

Ammortamenti maggiorati per l'acquisto di beni strumentali nuovi («Super ammortamenti»)

Sommario

Premessa

- Ambito soggettivo
- Ambito oggettivo
- Ambito temporale e modalità di acquisizione
- Fruizione dell'agevolazione
- Veicoli a motore ad uso promiscuo
- Rilevanza della maggiorazione
- Beni in leasing



Premessa

Premessa

Con la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (“Legge di stabilità 2016”), il legislatore è intervenuto concedendo un incentivo fiscale per le acquisizioni di beni strumentali nuovi (“bonus investimenti”) effettuate dal 15 ottobre 2015, data di approvazione da parte del Governo del relativo disegno di legge, al 31 dicembre 2016.

Le regole di determinazione e applicazione del bonus sono contenute nei commi da 91 a 94 dell’art. 1 della Legge di stabilità 2016

Ambito soggettivo

Ambito soggettivo

Il bonus investimenti spetta:

- ai soggetti titolari di reddito d'impresa,
- agli esercenti arti e professioni (anche costituiti in associazione professionale) titolari di redditi di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53, comma 1, del T.U.I.R.

Ambito soggettivo - Titolari di reddito d'impresa

Soggetti indicati nell'art. 73, comma 1, lett. a) e b), del T.U.I.R. (società per azioni o in accomandita per azioni, società a responsabilità limitata, società cooperative e di mutua assicurazione, società europee e società cooperative europee, enti commerciali), società in nome collettivo, società in accomandita semplice, imprese individuali ed enti non commerciali, a condizione che siano fiscalmente residenti nel territorio dello Stato, nonché stabili organizzazioni in Italia di imprese estere.

Ambito soggettivo - casi particolari e precisazioni

- La possibilità di usufruire della maggiorazione del 40 per cento deve essere esclusa per i contribuenti forfetari che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi (risposta 04 Telefisco 2016);
- In caso di usufrutto/affitto d'azienda la maggiore deduzione spetta all'impresa che ha diritto di far concorrere al proprio reddito d'impresa le quote di ammortamento dei beni ammortizzabili condotti a tale titolo, vale a dire - di regola - l'impresa usufruttuaria/affittuaria;
- Non rileva il regime contabile adottato, possono fruire dell'agevolazione anche i soggetti operanti in regime di contabilità semplificata.

Ambito soggettivo - ulteriori precisazioni

- Con riferimento al c.d. regime dei minimi (art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98), la deduzione del costo di acquisto di un bene strumentale secondo il principio di cassa non ostacola la fruizione del beneficio trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo (risposta 05 Telefisco 2016);
- la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dall'agevolazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo (risposta 08 Telefisco 2016).

Ambito oggettivo

Beni agevolabili

Comma 91: “beni materiali strumentali nuovi”.

Caratteristiche:

- strumentalità (esclusi beni merce);
- novità (beni non utilizzati a qualunque titolo);
- beni materiali.

Ambito oggettivo -Esclusioni

(Comma 93)

L'agevolazione non si applica a:

- fabbricati e costruzioni;
- beni con coefficienti fiscali di ammortamento inferiori al 6,5% (D.M. 31 dicembre 1988);
- beni elencati nell'allegato n. 3 alla Legge di stabilità 2016 (condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali o dagli stabilimenti balneari e termali, condutture utilizzate per la produzione e distribuzione di gas naturale; materiale rotabile, ferroviario e tranviario; aerei completi di equipaggiamento).

Ambito oggettivo - Beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro

Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro, l'articolo 102, comma 5, del Tuir consente *«la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute»*.

La maggiorazione del 40% non influisce su tale limite. Pertanto, la possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche nell'ipotesi in cui il costo del bene superi 516,46 euro per effetto della maggiorazione del 40% (risposta 10 Telefisco 2016).

Ambito temporale e modalità di acquisizione

Ambito temporale e modalità di acquisizione

Comma 91: “investimenti [...] effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016”; il momento di acquisizione è determinato in base alle ordinarie regole di competenza fiscale (art. 109 commi 1 e 2) la maggiorazione può essere dedotta (articolo 102, comma 1, del Tuir) «*a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene*» (risposta 09 Telefisco 2016).

Fruizione dell'agevolazione

Fruizione dell'agevolazione

L'agevolazione, ai soli effetti delle imposte sui redditi [e, quindi, non dell'IRAP (risposta 06 Telefisco 2016)], riconosce al contribuente un costo "virtuale" corrispondente al 40% del costo di acquisizione dei beni strumentali nuovi (con le caratteristiche sopra esposte), da far concorrere alla formazione del reddito d'impresa sotto forma di maggiori quote di ammortamento o canoni di leasing mediante l'effettuazione di un'apposita variazione in diminuzione.

Pertanto il beneficio fiscale non viene fruito per intero con riguardo all'anno di effettuazione dell'investimento ma risulta ripartito in un arco temporale corrispondente al periodo di ammortamento o di deduzione dei canoni di leasing.

Fruizione dell'agevolazione – un esempio

| TABELLA 1 | | Bene 1 | Bene 2 | Bene 3 |
|---|--------------------------------------|-----------------|-----------------|-------------------|
| A | costo | € 200,00 | € 500,00 | € 1.000,00 |
| B(=Ax40%) | maggiorazione | € 80,00 | € 200,00 | € 400,00 |
| C(=A+B) | costo rilevante | € 280,00 | € 700,00 | € 1.400,00 |
| D | aliquota ammortamento fiscale | 25% | 20% | 10% |
| E(=AxD) | quota ammortamento fiscale ordinaria | € 50,00 | € 100,00 | € 100,00 |
| F(=CxD) | quota ammortamento fiscale | € 70,00 | € 140,00 | € 140,00 |
| G(=F-E) | variazione in diminuzione (*) | € 20,00 | € 40,00 | € 40,00 |
| H(=Gx27,5%)(**) | risparmio di mposta annuo | € 5,50 | € 11,00 | € 11,00 |
| I(***) | durata ammortamento (anni) | 4 | 5 | 10 |
| K(=HxI) | risparmio d'imposta totale | € 22,00 | € 55,00 | € 110,00 |
| Note: | | | | |
| (*) In caso di quota di ammortamento deducibile pari a quella imputata al conto economico. | | | | |
| (**) Con aliquota IRES del 27,5%, anche se è prevista la riduzione al 24% a partire dagli esercizi successivi al 2016. | | | | |
| (***) Non si è tiene conto che per il primo anno di entrata in funzione del bene il coefficiente di ammortamento è ridotto alla metà. | | | | |

Chiarimenti

In considerazione del fatto che la maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, non correlata alle valutazioni di bilancio, la stessa va fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene. In caso di cessione o di eliminazione del bene stesso dal processo produttivo, non si potrà fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione (risposta 11 Telefisco 2016). Tale procedimento è quindi indipendente dalle quote stanziare in bilancio.

Ad esempio, a fronte di un bene di costo 100, per cui il citato DM preveda un'aliquota del 10% potrà essere dedotta extracontabilmente ogni anno una quota di 4 ($100 \times 40\% \times 10\%$) a titolo di agevolazione, ridotta alla metà (2) nell'anno di entrata in funzione e fino a capienza della maggiorazione.

Veicoli a motore ad uso promiscuo

Veicoli a motore ad uso promiscuo –limiti per la deduzione

L'art. 164, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. disciplina la deduzione dei costi e delle spese relative ai mezzi di trasporto a motore suscettibili di non essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali. In particolare, la norma citata contiene alcune limitazioni espresse in valore assoluto. Al fine di consentire l'accesso pieno all'agevolazione di cui si tratta anche con riferimento ai veicoli a deducibilità limitata, nel comma 92 viene stabilita la maggiorazione del 40% anche dei "limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni" di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), del T.U.I.R..

Veicoli a motore ad uso promiscuo –limiti per la deduzione

Di conseguenza, per tali beni, se acquistati nuovi durante il periodo 15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2016, non rileva fiscalmente agli effetti delle imposte sui redditi la parte del costo di acquisizione che eccede:

- euro 36.152 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio;
- euro 25.306 per le autovetture e gli autocaravan;
- euro 5.784 per i motocicli;
- euro 2.892 per i ciclomotori;
- l'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria;
- l'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede euro 5.061 per le autovetture e gli autocaravan, euro 1.085 per i motocicli ed euro 578 euro per i ciclomotori.

Rilevanza della maggiorazione

Rilevanza della maggiorazione - applicazione

Il comma 91 sancisce che la maggiorazione del 40% si applica con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. Per tutte le altre finalità essa non deve essere considerata. La maggiorazione non rileva ai fini del test di operatività (risposta 07 Telefisco 2016). Inoltre, il computo del plafond per le spese di manutenzione deducibili, il calcolo della plusvalenza o della minusvalenza conseguente alla cessione, perdita o estromissione del bene, oggetto di agevolazione, vanno effettuati sulla base del costo di acquisizione, senza considerare la maggiorazione.