2019 (anno di sostenimento del costo), il **costo del bene** ai sensi dell'art. 102, co. 5, del TUIR;
- **dedurrà integralmente**, nel 2019 (anno di sostenimento del costo), **la maggiorazione del 30%**.

Esempio: ammortamento civilistico del bene in più esercizi

Una società di capitali acquista, in data 1.7.2019, un bene per un costo pari ad euro 500; lo stesso giorno il bene viene consegnato ed entra in funzione. Il bene può fruire della **maggiorazione del 30% del costo di acquisizione** che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad euro 150 (30% di euro 500).

Contabilmente, la società decide di **ammortizzare il bene con un coefficiente del 20%**, pari a una quota annua di 100 (euro 500 x 20%): il D.M. 31.12.1988 prevede, invece, un **coefficiente**

fiscale del 25%, pari a una quota annua massima ammessa in deduzione di euro 125 (euro 500*25%).

In sintesi:

(A) Costo di acquisizione	euro 500
(B) Maggiorazione complessiva super ammortamento (A*30%)	euro 150
(C) Coefficiente di ammortamento civilistico	20%
(D) Coefficiente di ammortamento fiscale in base al D.M. 31.12.1988	25%

Anno	Ammortamento imputato al conto economico (A*C)	Ammortamento dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102, co. 2, e 109, co. 4, TUIR	Variazione in diminuzione relativa al super ammortamento (B*D)
2019	50	50 (1)	18,75 (1)
2020	100	100	37,50
2021	100	100	37,50
2022	100	100	37,50
2023	100	100	18,75
2024	50	50	0
Totale	500	500	150

(1) Riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento fiscale per il primo esercizio ai sensi dell'art. 102, co. 2, del TUIR.

Pertanto, dal punto di vista fiscale la società **dedurrà**:

- a partire dal 2019 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2023, le **quote di ammortamento del bene** ai sensi dell'art. 102, co. 1 e 2, del TUIR, nel rispetto dell'art. 109, co. 4, del TUIR (nel caso di specie, con l'aliquota del 20%);
- dal 2019 (anno di entrata in funzione del bene) e fino al 2023, **le quote relative alla maggiorazione del 30%** applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31.12.1988 (aliquota del 25%, non influenzata dal coefficiente di ammortamento civilistico).

11. Effetti del super ammortamento

La formulazione letterale dell'art. 1, co. 91, della L. 208/2015 – che circoscrive l'applicazione della maggiorazione del 30% del costo di acquisizione alle sole ipotesi di determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria – ha indotto l'Agenzia delle Entrate a ritenere che tale norma **non incida sul costo fiscalmente rilevante del bene** per (C.M. 23/E/2016, par. 6):

- 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 di cui agli artt. 54, co. 2, e 102, co. 5, del TUIR, ovvero dei **beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46**;
- il calcolo del plafond del 5% relativo alla deducibilità delle **spese di manutenzione e riparazione** di cui agli artt. 54, co. 2, e 102, co. 6, del TUIR;
- l'osservanza del **limite triennale di euro 15.000** relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'art. 1, co. 96, lett. b), della L. 244/2007, richiamato anche dall'art. 27, co. 1, del D.L. n. 98/2011, con riguardo al "regime fiscale di vantaggio";
- il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il **test di operatività delle società di comodo** di cui all'art. 30 della L. 724/1994. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta, derivante dalla maggiorazione del 30% del costo, **riduce il reddito minimo presunto** rilevante nella normativa delle società di comodo: tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (C.M. 53/E/2009 e 25/E/2007). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle **società in perdita sistematica** di cui all'art. 2, co. 36-*decies* e seguenti, del D.L. 138/2011;
- l'individuazione del **valore dei beni strumentali**, le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* rilevanti ai fini dell'elaborazione e del calcolo degli **studi di settore** previsti dall'art. 62-*bis* del D.L. 331/1993.

La **medesima disposizione** dovrebbe trovare applicazione con riferimento agli **indici sintetici di affidabilità fiscale** (ISA), in base al disposto di cui all'art. 9-*bis*, co. 18, del D.L. 50/2017.

12. Cumulabilità con altre agevolazioni

Il super ammortamento, in quanto misura generale, è **fruibile anche in presenza di altre agevolazioni**, salvo che le norme disciplinanti gli altri benefici non prevedano un espresso divieto di cumulo con misure generali. Conseguentemente, la maggiorazione del super ammortamento è da ritenersi cumulabile con la "Nuova Sabatini", il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, il Patent Box, l'abrogato Aiuto alla Crescita Economica (ACE), nonché con le agevolazioni per gli investimenti in Start up e PMI innovative.

Il super ammortamento è, inoltre, cumulabile con il credito di imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive di cui all'art. 10 del D.L. 83/2014 (c.d. Bonus alberghi): l'art. 3, co. 3, del D.M. 7.5.2015, attuativo di tale beneficio, nello stabilire che lo stesso "*è alternativo e non cumulabile, in relazione a medesime voci di spesa, con altre agevolazioni di natura fiscale*" fa riferimento alle misure agevolative già in vigore al momento di emanazione del Decreto e aventi il medesimo ambito soggettivo, oggettivo e temporale di applicazione, nonché le stesse finalità. Pertanto, l'agevolazione relativa al super ammortamento non è oggetto del divieto di cumulo previsto dall'art. 3, co. 3, del D.M. 7.5.2015, poiché il beneficio in parola è stato introdotto successivamente all'adozione del citato Decreto e persegue finalità diverse rispetto al credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture

ricettive (**R.M. 118/E/2017**).

Rimane, naturalmente, inteso che l'importo risultante dal cumulo delle richiamate agevolazioni non potrà essere superiore al costo sostenuto per l'investimento.