

A TUTTI I CLIENTI

LORO SEDI

Como, gennaio 2016

OGGETTO : I SUPER-AMMORTAMENTI

1 PREMESSA

La legge di stabilità 2016 (art. 1 co. 91 - 94 e 97) introduce un'agevolazione volta ad incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi che interviene sulla disciplina fiscale degli ammortamenti.

Viene previsto che, ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi, il costo di acquisizione è maggiorato del 40% con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

L'agevolazione ha natura temporanea, riguardando, soltanto gli investimenti nei suddetti beni effettuati dal 15.10.2015 al 31.12.2016.

L'agevolazione, quindi, riguardando anche gli investimenti effettuati nel 2015 (15.10.2015 - 31.12.2015), rileva già per il 2015 (UNICO 2016).

2 AMBITO SOGGETTIVO

2.1 SOGGETTI BENEFICIARI

Possono beneficiare della disposizione sui "super-ammortamenti" (a prescindere dal regime contabile adottato, ordinario o semplificato):

- i soggetti titolari di reddito d'impresa;
- gli esercenti arti e professioni.

Con riferimento a questi ultimi, l'agevolazione può essere applicata anche a:

- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 co. 1 del TUIR;
- associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche;
- società tra professionisti costituite ai sensi dell'art. 10 della L. 183/2011.

In assenza di particolari vincoli relativi alla data di costituzione, possono beneficiare dell'agevolazione anche i soggetti di nuova costituzione.

2.2 SOGGETTI ESCLUSI

Sono esclusi dall'agevolazione:

- i soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui alla L. 190/2014, posto che tali soggetti non determinano il reddito d'impresa o di lavoro autonomo in modo analitico (con deduzione specifica dei costi inerenti), bensì forfetario, applicando il coefficiente di redditività previsto per la specifica attività ai ricavi o compensi percepiti nel periodo;
- gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa previsto dall'art. 5co. 1 della L. 413/91;
- i soggetti esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56 co. 5 e 56-bis del TUIR;
- le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola svolta entro i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR;
- gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa;
- i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53 co. 2 del TUIR.

3 AMBITO OGGETTIVO

Sono oggetto dell'agevolazione, salvo le specifiche esclusioni previste, i beni:

- materiali;
- strumentali (di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa);
- nuovi (acquistato dal produttore/rivenditore o da un soggetto diverso purché non sia già stato utilizzato né da parte del cedente né da alcun altro soggetto);
- acquistati a titolo di proprietà o in leasing finanziario (sono quindi esclusi i beni acquisiti con locazione operativa, cioè senza opzione di riscatto, o noleggio).

Per espressa previsione normativa, sono **esclusi** dall'agevolazione gli acquisti di:

- beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.88 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- gli acquisti di fabbricati e di costruzioni.

Ulteriori esclusioni sono previste in un'apposita tabella allegata alla legge di stabilità 2016.

Si tratta in particolare dei seguenti:

- Gruppo V, Specie 19 (imbottigliamento acque minerali): condutture, ammortizzabili all'8%;
- Gruppo XVII, Specie 2/b (produzione e distribuzione gas naturale): condutture per usi civili (reti urbane), ammortizzabili all'8%; condutture dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione, ammortizzabili al 10%; condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso-acquiferi e condotte di derivazione e allacciamento, ammortizzabili al 12%;
- Gruppo XVII, Specie 4/b (stabilimenti termali ed idrotermali): condutture, ammortizzabili all'8%;
- Gruppo XVIII, Specie 4 e 5 (ferrovie, esercizio di binari, vagoni letto e ristorante, tramvie, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori): materiale rotabile, ferroviario e tramviario, con esclusione delle motrici, ammortizzabili al 7,5%;
- Gruppo XVIII, Specie 1, 2 e 3 (trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari): aerei completi di equipaggiamento, con motore a terra, ammortizzabili al 12%.

4 MAGGIORAZIONE DEL 40% DEL COSTO D'ACQUISTO

L'agevolazione si sostanzia in una maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing.

In altri termini, è possibile maggiorare le ordinarie quote di ammortamento e i canoni di leasing di un importo pari al 40%, arrivando così a dedurre, al termine del periodo, il 140% del prezzo di acquisto.

In pratica, la deduzione ulteriore viene ripartita sulla durata del periodo (fiscale) di ammortamento, in proporzione alle quote stanziare e dedotte.

Ad esempio, se il costo d'acquisto di un bene strumentale è pari a 100, il costo deducibile ai fini dell'ammortamento fiscale sarà pari a 140. Considerando, per ipotesi, un'aliquota di ammortamento del 20%, la deduzione sarà pari a 28 per 5 anni, invece che a 20.

Variazione in diminuzione

La disposizione si struttura come una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione dei redditi ai fini IRES e IRPEF.

4.1 REGOLE ORDINARIE PER LA DEDUCIBILITÀ DEGLI AMMORTAMENTI

L'agevolazione si innesta nella disciplina ordinaria relativa alla deducibilità degli ammortamenti (artt. 54 e 102 del TUIR).

4.1.1 Titolari di reddito d'impresa

Quanto ai titolari di reddito d'impresa, devono in ogni caso essere rispettati i criteri previsti dall'art. 102 co. 1 e 2 del TUIR.

In base a tale disposizione, le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili:

- a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene;
- in misura ridotta alla metà per il primo esercizio.

4.1.2 Professionisti

Con riferimento ai professionisti, non sono applicabili in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo le disposizioni riguardanti l'inizio dell'ammortamento nell'esercizio di "entrata in funzione" dei beni, nonché la riduzione alla metà della quota massima deducibile in tale esercizio.

4.1.3 Beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro

I beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro possono essere dedotti integralmente nell'esercizio in cui è stato sostenuto il costo. E' quindi possibile dedurre il 40% interamente nell'anno dell'acquisto.

Pertanto, ipotizzando l'acquisto di un bene di costo pari a 200,00 euro, sarà possibile dedurre integralmente un costo di 280,00 euro.

4.2 DEDUZIONE DEGLI AMMORTAMENTI "MAGGIORATI"

Plusvalenze da cessione

Il MEF ha precisato che la maggiorazione del 40% è finalizzata alla determinazione di maggiori quote di ammortamento ai fini IRPEF e IRES, senza alcuna influenza sul calcolo di eventuali plusvalenze/minusvalenze. Tali plusvalenze dovranno essere, quindi, calcolate, ai sensi dell'art. 86 co. 2 del TUIR, come differenza tra corrispettivo e costo non ammortizzato, quest'ultimo determinato senza tener conto della maggiorazione del 40% derivante dai super-ammortamenti.

4.3 DEDUZIONE DEI CANONI DI LEASING "MAGGIORATI"

L'agevolazione riguarda, per espressa disposizione, anche i canoni di leasing.

Ad una domanda volta a conoscere se i "super-ammortamenti" siano applicabili ai soli canoni o anche alla quota di riscatto, il MEF, nell'ambito dei chiarimenti forniti in risposta alle osservazioni effettuate dai tecnici del Servizio bilancio del Senato, fa riferimento all'intero valore dei beni destinati al leasing.

Secondo la circ. Assilea 29.10.2015 n. 25, poiché la disposizione prevede una maggiorazione del costo di acquisto del bene, è ragionevole distribuire proporzionalmente il maggior valore sui canoni (quota capitale) e sul valore di riscatto.

Nello specifico, viene precisato che:

- il maggior valore imputato ai canoni sarà deducibile lungo la durata "fiscale" del contratto di leasing (metà del periodo di ammortamento del bene);
- in caso di durata contrattuale maggiore della durata fiscale, il maggior valore imputabile ai canoni va ripartito lungo la durata contrattuale.
- il maggior valore imputato al prezzo di riscatto sarà invece recuperato attraverso la procedura di ammortamento, una volta esercitata l'opzione finale di acquisto.

Non è previsto alcun meccanismo di recapture del beneficio in caso di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto.

Quota interessi

La circolare Assilea evidenzia quindi che la maggiorazione del 40% riguarda esclusivamente le quote capitale dei canoni - la cui sommatoria, unitamente al prezzo di riscatto, coincide con il costo di acquisizione

del bene - restando invece fuori dal beneficio la quota interessi, che non rappresenta il costo di acquisizione del bene ma il costo del finanziamento in leasing finanziario.

4.4 VEICOLI

Con particolare riferimento ai veicoli, si evidenzia che il costo d'acquisto è deducibile secondo la disciplina fissata dall'art. 164 del TUIR.

In linea generale, l'agevolazione spetta per tutte le tipologie di autovetture di imprese, artisti e professionisti, siano esse utilizzate come esclusivamente strumentali all'attività d'impresa, date in uso promiscuo ai dipendenti o utilizzate diversamente.

La norma sui "super-ammortamenti" prevede che, fermo restando quanto disposto con riferimento alla maggiorazione del 40% del costo d'acquisto e solo per gli investimenti effettuati nello stesso periodo agevolato, sono altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing dei beni di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR (art. 1 co. 92 della legge di stabilità 2016).

Al riguardo, la relazione illustrativa precisa che, "per i mezzi di trasporto a motore individuati nell'articolo 164 co. 1 lett. b) del TUIR, la maggiorazione riguarda anche i limiti di spesa sui quali calcolare le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria".

Pertanto:

- anche per le autovetture (tutte) vale l'incremento del costo di acquisizione del 40%;
- il limite al costo fiscale (ad esempio, 18.075,99 euro per l'acquisto di autovetture) è incrementato della stessa misura (quindi, 25.306,00 euro);
- la percentuale di deducibilità (ad esempio, 20% e 80% per agenti e rappresentanti) resta invece invariata.

4.4.1 Veicoli a deducibilità parziale

Per i veicoli di cui alla lett. b) del co. 1 dell'art. 164 del TUIR esiste un doppio limite di deducibilità. In particolare, si tratta di:

- un limite di deducibilità percentuale (20% in generale, elevato all'80% per agenti e rappresentanti di commercio);
- un limite al valore fiscalmente riconosciuto.

Fermo restando il limite legato alla percentuale di deducibilità, la maggiorazione del 40% in tal caso dovrebbe operare:

- sul costo d'acquisto del veicolo;
- sul limite di valore fiscalmente riconosciuto.

Pertanto, per effetto della maggiorazione del 40%, i nuovi limiti di deducibilità, sotto il profilo del tetto massimo del costo d'acquisto fiscalmente riconosciuto, sono essere pari a:

- 25.306,39 euro (in luogo dell'ordinario 18.075,99) per autovetture e autocaravan;

- 5.784,32 euro (in luogo dell'ordinario 4.131,66) per i motocicli;
- 2.892,16 euro (in luogo dell'ordinario 2.065,83) per i ciclomotori.

Esempio numerico

A fini esemplificativi, considerando l'acquisto di un'auto aziendale l'1.1.2016 ad un costo di 15.000,00 euro, il costo totale deducibile con la maggiorazione del 40% sarà pari a 21.000,00 euro, fiscalmente rilevante per intero posto che il limite di deducibilità viene innalzato, per effetto della specifica disposizione, a 25.306,39 euro (in luogo dell'ordinario 18.075,99 euro).

Sul costo così maggiorato (21.000,00 euro) sarà quindi applicato il coefficiente di ammortamento, pari al 25%, e l'ordinaria percentuale di deducibilità del 20%; in sostanza, la quota di ammortamento annuale deducibile sarà pari a 1.050,00 euro (ferma restando la riduzione alla metà prevista per il primo anno).

4.4.2 Veicoli a deducibilità integrale

Ai sensi dell'art. 164 co. 1 lett. a) del TUIR sono integralmente deducibili le spese relative a:

- i veicoli esclusivamente strumentali all'attività propria d'impresa;
- i veicoli adibiti ad uso pubblico (ad esempio, i taxi).

4.4.3 Veicoli in uso promiscuo ai dipendenti

Per quanto sopra, l'agevolazione generale che prevede la maggiorazione del 40% del costo d'acquisto ai fini della deducibilità degli ammortamenti si deve applicare anche in caso di auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, disciplinate dalla lett. b-bis) del co. 1 dell'art. 164 del TUIR.

In tal caso, quindi, il costo d'acquisto, maggiorato del 40%, sarà deducibile nel rispetto del limite del 70%.

4.4.4 Leasing auto

Con riferimento all'applicabilità dell'agevolazione in caso di auto in leasing sorgono alcuni dubbi applicativi e si è in attesa di chiarimenti ministeriali.

4.4.5 Tabella di sintesi

Utilizzo veicoli	Deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi
Strumentali nell'attività propria dell'impresa	100% di tutti i costi
Uso pubblico	100% di tutti i costi
Uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta	70% di tutti costi
Agenti o rappresentanti di commercio	80% e fino al limite di 36.152,00 euro; per il leasing, canoni deducibili proporzionalmente al limite di 36.152,00 euro; per il noleggio, limite fisso di 3.615,00 euro.

Impresa in situazioni diverse dalle precedenti (ad es. veicolo non assegnato o a disposizione a rotazione di dipendenti e amministratori)	20% e fino al limite di 25.306,00 euro; per il leasing, canoni deducibili in proporzione al limite di 25.306,00 euro; per il noleggio, limite fisso di 3.615,00 euro.
Utilizzati da artisti e professionisti	20% e fino al limite di 25.306,00 euro; per il leasing, canoni deducibili in proporzione al limite di 25.306,00 euro; per il noleggio, canoni deducibili sino a 3.615,00 euro; 20% per le altre spese.

5 ACCONTI

Per espressa disposizione, la norma sui "super-ammortamenti" non produce effetti sulla determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31.12.2015.

6 STUDI DI SETTORE

La norma agevolativa prevede l'irrelevanza dei "super-ammortamenti" ai fini degli studi di settore.

7 CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

La norma agevolativa non prevede alcuna specifica disposizione con riferimento alla cumulabilità dell'agevolazione in esame con altre misure di favore.

Pertanto la misura relativa ai "super-ammortamenti" dovrebbe essere fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo quanto previsto dalle specifiche norme disciplinanti gli altri benefici fiscali.

* * *

Rimaniamo comunque a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento.

Cordiali saluti.

studio dottori commercialisti