

REDDITO IMPRESA E IRAP

Super e Iper ammortamento e contratto di leasing

di **Giuseppe Moschella**

È oramai noto che sul tema degli investimenti in beni strumentali vi sono due importanti agevolazioni previste dalla legge di Bilancio 2017 (L. 232/2016). Nello specifico è stata disposta la proroga del già noto **super ammortamento**, agevolazione introdotta dalla legge di Stabilità 2016, e contemporaneamente è stata prevista una **nuova agevolazione** con il fine di favorire i processi di **trasformazione tecnologica** e digitale delle imprese (**iper ammortamento**).

Relativamente al **super ammortamento** la norma istitutiva prevede per i **beni materiali strumentali nuovi** una agevolazione che consiste nella maggiorazione del 40% delle quote di **ammortamento** e dei **canoni di locazione finanziaria**. L'agevolazione rileva solamente per le imposte sui redditi Ires e Irpef, e non produce effetti ai fini Irap, ciò vale anche per il nuovo **iper ammortamento**. La [circolare AdE 26/E/2016](#) precisa in merito che non si producono effetti neanche nei confronti dei soggetti che determinano la base imponibile Irap secondo i criteri stabili per le imposte sui redditi, come ad esempio i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'[articolo 5-bis del D.Lgs. 446/1997](#).

Con le ultime modifiche normative, viene **esteso l'ambito temporale** di applicazione dell'agevolazione fino al 31 dicembre 2017, prevedendo inoltre un arco temporale più ampio (30 giugno 2018) se alla data del 31 dicembre 2017 il venditore abbia accettato l'ordine, e che sempre a tale data sia stato versato un acconto pari al 20% del costo di acquisizione. Relativamente agli autoveicoli l'agevolazione viene prorogata limitatamente per quelli utilizzati **esclusivamente** nell'attività d'impresa. Per gli altri veicoli l'agevolazione è terminata il 31 dicembre 2016.

Iper ammortamento

La **nuova agevolazione** prevista dalla legge di Bilancio 2017 per la tipologia di investimenti previsti, è fruibile esclusivamente dai soggetti titolari di **reddito d'impresa** (l'Agenzia ha fornito una conferma in tal senso a **Telefisco 2017**), e consiste in una **maggiorazione del 150%** del costo fiscalmente ammortizzabile di determinati beni materiali ad **alto contenuto tecnologico** elencati nell'allegato A alla suddetta legge, interconnessi al sistema aziendale di gestione, della produzione o alla rete di fornitura. L'**ambito temporale** di applicazione corrisponde a quello della proroga del **super ammortamento**.

Una ulteriore nuova maggiorazione del 40% del costo di acquisizione è stata introdotta per i

beni immateriali indicati nell'allegato B della legge di Bilancio 2017. La suddetta agevolazione deve considerarsi **funzionale e accessoria** a quella relativa ai beni indicati nell'allegato A, in quanto è indirizzata ai *software*, ai sistemi, alle piattaforme e alle applicazioni idonee ad interconnettere i beni che portano al modello della cosiddetta **industria 4.0**, comprendente interventi specifici volti a **favorire la digitalizzazione** delle filiere industriali nazionali.

Contratti di *leasing*

Nel caso di un bene acquisito attraverso un **contratto di *leasing***, secondo quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate, la **deduzione della maggiorazione** non dipende dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma avviene in base alle regole fiscali stabilite dall'[articolo 102, comma 7, del Tuir](#), il quale prevede la deduzione dei canoni di locazione finanziaria **per un periodo non inferiore** alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal **D.M. del 31 dicembre 1988** in relazione all'attività esercitata.

Il periodo di deduzione civilistica dei canoni di *leasing*, può essere uguale, superiore o inferiore alla **durata minima** fiscale individuata dal predetto [comma 7](#). In merito la [circolare AdE 17/E/2013](#) ha dato le istruzioni sul comportamento da adottare:

- se la **durata contrattuale coincide** con quella minima, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- se è **superiore** a quella minima, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione previsto dall'[articolo 109, comma 4, del TUIR](#),
- se è **inferiore** a quella minima, i canoni sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico. Verificandosi un **disallineamento** tra i valori civili e fiscali di competenza dell'esercizio, si dovranno effettuare in dichiarazione le relative variazioni in aumento del reddito.

Iper ammortamento anche con il *leasing*

La normativa applica la disciplina dell'*iper* ammortamento ai beni **strumentali nuovi interconnessi** nell'azienda **con sistemi computerizzati**, di conseguenza l'identificazione del bene agevolabile è più complessa rispetto ai requisiti previsti per fruire del *super* ammortamento; d'altronde, anche il beneficio fiscale è maggiorato. A differenza del *super* ammortamento, la norma **non effettua alcun riferimento letterale** al riconoscimento dell'**"iper deduzione"** in presenza di contratti di locazione finanziaria. Pur non risultando molto chiaro il motivo di tale mancanza, l'*iper* ammortamento si può ritenere applicabile (come il *super* ammortamento) anche in caso di contratti di *leasing*, in quanto, oltre al principio della irrilevanza ai fini del riconoscimento di agevolazioni delle modalità di acquisizione di un bene

(e quindi dell'effettuazione di un investimento), più volte ribadito dall'Agenzia delle Entrate anche nel caso specifico del *leasing*, non avrebbe senso differenziare due agevolazioni (*super e iper* ammortamento) che hanno un uguale scopo, ovverosia di **incentivare gli investimenti**, la produttività e l'innovazione, a maggior ragione quella prevista in chiave dell'**industria 4.0**. La conferma di ciò arriva anche da **Assilea** (Associazione Italiana Leasing) che ha sottolineato il principio di equivalenza tra le forme di acquisto diretto e tramite il *leasing* finanziario: la somma delle quote di ammortamento da un lato e la somma delle quote capitali dall'altro (canoni e prezzo di riscatto) portano entrambe all'acquisizione del bene. Inoltre gli stessi investimenti dell'*industria 4.0*, effettuati mediante *leasing*, sono agevolati anche con la **nuova Sabatini**; una esclusione dell'*iper* ammortamento rivolto ad investimenti specifici dell'*industria 4.0*, costituirebbe una "discriminazione" oltre che un andare contro l'obiettivo comune delle agevolazioni.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che per l'individuazione del **momento** in cui si effettua l'investimento in presenza di un contratto di *leasing*, si fa riferimento al momento in cui vi è la **disponibilità del bene**. Sarà inoltre necessaria la dichiarazione di esito positivo da parte del locatario se è presente la **clausola di prova**.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

