

Brescia, lì 16.03.2016

SPETT.LE CLIENTE

**Oggetto: SUPERAMMORTAMENTI DEI BENI STRUMENTALI MOBILI**

La legge di stabilità 2016 ha introdotto un nuovo incentivo agli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati nel periodo 15/10/2015 – 31/12/2016 tramite la possibilità:

- di **incrementare del 40% il costo di acquisizione** dei beni acquistati/acquisiti in leasing
- al fine di **poter dedurre maggiori quote di ammortamento/canoni di leasing**.

**Art. 1 c. 91:** "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 per cento".

**AMBITO SOGGETTIVO**

L'agevolazione trova applicazione nei confronti:

- dei **titolari di reddito di impresa**
- dei **lavoratori autonomi**

a prescindere dal regime contabile (contabilità ordinaria o semplificata) e dall'anno di inizio attività.

**Regimi agevolati:** in relazione ai contribuenti:

- **in regime forfettario:** la norma non si applica in quanto determinano i costi in via forfettaria
- **il regime dei minimi:** la norma dovrebbe trovare applicazione, per quanto tecnicamente per loro non trovi applicazione il concetto di ammortamento, spendendo per cassa qualsiasi acquisto effettuato.

**BENI AGEVOLATI**

La disposizione agevolativa riguarda gli investimenti:

- in **beni materiali**
- strumentali**
- nuovi**.

**Modalità di acquisizione:**

- acquisto in **proprietà** o realizzazione **in appalto** a terzi o **in economia**
- in **leasing**.

Dal tenore della norma si ritiene:

a) **non siano ricompresi:**

- beni **immateriali** (propri o costi pluriennali): brevetti, licenze, spese di ricerca, ecc.
- beni acquisiti in **noleggio/comodato** (la maggiorazione opera in capo al noleggiatore/comodante)
- beni **non strumentali** (es.: beni merce o comunque utilizzati, previa trasformazione, per ottenere prodotti destinati alla vendita; materiali di consumo)

b) **siano inclusi:** beni di costo unitario non superiore a € 516,46

**"NOVITÀ" DEI BENI STRUMENTALI**

Secondo l'orientamento dell' Agenzia Entrate (CM 90/2001, 41/2002 e 5/2015 in relazione alle varie "Agevolazioni Tremonti") il requisito della novità sussiste nel caso di:

- bene **acquistato dal produttore** o da un **rivenditore**
- acquistato da altri soggetti che comunque non lo hanno **mai utilizzato**.

Il requisito è verificato nel caso di:

- beni "dimostrativi": cioè **utilizzati solo per esposizione** (es: autovetture "km zero", anche se già immatricolate dal concessionario) o a **fini dimostrativi** (es: cd. "auto demo", che hanno circolato su strada solo a fini dimostrativi)
- beni "complessi" (cioè realizzati utilizzando anche beni usati): purché il **costo del bene usato non sia prevalente rispetto al costo complessivo** (se acquistato da terzi, il cedente deve attestare tale requisito).

**BENI OGGETTIVAMENTE ESCLUSI**

La norma prevede espressamente l'esclusione dei seguenti beni:

- fabbricati** e costruzioni

Nota: l'esclusione prevista per tali fattispecie:

- dovrebbe estendersi alle "costruzioni leggere" (tettoie, baracche, ecc.)
- non dovrebbe estendersi agli impianti "permanentemente infissi" al suolo.

Impianti fotovoltaici: dovrebbero rimanere esclusi solo se inquadrati tra gli immobili (CM 36/2013).

- beni ai quali si applica un **coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%**
- beni **ricompresi nei seguenti gruppi**:

Gr. V	Ind alimentari	Specie 19- imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8%
Gr. XVII	Industrie energia elettrica, gas e acqua	Specie 2/b - produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8%
			Condotte dorsali trasporto a grandi distanze dei giacimenti di produzione	10%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12%
		Specie 4/b - stabilimenti termali, idrotermali	Condutture	8%
Gr. XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	7,50%
		Specie 1, 2 e 3 - trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo equipaggiamento	12%

## **AMBITO TEMPORALE**

L'agevolazione ha natura temporanea, in quanto agevola i soli investimenti effettuati nel periodo:

**dal 15/10/2015 fino al 31/12/2016**

**Data rilevante:** per individuare il momento rilevante, occorre fare riferimento ai criteri generali:

- acquisto: consegna/spedizione (se successivo, al momento in cui si verifica il trasferimento della proprietà)
- appalto: momento di ultimazione della prestazione, con accettazione
- leasing: data di stipula del contratto che individui il bene (ad eccezione di clausole che richiamino l'esito positivo della prova – CM 90/2001).

**Entrata in funzione del bene:** posto che l'agevolazione attiene la deducibilità di ammortamenti e canoni di leasing, si deve ritenere **necessaria** l'entrata in funzione del bene (anche per i lavoratori autonomi, per quanto l'art. 54 Tuir non faccia alcun riferimento all'art. 102 Tuir – v. Circ. 1/IR CNDCEC).

## **MODALITA' AGEVOLATIVE**

L'agevolazione consiste

- in una **maggiorazione del 40%**
- applicata al **costo di acquisizione** dei beni

ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing **dai redditi** (Irpef e Ires).

**ASPETTI NON RILEVANTI:** l'agevolazione non ha alcun effetto:

- ai fini dell'**IRAP**
- ai **fini civilistici**: i maggiori ammortamenti non vanno contabilizzati a conto economico

**RILEVANZA DEL MAGGIOR VALORE:** i maggiori ammortamenti/maggiori canoni di leasing:

- operano **solo quali variazioni in dichiarazione dei redditi** (variazione in diminuzione per le contabilità ordinarie e maggiorazione degli ammortamenti per le contabilità semplificate)

Da ciò deriva che essi **non hanno alcun effetto**:

- per determinare la **plus/minusvalenza** in sede di cessione del bene (la quale rimarrà determinata assumendo come costo fiscale il residuo ammortizzabile privo dei maggiori ammortamenti)
- per il limite di **deducibilità delle spese di manutenzione** (il 5% del valore dei beni immateriali ammortizzabili all'1/01 non terrà conto della maggiorazione del 40%)
- per la determinazione della sopravvenienza attiva in caso di **cessione del contratto di leasing**.

**Libro beni ammortizzabili:** dovrà tenere memoria tale maggiorazione, al fine di determinare correttamente l'importo deducibile; tuttavia tale dato non rileverà per alcun altro fine.

Infine, l'incremento del costo **non rileva ai fini degli studi di settore** (valore dei beni strumentali e ammortamenti del quadro F dei modelli degli studi di settore).

**Nessuna imposta differita:** l'agevolazione non comporta delle variazioni temporanee (le variazioni collegate alla maggiorazione hanno natura definitiva) e pertanto non vanno stanziati le imposte differite.

**Cessione nel periodo di ammortamento:** se il bene viene ceduto prima della fine del processo di ammortamento:

- la deduzione sulla maggiorazione del 40% si interrompe
- ma non dovrebbe avere conseguenze per le quote già dedotte.

**SUPERAMMORTAMENTI obbligatori?:** per quanto la norma preveda che il costo dell'investimento "è aumentato del 40%", si deve ritenere che il contribuente possa disapplicare tale maggiorazione (si tratta infatti di una disposizione agevolativa). Si noti peraltro che l'assenza di riflesso sul conto economico non peggiora l'utile di bilancio e dunque ciò non comporta un motivo per evitarne l'applicazione.

### **BENI ACQUISTATI IN PROPRIETÀ**

In tal caso si tratta

- di applicare la **maggiorazione del 40% al costo di acquisto/realizzazione in appalto**
- su cui applicare gli **ordinari coefficienti di ammortamento**.

### **BENI ACQUISTATI IN LEASING**

In tal caso si tratta di applicare la **maggiorazione del 40%** (v. Assilea Circ. 25/2015):

- a) sulla **quota capitale dei canoni** (non anche sulla quota interessi)

**Nota:** in sostanza, la maggiorazione della quota capitale si determina correttamente anche aumentando il costo per la società di leasing del 40%; tuttavia ciò non deve portare a dedurre anche i maggiori interessi impliciti che risulterebbero dal piano di ammortamento rideterminato.

Anche in questo caso si dovrà procedere suddividendo la quota capitale del canone in 2 parti:

- la prima: con valenza civilistica e fiscale e imputazione a Conto economico, che seguirà le ordinarie regole
- la seconda: che potrà essere dedotta senza imputazione a Conto economico e variazione in diminuzione in Unico.

- b) sul **riscatto**, per il calcolo delle quote di ammortamento.

**Maggiorazione sul riscatto:** posto che va fatto riferimento alla data di stipula del contratto che individua espressamente il bene da acquisire il leasing, la maggiorazione del 40% sul costo del riscatto:

- opera per i beni il cui contratto è stipulato nel periodo agevolato, anche se riscattati successivamente
- non opera per i contratti stipulati prima del periodo agevolato, anche se il bene è riscattato in tale periodo.

**Esempio:** Impresa stipula un contratto di leasing con decorrenza 1/01/2016 alle seguenti condizioni:

- costo per la società concedente: €. 10.000
- durata: 30 mesi
- tasso di interessi: 5,0%

Il coefficiente di ammortamento fiscale sia pari al 20% (2,5 anni pari a 60 mesi).

Il maggior costo fiscale del 40% è pari a €. 4.000.

### AUTOVEICOLI

In relazione agli investimenti effettuati in veicoli a deducibilità limitata, è previsto

- l'**incremento** nella **stessa misura del 40%**
- dei **limiti di deducibilità** di cui all'art. 164 c. 1 lett. b) Tuir

sia relazione alle quote di ammortamento che alla percentuale di deducibilità dei canoni di ammortamento.

Nulla cambia con riguardo, poi, alle limitazioni alla deducibilità (in generale pari al 20%).

	<b>Soggetto</b>	<b>Limiti Ordinari</b>	<b>Limiti Magg. 40%</b>
Autovetture	Agenti di commercio	<b>25.822,84</b>	<b>36.151,98</b>
	Altre imprese	<b>18.075,99</b>	<b>25.306,39</b>
Motocicli	Agenti di commercio	<b>4.131,66</b>	<b>5.784,32</b>
	Altre imprese	<b>4.131,66</b>	<b>5.784,32</b>
Ciclomotori	Agenti di commercio	<b>2.065,83</b>	<b>2.892,16</b>
	Altre imprese	<b>2.065,83</b>	<b>2.892,16</b>

### RIDETERMINAZIONE DEGLI ACCONTI

L'agevolazione non ha effetto sulla determinazione dell'acconto dovuto:

- sul periodo in corso al 31 12 2015 (periodo 2015 per i soggetti con esercizio solare)
- sul periodo in corso al 31 12 2016 (periodo 2016 per i soggetti con esercizio solare)

obbligando quindi i contribuenti che intendono adottare il criterio storico di calcolo dell'acconto a rideterminare l'imposta che si sarebbe generata in assenza dell'agevolazione.

**Studio Dott. Begni & Associati**