

Newsletter n. 2/2016

Legge di Stabilità 2016/2: I Super ammortamenti

Premessa

In data 30 dicembre 2015 è stato pubblicato in Gazzetta Ufficiale Serie Generale n. 302 la Legge 28 dicembre 2015, n. 208 recante "Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato" (di seguito "Legge di Stabilità" o anche "Legge").

In questa sede sarà analizzato il tema del super-ammortamento.

Tale analisi sarà sviluppata come segue:

1. Sintesi normativa;
2. Meccanismo di funzionamento;
3. I canoni di leasing;
4. Super ammortamenti per le auto;
5. Le operazioni straordinarie;
6. Affitto ed usufrutto di azienda.

1. Sintesi normativa

La Legge di Stabilità ha introdotto una particolare agevolazione volta ad incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi attraverso il meccanismo dell'ammortamento.

I soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi vedono incrementare il costo di acquisizione degli stessi del 40%, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento fiscale.

L'agevolazione ha carattere temporaneo dato che riguarda i soli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

1.1 Soggetti beneficiari

Beneficiano delle disposizioni di legge i soggetti titolari di reddito d'impresa e gli esercenti arti e professioni. Sono esclusi dal beneficio:

- a) i soggetti che si avvalgono del regime forfetario di cui alla L. 190/2014¹;
- b) i soggetti esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56 co. 5 e 56-bis del TUIR;
- c) gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa previsto dall'art. 5 co. 1 della L. 413/91;
- d) le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola svolta entro i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR;
- e) i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo, di cui all'art. 53 co. 2 del TUIR;
- f) gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

1.2 Requisiti dei beni oggetti dell'agevolazione

Le disposizioni dei super ammortamenti trovano applicazione per i beni materiali strumentali nuovi acquistati, dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, anche mediante contratti di leasing.

Quanto al requisito della strumentalità, i beni devono essere di uso durevole e atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Pertanto l'agevolazione è esclusa per i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce) e per i materiali di consumo.

Sono, invece, ricompresi quei beni strumentali per il comodante, utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e che cede le proprie utilità anche all'impresa comodante.

Ai fini del riconoscimento, gli investimenti devono riguardare beni materiali nuovi.

Per quanto riguarda il requisito della novità, devono ritenersi esclusi gli investimenti in beni già utilizzati a qualunque titolo. Dovrebbero essere invece inclusi i beni da esposizione e quelli utilizzati dai venditori a scopo esclusivamente dimostrativo.

Vi sono beni oggettivamente esclusi dall'agevolazione, elencati in un'apposita tabella allegata alla Legge di Stabilità 2016, di cui di seguito:

- Gruppo V, Specie 19 (imbottigliamento acque minerali): condutture, ammortizzabili all'8%;

¹ Nel corso di Telefisco 2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono fruire dell'agevolazione i contribuenti "minimi".

- Gruppo XVII, Specie 2/b (produzione e distribuzione gas naturale): condutture per usi civili (reti urbane), ammortizzabili all'8%; condutture dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione, ammortizzabili al 10%; condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso-acquiferi e condotte di derivazione e allacciamento, ammortizzabili al 12%;
- Gruppo XVII, Specie 4/b (stabilimenti termali ed idrotermali): condutture, ammortizzabili all'8%;
- Gruppo XVIII, Specie 4 e 5 (ferrovie, esercizio di binari, vagoni letto e ristorante, tramvie, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori): materiale rotabile, ferroviario e tramviario, con esclusione delle motrici, ammortizzabili al 7,5%;
- Gruppo XVIII, Specie 1, 2 e 3 (trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari): aerei completi di equipaggiamento, con motore a terra, ammortizzabili al 12%.

Inoltre, la sfera applicativa della norma, pur essendo molto ampia, non si applica agli investimenti in beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.2008 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% e agli investimenti in fabbricati e costruzioni.

2. Meccanismi di funzionamento

Con il super ammortamento si accorda al soggetto passivo una deduzione extracontabile del 40% del costo di acquisto dei beni agevolabili, riferita a quote di ammortamento o quota capitale dei canoni di leasing, che dovrà essere ripartita in modo lineare sull'intera vita utile del bene.

Pertanto, il beneficio consiste in una maggiorazione delle ordinarie quote di ammortamento e dei canoni di leasing in modo da arrivare a dedurre, al termine del periodo, il 140% del prezzo di acquisto.

L'ambito temporale entro cui effettuare gli investimenti è ben definito. Tuttavia per l'imputazione degli investimenti al periodo 15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2016 valgono le regole previste dall'art. 109, co. 1-2 del TUIR. Pertanto, si avrà che:

- per i beni mobili rileva la data di consegna o spedizione, oppure, se successiva la data in cui si verificano gli effetti traslativi della proprietà;
- per i beni in leasing, la data di decorrenza del contratto dovrebbe corrispondere al momento di effettuazione dell'investimento;
- per cespiti acquistati mediante contratto di appalto rileva la data di ultimazione della prestazione.

L'agevolazione si struttura come una variazione in diminuzione da effettuarsi in dichiarazione dei redditi ai fini IRES e IRPEF, senza impatti di natura contabile, eccezion fatta per le minori imposte da versare.

L'Agenzia delle Entrate, nel corso di Telefisco 2016, ha inoltre chiarito che le disposizioni riguardanti il super ammortamento non producono effetti ai fini dell'IRAP. La scelta del Legislatore, invero, appare criticabile dato che il presupposto del tributo è rappresentato dal valore della produzione e con il meccanismo del super ammortamento si sarebbe potuto diminuire il carico fiscale dovuto per l'IRAP.

2.1 Regole per la deducibilità degli ammortamenti

La maggiorazione del 40% degli ammortamenti ben si concilia con la disciplina ordinaria relativa alla deducibilità degli ammortamenti².

2.1.1 Titolari di reddito d'impresa

Per i titolari di reddito d'impresa occorre rispettare i criteri di deducibilità che stabiliscono la deducibilità³ delle quote di ammortamento dei beni materiali strumentali:

- a) a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene;
- b) in misura ridotta alla metà per il primo esercizio.

I beni di costo unitario inferiori a 516,46 euro possono essere dedotti integralmente nell'esercizio in cui è stato sostenuto il costo. Anche per questi beni si deve ritenere che compete la maggiorazione del 40%.

2.1.2 Professionisti

Ai professionisti non si applicano, in sede di determinazione del reddito di lavoro autonomo, le disposizioni lett. a) e b) del precedente paragrafo 2.1.1. Tuttavia, i professionisti possono dedurre integralmente i beni di costo unitario inferiore a 516,41 euro nell'anno di spesa analogamente a quanto avviene nell'ambito del reddito d'impresa.

3. I canoni di leasing

Come anticipato, l'agevolazione per i beni materiali strumentali compete anche in caso di locazione finanziaria. L'agevolazione spetta al conduttore in caso di leasing finanziario, al locatore in caso di leasing operativo o noleggio.

² Artt. 54 e 102 del TUIR.

³ Art. 102 co. 1 e 2 del TUIR.

La Legge di Stabilità ha stabilito che la maggiorazione del 40% vale con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria senza chiarire peraltro il meccanismo applicativo dell'agevolazione per i beni acquisiti in leasing.

Alla domanda volta a conoscere se i "super ammortamenti" siano applicabili ai soli canoni o anche alla quota di riscatto, l'AdE ha chiarito che l'agevolazione fa riferimento all'intero valore dei beni destinati al leasing.

Pertanto, così come indicato anche dalla circolare Assilea 25/2015:

- a) il maggior valore imputato ai canoni sarà deducibile lungo la durata fiscale del contratto di leasing, dove, in caso di durata contrattuale maggiore della durata fiscale, il maggior valore imputabile ai canoni va ripartito lungo la durata contrattuale;
- b) il maggior valore imputato al prezzo di riscatto verrà recuperato attraverso la procedura di ammortamento una volta esercitata l'opzione di acquisto.

Da quanto esposto emerge che l'agevolazione nel caso di leasing riguarderà esclusivamente la quota capitale, compresa nel canone, ed il prezzo di riscatto. Non si applica, invece, alla quota interessi che rappresenta il costo del finanziamento in leasing finanziario.

Per i soggetti Non IAS Adopter, al fine di estrapolare la quota capitale dal canone complessivo è ragionevole applicare la consolidata procedura forfetaria prevista dall'abrogato DM 24 aprile 1998, già utilizzato per determinare la quota di interessi indeducibile ai fini IRAP.

Per le imprese IAS Adopter, si ricorda che conformemente al principio contabile internazionale IAS 17, l'utilizzatore iscrive il bene nel proprio stato patrimoniale, in contropartita all'iscrizione di un debito di finanziamento a valore pari al fair value del bene preso in locazione o, se inferiore, al valore attuale dei pagamenti minimi dovuti per il leasing; l'utilizzatore, nei vari esercizi, imputa a conto economico l'ammortamento del bene e gli interessi passivi del finanziamento. Pertanto per tali soggetti la maggiorazione si calcola sulle quote di ammortamento e non sui canoni di locazione.

4. I super ammortamenti per le auto

Le disposizioni sui super ammortamenti si applicano a tutte le tipologie di autovetture di imprese, artisti e professionisti, siano esse utilizzate esclusivamente come strumentali all'attività d'impresa, date in uso promiscuo ai dipendenti o utilizzate diversamente.

La stessa norma prevede che siano oggetto della maggiorazione del 40% non solo il costo di acquisto dei veicoli, ma anche i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing dei beni di cui all'art. 164, co. 1, lett. b del TUIR⁴. Ne consegue che:

- per le autovetture vale l'incremento del costo di acquisizione del 40%;
- il limite al costo fiscale è incrementato della stessa misura;
- la percentuale di deducibilità resta invece invariata.

4.1 Veicoli a deducibilità parziale

Per i veicoli individuati all'articolo 164, co. 1, lett. b) del TUIR⁵ valgono i seguenti limiti di deducibilità:

- a) un limite di deducibilità percentuale;
- b) un limite al valore fiscalmente riconosciuto.

Per effetto della maggiorazione del 40%, i nuovi limiti di deducibilità sono pari a:

- 25.306,39 euro (in luogo dell'ordinario 18.075,99) per autovetture e autocaravan;
- 5.784,32 euro (in luogo dell'ordinario 4.131,66) per i motocicli;
- 2.892,16 euro (in luogo dell'ordinario 2.065,83) per i ciclomotori.

4.2 Veicoli a deducibilità integrale

Per i veicoli a deducibilità integrale⁶ opera l'incremento generale previsto dall'art. 1 co. 91 della Legge di Stabilità 2016.

4.3 Veicoli in uso promiscuo ai dipendenti

Per i veicoli in uso promiscuo ai dipendenti⁷ vale la stessa regola prevista per i veicoli a deducibilità integrale. In tal caso il costo d'acquisto, maggiorato del 40%, sarà deducibile nel rispetto del limite del 70%.

4.4 Il leasing delle auto

In caso di auto in leasing sorgono alcuni dubbi applicativi.

Così come sancito dall'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR, nel caso di locazione finanziaria, per determinare la parte di costo deducibile occorre moltiplicare il canone di leasing per il

⁴ La relazione illustrativa ha precisato che "per i mezzi di trasporto a motore individuati nell'articolo 164 co. 1 lett. b) del TUIR, la maggiorazione riguarda anche i limiti di spesa sui quali calcolare le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria".

⁵ Autovetture, autocaravan, motocicli e ciclomotori.

⁶ Art. 164, co. 1, lett. a) del TUIR.

⁷ Art. 164, co. 1, lett. b-bis) del TUIR.

rapporto tra il limite di costo fiscalmente rilevante e il costo del veicolo sostenuto dal concedente. Il risultato deve essere poi moltiplicato per il limite generale di deducibilità (20%).

In dottrina è stato osservato che, letteralmente, l'aumento del 40% riguarda il limite di costo (che passa, come sopra esposto, da 18.076 a 25.306) su cui parametrare i canoni rilevanti fiscali, finendo così però per incrementare anche la quota di interessi impliciti. In pratica, stando alle norme, il canone di leasing andrebbe moltiplicato per il rapporto tra 25.306 e il costo effettivo.

Esemplificando, supponendo un costo per il concedente pari a 40.000,00 euro e un ammontare complessivo di canoni di leasing pari a 50.000,00 euro, i canoni sarebbero fiscalmente riconosciuti in misura pari a 31.632,00 euro, vale a dire il 63,26% (dato dal rapporto tra 25.306 e 40.000) di 50.000,00⁸.

Il quadro resta da chiarire.

5. Le operazioni straordinarie

In caso di operazioni straordinarie l'agevolazione dei super ammortamenti non è oggetto di revoca o decadenza. Tuttavia occorrerà attribuire correttamente il beneficio tra i soggetti che partecipano alle operazioni straordinarie. In particolare si avrà che:

- per le operazioni di fusione e scissione con retrodatazione degli effetti contabili il beneficio compete, per l'intero periodo d'imposta, alla società incorporante ovvero alla società beneficiaria;
- per le operazioni di fusione e scissione senza retrodatazione degli effetti contabili, il beneficio andrà ripartito proporzionalmente, in base all'effettivo periodo di possesso del bene oggetto dell'agevolazione, tra le società partecipanti all'operazione che iscrivono il cespite nel proprio bilancio.

Il beneficio è da escludersi, in capo al cessionario, nell'ambito di operazioni realizzative, come le cessioni di azienda, dato che il bene perderebbe la caratteristica della novità. Nel caso di conferimento di azienda perdura l'agevolazione in capo al conferitario a condizione che il bene oggetto dell'investimento permanga nella struttura produttiva dell'impresa conferita e non sia completamente ammortizzato.

6. Affitto ed usufrutto d'azienda

In caso di affitto o usufrutto d'azienda, al fine di individuare il soggetto "investitore" beneficiario della disciplina agevolativa, occorre avere riguardo allo specifico accordo contrattuale.

⁸ Abbandonando il criterio letterale, si potrebbe ipotizzare di aggiungere al canone fiscale ordinario (ragguagliato, interessi compresi, a 18.076) il 40% della sola quota capitale calcolata su 18.076.

L'agevolazione generalmente dovrebbe spettare all'affittuario o usufruttuario ai sensi degli artt. 2561 e 2562 cod. civ., soggetto sul quale solitamente incombe l'onere del mantenimento dell'efficienza degli impianti e degli altri beni strumentali che fanno parte del compendio aziendale oggetto del contratto d'affitto e, dunque, anche della loro sostituzione e implementazione.

Nel caso in cui le parti deroghino allo schema contrattuale previsto dall'art. 2561 c.c., il diritto a fruire dell'agevolazione dovrebbe spettare all'impresa concedente.

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento ed approfondimento.

Roma, 14 marzo 2016

Dott. Giuseppe Giannotto

giuseppegiannotto@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino

marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.