



I super-ammortamenti

Art. 7, DDL Stabilità 2016

30 ottobre 2015

I super-ammortamenti nel DDL Stabilità 2016

Nell'ambito di misure destinate a dare un nuovo impulso al sistema produttivo, il DDL Stabilità 2016 prevede, all'articolo 7, un incentivo fiscale per gli investimenti in beni strumentali nuovi, effettuati nel periodo tra il 15 ottobre 2015 e il 31 dicembre 2016.

La misura è destinata ai soggetti titolari di reddito di impresa, nonché ai soggetti esercenti arti e professioni e si sostanzia in una maggiorazione figurativa del costo di acquisizione dei beni strumentali nella misura del 40%; tale maggiorazione, per espressa previsione normativa, rileva esclusivamente ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

Ambito soggettivo

L'agevolazione si applica a tutti i soggetti titolari di reddito di impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal settore economico di attività, nonché dal regime contabile adottato. Sono ammesse, pertanto, all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato, sia le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti.

Rientrano, altresì, nell'ambito di applicazione della misura agevolativa gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Infine, sono inclusi nel novero dei beneficiari dell'agevolazione anche i soggetti che esercitano arti e professioni e, cioè, i soggetti che esercitano per professione abituale, ancorché non esclusiva, attività di lavoro autonomo diverse da quelle considerate nel capo VI del TUIR, anche in forma associata.

Ambito oggettivo

L'agevolazione riguarda i beni materiali strumentali con esclusione, pertanto, in primo luogo, di beni immateriali; inoltre, sono esclusi dall'ambito della misura, secondo quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 7 in commento e dall'allegato 3 al DDL Stabilità 2016:

- beni strumentali per i quali il DM 31/12/1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% (beni a vita utile lunga, quali silos, vasche e serbatoi, etc.),
- fabbricati e costruzioni;
- altri beni strumentali previsti nell'allegato 3: condutture (imbottigliamento di acque, stabilimenti termali), condotte per usi civili, condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione e dai giacimenti gassoso-acquiferi, condotte di derivazione e allacciamento, materiale rotabile (ferroviario e tramviario), aerei compresi di equipaggiamento.

Si ritiene che l'agevolazione sia applicabile anche agli acquisiti di beni di costo unitario inferiore a 516,46 €, per i quali è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute. In tali ipotesi, il costo figurativo del 40% dovrebbe essere interamente deducibile in un unico esercizio.

Il requisito della “novità”

L'incentivo spetta a condizione che vengano acquisiti beni “nuovi”; il requisito della novità ricorre in tutti i casi in cui un bene, pur se acquistato da un soggetto diverso dal produttore o dal rivenditore, non sia mai stato ad alcun titolo utilizzato, né da parte del cedente, né da parte di alcun altro soggetto¹.

Secondo quanto chiarito da documenti di prassi dell'Agenzia delle Entrate, in relazione a specifiche agevolazioni, inoltre, il requisito della novità continua a sussistere anche nel caso di beni presentati in showroom ed utilizzati dal rivenditore a solo scopo espositivo².

Profili temporali

Rientrano nell'ambito dell'agevolazione gli investimenti “effettuati” dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, dovrebbero valere le ordinarie regole di competenza fiscale dettate dall'art. 109, commi 1 e 2, TUIR; ne consegue, che occorre aver riguardo al momento in cui è avvenuta la consegna o spedizione del bene o, se diverso e successivo, al momento in cui si realizza l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Per i beni realizzati in appalto, dovrebbe rilevare la data di ultimazione della prestazione.

L'agevolazione dovrebbe, pertanto, riguardare anche investimenti avviati prima del 15 ottobre u.s., purché la consegna o la spedizione avvengano dopo tale data.

Il meccanismo agevolativo

Come anticipato, l'agevolazione consiste nella maggiorazione del costo di acquisizione di un bene del 40%; la maggiorazione figurativa rileva esclusivamente ai fini delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

L'agevolazione riguarda le imposte sui redditi (IRES/IRPEF) e non l'IRAP.

Per le società di capitali (soggetti IRES), il risparmio fiscale è pari all'11% del costo del bene (40% x 27,5%); occorrerà, tuttavia, tener conto delle nuove aliquote di imposta che saranno determinate per il 2017 (ed eventualmente per il

¹ In tal senso, si vedano i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con Circ. n. 90/E del 17 ottobre 2001 e Circ. AE n. 5/E del 19 febbraio 2015. La Circolare del 2015 citata ha, inoltre, fornito chiarimenti con riferimento ai beni complessi: nel caso in cui alla loro realizzazione abbiano concorso anche beni usati, il requisito della novità continua a sussistere in relazione all'intero bene, a condizione che la quota di costo relativa ai beni usati non sia, nel complesso, prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

² V. Circolare Agenzia delle Entrate, n. 44/E del 27 ottobre 2009, oltre alla citata circolare del 2015.

2016, in caso di riconoscimento dei margini di flessibilità legati all'emergenze migranti), ai sensi dell'art. 5, DDL Stabilità 2016³.

In termini pratici, a fronte di un costo di acquisizione effettivo di un bene pari a 100, la deduzione dell'ammortamento fiscale sarà effettuata su un costo figurativo pari a 140.

La deduzione della maggiorazione del 40% avverrà in via extracontabile, mediante una variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi.

Si fornisce di seguito un esempio delle modalità di ammortamento della maggiorazione del 40% nel caso di acquisizione in proprietà di beni strumentali nuovi da parte di soggetti non tenuti alla redazione del bilancio secondo i principi contabili internazionali.

Ai fini dell'esempio, si assume un costo di acquisto del bene di 100.000 € e un coefficiente di ammortamento tabellare (D.M. 31/12/1988) del 20%.

Si consideri che la maggiorazione del 40% si applica, per il primo anno di entrata in funzione del bene, alla metà della quota di ammortamento ordinariamente deducibile. Nell'anno di eventuale cessione, il 40% dovrebbe essere ragguagliato ai giorni di possesso del bene.

Anno	Ammortamento fiscale	Deduzione per super-ammortamento	Totale dedotto
1	10.000	4.000	14.000
2	20.000	8.000	28.000
3	20.000	8.000	28.000
4	20.000	8.000	28.000
5	20.000	8.000	28.000
6	10.000	4.000	14.000
Totale	100.000	40.000	140.000

Il costo figurativo non ha rilevanza né ai fini del calcolo del plafond di deducibilità delle spese di manutenzioni ordinarie, né, come vedremo di seguito, ai fini del calcolo delle eventuali plusvalenze e minusvalenze in caso di cessione del bene agevolato.

Beni acquisiti in locazione finanziaria

L'agevolazione fiscale è fruibile anche dagli utilizzatori dei beni rilevanti, acquisiti mediante locazione finanziaria; la norma prevede, infatti, che la maggiorazione valga ai fini "...dei canoni di locazione finanziaria".

Con riferimento ai beni acquisiti in leasing la maggiorazione del 40% riguarda esclusivamente la quota capitale inclusa nei canoni e non anche alla quota interessi (che non rappresenta un costo di acquisizione del bene, ma il "costo del finanziamento").

³ L'art. 5 del DDL Stabilità 2016 prevede una riduzione di 3,5 punti percentuali dell'IRES a decorrere dal 2017; la riduzione di 3 punti percentuali potrebbe essere anticipata già al 2016 in caso di riconoscimento dei necessari margini di flessibilità da parte della Commissione europea.

Nel dettaglio, circa il meccanismo di funzionamento dell'incentivo in caso di leasing, il costo di acquisto maggiorato dovrebbe rilevare sia sui canoni, sia sul prezzo di riscatto.

Autovetture aziendali

Con riferimento a autovetture aziendali e altri mezzi di trasporto non esclusivamente utilizzati nell'attività d'impresa, di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), TUIR, la maggiorazione del 40% opera anche con riferimento ai limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria.

A tal riguardo, la relazione illustrativa al provvedimento chiarisce che l'incremento del 40% ha effetto anche sul limite massimo del costo di acquisizione su cui calcolare la quote di ammortamento fiscalmente deducibili; tale limite, pertanto, passa, per autovetture e autocaravan, da 18.075,99 € a 25.306,39 €, per i motocicli, da 4.131,66 € a 5.784,32 € e per i ciclomotori, da 2.065,83 € a 2.892,16 €. Inoltre, il limite di 25.882,84 € previsto, dall'ultimo paragrafo della lett. b) citata, per autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio, deve ritenersi elevato a 36.236 €.

Non vengono, invece, modificate le percentuali di deducibilità del 20%, 40% e 80% attualmente in vigore.

Vendita dei beni

In caso di cessione del bene prima della conclusione del periodo di ammortamento, non si deve tener conto della maggiorazione del 40% ai fini del calcolo della minusvalenza o plusvalenza realizzata (ciò, però, non dovrebbe avere alcuna conseguenza per le quote di ammortamento "maggiorate" già dedotte).

Acconti per il periodo di imposta 2015

La norma in esame dispone che le nuove modalità di ammortamento non producono effetti ai fini della determinazione degli acconti dovuti per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015 e per il periodo successivo.