

AGEVOLAZIONI

Iper, super ammortamento e moratoria dei leasing

di Clara Pollet, Simone Dimitri

Seminario di specializzazione

FISCALITÀ E CONTABILITÀ DELLE ASSOCIAZIONI DEL TERZO SETTORE

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

Sugli investimenti in **beni strumentali nuovi effettuati fino al 31 dicembre 2019** è applicabile la disciplina dell'iper ammortamento o super ammortamento, a seconda delle caratteristiche proprie del bene. L'agevolazione consistente in una **maggiorazione** delle quote di ammortamento esclusivamente in dichiarazione dei redditi; è riconosciuta anche con la consegna del bene **entro il 31 dicembre 2020** ([articolo 1, commi da 8 a 13, L. 232/2016](#)) a condizione che, entro la data del 31 dicembre 2019, sia stato accettato l'ordine di acquisto e sia stato versato almeno il 20% a titolo di acconto.

Nel caso di un investimento effettuato attraverso un **contratto di locazione finanziaria**, la disciplina prevede il **rafforzamento dei canoni di locazione per l'utilizzatore**; per il concedente, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria, sono invece irrilevanti ai fini del beneficio in questione. Sono anche esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare solo al **soggetto locatore o noleggiante**.

Ai fini della determinazione del **momento di effettuazione dell'investimento**, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il **momento in cui il bene viene consegnato**, ossia entra nella disponibilità del locatario.

Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la **clausola di prova a favore del locatario**, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

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

Considerando che, in questo contesto, l'[articolo 56 D.L. 18/2020](#) ha previsto tra le misure di sostegno finanziario alle micro, piccole e medie imprese colpite dall'epidemia di Covid-19, la **moratoria dei leasing fino al 30 settembre 2020** e la Legge di bilancio 2021 ne ha disposto la **proroga (articolo 1, comma 248, L. 178/2020)**, ci si chiede se ci siano delle ripercussioni sul calcolo dell'agevolazione relativa al super e iper-ammortamento.

In generale la [circolare 4/E/2017](#) ci ricorda che la deduzione della maggiorazione **non dipende dal comportamento civilistico** adottato dal contribuente, ma deve avvenire **in base alle regole fiscali** stabilite dall'[articolo 102, comma 7, Tuir](#): la deduzione dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal **D.M. 31.12.1988**.

La durata del contratto di locazione finanziaria - e, quindi, il **periodo di deduzione civilistica** dei canoni di leasing - può essere **uguale, superiore o inferiore** alla durata minima fiscale calcolata in base al predetto [comma 7 dell'articolo 102 Tuir](#).

La [circolare 17/E/2013](#) ha fornito istruzioni sul comportamento da adottare nei vari casi:

- a) se la durata contrattuale **coincide** con quella minima individuata dall'[articolo 102, comma 7, Tuir](#), i canoni sono deducibili con lo **stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico**;
- b) se la durata contrattuale è **superiore a quella minima** individuata dall'[articolo 102, comma 7, Tuir](#), i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il **principio della previa imputazione al conto economico** recato dall'[articolo 109, comma 4, Tuir](#);
- c) se la durata contrattuale è **inferiore a quella minima** individuata dall'[articolo 102, comma 7, Tuir](#), i canoni sono deducibili in un **arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a conto economico**. Si verifica, dunque, un **disallineamento tra i valori civili e fiscali** delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

In caso di bene acquisito in locazione finanziaria, **la maggiorazione dei canoni spetta non per l'intero canone di leasing, ma solo per la quota capitale** (che complessivamente, insieme alla quota di riscatto, costituisce il costo di acquisizione del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

È interessante osservare l'esempio 7 riportato nella [circolare 23/E/2016](#), del **paragrafo 4.2**, in cui la durata contrattuale ipotizzata in 3 anni è maggiore della durata minima fiscale pari a 2 anni: in tal caso la maggiorazione del costo del leasing, come variazione in diminuzione del reddito nella dichiarazione dei redditi, è riconosciuta secondo il **periodo di durata minima fiscale** di due anni.

Allo stesso modo, si può ipotizzare che risulterebbe ininfluente, ai fini del super e iper ammortamento, la diversa imputazione dei canoni in conto economico **in considerazione della**

moratoria.

Sarebbe auspicabile un intervento chiarificatore da parte dell'Agenzia delle entrate.

Riportiamo di seguito le indicazioni delle **istruzioni alla dichiarazione dei redditi 2021**, società di capitali. Tra le **variazioni in diminuzione** del reddito al **rgo RF55**, con il:

- **codice 75** (iper ammortamento), occorre indicare il **maggior valore dei canoni di locazione finanziaria** relativi agli investimenti in beni strumentali nuovi se con caratteristiche 4.0, effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. La **maggiorazione del costo di acquisizione** degli investimenti si applica nella **misura del 170%** per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; nella misura del 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro e nella misura del 50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro. La maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro;
- con il **codice 79** (super ammortamento), occorre indicare il maggior valore dei **canoni di locazione finanziaria** relativi agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, Tuir, effettuati dal 1° aprile 2019 al 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione che è **maggiorato del 30%**. La maggiorazione del costo non si applica sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 2,5 milioni di euro.