

Iperammortamento, acconti e saldi da verificare

*Dalla legge di Bilancio 2017 le regole dell'agevolazione sono già cambiate tre volte
In vista dei pagamenti delle imposte occorre tener conto di questo incrocio di norme*

Pagina a cura di

Andrea Cioccarelli

Giorgio Gavelli

Gli iper e superammortamenti – e i relativi crediti d'imposta a partire dal 2020 – sono sospesi tra acconti e stati di avanzamento lavori. L'esatta competenza del beneficio, infatti, è complicata da almeno tre fattori:

1. la disciplina è stata oggetto di diversi provvedimenti di “riapertura”, ciascuno con proprie regole e tempistiche;
2. il legislatore ha attribuito rilevanza alla “prenotazione” dell'investimento avvenuta tramite il versamento di un acconto pari almeno al 20% del costo totale dell'investimento, ove accompagnato dalla sottoscrizione dell'ordine;
3. nelle prestazioni di servizi, in particolare nell'appalto, l'agevolazione è spesso legata agli stati di avanzamento lavori.

Un'agevolazione trasformata

La combinazione di questi elementi porta a situazioni di non semplice approccio, e va tenuta presente anche in vista dei pagamenti delle imposte a saldo 2019 (e in acconto 2020) e della presentazione della relativa dichiarazione. In relazione ai primi due aspetti, occorre tener presente che:

l'articolo 1, comma 9, della legge 232/2016 (di Bilancio 2017) ha agevolato (con una maggiorazione del 150% ai fini dell'ammortamento) gli investimenti eseguiti nel 2017 (ovvero entro il 30 settembre 2018 con la “prenotazione” di ordine e acconto nel 2017);

l'articolo 1, comma 30, della legge 205/2017 (di Bilancio 2018) ha agevolato (sempre al 150%) gli investimenti eseguiti nel 2018 (ovvero nel 2019 con il medesimo meccanismo di “prenotazione” nel 2018);

l'articolo 1, comma 60, della legge 145/2018 (di Bilancio 2019) ha agevolato (con percentuali decrescenti a scaglioni all'aumentare del costo, ma con il limite di 20 milioni di euro) gli investimenti eseguiti nel 2019 (ovvero nel 2020 con “prenotazione” nel 2019).

La legge di Bilancio 2020 (articolo 1, commi 185 e seguenti della legge 160/2019) ha, da ultimo, “trasformato” l'agevolazione in un credito d'imposta (nel limite di 10 milioni di euro) applicabile agli investimenti 2020, ovvero realizzati entro il 30 giugno 2021 se “prenotati” nel 2020.

Simili complicazioni, anche se minori, si hanno anche per il superammortamento.

Tempi e regole incrociate

Uno dei temi più diffusi riguarda il versamento di un acconto nell'anno "x" con consegna del bene non nell'anno "x+1" (nei termini previsti dalle varie disposizioni succedutesi), ma a partire dall'anno "x+2", ossia in vigenza di una disciplina differente.

Per esempio, a un acconto versato nel 2017 (quando la regola era: iperammortamento al 150% senza limiti di importo) può aver fatto seguito la realizzazione dell'investimento – in base all'articolo 109 del Tuir – nel corso del 2019 (regola: iperammortamento a scaglioni, a partire dal 170%, con limite di 20 milioni di euro), oppure nel 2020 (regola: credito d'imposta nei limiti di 10 milioni di euro).

La questione è stata trattata in una consulenza giuridica della Direzione regionale dell'Emilia-Romagna (protocollo 909-10/2019) e anche dall'agenzia dell'Entrate centrale nella risposta a un quesito posto nel corso di Telefisco 2020.

In quest'ultima risposta, in particolare, è stato affermato che, in presenza di un bene consegnato nel 2020 ma "prenotato" (ordine accettato, più acconto) a dicembre 2018, è applicabile la disciplina stabilita dalla legge di Bilancio 2019. Quindi si applica l'iperammortamento "a scaglioni" in diminuzione nel quadro del reddito d'impresa e non il credito d'imposta; e nemmeno la disposizione in vigore al momento dell'acconto, che prevedeva la maggiorazione uniforme del 150% (legge 205/2017).

Prenotazione «rigenerata»

In sostanza, il non aver realizzato l'investimento nei termini previsti dalla disposizione in vigore al momento dell'acconto comporta – in presenza di una successiva riproposizione del beneficio da parte del legislatore – la "rigenerazione" della prenotazione nell'ambito del provvedimento successivo (si veda Il Sole 24Ore del 31 gennaio 2020): si applica la disciplina dell'anno precedente a quello della realizzazione dell'investimento.

Per questo motivo, un investimento "prenotato" nel 2019, ma realizzato entro il 30 giugno 2021, fruirà del credito d'imposta di cui alla legge di Bilancio 2020; mentre, se fosse stato realizzato nel 2020, avrebbe maturato l'iperammortamento "a scaglioni".

Seguendo lo stesso schema, un bene superammortizzabile "prenotato" nel 2017, ma consegnato nel 2019, avrà diritto alla detassazione (con le regole in vigore nel 2018) anche – si ritiene – se consegnato nei primi tre mesi dell'anno, quando il beneficio non era stato ancora prorogato dal DI 34/2019 (decreto "crescita").

Limiti e «sdoppiamenti»

In questo quadro, devono essere tenute a mente altre due regole:

se il costo complessivo dell'investimento rende "incapiente" l'acconto, portandolo al di sotto del 20%, lo stesso importo complessivo va scomposto in due parti: quella "coperta" dell'acconto, che segue l'agevolazione in vigore per il periodo precedente; e la parte eccedente, che segue le regole dell'anno in corso (se rientrante in un periodo agevolato);

nel caso degli appalti (sia di durata infrannuale che ultrannuale) viene agevolato lo stato di avanzamento lavori (Sal) liquidato in via definitiva, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione: ossia quando il Sal è accettato dal committente in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666 del Codice civile.