Solo per gli investimenti realizzati dal 1° aprile al 31 dicembre 2019 (con coda al giugno 2020), super ammortamento al 130 per cento nel limite di 2,5 milioni. Scoperto il primo trimestre 2019



L'**articolo 1** del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 , conv., con mod., dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, reintroduce **dal 1° aprile 2019** la misura del cd. *super* ammortamento, ovvero l'agevolazione che prevede l'incremento **del 30 per cento** del costo di acquisizione a fini fiscali degli investimenti in beni **materiali strumentali nuovi**. **Sono, pertanto, esclusi dall'agevolazione in esame gli investimenti perfezionati dall'1° gennaio 2019 al 31 Marzo 2019**. A meno che non si tratti di investimenti per beni "*prenotati*" a cui si applica della disciplina 2018, anche se la concreta effettuazione dell'investimento interviene entro

il 30 giugno prossimo (*Cfr*. articolo 1, comma 29, della legge 205/2017).

Il riferimento della norma in esame ai beni «*strumentali*» comporta che i beni oggetto di investimento **devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità"** rispetto all'attività esercitata. I beni, conseguentemente, devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa o del professionista. Sono, pertanto, esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita. Si ritengono ugualmente esclusi i materiali di consumo.

Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, si precisa che il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento (*cfr*. risoluzione n. 196/E del 16 maggio 2008 – **in *"Finanza & Fisco" n. 29/2008, pag. 2519***). I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante. Articolo 1 in esame, altresì, prevede espressamente che la maggiorazione in questione riguardi gli **investimenti in beni materiali strumentali «*nuovi*»**.

Il maggior costo, riconosciuto **solo per le imposte sui redditi** e non ai fini IRAP, può essere portato extracontabilmente in deduzione del reddito attraverso l'effettuazione di variazioni in diminuzione in dichiarazione. Il costo rilevante ai fini del calcolo dell'agevolazione è quello determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR. Detto costo è assunto al netto

di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. Rispetto alle norme previgenti, **la maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 2,5 milioni di euro**.

La disposizione in esame, più in dettaglio, consente ai **titolari di reddito d'impresa** ed agli **esercenti arti** e **professioni** che effettuino investimenti in **beni materiali strumentali nuovi** dal **1° aprile 2019 fino al 31 dicembre 2019**, ovvero **entro il 30 giugno 2020** – a condizione che, **entro la data del 31 dicembre 2019**, l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione – di usufruire dell'aumento del **30 per cento del costo di acquisizione** dei predetti beni, con esclusivo riferimento alla determinazione delle **quote di ammortamento** e dei **canoni di locazione finanziaria**. Al riguardo si rammenta che, ai sensi articolo 109 del TUIR, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, 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. Si ritiene che le predette regole siano applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni.

Come detto, possono beneficiare del *super* ammortamento **tutti i titolari di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla forma giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, e i **lavoratori autonomi** che svolgano arti o professioni anche in forma associata. Agevolazione aperta a coloro che rientrano nel "regime di vantaggio", alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti e agli enti non commerciali per quanto riguarda l'attività commerciale eventualmente

esercitata. Non possono godere dell'agevolazione, invece, le persone fisiche che svolgono attività d'impresa, arti o professioni usufruendo del regime forfetario, visto che nel loro caso il reddito è calcolato applicando un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi e non come differenza tra componenti positivi e negativi. Allo stesso modo, sono escluse le imprese marittime che calcolano il reddito con il regime della "*tonnage tax*".

Come già disposto dalla legge di bilancio 2018, l'articolo in esame **esclude** esplicitamente dalla proroga del *super* ammortamento gli investimenti effettuati, in «*veicoli e altri mezzi di trasporto a motore di cui all'art. 164, comma 1*» del Tuir. L'articolo menzionato, nel caso di specie, fa riferimento ai veicoli e agli altri mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni comprendendo, tra gli altri, le autovetture e gli autocaravan di cui alle lettere *a)* ed *m)* del comma 1 dell'articolo 54 del D.Lgs. 30 aprile 1992, n. 285. **Restano, pertanto, fuori dalla portata dell'art. 164, comma 1, del Tuir,** gli altri autoveicoli previsti dallo stesso comma 1 dell'art. 54 (quali, ad esempio, autobus, autocarri) che risultano, quindi, agevolabili con il super ammortamento. Il citato art. 164, comma 1, non opera, inoltre, alcuna distinzione in merito alla natura ecologica dei mezzi di trasporto; ne consegue, pertanto, che sono esclusi dalla proroga dell'agevolazione i veicoli e i mezzi di trasporto, rientranti nelle categorie dallo stesso previste, anche se a bassa emissione. (*cfr.* risposte Ministero dell'Economia e delle finanze, webinar del 22 febbraio 2018).

Rispetto alle precedenti edizioni del *super* ammortamento, tuttavia, l'articolo 1 in esame introduce un tetto agli investimenti in beni strumentali nuovi agevolabili: la maggiorazione del costo **non si applica infatti sulla parte di investimenti complessivi eccedenti il limite di 2,5 milioni di euro**.

L'ultimo periodo del comma 1 dell'artico 1 conferma i **casi di esclusione dall'agevolazione** in esame già previsti dall'articolo 1, commi 93 e 97 della legge 28 dicembre 2015, n. 208. In particolare, sono esclusi dalla possibilità di maggiorare il valore del bene da ammortizzare i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento (ammortamento più lungo di 15 esercizi), nonché i fabbricati e le costruzioni e i beni di cui all'allegato 3 annesso alla predetta legge di stabilità 2016. L'allegato 3 citato riguarda a titolo di esempio le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; le condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; il materiale rotabile, ferroviario e tramviario; gli aerei completi di equipaggiamento.

In particolare, sono **esclusi** dalla possibilità di maggiorare il valore del bene da ammortizzare i beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento (ammortamento più lungo di 15 esercizi), nonché i fabbricati e le costruzioni e i beni di cui all'allegato 3 annesso alla predetta legge di stabilità 2016.

Si ricorda l'art. 1, commi 91-97 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (*"Legge di stabilità 2016" – **in "Finanza & Fisco" n. 26-27/2016, pag. 2097***) aveva introdotto un innalzamento del 40 per cento delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione di beni strumentali, a fronte di investimenti in beni materiali strumentali nuovi, nonché per quelli in veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività dell'impresa. (Per approfondimenti, v. circolare n. 23/E del 26 maggio 2016 – **in *"Finanza & Fisco" n. 7/2016, pag. 452*** e risoluzione n. 74/E del 14 settembre 2016 – **in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati**). Tale agevolazione, disposta in

origine per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, è stata prorogata dall'articolo 1, comma 8 della legge n. 232 del 2016 (legge di bilancio 2017 – **in *"Finanza & Fisco" n. 26-27/2016, pag. 2096***) con riferimento alle operazioni effettuate entro il 31 dicembre 2017 ovvero sino al 30 giugno 2018, a condizione che detti investimenti si riferiscano a ordini accettati dal venditore entro la data del 31 dicembre 2017 e che, entro la medesima data, sia anche avvenuto il pagamento di acconti in misura non inferiore al 20 per cento. Con particolare riferimento ai veicoli e agli altri mezzi di trasporto, il beneficio è riconosciuto a condizione che essi rivestano un utilizzo strumentale all'attività di impresa (in pratica erano esclusi solo gli autoveicoli a deduzione limitata). Per i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate, vedi circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 **(in *"Finanza & Fisco" n. 43-44/2016, pag. 2854*)** e risoluzioni n. 132 del 24 ottobre 2017 **(in *"Finanza & Fisco" n. 24/2017, pag. 1915*)** e n. 145 del 24 novembre 2017 **(in www.pianetafiscale.it – Area riservata agli abbonati)**.

In particolare, nella citata risoluzione n. 145/E del 24 novembre 2017, le Entrate precisano che se un bene strumentale dal **costo non superiore a 516,46 euro** viene **ammortizzato in bilancio in più esercizi**, la deduzione extracontabile del 40%, prevista dal "*super ammortamento*", non può essere operata in un'unica soluzione, ma va ripartita applicando i coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988. In tale ultima ipotesi, dal punto di vista fiscale, il contribuente:

– dedurrà, a partire dall'anno di entrata in funzione del bene, le quote di ammortamento del bene ai sensi dell'articolo 102, commi 1 e 2, del TUIR, nel rispetto dell'articolo 109, comma 4, del TUIR;

– dedurrà, a partire dall'anno di entrata in funzione del

bene, le quote relative alla maggiorazione del 30% applicando i coefficienti previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

La legge di bilancio 2018 (articolo 1, comma 29 della legge n. 205 del 2017) ha prorogato tale misura agli investimenti effettuati dal **1° gennaio 2018 fino al 31 dicembre 2018**, ovvero – a specifiche condizioni – fino al 30 giugno 2019. La misura è stata dunque **prorogata al 2018**, ma nella misura del 30 per cento in luogo del 40 per cento disposto dalla legge istitutiva.