



Studio Mantovani & Associati s.s.
Consulenza Aziendale
Commerciale e tributaria

Partners:

Mantovani Dott. Rag. Sergio
Scaini Rag. Andrea
Mantovani Dott. Rag. Michele
Mantovani Rag. Matteo
Scaini Dott. Fabio
Vecchi Rag. Cristina

Professionisti collaboratori:

Sega D.ssa Barbara
Lodigiani Rag. Angelo
Mondadori Rag. Mara
Monesi Rag. Arianna
Camprotrini Rag. Barbara
Pinzetta D.ssa Luisa
Arveti D.ssa Nives
Olivetti Dott. Marcello
Bellodi Rag. Marco

Mantova – Palazzo Magni
Via Acerbi 35
Telefono 0376369448 224070/1
Telefax 0376/369449
Codice fiscale e P. IVA 01681060206
Email: stumant@mantovaniassociati.it
PEC: stumant@legalmail.it
Sito: www.mantovaniassociati.it

Mantovani & Associati



Studio Professionale Certificato ISO 9001
per le procedure relative a:

- Progettazione ed erogazione di:
 - Servizi contabili e fiscali inclusa la gestione degli adempimenti relativi;
 - Servizi di consulenza tecnico professionale in materia di:
 - Operazioni societarie straordinarie,
 - Predisposizione ed analisi di bilanci,
 - Sistemi contabili e finanziari,
 - Valutazione di aziende,
 - Diritto societario.
 - Servizi di assistenza e rappresentanza nel contenzioso tributario;
 - Servizi amministrativi;
- Erogazione di servizi di Controllo legale dei conti

Responsabile Assicurazione Qualità
RAG. ANDREA SCAINI



Certificato n° 50 100 3610 - Rev. 04



CIRCOLARI DI AGGIORNAMENTO

Serie 2016 n. 57

**Superammortamenti, nuovi Iper
ammortamenti ed ammortamenti
impianti fotovoltaici**



La L. 208/2015 (Legge di Stabilità 2016), al fine di incentivare gli investimenti, aveva introdotto un'agevolazione che consente una maggiore deduzione **pari al 40%**:

- del costo sostenuto per l'acquisto in proprietà di beni strumentali materiali nuovi (*beneficiabile quindi tramite una maggiorazione del 40% della quota di ammortamento deducibile*);
- del canone di leasing di competenza (*sul punto l'Agenzia ha precisato che la maggiorazione riguarda solo la quota capitale e non anche la quota interessi*).

In entrambi i casi, la maggior deduzione non transita in contabilità, ma viene beneficiata con una variazione in diminuzione direttamente nel modello Unico.

Per l'individuazione degli investimenti agevolabili, occorre osservare che il bonus riguarda solo i beni:

- **materiali** (*quindi non potrà essere agevolato un marchio, un brevetto, una licenza, etc.*);
- che siano **strumentali** (*quindi sono esclusi i beni merce, ossia quelli acquistati per la rivendita, così come sono esclusi i materiali di consumo*);
- la cui aliquota di ammortamento sia pari o superiore al 6,5%, avendo riguardo alla tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988. Requisito che comunque viene soddisfatto dalla maggioranza delle tipologie di beni strumentali.

Sul punto dell'aliquota di ammortamento è intervenuta l'Agenzia delle entrate attraverso la **risoluzione n. 74/E/2016**, analizzando il trattamento dei beni impiegati nell'esercizio di attività regolate (*come la distribuzione di gas naturale*), oltre ai beni gratuitamente devolvibili (*ossia quelli che vengono gratuitamente trasferiti alla fine di una concessione*), affermando come si debba in ogni caso far riferimento, anche per questi, ai coefficienti ex D.M. 31 dicembre 1988.

Oltre a questi 2 casi piuttosto specifici, è bene ricordare che l'agevolazione in commento si applica per la generalità degli investimenti delle imprese.

Sono invece **esclusi** dal *bonus*:

- i fabbricati di ogni tipo (*quindi sia abitativi che strumentali, indipendentemente dal fatto che siano utilizzati nell'attività*), nonché le costruzioni (*anche quelle leggere, nonostante per tali beni l'aliquota di ammortamento sia del 10%*),
- i beni indicati nell'allegato 3 alla Legge di Stabilità 2016, in cui si indicano alcuni Gruppi e Specie della Tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988 (*ad esempio condutture, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, aerei, etc.*). Le motrici risultano comunque agevolabili.

L'Agenzia precisa che l'agevolazione spetta tanto con riferimento ai beni costruiti in economia, quanto per quelli la cui costruzione è affidata in appalto a soggetti terzi.

La norma, richiede per beneficiare dell'agevolazione che i beni strumentali siano nuovi.

Si considerano beni nuovi, in particolare:

- i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, purché il bene non sia mai stato utilizzato (quindi mai entrato in funzione);
- i beni destinati all'esposizione (*show room*);
- per i beni complessi, ossia che comprendono al proprio interno anche beni usati, il requisito della novità sussiste se viene fornita un'attestazione in merito alla prevalenza del bene nuovo rispetto a quelli usati.

La scadenza dell'agevolazione: la Legge bilancio 2017 in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale proroga e rafforza la disciplina dei super-ammortamenti prevista dall'art. 1 comma 91 della L. 208/2015.

Con riferimento ai super-ammortamenti, il Ddl di bilancio 2017 prevede che le disposizioni di cui all'art. 1 comma 91 della L. 208/2015 si applichino anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2017.



L'agevolazione, secondo la nuova disposizione, è applicabile anche agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018, a condizione che entro il 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione.

A differenza dell'attuale versione dell'agevolazione, in scadenza il 31.12.2016, sono tuttavia esclusi dai super-ammortamenti i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 comma 1 lettere b) e b-bis) del TUIR.

Si tratta dei veicoli per cui è prevista la deducibilità parziale, vale a dire i veicoli aziendali e dei professionisti (deducibilità al 20%), i veicoli di agenti e rappresentanti (deducibilità all'80%) e i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (deducibilità al 70%). Pertanto, nella nuova versione dell'agevolazione, potrebbero beneficiare della maggiorazione del 40% soltanto i veicoli esclusivamente strumentali o adibiti ad uso pubblico di cui alla lettera a) dell'art. 164 del TUIR (taxisti, società di noleggio ecc..).

Rimangono esclusi dal beneficio, come precisato nella precedente versione, gli acquisti di beni materiali strumentali per i quali il DM 31 dicembre 88 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% e gli acquisti di fabbricati e di costruzioni leggere.

Secondo inoltre una recente risposta ad interpello n. 912-83/2016 della DRE Umbria, in assenza dell'iscrizione tra le immobilizzazioni materiali, la società non può beneficiare dell'agevolazione.

Infatti, come precisa la DRE Umbria, l'Agenzia delle Entrate, nella circolare n. 23/2016, ha chiarito che oggetto dei super-ammortamenti sono i **beni materiali** strumentali nuovi; di conseguenza l'agevolazione non può spettare per i beni immateriali. La citata circolare ha altresì precisato che *“con riferimento alle spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa, (...) le stesse sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce «Immobilizzazioni materiali» se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità di utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono”*.

Tali spese possono quindi fruire della maggiorazione del 40% soltanto qualora costituiscano beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali”.

La Legge di bilancio per il 2017 introduce inoltre i c.d. **“iper-ammortamenti”** al fine di favorire i processi di trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave “Industria 4.0”.

In particolare, viene previsto che il costo di acquisizione sia maggiorato del 150% per gli investimenti in beni strumentali nuovi inclusi **nell'Allegato A** al disegno di legge ed allegato alla presente circolare.

Si tratta dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave “Industria 4.0”, quali i beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati e/o gestito tramite opportuni sensori e azionamento, i sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità, i dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0.

Per i soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento è, inoltre, prevista una maggiorazione del 40% del costo di acquisizione dei beni immateriali strumentali inclusi **nell'Allegato B** al disegno di legge (anche questo allegato alla presente circolare). Si tratta di software, sistemi, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0.

Ai fini dell'iper-ammortamento, l'impresa è tenuta a produrre una dichiarazione del legale rappresentante resa ai sensi del DPR 445/2000 (dichiarazione sostitutiva di atto notorio) ovvero, per i beni aventi ciascuno un costo di acquisizione superiore a 500.000,00 euro, una perizia tecnica giurata rilasciata da un perito iscritto all'albo, attestante che il bene possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui all'allegato A e/o B ed è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.



Viene, inoltre, stabilito che la determinazione degli acconti dovuti per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2017 e per quello successivo è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni relative ai super e agli iper-ammortamenti.

Al riguardo è bene rammentare che:

- per i beni acquisiti in **proprietà** occorre far riferimento alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile l'agevolazione (a eccezione della clausola di riserva della proprietà che ai fini fiscali è irrilevante);
- per i beni acquisiti mediante contratto di **appalto**, la regola è l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui il bene è agevolato), a meno che il contratto non preveda la liquidazione di SAL definitivi, nel qual caso rileva l'importo di tali SAL liquidati;
- per i beni in **leasing**, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna). L'agevolazione spetterà anche sul futuro prezzo di riscatto (sempre e solo per i beni precedentemente consegnati nel periodo agevolato).

Pertanto, qualora vi fosse l'intenzione di effettuare un investimento nel prossimo futuro, potrebbe essere conveniente cercare di realizzarlo entro la fine dell'anno 2017, in modo tale da assicurarsi il *bonus*.

AMMORTAMENTO IMPIANTI FOTOVOLTAICI: RECENTE RISPOSTA DEL MEF

Il Mef, nella Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-09541 del 22 settembre 2016 ha ribadito l'orientamento già espresso dall'Agenzia delle entrate nella circolare n. 36/2013 in merito ai coefficienti di ammortamento da applicare agli impianti fotovoltaici.

In vista della prossima chiusura dei bilanci dell'esercizio 2016, si riepilogano le regole per la corretta individuazione e contabilizzazione del costo di acquisto e delle quote di ammortamento degli impianti installati a "terra" e degli impianti installati sul tetto dell'edificio.

L'orientamento dell'Agenzia delle entrate e la posizione dell'AIDC

L'Agenzia delle entrate si è espressa relativamente al coefficiente di ammortamento degli impianti fotovoltaici dapprima con la circolare n. 46/2007 e, successivamente, con la circolare n. 36/2013.

Con la circolare n. 46/2007 era stata individuata la natura di bene mobile dell'impianto fotovoltaico, a cui era applicabile il coefficiente di ammortamento del 9%. Successivamente, con la circolare n. 36/2013, facendo salvi i comportamenti tenuti nei precedenti esercizi, l'Agenzia delle entrate ha chiarito che l'individuazione dell'impianto come bene mobile o immobile non si presta ad una univoca interpretazione ai fini fiscali, ma va effettuata sulla base della relativa rilevanza catastale:

- per gli impianti installati a "terra" (tipicamente che insistono su terreni) il bene è normalmente qualificato come immobile strumentale (classificabile nelle categorie catastali D/1 o D/10), con deduzione dell'ammortamento applicando l'aliquota del 4% (quali fabbricati destinati all'industria);
- per gli impianti installati sul tetto dell'edificio (tipicamente il capannone o il laboratorio), il bene è qualificato come bene immobile se incrementa il valore capitale o la redditività del bene in cui è inserito di almeno il 15% (nel qual caso è necessario provvedere alla variazione della rendita), ovvero come bene mobile se non si verifica la descritta condizione. Nel caso in cui l'impianto sia qualificato come bene immobile (anche se non accatastato autonomamente), la deduzione dell'ammortamento avviene con l'aliquota del 4%. Nel caso in cui l'impianto sia qualificato come bene mobile, la deduzione dell'ammortamento avviene con l'aliquota del 9%.



La posizione espressa dall'Amministrazione finanziaria deve essere valutata anche in relazione al trattamento contabile previsto dal Principio contabile nazionale. In tal caso, il documento Oic 16 prevede che il valore degli impianti complessi, quali quelli atti alla produzione di energia elettrica da fonte fotovoltaica, deve essere scomposto in base alla natura delle relative componenti alle quali l'ammortamento va applicato separatamente se caratterizzate da una vita utile diversa (criterio del c.d. "component approach").

La recente Norma di Comportamento n. 197 del 18 luglio 2016 dell'Associazione Italiana Dottori Commercialisti, traendo spunto dal documento Oic 16, ha evidenziato come gli impianti fotovoltaici siano esposti agli eventi atmosferici, con la conseguenza che alcune componenti, aventi un più lungo periodo di deperimento, vadano ammortizzate con il coefficiente del 4%, mentre altre componenti degli impianti fotovoltaici, la cui identificazione deriva dall'analisi della modalità con la quale svolgono la loro funzione essenziale, rappresentata dalla produzione dell'energia elettrica, vadano ammortizzate con il coefficiente del 9%. Pertanto, a parere dell'Aidc, già nella fase dell'iscrizione contabile il valore della complessa struttura degli impianti di produzione di energia elettrica deve essere scomposto per componenti secondo natura, ammortizzabilità e durata utile, con l'eccezione dei casi in cui ciò non sia praticabile o significativo.

La risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-09541 del 22 settembre 2016

A seguito della pubblicazione della Norma di Comportamento dell'Aidc, è stato richiesto al Ministro dell'Economia e delle Finanze se fosse opportuno adottare un apposito provvedimento volto a disporre che l'aliquota di ammortamento per gli impianti fotovoltaici ed eolici fissi sia pari al 9%, anche qualora gli impianti si qualificano come fabbricati ancorati al suolo.

Il testo della Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-09541 del 22 settembre 2016 evidenzia che poiché il D.M. 31 dicembre 1988 (Coefficienti di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali impiegati nell'esercizio di attività commerciali, arti e professioni) non contempla uno specifico coefficiente di ammortamento per gli impianti fotovoltaici, si rende applicabile il principio secondo cui occorre fare riferimento ai coefficienti previsti per i beni appartenenti ad altri settori produttivi che presentano caratteristiche simili dal punto di vista del loro impiego e della loro vita utile. In tale ottica, è stato previsto:

- il coefficiente di ammortamento del 9% ai soli impianti fotovoltaici qualificabili come beni mobili in quanto equiparabili alle centrali termoelettriche;
- il coefficiente di ammortamento del 4%, previsto per i fabbricati destinati all'industria, agli impianti fotovoltaici qualificabili come beni immobili.

L'eventuale riconoscimento di un'aliquota indifferenziata del 9% comporterebbe effetti negativi di gettito, sia per la circostanza che l'aliquota di ammortamento viene in alcuni casi incrementata, sia per il fatto che tutti i nuovi impianti fotovoltaici beneficerebbero del c.d. superammortamento. La risposta all'interrogazione rileva, inoltre, che in futuro saranno necessariamente affrontati sia il tema della divergenza tra la normativa civilistica e la normativa fiscale sia il tema dell'applicazione del superammortamento di cui all'articolo 1, comma 91-94, L. 208/2015 agli impianti fotovoltaici installati dal 15 ottobre 2015 in poi.

Lo Studio resta a disposizione per le analisi di dettaglio dell'agevolazione e le valutazioni di convenienza circa i possibili investimenti da pianificare.

Studio Mantovani & Associati s.s.
Dr. Sergio Mantovani

Le circolari sono disponibili anche sul sito www.mantovanieassociati.it