

# *Circolare*

A tutti i nostri clienti

## **Superammortamento (+40 %) per investimenti dal 15.10.2015 fino al 31.12.2016**

Il Ddl di stabilità 2016<sup>1</sup> introduce un'agevolazione che interviene sulla disciplina fiscale degli ammortamenti effettuati tanto dai soggetti titolari di reddito d'impresa, quanto di lavoro autonomo.

### **1 Investimenti agevolabili**

L'agevolazione riguarda solo gli investimenti in beni materiali strumentali<sup>2</sup> nuovi<sup>3</sup> effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016<sup>4</sup>. I super-ammortamenti al 140% potranno premiare anche gli investimenti avviati prima del 15 ottobre 2015, purché la consegna o la spedizione avvengano a partire da questa data.

Dovrebbero rientrare nell'agevolazione pure i beni di costo inferiore a 516 euro, con deduzione del 40% in più interamente nell'anno dell'acquisto. I beni mantengono il requisito di strumentalità e danno dunque diritto al superammortamento, sia se utilizzati direttamente dall'impresa, sia se concessi a terzi in locazione, a fronte del pagamento di un corrispettivo<sup>5</sup>. L'incentivo spetta anche per beni che l'impresa acquirente concede a terzi in comodato, purché essi siano utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante<sup>6</sup>.

### **2 Meccanismo dell'agevolazione**

Lo schema prevede che con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di

---

1 Art. 8 del Ddl. Il testo definitivo della Legge di Stabilità per il 2016 deve comunque essere ancora approvato dal Parlamento

2 Quanto al requisito della strumentalità, i beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, quindi, esclusi i beni merce (o comunque trasformati o assemblati per la vendita) e i materiali di consumo (vedasi Circolare dell'Agenzia delle Entrate 5/2015)

3 Sono pertanto esclusi i beni a qualunque titolo utilizzati (vedasi Circolare dell'Agenzia delle Entrate 90/2001, riferita alla legge Tremonti). Questo requisito non dovrebbe decadere nel caso di beni esposti in show room ed utilizzati esclusivamente dal rivenditore a soli scopi dimostrativi

4 E' da ritenere che al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato – e, quindi, se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato – si debba fare riferimento ai criteri generali del TUIR. Pertanto le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione (ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale). Analogo principio vale per gli investimenti in beni strumentali da parte dell'artista o del professionista, posto che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, i beni strumentali in genere non rilevano secondo il principio di cassa (vedasi Circolare dell'Agenzia delle Entrate 90/2001, § 7.2)

5 Vedasi con riferimento a precedenti agevolazioni la circolare Assonime 30/2002

6 In senso conforme, vedasi Circolare dell'Agenzia delle Entrate 90/2001

ammortamento il valore fiscale del bene sia maggiorato del 40%<sup>7</sup>. Pertanto l'agevolazione riguarda le imposte sui redditi<sup>8</sup> e non l'Irap.

In sostanza, 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.

In altre parole si arriva a dedurre, al termine del periodo di ammortamento, il 140% del prezzo di acquisto.

Nel primo anno di entrata in funzione del bene, la maggiorazione del 40% per le imprese si applica alla metà della quota di ammortamento ordinariamente deducibile. Per i professionisti che deducono una quota intera anche nell'anno di acquisto, si avrà invece una maggiorazione del 40% sin da tale esercizio.

### 3 Superammortamento e beni in leasing

Il beneficio interessa tanto i beni strumentali acquistati in proprietà quanto quelli acquisiti in leasing. Il testo parla espressamente infatti di «*quote di ammortamento e canoni di locazione finanziaria dei beni*».

A tal fine, poiché la disposizione prevede una maggiorazione del costo di acquisto del bene, appare corretto distribuire proporzionalmente il maggior valore sui canoni (quota capitale) e sul riscatto. In particolare: il maggior valore imputato al prezzo di riscatto sarà recuperato attraverso la procedura di ammortamento, una volta esercitata l'opzione finale di acquisto; il maggior valore imputabile ai canoni sarà deducibili lungo la durata "fiscale" del contratto di leasing (metà del periodo di ammortamento del bene). Nel caso di durata del contratto di leasing inferiore a quella minima "fiscale", l'incentivo andrà ripartito lungo la durata minima fiscale. Il beneficio - rispetto all'acquisto diretto - sarà tanto maggiore quanto più bassa è la quota di riscatto. Tale impostazione appare coerente, oltre che con le logiche del leasing, con il tenore letterale della norma che consente di imputare la maggiorazione sia alle quote di ammortamento che ai canoni.

La maggiorazione del 40% riguarderà esclusivamente le quote capitale dei canoni, la cui sommatoria, unitamente al prezzo di riscatto, coincide con il costo di acquisizione del bene. Resta fuori dal beneficio la quota interessi, che non rappresenta il costo di acquisizione del bene ma il costo del finanziamento in leasing<sup>9</sup>.

Per il noleggio a lungo termine, nessun beneficio è previsto per gli utilizzatori; l'agevolazione potrà invece spettare alle società di noleggio.

### 4 Superammortamento e beni a deducibilità limitata

La disposizione si applica, limitatamente al summenzionato periodo agevolato, anche ai veicoli. In particolare, viene previsto che siano altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento dei beni di cui all'art. 164, c. 1, lett. b) del TUIR.

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

- 25.306 euro (in luogo dell'ordinario 18.075,99) per autovetture e autocaravan;
- 36.151 euro (in luogo dell'ordinario 25.822,24) per autovetture utilizzate da agenti e rappresentanti di commercio;
- 5.784 euro per i motocicli (in luogo dell'ordinario 4.131,66);

<sup>7</sup> La norma sembra strutturarsi come una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione dei redditi, senza impatti di natura contabile, eccezion fatta ovviamente per le minori imposte. Ad una prima lettura, la deducibilità dei maggiori ammortamenti non imputati a Conto economico dovrebbe trovare giustificazione nell'art. 109, c. 4, lett. b), del TUIR, in base al quale sono deducibili i componenti negativi che, pur non essendo imputabili al Conto economico, sono deducibili per disposizione di legge.

<sup>8</sup> Per i soggetti Ires, per la quota di ammortamento del 2015, il vantaggio netto è pari all'11% del costo (27,5% di 40%); per le quote di ammortamento degli anni successivi, il risparmio si ridurrà se l'aliquota Ires verrà ridotta come più volte anticipato dai media.

<sup>9</sup> Per estrapolare la quota capitale dal canone complessivo (isolando quindi la quota interessi), dovrebbe essere ammessa la procedura forfettaria prevista dall'abrogato Dm 24 aprile 1998, già consentita per determinare la quota interessi indeducibile ai fini Irap, o deducibile nei limiti del 30% del Rol ai fini Ires, o ancora per individuare la quota parte del canone riferibile al terreno (circolari 8/E e 19/E del 2009). In tal modo, gli interessi sono imputati proporzionalmente lungo la durata del contratto (anziché con modalità decrescenti) e pertanto la quota capitale è assunta come costante (anziché crescente) in ciascun canone.

- 2.892 euro (in luogo dell'ordinario 2.065,83) per i ciclomotori.

La percentuale di deducibilità (20% e 80% per agenti e rappresentanti di commercio) resta invece invariata.

Quindi, ai fini esemplificativi, considerando l'acquisto di un'auto aziendale il 1° gennaio 2016 ad un costo di 15.000 euro (per semplicità espositiva non si considera il calcolo dell'Iva), il costo totale deducibile con la maggiorazione del 40% sarà pari a 21.000 euro, fiscalmente rilevante per intero posto che il limite di deducibilità viene innalzato, per effetto della specifica disposizione, a 25.306 euro (in luogo dell'ordinario 18.075,99 euro).

Sul costo così maggiorato (21.000 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 euro (ferma restando la riduzione alla metà prevista per il primo anno per le imprese).

Sulla base del tenore letterale della norma, l'agevolazione potrebbe non applicarsi alle auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti (lettera *b-bis*) e alle auto esclusivamente strumentali all'attività d'impresa o ad uso pubblico come quelle dei noleggiatori, delle autoscuole o dei taxisti (lettera *a*). Un chiarimento al riguardo sarà comunque opportuno.

In riferimento alla lettera *a*) però, parrebbe applicarsi l'agevolazione generale di cui al punto 1. Il legislatore forse non ha richiamato l'art. 164, c. 1, lett. *a*) del TUIR perché in questo caso il costo di acquisto fiscalmente rilevante rileva in misura integrale.

Per la lettera *b-bis*, ammesso che il beneficio valga anche per le auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti, il superammortamento sarà sempre pari al 40% del costo effettivo, ma la deduzione è limitata, come per le quote ordinarie, al 70%; la deduzione è dunque pari al 28% del costo.

## **5 Beni esclusi**

Stando alla bozza, sarebbero esclusi dall'agevolazione gli acquisti di beni materiali strumentali per i quali il DM 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% (essenzialmente gli acquisti di fabbricati, capannoni e costruzioni). Ulteriori esclusioni saranno poi previste in un apposita tabella allegata alla legge di stabilità (condotte per la distribuzione di gas, materiale rotabile e ferroviario, condutture per imbottigliamento di acque minerali e per stabilimenti termali, ecc.).

## **6 Vendita anticipata**

La maggiorazione rileva anche nel periodo di imposta di cessione del bene in cui la quota di ammortamento è ragguagliata ai giorni di possesso.

In caso di cessione del bene prima della conclusione del processo di ammortamento, nel determinare la plusvalenza/minusvalenza non si potrà tenere conto della maggiorazione del 40 per cento. Ciò dovrebbe significare che nel calcolare la differenza tra corrispettivo e costo non ammortizzato, quest'ultimo andrà computato come se il beneficio non fosse esistito, fermo restando le quote di ammortamento già dedotte (in quanto non è richiesto un periodo minimo di possesso).

Resta da chiarire la sorte delle residue quote non ancora dedotte. Essendo l'agevolazione commisurata agli ammortamenti, è da ritenere che nessuna ulteriore deduzione spetterà dopo la vendita del bene.

Rimaniamo a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento e porgiamo