

REDDITO IMPRESA E IRAP

Superammortamenti: periodo agevolato e decorrenza

di **Fabio Garrini**

Nella Legge di stabilità 2016 – L. 208/15 – è stato introdotto un provvedimento che ha lo scopo di **incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi** attraverso un incremento del valore fiscale del bene, beneficiabile tramite i relativi ammortamenti, se il bene è acquisito in proprietà, ovvero tramite i canoni di competenza, se il bene viene acquisito tramite leasing.

Periodo agevolato

Nel comma 91 viene fissata una finestra temporale entro la quale occorre realizzare l'investimento: l'agevolazione compete per i beni acquisiti nell'intervallo temporale che va **dal 15.10.2015 al 31.12.2016**. Si tratta quindi di una disposizione "a termine" salvo eventuali proroghe che potranno essere adottate in futuro. Per quanto riguarda il momento in cui un l'investimento può considerarsi realizzato, basandosi sui contributi offerti dall'Agenzia delle entrate nelle passate agevolazioni "Tremonti" e che si ipotizza di poter applicare anche in questo caso, va evidenziato che:

- per i beni acquisiti in **proprietà**, a norma dell'art. 109 c. 2 lett. a) TUIR, si deve aver riguardo alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà (consegna in prova o in conto visione) determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione. Questo vale ad eccezione delle clausole di riserva della proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti che ai fini fiscali sono irrilevanti;
- per i beni acquisiti mediante contratto di **appalto**, la rilevanza si avrà solo con l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui l'investimento può considerarsi realizzato). Occorre quindi prestare attenzione a impianti, macchinari, ecc. che saranno realizzati tramite appalto e la cui consegna è programmata al termine del 2016: un eventuale ritardo nella consegna potrebbe far perdere del tutto l'agevolazione. Discorso parzialmente diverso riguarda gli appalti ove sono previsti degli Stati di Avanzamento dei Lavori: quando avviene la liquidazione di un **SAL con accettazione irrevocabile** da parte del committente (di fatto non frequentissimo), per tale frazione l'investimento si può considerare realizzato e, quindi, quella è la data da prendere a riferimento. Se tale interpretazione sarà confermata, questo potrebbe in alcuni casi giovare al contribuente (in caso di appalti per la costruzione di impianti che saranno consegnati dopo il 31.12.2016, rilevano comunque

ai fini dell'agevolazione i SAL consegnati prima), in altri potrebbe trasformarsi in un aspetto negativo (per appalti completati, ad esempio, nel 2016, non rileveranno i SAL liquidati prima del 15.10.2015).

- per i beni in **leasing**, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna).

Da notare poi che, a prescindere dal momento di rilevanza dell'investimento, i beni strumentali risultano ammortizzabili dalla loro **entrata in funzione**, quindi il bonus sarà computabile solo nel momento in cui l'investimento sarà effettivamente utilizzato nell'attività produttiva.

Decorrenza

Mentre viene definita la finestra temporale per l'applicazione dell'agevolazione, **la norma non stabilisce una decorrenza**, ossia non afferma quando sarà effettivamente computabile il beneficio. In altre parole, il bene acquistato a novembre 2015 è sicuramente agevolabile, ma la quota incrementale a titolo di super ammortamento potrà essere applicata anche sulla quota di ammortamento 2015 o solo sulle quote stanziare a conto economico a partire dal 2016? **A favore della decorrenza 2015** constano due osservazioni:

- prima di tutto va notato che il c. 94 stabilisce **l'irrilevanza di tale previsione per il calcolo sia dell'acconto 2016**, che di quello 2015, nel senso che tali acconti vanno calcolati come se l'agevolazione non esistesse: se il Legislatore ha introdotto una previsione riguardante l'acconto 2015, significa che il beneficio dovrà trovare applicazione a saldo, evidentemente, già sul 2015.
- Inoltre va osservato come nella **relazione tecnica** al provvedimento si preveda un impatto anche sul 2015 in termini di minor gettito, quindi confermando che la quota maggiorata di ammortamento potrà essere computata già sulla quota 2015.

Medesime considerazioni, ovviamente, valgono per la quota di leasing di competenza del 2015.