

Circolare informativa per la clientela
n. 12/2016 del 7 aprile 2016

«SUPER AMMORTAMENTO: DISCIPLINA ED ESEMPI PRATICI»

In questa Circolare

1. Premessa
2. Ambito soggettivo
3. Ambito oggettivo
4. Funzionamento della norma

Studio Associato Trombetta Teruggia

La **Legge di Stabilità per il 2016** ha introdotto una particolare agevolazione, di **natura temporanea**, volta ad incentivare l'investimento in **beni strumentali nuovi** da parte di imprese ed esercenti arti o professioni.

Si tratta del riconoscimento di un maggior valore di acquisizione del bene, ma solo con rilevanza fiscale, che permette, sostanzialmente, una **maggiore deduzione** rispetto a quella che sarebbe avvenuta in assenza della norma in commento.

Vi sono delle limitazioni di carattere oggettivo che limitano la tipologia di beni nei confronti dei quali scatta l'agevolazione, mentre ancora qualche dubbio rimane sul meccanismo da applicare alle autovetture che rientrano nella deducibilità limitata, in quanto la norma fa scattare un doppio aumento degli importi fiscalmente rilevanti.

La norma trova la sua applicazione già a partire dal **periodo d'imposta in corso al 15 ottobre 2015** visto che gli investimenti che beneficiano del «bonus» sono quelli effettuati proprio dalla predetta data.

1. Premessa

Al fine di incentivare l'acquisizione, con qualsiasi modalità di pagamento e, quindi, sia con finanziamenti che con **locazioni finanziarie**, il Legislatore fiscale attraverso la Legge di Stabilità per il 2016, L. 28 dicembre 2015, n. 208 ha disposto 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 dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%»*.

Si tratta, quindi, di una norma **esclusivamente fiscale** che non può permettere, in nessun caso, una maggiore iscrizione in bilancio dei valori di acquisto dei beni coinvolti dalla agevolazione.

2. Ambito soggettivo

Da un punto di vista **soggettivo coinvolti** dalla norma **sono tutti gli esercenti l'attività d'impresa**, indipendentemente dalla forma giuridica assunta, nonché come specificato dalla norma gli esercenti arti e professioni.

Si ritiene, quindi, che possano rientrare fra i **soggetti interessati** dalla **agevolazione**, anche gli **enti non commerciali** qualora essi svolgano attività di **natura commerciale qualora**, naturalmente, il **bene sia destinato a tale tipologia di attività**. Nel caso in cui il bene sia utilizzato promiscuamente anche nell'ambito dell'attività non commerciale, in attesa di chiarimenti da parte dell'Amministrazione finanziaria dovrebbe essere possibile applicare la maggiorazione di valore alla parte di bene che proporzionalmente verrà utilizzato nell'espletamento dell'attività commerciale.

Stesso discorso dovrebbe poter essere effettuato per beni utilizzati promiscuamente nel normale esercizio di impresa, arte o professione.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Per quanto riguarda, invece, i soggetti che aderiscono a regimi fiscali «agevolati» ossia al regime forfettario, di cui alla L. 190/2014, nonché al regime dei minimi, in occasione di Telefisco 2016 l'Agenzia delle Entrate, fornendo risposte ai questi posti, ha già avuto modo di chiarire che la maggiorazione del valore di acquisizione non può trovare applicazione per i soggetti che aderiscono al regime forfettario in quanto il reddito viene determinato direttamente attraverso l'applicazione di coefficienti di redditività ai ricavi o compensi realizzati.

Al contrario, con riferimento a quei contribuenti che continueranno ad applicare, fino a scadenza, il regime dei minimi, regime attualmente abrogato ma che sopravvive, appunto, per i soggetti che entro il 31.12.2015 ne avevano optato, l'Agenzia ritiene che le modalità di determinazione «per cassa» del reddito non siano di ostacolo all'utilizzo della agevolazione. Si ritiene, quindi, che tali soggetti potranno maggiorare il valore del bene strumentale acquisito e dedurre l'intero importo per cassa nel periodo d'imposta di pagamento del bene.

Risposte fornite nell'ambito di Telefisco 2016 – regime forfettario e regime dei minimi

D: La maggiorazione degli ammortamenti deducibili spetta anche ai contribuenti che hanno adottato il regime forfettario?	D: La maggiorazione degli ammortamenti deducibili spetta anche ai contribuenti che hanno adottato il regime dei minimi?
R: La possibilità di usufruire della maggiorazione del 40 % deve essere esclusa per i contribuenti forfettari, che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi. In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dei costi sostenuti dal contribuente (inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi) non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile.	R: Il procedimento di determinazione del reddito dei contribuenti minimi prevede che il costo di acquisto dei beni strumentali è deducibile dal reddito dell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento (principio di cassa). Si ritiene che la deduzione del costo di acquisto di un bene strumentale secondo il principio di cassa non sia di ostacolo alla fruizione del beneficio in esame trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo.

3. Ambito oggettivo

La **maggiorazione del valore di acquisizione dei beni strumentali coinvolge qualsiasi bene nuovo acquisito nel periodo di validità della norma** – dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 – con alcune specifiche esclusioni.

Stabilisce, infatti, la norma che la disposizione in commento **non trova applicazione:**

- per i **beni materiali strumentali** per i quali il decreto ministeriale del 31.12.1988 (che individua le aliquote di ammortamento) stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- per i **fabbricati e costruzioni**;
- per i **beni indicati** nell'apposito **Allegato 3** alla Legge di Stabilità per il 2016 e che si riportano nella tabella che segue.

Beni che non possono essere destinatari dell'agevolazione (Allegato 3)

Studio Associato Trombetta Teruggia

Gruppo V - Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 - Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b - Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassosi acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12,0%
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse) ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tramviarie	7,5%
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 - Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)	12,0%

È bene subito evidenziare che la maggiorazione, quindi, riguarda anche i beni di valore non superiore a 516,46 euro. In merito a tali beni di esiguo valore era sorto il dubbio se, una volta maggiorato l'importo fiscalmente rilevante del 40%, essi avessero continuato a mantenere la loro integrale deducibilità nell'esercizio ovvero avessero dovuto concorrere al reddito per quote di ammortamento.

Si supponga, infatti, di acquistare un bene strumentale del valore di euro 500. Senza l'applicazione della nuova norma esso risulta essere interamente deducibile nell'esercizio. Ma applicando la maggiorazione del 40%, il valore fiscalmente rilevante sale ad euro 600 (500 + 40%), valore che risulta superare la soglia di euro 516,46 che permette l'intera deducibilità nel periodo d'imposta in base a quanto disposto da co. 5, art. 102, Tuir.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Risposta fornita in occasione di Telefisco 2016 – Beni di valore non superiore ad euro 516,46

D: Si chiede di chiarire il comportamento da adottare nel caso in cui, per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro, la maggiorazione del 40% produca il superamento di detto limite. Ad esempio, se viene acquistato un bene per un valore di euro 516,00, che verrebbe interamente dedotto nell'esercizio, con la maggiorazione del 40% prevista dall'agevolazione, il costo risulterebbe maggiorato a 722,40 euro, superiore al limite di 516,46 euro. In questo caso sembrano possibili due soluzioni: • il bene agevolato può esser dedotto per intero per 722,40 euro; • il bene, superando il limite, deve essere ammortizzato secondo i coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988. Quale delle due è la soluzione corretta?	R: Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro, l'art. 102, co. 5, del Tuir consente «la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute». L'art. 1, co. 91, Legge di Stabilità 2016 prevede che per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, «il costo di acquisizione è maggiorato del 40%». Visto che, ai sensi del medesimo co. 91, tale maggiorazione opera «con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento», si ritiene che essa non influisca sul limite di 516,46 euro previsto dall'art. 102, co. 5, Tuir. Pertanto, la possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche nell'ipotesi in cui il costo del bene superi i 516,46 euro per effetto della maggiorazione del 40 %. Si condivide, quindi, la soluzione 1).
--	--

In occasione di Telefisco 2016, è stata posta anche in questo caso una specifica domanda in merito alla permanenza o meno dell'intera deducibilità anche successivamente alla maggiorazione del 40%.

L'Agenzia delle Entrate ha manifestato opinione positiva in merito al mantenimento della deduzione integrale nell'esercizio di acquisto del bene affermando che visto che, ai sensi del medesimo co. 91, tale maggiorazione opera con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento, si ritiene che essa non influisca sul limite di 516,46 euro previsto dall'art. 102, co. 5, Tuir.

Anche l'acquisizione di veicoli rientra nell'ambito dei beni agevolati attraverso la maggiorazione del valore fiscalmente rilevante. Siccome, però, per determinati mezzi di trasporto, quali, ad esempio, le autovetture, non utilizzati esclusivamente per l'attività d'impresa, l'art. 164, Tuir pone due limitazioni, la prima riferita al valore fiscalmente rilevante, la seconda relativa alla deducibilità, limitata, attualmente, al 20% elevato all'80% per gli agenti ed i rappresentanti di commercio, la norma di cui alla Legge di Stabilità per il 2016 dopo aver previsto, come già detto, l'aumento della rilevanza del valore del bene del 40 %, al co. 92, art. 1 dispone che *«sono altresì maggiorati del 40 % i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), Tuir»*.

Studio Associato Trombetta Teruggia

In altre parole, dati i **seguenti limiti di rilevanza fiscale dei mezzi di trasporto**:

- autovetture e gli autocaravan, euro 18.076;
- autovetture utilizzate da agenti o rappresentanti di commercio, euro 25.822,85;
- motocicli, euro 4.131,66;
- ciclomotori, euro 2.065,83,

si deve applicare, proprio in base a quanto disposto dal co. 92, dell'art. 1, Legge di Stabilità per il 2016, una **maggiorazione del 40%**, portando così i valori come di seguito indicato:

- autovetture e gli autocaravan, euro 25.306,40;
- autovetture utilizzate da agenti o rappresentanti di commercio, euro 36.151,99;
- motocicli, euro 5.784,32;
- ciclomotori, euro 2.892,16.

Analizzata, però, la norma, sorge il legittimo dubbio su come esattamente vada applicata l'agevolazione in presenza, ad esempio, dell'acquisto di un'autovettura.

Mentre il co. 91, sempre dell'art. 1, prevede, infatti, che ai fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione dei beni strumentali, tenendo conto delle specifiche esclusioni, è maggiorato del 40%, il co. 92 stabilisce, come già evidenziato, che sono altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), tra cui le autovetture.

Quindi le **interpretazioni potrebbero essere due**:

- nel caso di **acquisto** di un'**autovettura** (ma ciò vale anche per gli altri mezzi di trasporto sopra indicati) del valore di euro 60.000, si deve prendere la soglia di rilevanza fiscale di euro 18.076, maggiorarla del 40%, portandola così ad euro 25.306,40 e maggiorarla di nuovo del 40 % al fine di beneficiare di maggiori ammortamenti, portando così il valore ammortizzabile ad euro 35.428,96, ovvero
- **sempre analizzando il medesimo caso**, si deve prendere il valore dell'auto di euro 60.000, maggiorarlo del 40%, portandolo così ad euro 84.000, e poi rendere fiscalmente rilevante il valore di euro 18.076 maggiorato del 40%, divenendo così ammortizzabile il valore massimo di euro 25.306,40.

Ancorché si ritenga che quest'ultima sia, in realtà, la soluzione prospettabile, si rende necessario un chiarimento ufficiale di modo da dirimere ogni dubbio.

È il caso di evidenziare che nulla cambia in presenza anziché di acquisto, di acquisizione attraverso locazione finanziaria: in questo caso andranno maggiorate le quote di capitale delle singole rate del 40%, di modo da beneficiare, comunque, della norma di favore qualsiasi sia il mezzo con il quale è stato affrontata l'acquisizione stessa.

Per i mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), Tuir, acquistati in leasing varranno i limiti massimi indicati nello stesso art. e di cui sopra si è già detto, maggiorati del 40%. Anche in questo

Studio Associato Trombetta Teruggia

caso vale il dubbio sopra esposto con riferimento all'acquisto del mezzo di trasporto a deducibilità limitata.

4. Funzionamento della norma

Si è già detto che la norma in commento prevede la rilevanza fiscale di un **maggior valore rispetto a quello di acquisizione** del bene strumentale stesso.

Per determinare, innanzitutto, se il bene rientra o meno nell'agevolazione, dato il fatto che sono agevolabili le acquisizioni effettuate dal 15.10.2015 al 31.12.2016, si dovrà avere riguardo al momento di **consegna o spedizione** del bene. Se, quindi, un bene risulta consegnato o spedito dal 15 ottobre 2015 fino al 31.12.2016, allora troverà applicazione la norma agevolativa ancorché il bene entri in funzione in un momento successivo.

Come fatto presente dalla Agenzia delle Entrate, sempre in occasione di Telefisco 2016, per determinare la possibilità di usufruire della maggiorazione di valore si deve appunto fare riferimento al momento di effettuazione dell'operazione come già si è detto, mentre per verificare quale sia il momento a partire dal quale il maggior valore può essere ammortizzato, si deve guardare all'entrata in funzione del bene stesso, come prescritto dal testo unico delle imposte sui redditi.

Risposta fornita in occasione di Telefisco 2016 - Entrata in funzione del bene

D: Per fruire dell'agevolazione gli investimenti devono essere "effettuati" entro il 31 dicembre 2016. Trattandosi di acquisti di beni mobili, la data di effettuazione dell'investimento è quella di consegna o di spedizione del bene. L'agevolazione, però, consiste in un aumento della quota di ammortamento, e quindi diventa imprescindibile l'entrata in funzione del bene stesso, senza la quale l'ammortamento non inizierebbe. Si chiede una conferma della seguente impostazione: se un bene mobile, per esempio un impianto, viene consegnato entro il 31 dicembre 2016, ma entra in funzione successivamente, si tratta comunque di un bene agevolato, i cui ammortamenti potranno essere aumentati a partire dal periodo, successivo al 2016, nel quale il bene entra in funzione.	R: Sotto il profilo temporale, il co. 91 dell'art. 1, L. 28 dicembre 2015, n. 208 dispone che la maggiorazione del 40 % del costo di acquisizione compete per gli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi "dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016". Ai fini della determinazione della spettanza della predetta maggiorazione, si è dell'avviso che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segua le regole generali della competenza previste dall'art. 109, co. 1 e 2, Tuir. Si ritiene, inoltre, che la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, possa essere dedotta - conformemente a quanto previsto dall'art. 102, co. 1, Tuir - solo "a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene". Pertanto, si condivide la soluzione prospettata nel quesito.
---	---

L'agevolazione andrà, naturalmente, utilizzata attraverso una apposita variazione in diminuzione da effettuare in sede dichiarativa. È bene ricordare, infatti, che la maggiorazione del valore di acquisto dei beni ha rilevanza prettamente fiscale e, pertanto, da un punto di vista civilistico l'ammortamento andrà calcolato sul valore «originale» di acquisto e non, invece, sul valore maggiorato.

Studio Associato Trombetta Teruggia

Anche in questo caso, posta una specifica domanda all'Agenzia delle Entrate in merito alla variazione in diminuzione da effettuare in presenza di un ammortamento sotto la soglia rispetto alla aliquota massima fiscale, l'Amministrazione finanziaria si è espressa a favore del contribuente.

Si prenda il caso, infatti, di un soggetto che a bilancio stanziava un ammortamento dell'8 % quando fiscalmente, in base alle tabelle di cui al decreto del 31.12.1988, avrebbe potuto stanziare il 10 %.

Dato 1.000 il valore di acquisto del bene, spetterebbe un ammortamento fiscale di 140 (cioè $1.000 + 40\% \cdot 10\%$) con una variazione in diminuzione in sede dichiarativa, se anche civilisticamente fosse adottata la medesima aliquota di ammortamento, di 40.

Ma il soggetto stanziava in bilancio un ammortamento di 80 ($1.000 \cdot 8\%$): ci si è chiesti, quindi, se il valore massimo di ammortamento fiscale debba essere dell'8 % sul valore maggiorato di 1.400, pari ad un ammortamento di 112, con una variazione in diminuzione di 3,2 in sede dichiarativa, visto che il soggetto acquirente del bene utilizza una minore aliquota d'ammortamento rispetto a quella massima consentita fiscalmente, oppure se può essere mantenuto un ammortamento fiscalmente rilevante di 140 con una variazione in diminuzione di 60.

Anche in questo caso l'Agenzia delle Entrate ha propeso per una soluzione pro contribuente sposando l'ultima ipotesi esposta (ammortamento fiscale del 10% su 1.400 con variazione in diminuzione di 60), affermando che «*in considerazione del fatto che la maggiorazione del 40% si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, non correlata alle valutazioni di bilancio, si ritiene che la stessa vada fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene*».

È stato però altresì chiarito che **in caso di cessione o di eliminazione del bene stesso dal processo produttivo, non è possibile fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione** andando così a perdere, sostanzialmente, il beneficio della maggiorazione del valore ammortizzabile con riferimento al residuo da ammortizzare.

Infine, è bene sottolineare che con riferimento alla **rilevanza Irap** e per le **società non operative** della **maggiorazione di valore**, l'Amministrazione finanziaria ha chiarito che per quanto concerne l'imposta regionale sulle attività produttive il **maggior ammortamento** o i **maggiori canoni di leasing non assumo alcuna rilevanza**, così come non assume alcuna rilevanza il maggior valore fiscale per quanto concerne il test di operatività delle società di comodo. Sempre con riferimento a queste ultime, il maggior ammortamento fiscale rispetto a quello civile può anche abbattere il reddito minimo delle società di comodo.

Risposte fornite in occasione di Telefisco 2016 - Rilevanza dei maxi ammortamenti

D: La norma sui maxi ammortamenti introduce l'agevolazione «ai fini delle imposte sui redditi». Il «bonus» si applica ai fini Irap?	R: L'art. 1, co. 91, L. 28 dicembre 2015, n. 208 stabilisce 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 dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione
---	--

Studio Associato Trombetta Teruggia

	finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%». Dal tenore letterale della norma si evince che l'applicazione della norma riguarda soltanto le imposte sui redditi e non produce effetti ai fini dell'IRAP. In particolare, si precisa che la disposizione in esame non produce effetti neanche nei confronti dei soggetti che determinano la base imponibile del tributo regionale secondo i criteri stabili per le imposte sui redditi, come ad esempio i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'art. 5-bis del D.Lgs. 446/1997.
D: La maggiorazione del costo rileva «con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria». Sembra quindi esclusa ogni rilevanza ai fini del calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società non operative. È corretta questa interpretazione?	R: Sulla base del tenore letterale dell'art. 1, co. 91, L. 28 dicembre 2015, n. 208, la maggiorazione del costo si applica esclusivamente con «riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria». Ne deriva che tale maggiorazione non rileva ai fini del test di operatività.
D: Se una società consegue il reddito minimo richiesto dalla normativa sulle società non operative, ma per effetto dei super ammortamenti il reddito finale dichiarato scende al di sotto di questo livello, si chiede quali siano gli effetti rispetto alla disciplina di tali società.	R: Si conferma che la disciplina delle società non operative non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (cfr. circolare n. 25/E del 2007 e circolare n. 53/E del 2009). Ne deriva che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dall'agevolazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo.