

CASI CONTROVERSI***Il super ammortamento nel caso dell'appalto a terzi***

di Comitato di redazione

La **circolare dell'Agenzia delle entrate n. 23/E** di ieri l'altro ha percorso l'intera disciplina del super ammortamento fornendo alcune interessanti precisazioni relativamente all'**ambito temporale**.

Nulla di nuovo sul fatto che l'agevolazione trova applicazione per gli investimenti **effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, tuttavia, in alcuni casi individuare la corretta imputazione della spesa può essere un'operazione tutt'altro che agevole.

Sappiamo che il criterio di ordine generale è quello della **competenza fiscale** regolato dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir. Secondo questa disposizione le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla data della **consegna o spedizione**.

Pertanto, se il bene strumentale acquistato è stato consegnato dal 15 ottobre al 31 dicembre 2016 il relativo costo è sicuramente agevolabile mediante il calcolo della super quota di ammortamento.

Il criterio si applica anche per i costi imputabili a **beni realizzati in economia**. Al riguardo, rilevano le spese **sostenute** durante il periodo agevolato indipendente che i lavori siano iniziati o ultimati in una data, rispettivamente, precedente o successiva.

La circolare affronta anche il caso in cui l'investimento è realizzato mediante un **contratto di appalto a terzi**. In linea di principio, in ossequio al criterio della competenza, i relativi costi si considerano sostenuti dall'impresa committente alla data di **ultimazione della prestazione**.

Tuttavia, qualora siano previsti dal contratto di appalto **stati di avanzamento lavori**, ai fini dell'imputazione temporale dell'investimento, si deve tener conto della data in cui la **porzione dell'opera è accettata dal cliente**. In particolare, il super ammortamento si calcola sui **corrispettivi liquidati in via definitiva** tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016 in base ai SAL.

Potrebbero emergere alcune complicazioni nel caso in cui l'opera venisse eseguita **a cavallo d'anno**, con inizio dei lavori nel novembre 2015 e chiusura degli stessi nel 2016. Atteso che probabilmente l'intero investimento sarebbe agevolabile, sarebbe però necessario determinare la corretta **ripartizione** dei costi tra i due periodi d'imposta interessati.

Per prima cosa, l'impresa committente dovrebbe individuare i corrispettivi definitivamente

liquidati entro la fine dell'esercizio 2015 corrispondenti alla quota-parte dell'opera accettata.

A questo punto ci sarebbe da chiedersi se il committente possa fruire del super ammortamento **già nel 2015 anche se solo per parte dell'investimento.**

La risposta sarebbe evidentemente **negativa** poiché il bene in costruzione non è ancora entrato in funzione. Mancando alla base il presupposto civilistico e fiscale per fruire dell'ammortamento ordinario non può essere a maggior ragione calcolata e dedotta la super quota.

Sul punto, la circolare fa bene a evidenziare che non bisogna confondere il **momento di effettuazione dell'investimento**, che serve per verificare la spettanza dell'agevolazione, **con l'esercizio dal quale è possibile fruire del beneficio**, che va invece individuato con quello di entrata in funzione del bene.

Pertanto, con riguardo al caso prospettato, ipotizzando che l'opera sia definitivamente e interamente liquidata entro il 31 dicembre 2016,

- l'intero investimento sarà **civilisticamente ammortizzabile** dal 2016 se il bene sarà, entro la fine dell'anno, pronto all'uso;
- l'ammortamento contabile potrà essere dedotto se il bene, oltre ad essere pronto all'uso, entrerà in funzione entro il 31 dicembre 2016,
- inoltre, potrà altresì essere dedotto nel 2016 il **super ammortamento** applicando la maggiorazione del 40% all'intero costo sostenuto e, poi, la corrispondente aliquota fiscale di ammortamento.