



Direzione Centrale Normativa

Roma, 24/10/2017

***OGGETTO: Super e iper ammortamento in caso di beni acquisiti in leasing -
Ulteriori chiarimenti sull'effettuazione degli investimenti entro il
30 giugno e il 30 settembre 2018 - Articolo 1, commi 8 e 9, della
legge 11 dicembre 2016, n. 232***

QUESITO

Da più parti sono pervenute alla scrivente richieste di chiarimenti in merito all'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 8 e 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), in tema di super e iper ammortamento.

In particolare, è stato chiesto se rientrano nella proroga al 30 giugno 2018 (30 settembre 2018 per l'iper ammortamento) e, quindi, se possono fruire della maggiorazione, gli investimenti in *leasing* effettuati secondo particolari modalità.

Al riguardo, è stato evidenziato alla scrivente che, nella prassi, gli investitori potrebbero adottare i seguenti comportamenti:

- A. entro il 31 dicembre 2017, effettuazione dell'ordine - con relativa accettazione da parte del fornitore - e versamento di un acconto del 20 per cento del costo di acquisizione per "bloccare" il bene;

B. dopo tale data, scelta della forma tecnica più consona al proprio investimento ossia:

1. acquisizione diretta dal fornitore oppure
2. acquisizione tramite locazione finanziaria a seguito dell'acquisto del bene da parte di una società di *leasing*; in quest'ultimo caso l'investitore potrebbe alternativamente:
 - a. compensare l'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di *leasing*, la quale concederà in locazione finanziaria il bene all'investitore e pagherà, per la differenza, il fornitore medesimo;
 - b. ottenere la restituzione dell'acconto da parte del fornitore del bene; la società di *leasing* concederà in locazione finanziaria il bene all'investitore e pagherà, per intero, il fornitore medesimo.

Mentre nel caso B.1. l'investitore può sicuramente usufruire del beneficio in quanto i requisiti minimi previsti dalla legge (relativi all'ordine e all'acconto minimo) risultano verificati, possono sussistere dei dubbi in merito all'ipotesi B.2., in cui la scelta per l'acquisizione del bene tramite locazione finanziaria viene effettuata dopo il 31 dicembre 2017 e dopo aver effettuato l'ordine e il versamento dell'acconto minimo ad un soggetto diverso dal locatore (ipotesi non contemplata dalla circolare n. 4/E del 30 marzo 2017).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 8, della legge n. 232 del 2016, come noto, ha prorogato, tranne che taluni mezzi di trasporto a motore, la disciplina relativa alla maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione (c.d. "super ammortamento").

In particolare, il citato comma 8 stabilisce che *“Le disposizioni dell'articolo 1, comma 91, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli*

altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, lettere b) e b-bis),” del TUIR, “effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione”.

La proroga, quindi, riguarda gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 giugno 2018 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017:

- 1) il relativo ordine risulti accettato dal venditore e
- 2) sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Solo al verificarsi di entrambe le condizioni sopra riportate risultano ammissibili al super ammortamento anche gli investimenti effettuati nel periodo 1° gennaio 2018 – 30 giugno 2018.

Il successivo comma 9 stabilisce, per i beni di cui all'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017, che la maggiorazione del 150 per cento del costo di acquisizione (c.d. “iper ammortamento”) compete per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2017, ovvero fino al 30 settembre 2018 [termine così prorogato dall'articolo 14, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123] in presenza delle condizioni appena sopra elencate (ordine e acconti del 20 per cento entro il 31 dicembre 2017).

Quanto sopra esposto può essere sintetizzato nella seguente tabella:

Articolo 1 della legge n. 232 del 2016	Beneficio	Termine di scadenza per l'effettuazione dell'investimento	Termine di scadenza per l'effettuazione dell'investimento, prorogato in presenza, al 31 dicembre 2017, dell'ordine e degli acconti minimi (20%)
Comma 8	Super ammortamento	31/12/2017	30/06/2018
Comma 9*	Iper ammortamento	31/12/2017	30/09/2018

*Come modificato dall'articolo 14, comma 1, lettere a) e b), del decreto legge 20 giugno 2017, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2017, n. 123.

Riguardo alla proroga - in via condizionata - della maggiorazione per gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018 (30 settembre 2018 per l'iperammortamento), con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 è stato affermato che:

1) per i beni acquisiti in proprietà, la verifica della sussistenza delle due condizioni in questione risulta relativamente semplice in quanto sia il momento dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore che quello del pagamento di acconti per almeno il 20 per cento entro il 31 dicembre 2017 sono momenti temporali agevolmente individuabili, relativamente ai quali il contribuente è tenuto a conservare idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, email, bonifici, ecc.);

2) per i beni acquisiti tramite locazione finanziaria, entro il 31 dicembre 2017 deve essere: i) sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing* e ii) avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20 per cento della quota capitale complessivamente dovuta al locatore. In tal caso, la maggiorazione spetterà anche per i contratti di *leasing* per i quali il momento di effettuazione dell'investimento (consegna del bene al locatario o esito positivo del collaudo) si sia verificato oltre il 31 dicembre 2017 ed entro il 30 giugno 2018.

Le richieste di chiarimenti pervenute alla scrivente riguardano la possibilità di fruire della maggiorazione nell'ipotesi in cui, dopo aver effettuato l'ordine e aver versato al fornitore un acconto almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2017, l'investitore decida, successivamente a tale data, di acquisire il bene tramite contratto di *leasing*.

Al riguardo, si ritiene che anche nel caso prospettato debba essere ribadita la validità del principio di non discriminazione degli investimenti in base alla modalità di effettuazione degli stessi affermato nella circolare n. 4/E del 2017 (paragrafo 5.3).

In relazione all'ipotesi di cui al precedente punto B.2.a. (compensazione dell'acconto versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di *leasing*), l'investitore può, quindi, fruire della maggiorazione in

quanto, entro il 31 dicembre 2017, ha effettuato un ordine accettato dal fornitore e ha versato ad esso un acconto almeno pari al 20 per cento.

Alla data prevista dalla norma esiste, infatti, sia l'impegno all'acquisizione del bene che il versamento minimo da parte dell'investitore; risulta irrilevante, ai fini delle disposizioni in esame, che l'impegno venga inizialmente assunto nei confronti del fornitore e che l'acconto, a seguito della compensazione, si "trasformi" sostanzialmente in un maxicanone.

Con riferimento alla fattispecie di cui al punto B.2.b. (restituzione da parte del fornitore dell'acconto versato), si ritiene che, per le medesime considerazioni appena esposte (esistenza dell'impegno e del versamento minimo al 31 dicembre 2017), l'investitore possa, ugualmente, fruire della maggiorazione; ciò a condizione, però, che in sede di restituzione dell'acconto da parte del fornitore e di stipula del contratto di *leasing* venga corrisposto al locatore un maxicanone in misura almeno pari al predetto acconto e venga inserito nel contratto di *leasing* stesso il riferimento all'ordine originariamente effettuato con il fornitore del bene.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)