

I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA PER I "SUPER AMMORTAMENTI"

Al fine di incentivare gli investimenti, la Legge di Stabilità 2016 ha introdotto un'agevolazione che consente una maggiore deduzione (pari al 40%) del costo sostenuto per l'acquisizione di beni strumentali materiali nuovi. Tale previsione è decisamente più interessante rispetto alle ultime agevolazioni "Tremonti", in quanto non vi sono particolari limitazioni circa i beni agevolabili (gli immobili sono comunque esclusi) e non vi è la necessità di fare raffronti con gli investimenti realizzati nel passato (quindi ogni bene acquistato dà diritto ad un beneficio fiscale).

Le regole applicative del *bonus* sono state esaminate in precedenti circolari informative; di recente l'Agenzia è intervenuta per fornire i chiarimenti applicativi attraverso la circolare n. 23/E del 26 maggio 2016. Nel presente contributo si intende evidenziare i principali spunti interpretativi forniti in tale documento dall'Amministrazione finanziaria.

Il funzionamento dell'agevolazione

L'agevolazione si sostanzia in un maggior costo deducibile del bene:

- il costo del bene viene aumentato del 40% al fine del calcolo degli ammortamenti, deduzione che viene calcolata in via extracontabile (quindi con indicazione in dichiarazione dei redditi). Considerando un bene di costo 100 con aliquota di ammortamento del 20%, ogni anno saranno stanziati a conto economico ammortamenti per 20, in quanto tali deducibili; in aggiunta sarà possibile beneficiare di una ulteriore deduzione di 8, quale variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi. L'agevolazione spetta in ragione del limite massimo di deducibilità degli ammortamenti, sulla base delle aliquote fiscali previste dal D.M. 31 dicembre 1988;
- il *bonus* riguarda anche i beni utilizzati in forza di contratti di locazione finanziaria. A tal fine il canone di *leasing* viene maggiorato del 40%: l'Agenzia ha precisato che la maggiorazione riguarda solo la quota capitale e non anche la quota interessi. Come nel caso degli ammortamenti, anche per i *leasing* la maggiore deduzione viene beneficiata con una variazione in diminuzione direttamente nel modello Unico. Nel caso di *leasing* con durata contrattuale inferiore alla durata minima fiscale, la deduzione della maggiorazione è parametrata al canone fiscalmente deducibile;
- sono invece esclusi dall'agevolazione i beni utilizzati ad altro titolo, quali il noleggio, la locazione non finanziaria, il *leasing* operativo, etc..

Per esplicita previsione normativa il beneficio interessa le imposte sui redditi, quindi sia l'Irpef che l'Ires. L'Agenzia ha chiarito che il *bonus* non riguarda l'Irap, neppure nel caso in cui l'imposta regionale sia determinata sulla base dei costi indicati in bilancio (articolo 5-bis, D.Lgs. 446/1997).

I beni agevolabili

Dal punto di vista oggettivo, ossia per l'individuazione degli investimenti agevolabili, occorre osservare che l'agevolazione riguarda solo i beni materiali (quindi non potrà essere agevolato un marchio, un brevetto, una licenza, etc.) e che siano strumentali (quindi sono esclusi i beni merce, ossia quelli acquistati per la rivendita, così come sono esclusi i materiali di consumo). La norma richiede che l'aliquota di ammortamento del

bene sia pari o superiore al 6,5%, avendo riguardo alla tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988. Requisito che comunque viene soddisfatto dalla maggioranza delle tipologie di beni strumentali.

Sono invece esclusi dal *bonus*:

- i fabbricati di ogni tipo (quindi sia abitativi che strumentali, indipendentemente dal fatto che siano utilizzati nell'attività), nonché le costruzioni (anche quelle leggere, nonostante per tali beni l'aliquota di ammortamento sia del 10%),
- sono inoltre esclusi i beni indicati nell'allegato 3, Legge di Stabilità, in cui si indicano alcuni Gruppi e Specie della Tabella di cui al D.M. 31 dicembre 1988 (ad esempio condutture, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, aerei, etc.). Le motrici risultano comunque agevolabili.

L'Agenzia precisa che l'agevolazione spetta tanto con riferimento ai beni costruiti in economia, quanto per quelli la cui costruzione è affidata in appalto a soggetti terzi.

La norma, inoltre, richiede che per beneficiare dell'agevolazione i beni strumentali siano nuovi. Si considerano beni nuovi, in particolare:

- i beni acquistati presso il produttore o commerciante del bene, nonché quelli acquistati presso soggetti diversi, purché il bene non sia mai stato utilizzato (quindi mai entrato in funzione);
- i beni destinati all'esposizione (*show room*),
- per i beni complessi, ossia che comprendono al proprio interno anche beni usati, il requisito della novità sussiste se viene fornita un'attestazione in merito alla prevalenza del bene nuovo rispetto a quelli usati.

Nella circolare in commento viene peraltro precisato quanto segue: non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.

Nella circolare in commento viene peraltro precisato quanto segue: non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.

Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento (ad esempio un produttore di vernici che fornisce in comodato d'uso dei tintometri alla carrozzerie clienti). I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante.

Interventi su beni di terzi

Nel caso di interventi su beni di terzi (ad esempio, utilizzati dall'impresa in forza di contratto di locazione o comodato) occorre distinguere sulla base della loro qualificazione contabile, facendo riferimento alle indicazioni contenute nei principi contabili:

- se trattasi di beni che hanno una loro individualità ed autonoma funzionalità, i quali al termine del periodo di locazione o di comodato possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono, vanno iscritti tra le immobilizzazioni materiali, quindi risultano agevolabili;

- al contrario, se si tratta di meri costi sostenuti sui beni di terzi, queste spese vanno qualificate come "altre immobilizzazioni immateriali", quindi sono esclusi dalla maggiorazione.

Beni di ridotto valore

Una particolare questione riguarda i beni di costo non superiore a 516,46 euro che, come noto, sono interamente deducibili nel corso del periodo d'imposta di acquisto. Sul punto l'Agenzia nella circolare n. 23/E/2016 conferma quanto in precedenza affermato nella circolare n. 12/E/2016:

- la prima questione riguardava la possibilità di applicare l'agevolazione a tali beni, risolta positivamente;
- inoltre, viene osservato come l'agevolazione risulti applicabile "ai fini delle quote di ammortamento", quindi non influisce sul valore del bene, con la conseguenza che non si perde la possibilità di dedurre integralmente il bene nell'esercizio, nel caso in cui il valore maggiorato fosse superiore al limite di 516,46 euro (ad esempio bene costato 500 euro, sarà interamente deducibile nell'esercizio per 700 euro).

Soggetti interessati

Sotto il profilo dei soggetti che possono beneficiare del *bonus*, va notato che questo viene riconosciuto:

- sia a favore dei soggetti esercenti attività d'impresa, tanto in forma individuale quanto in forma collettiva (società di persone o società di capitali);
- sia a favore dei soggetti che producono reddito di lavoro autonomo, anche costituiti sotto forma di studio associato.

Come precisato dall'Agenzia, l'agevolazione spetta anche ai soggetti che applicano il regime dei minimi (o regime di vantaggio), i quali maggioreranno l'importo deducibile del bene (per tali soggetti la deduzione del bene strumentale avviene per cassa, nell'anno del pagamento). I forfettari, al contrario, non possono applicare il *bonus*: per tali soggetti il reddito è infatti forfettizzato ed essi non hanno diritto a dedurre alcun costo analitico, neppure quello inerente i beni strumentali (quindi, di conseguenza, non vi è alcun ammortamento da maggiorare).

Viene inoltre esaminato il caso di investimenti realizzati con riferimento ad imprese condotte in affitto o in usufrutto, dove la regola di deduzione del costo maggiorato dipende dal fatto che sia stata o meno azionata la deroga alle previsioni dell'articolo 2561, cod. civ.:

- quando esercitata, quindi, viene previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la maggiorazione spetterà solo a quest'ultimo;
- al contrario, ove non sia stata prevista la deroga convenzionale concernente l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni, il beneficio spetterà solo all'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che, ai sensi dell'articolo 102, comma 8, Tuir, calcola e deduce gli ammortamenti.

Il periodo agevolato

Viene fissata una finestra temporale entro la quale occorre realizzare l'investimento: la norma è chiara nell'affermare che l'agevolazione compete per i beni acquisiti nell'intervallo temporale che va dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016. Sul punto viene chiarito che:

- per i beni acquisiti in proprietà si deve aver riguardo alla data di consegna o spedizione, tenendo conto che eventuali clausole che differiscono il passaggio della proprietà determinano anche il differimento del momento in cui è fruibile

l'agevolazione (ad eccezione della clausola di riserva della proprietà che ai fini fiscali sono irrilevanti);

- per i beni acquisiti mediante contratto di appalto, la regola è l'ultimazione della prestazione (con conseguente differimento del momento in cui il bene è agevolato), a meno che il contratto non preveda la liquidazione di SAL definitivi, nel qual caso rileva l'importo di tali SAL liquidati;
- per i beni in *leasing*, invece, si deve aver riguardo alla data in cui il bene è consegnato all'utilizzatore (risultante dal verbale di consegna). L'agevolazione spetterà anche sul futuro prezzo di riscatto (sempre e solo per i beni precedentemente consegnati nel periodo agevolato).

⇒ L'entrata in funzione del bene

L'Agenzia evidenzia come la maggiorazione può essere dedotta solo "a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene". Questo significa che, per ottenere il beneficio, il bene deve essere stato acquistato durante il periodo agevolato, mentre l'entrata in funzione darà inizio allo stanziamento delle quote di ammortamento e, quindi, permetterà l'effettiva fruizione del bonus. Quindi, se l'acquisto viene effettuato nel 2016 ma il bene verrà messo in funzione nel 2017, l'acquisto risulterà agevolato, ma il *bonus* potrà essere computato a partire dal 2017.

Autovetture

La norma agevolativa interviene anche in merito alla deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria degli automezzi di cui all'articolo 164, lettera b), Tuir (ossia quelli ad uso promiscuo, caratterizzati da un tetto superiore al costo fiscalmente rilevante). Quindi l'agevolazione si applica non solo maggiorando il costo del bene, ma anche aumentando i limiti massimi di deducibilità.

	Limite Tuir	Limite maggiorato
Autovetture ad utilizzo promiscuo aziendale/personale	18.076,99	25.306,39
Autovetture degli agenti e rappresentanti di commercio	25.822,84	36.151,98
Motocicli	4.131,66	5.784,32
Ciclomotori	2.065,83	2.892,16

Su tali nuove soglie si calcola la percentuale di ammortamento, alla quale applicare la percentuale di rilevanza del 20% (80% per gli agenti di commercio). Questo comporta che, malgrado l'effetto derivante dal super ammortamento, comunque il beneficio si presenterà normalmente piuttosto limitato.

Il beneficio appena descritto interessa anche i beni in *leasing*, posto che nel calcolo del canone deducibile occorre tenere in considerazione il limite massimo di rilevanza fiscale del bene.

Per quanto riguarda i veicoli:

- di cui alla lettera a) dell'articolo 164 (veicoli esclusivamente strumentali deducibili al 100%);
- nonché quelli di cui alla lettera b-bis) dello stesso articolo 164 (veicoli assegnati in uso promiscuo al dipendente per la maggior parte del periodo d'imposta deducibili al 70%);

si applicano le regole previste per gli altri beni strumentali, ossia opererà solo l'incremento del 40% del costo di acquisizione, su cui calcolare gli ammortamenti (e la quota capitale dei canoni di *leasing* di competenza).

Plusvalenze e manutenzioni

Va evidenziato, infine, come l'effetto dell'incremento del costo fiscale del bene abbia effetto solo su ammortamenti e canoni di *leasing*, mentre non avrà alcuna rilevanza nel calcolo di plusvalenze e minusvalenze in sede di cessione del bene. Quando il bene sarà ceduto occorrerà calcolare *plus* e *minus* come se la presente disciplina non fosse esistita. Allo stesso modo, l'incremento del costo fiscale del bene non ha alcun effetto neppure sul calcolo del plafond per la deduzione delle spese di manutenzione e riparazione, così come per la disciplina delle società di comodo né ai fini dell'applicazione degli studi di settore.