

AGEVOLAZIONI

Super ammortamento: investimenti agevolabili per competenza

La legge di Bilancio 2017 ha esteso l'ambito temporale del "super ammortamento" agli investimenti effettuati fino al 31.12.2017 o fino al 30.6.2018, a condizione che, alla data del 31.12.2017:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

La [circolare 4/E/2017](#), con cui l'Agenzia delle Entrate fornisce chiarimenti in tema di super e iper ammortamento precisa che *"soltanto al verificarsi di **entrambe** le suddette condizioni risultano ammissibili al super ammortamento anche gli investimenti **"effettuati"** nel periodo 1° gennaio 2018 - 30 giugno 2018"*.

A questo proposito, il Fisco ricorda che, ai fini della determinazione del "**momento di effettuazione**", ai fini della spettanza della predetta maggiorazione, l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione deve rispettare le **regole generali della competenza** previste dall'[articolo 109, comma 1 e 2, del Tuir](#). In particolare, 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**. Tali regole sono applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni ([circolare AdE 23/E/2016](#)).

La disciplina fiscale dei super ammortamenti - e di riflesso anche quella degli iper ammortamenti - **opera in deroga al novellato principio di "derivazione rafforzata"** recentemente 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 [articolo 83, comma 1-bis, del Tuir](#), alle disposizioni attuative emanate per i soggetti IAS (D.M. 1 aprile 2009 e il D.M. 8 giugno 2011).

Pertanto, 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**: la maggiorazione in parola si traduce, infatti, in una variazione in diminuzione che opera in via extracontabile ([circolare AdE 4/E/2017](#)). Si precisa, altresì, che 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** ([circolare AdE 4/E/2017](#)).

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, ai fini della fruizione dell'agevolazione di cui trattasi, diventa rilevante la **dichiarazione di esito positivo del collaudo** da parte dello stesso locatario ([circolare AdE 4/E/2017](#)).

In altri termini, ai fini della spettanza del beneficio in questione, rileva **la consegna del bene al locatario** (o l'esito positivo del collaudo) e **non il momento del riscatto**: l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura, quindi, per il contribuente, un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

Per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, **rilevano i costi** imputabili all'investimento **sostenuti nel periodo agevolato**, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti:

- la **progettazione dell'investimento**;
- i **materiali acquistati** ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
- la **mano d'opera diretta**;
- gli **ammortamenti dei beni strumentali** impiegati nella realizzazione del bene;
- i **costi industriali imputabili all'opera** (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.).

La maggiorazione in argomento spetta anche per i **beni realizzati in economia**, i cui lavori sono iniziati nel corso del periodo agevolato ovvero iniziati o sospesi in esercizi precedenti al predetto periodo, ma **limitatamente ai costi sostenuti in tale arco temporale**, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato [articolo 109 del Tuir](#), anche **se i lavori risultano ultimati dopo la scadenza dell'agevolazione**.

Nell'ipotesi in cui l'investimento nei beni agevolabili sia realizzato mediante un **contratto di appalto a terzi**, in base ai predetti criteri di competenza di cui all'[articolo 109 del Tuir](#), i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla **data di ultimazione della prestazione** ovvero, in caso di **stato di avanzamento lavori** (SAL), alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta **verificata e accettata** dal committente: in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i **corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base al SAL**, indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto ([circolare AdE 4/E/2017](#)).