

Padova, 20/1/2016

Circolare n. 3

**Ai gentili Clienti
Loro sedi**

I "SUPER AMMORTAMENTI" PER IMPRESE E PROFESSIONISTI

Al fine di incentivare gli investimenti in beni strumentali la Legge di Stabilità prevede un'agevolazione che consente una maggiore deduzione del costo sostenuto per l'acquisizione di beni strumentali nuovi. Tale previsione si presenta già da subito 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, che rispetti i requisiti, dà diritto ad un beneficio fiscale).

Da notare che non vi è un'alcuna disposizione che colpisca le dismissioni: se un bene agevolato viene ceduto, semplicemente cessa di dare il vantaggio fiscale, nel senso che, non essendo più stanziati ammortamenti, non vi sarà alcun ulteriore *bonus* da beneficiare.

Il funzionamento dell'agevolazione

L'articolo 1, comma 91 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 finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40%."*

In altre parole, possiamo affermare quanto segue:

- il costo del bene viene aumentato del 40% al fine del calcolo degli ammortamenti, deduzione che viene calcolata **in via extracontabile**. 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**;
- 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%: la norma non è chiara sul punto, ma si ritiene che la maggiorazione riguardi 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;
- sono invece esclusi dall'agevolazione i beni utilizzati ad altro titolo, quali il noleggio, la locazione, il *leasing* operativo, etc..

Per esplicita previsione normativa il beneficio interessa le imposte sui redditi, quindi sia l'Irpef che l'Ires.

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). 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 quindi 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 è del 10%),
- sono inoltre esclusi i beni indicati nell'allegato 3 alla 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.)

La norma nulla dice al riguardo, ma pare possibile riconoscere l'agevolazione anche ai beni costruiti in economia, ossia quelli realizzati dalla stessa impresa.

La norma richiede che, per beneficiare dell'agevolazione, i **beni strumentali siano nuovi**.

In attesa di indicazioni sul punto, per il requisito della novità pare lecito riferirsi ai chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia in merito all'agevolazione "Tremonti", secondo la quale 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 irrilevanza del componente usato rispetto all'insieme (prevalenza dei componenti nuovi rispetto a quelli usati).

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**.

Il periodo agevolato

Viene fissata una finestra temporale entro la quale occorre realizzare l'investimento: relativamente all'ambito temporale di applicazione 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, ricordando 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 delle clausole di riserva della proprietà e delle locazioni con clausola di trasferimento della proprietà vincolante per ambedue le parti, 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).

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 dalla presenza un tetto superiore al costo fiscalmente rilevante).

Focalizzando l'attenzione sulle autovetture, l'agevolazione si applica non direttamente sulle quote di ammortamento o sui canoni, bensì incrementando del 40% la soglia massima di costo fiscalmente rilevante per gli automezzi di cui alla lettera b), articolo 164, ossia:

- i veicoli ad uso promiscuo (non assegnati ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta) con innalzamento del tetto di rilevanza da 18.076 euro a 25.306 euro;

- per i veicoli utilizzati da agenti e rappresentanti di commercio, l'innalzamento da 25.823 euro a 36.152 euro.

Su tali nuove soglie si calcola la percentuale di ammortamento, alla quale applicare le percentuali di rilevanza, rispettivamente del 20% e del 80%. 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), 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 l'incremento del 40% il costo di acquisizione, su cui calcolare gli ammortamenti.

Plusvalenze e manutenzioni

Va evidenziato, infine, come L'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.

Lo studio rimane a disposizione per eventuali ulteriori chiarimenti.

Distinti saluti