



SDD Servizi
Servizi e Soluzioni per l'Impresa

NOTIZIARIO SPECIALE

Nr 1/2016

Argomenti :

La disciplina del super-ammortamento introdotta dalla Legge di Stabilità 2016

La Legge 28/12/2015 n° 208, cosiddetta Legge di Stabilità 2016, ha introdotto una disciplina agevolativa di maggiorazione del costo deducibile sul quale calcolare gli ammortamenti, il cosiddetto “super-ammortamento”.

Finalità

Tale novità è stata introdotta al fine di favorire l'acquisto di beni strumentali nuovi potendo usufruire di un beneficio fiscale lungo la vita utile del bene.

Soggetti che posso beneficiare di tale agevolazione

- le persone fisiche che svolgono attività produttive di reddito di lavoro autonomo ex art. 53 comma 1 del Tuir;
- le associazioni professionali senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche;
- le società tra professionisti (STP) costituite ex art. 10, L. 12 novembre 2011, n.183;
- le persone fisiche esercenti attività commerciali, anche gestite in forma d'impresе familiari, S.n.c., s.a.s., società di fatto, che ha per oggetto l'esercizio di un'attività commerciale, società consortili, S.p.A., S.a.p.a., S.r.l., cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, nonché i trust aventi per esercizio esclusivo l'attività commerciale;
- le stabili organizzazioni in Italia di società, enti commerciali e persone fisiche non residenti;
- le società non operative e quelle in liquidazione.

Soggetti esclusi

- i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo, ex art. 53 comma 2 del Tuir;
- gli imprenditori individuali che si avvalgono del regime forfetario, perché non deducono quote di ammortamento e canoni di leasing;
- imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito ex art. 5, comma 1 L. 413/91;
- gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

Arco temporale di applicazione della normativa

Il beneficio previsto dalla disciplina è applicabile ai beni produttivi nuovi acquistati dal 15.10.2015 al 31.12.2016. A tal fine valgono i criteri generali previsti dal Tuir, ovvero la data di consegna o spedizione oppure, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Pertanto una parte delle spese per l'investimento può essere stata effettivamente sostenuta prima del 15.10.2015.

Si rileva, però, che al fine di fruire dell'agevolazione già entro la fine dell'anno 2015 è necessario aver verificato l'effettiva immissione del bene nel ciclo produttivo.

A tal proposito la circolare della Guardia di Finanza n° 1/2008 chiarisce la normativa elencando degli indicatori sintomatici dell'utilizzo del bene:

- il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica per il funzionamento del bene;
- il suo inserimento nella catena produttiva;
- l'impiego di manodopera;
- le risultanze della contabilità industriale.

La consegna del bene a partire dal 15 Ottobre 2015 è, quindi, condizione necessaria, ma non sufficiente ai fini del godimento dell'agevolazione.

In caso di cessione del bene prima della conclusione del piano di ammortamento, nel determinare la minusvalenza / plusvalenza non si potrà tener conto della maggiorazione del 40%. In pratica, nel calcolare la differenza tra corrispettivo e costo non ammortizzato, quest'ultimo andrà computato come se il beneficio non fosse esistito, fermo restando le quote di ammortamento già dedotte.

La disposizione normativa

L'art. 1, commi dal 91 al 97, della Legge di stabilità 2016 considera quale parametro per la determinazione del "super-ammortamento" il costo fiscalmente riconosciuto, vale a dire il costo rilevante ai fini fiscali non menzionando alcun richiamo a nozioni di tipo civilistico, quale il costo storico del bene.

Il "super-ammortamento" introduce una deduzione extra-contabile del 40% da ripartire in modo lineare sulla vita utile del bene, periodo di ammortamento o di deduzione dei canoni di leasing.

In sostanza, a fronte di un costo di acquisto pari a 100, la deduzione dell'ammortamento fiscale potrà essere effettuata su 140. Per i soggetti Ires, per la quota di ammortamento del 2015, il vantaggio netto è pari all'11% del costo (27,5% di 40%); per le quote di ammortamento degli anni successivi, il risparmio si ridurrà se l'aliquota Ires sarà ridotta come previsto dalla stessa legge di stabilità, laddove l'Unione Europea riconosca i margini di flessibilità per l'emergenza immigrazione.

L'oggetto della disciplina agevolativa

Nell'agevolazione rientrano tutti i beni materiali ammortizzabili inclusi quelli diversi dai fabbricati e dalle costruzioni ed in generale dai beni con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%.

Il bene deve essere nuovo, pertanto sono esclusi dalla disciplina i beni usati, mentre è ammesso anche il bene che viene esposto in showroom ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo.

Il "super-ammortamento" è previsto per i beni strumentali indipendentemente dal costo di acquisto che può essere sia maggiore sia inferiore a 516,46€.

A tal proposito, nel corso di Telefisco 2016, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che i beni strumentali di valore uguale o inferiore al limite di 516,46€ possono usufruire del beneficio previsto ed essere ammortizzati in un unico esercizio.

Per quanto riguarda la deducibilità del costo di acquisto è necessario porre attenzione alle diverse tipologie:

- i beni ad uso esclusivo dell'attività d'impresa sono deducibili al 100%;
- i beni ad uso promiscuo sono deducibili al 50%;
- i beni a deducibilità limitata sono deducibili in base alle percentuali dettate dal legislatore che ha previsto una presunzione di utilizzo promiscuo predeterminata e pertanto hanno una percentuale di deducibilità inferiore rispetto al costo. (Ad esempio per i cellulari, tablet e smartphone è prevista all'80%).

Requisito cardine, però, per capire se il bene rientra nella disciplina del "super-ammortamento" è che il bene possieda il requisito della strumentalità, ovvero i beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.

A riguardo, ad esempio, rientrano nella disciplina tutti quei software sistemi operativi accessori, in quanto, a differenza degli applicativi, sono necessari per il funzionamento di un hardware ed in questo caso, il software viene ammortizzato insieme al costo del pc.

Lo stesso principio della strumentalità del bene all'esercizio d'impresa, arte e professione vale anche per tutti i beni accessori come ad esempio il cellulare, il quale per rientrare nel beneficio della normativa dovrà essere utilizzato ai fini aziendali, ovvero, in sostanza, per contatti con la clientela ed i fornitori della società.

La Legge, inoltre, prevede che siano altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento dei beni di cui all'art. 164, comma 1, lettera b) del Tuir. La lettera b) stabilisce la deducibilità nella misura:

- del 20% relativamente ad autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli, che non siano utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- del 80% per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio;
- nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella misura del 20%, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio.

Infine, il beneficio della maggiorazione del 40% si applica non solo ai beni con acquisto diretto, ma anche ad i beni acquisiti attraverso contratti di locazione finanziaria. In quest'ultimo caso il "super-ammortamento" riguarda esclusivamente le quote capitale dei canoni, pertanto resta fuori dal beneficio la quota interessi che non rappresenta il costo di acquisto del bene, ma il costo del finanziamento alla base della locazione finanziaria.

Impatto sul Bilancio dell'investimento

La disposizione prevista dalla Legge di Stabilità ha effetti esclusivamente dal punto di vista fiscale senza impattare sulla redazione del bilancio, consentendo la determinazione di maggiori quote di ammortamento ai fini Irpef ed Ires.

Il "super-ammortamento", in sintesi, è una variazione extra-contabile da effettuare in sede di dichiarazione dei redditi, in deroga al principio della previa imputazione al conto economico in base all'articolo 109, comma 4, del Tuir. Non si deve tener conto dell'agevolazione in sede di determinazione dell'acconto dovuto per il periodo in corso al 31.12.2015 e per il periodo d'imposta successivo.

Il Ministero dell'Economia e delle Finanze ha in seguito precisato che la disposizione non ha alcun effetto sotto il profilo civilistico o contabile, fatta eccezione per le minori imposte.

Viene, altresì, precisato che la maggiorazione del 40% non ha alcuna influenza sul calcolo di eventuali plusvalenze/minusvalenze che dovranno essere, quindi, calcolate, ai sensi dell'art. 86 comma 2 del TUIR, come differenza tra corrispettivo e costo non ammortizzato; altrimenti l'eventuale cessione del bene agevolato subito dopo l'acquisto determinerebbe l'emersione di una minusvalenza, vale a dire di un componente negativo di reddito deducibile, che consentirebbe l'immediata monetizzazione di un beneficio, che, invece, la nuova normativa "spalma" lungo l'intero periodo di ammortamento e, quindi, lungo la presunta vita utile del cespite di riferimento.

Nel primo anno di entrata in funzione del bene, la maggiorazione del 40% si applica alla metà della quota di ammortamento ordinariamente deducibile. Per i lavoratori autonomi, invece, a differenza delle imprese, non opera il dimezzamento dell'ammortamento nel primo esercizio.

La maggiorazione rileva anche nel periodo d'imposta di realizzo del bene, in cui la quota di ammortamento è ragguagliata ai giorni di possesso.

Esempi pratici

1. La Beta S.p.A. ha deciso di acquisire un macchinario di 100.000€ ed ha ricevuto sia un preventivo per l'acquisto diretto sia uno per la locazione finanziaria di cinque anni a 2.000€ al mese di canone.

| ACQUISTO DIRETTO | | | | | |
|------------------|--------------------------|--------------|--------------|---------------|---------------------------|
| COSTO | | AMMORTAMENTO | | | VARIAZIONE IN DIMINUZIONE |
| civiltico | fiscale | anno | quota civile | quota fiscale | |
| 100.000 € | 100.000 x 40% = 140.000€ | 2015 | 10.000 € | 14.000 € | 4.000 € |
| | | 2016 | 20.000 € | 28.000 € | 8.000 € |
| | | 2017 | 20.000 € | 28.000 € | 8.000 € |
| | | 2018 | 20.000 € | 28.000 € | 8.000 € |
| | | 2019 | 20.000 € | 28.000 € | 8.000 € |
| | | 2020 | 10.000 € | 14.000 € | 4.000 € |

| LOCAZIONE FINANZIARIA | | | | | |
|-----------------------|--|------|----------------|----------------------------------|---------------------------|
| COSTO | QUOTA CAPITALE MENSILE | ANNO | QUOTA CAPITALE | QUOTA CAPITALE CON MAGGIORAZIONE | VARIAZIONE IN DIMINUZIONE |
| 100.000 € | 2.000 X 12= 24.000€ all'anno 24.000 x 5 anni = 120.000€ 120.000 - 100.000 = 20.000€ 20.000/ 5 anni x 12 mesi = 333€ 2.000 - 333 = 1.667€ | 2016 | 20.004 € | 28.006 € | 8.002 € |
| | | 2017 | 20.004 € | 28.006 € | 8.002 € |
| | | 2018 | 20.004 € | 28.006 € | 8.002 € |
| | | 2019 | 20.004 € | 28.006 € | 8.002 € |
| | | 2020 | 20.004 € | 28.006 € | 8.002 € |

2. Bene agevolabile acquistato il 16/10/2015 per 6.000€ ammortizzato al 20% sarà rivenduto al 02/01/2017 ad un'azienda con cui lavoriamo di frequente per 2.000€: determinare le quote di ammortamento civiliistiche, quote di ammortamento fiscali agevolate, imposte differite e minusvalenza / plusvalenza finale.

| COSTO | | AMMORTAMENTO | | | VARIAZIONE IN DIMINUZIONE |
|-----------|----------------------|--------------|--------------|---------------|---------------------------|
| civiltico | Fiscale | anno | quota civile | quota fiscale | |
| 6.000 € | 6.000 x 40% = 8.400€ | 2015 | 600 € | 840 € | 240 € |
| | | 2016 | 1.200 € | 1.680 € | 480 € |
| | | 2017 | 1.200 € | 1.680 € | 480 € |
| | | 2018 | 1.200 € | 1.680 € | 480 € |
| | | 2019 | 1.200 € | 1.680 € | 480 € |
| | | 2020 | 600 € | 840 € | 240 € |

Nell'esercizio di cessione, il 40% dovrebbe raggugiarsi ai giorni di possesso se l'ammortamento viene stanziato in modo corrispondente. Il bene ceduto in data 02/01/2017, quindi prima del termine del piano di ammortamento, determina la fine della deduzione del 40% prevista dalla disciplina del "super-ammortamento", fermo restando le quote di ammortamento già dedotte.

Valore contabile del bene = 6.000€ - (600€ + 1.200€) = 4.200€

Prezzo di vendita = 2.000€

Minusvalenza = 2.000€ - 4.200€ = - 2.200€

In sintesi, l'introduzione del beneficio del "super-ammortamento" ha l'obiettivo di facilitare gli investimenti sia d'impresie sia di professionisti, non resta che attendere gli sviluppi futuri per valutare gli effetti dei benefici previsti dalla Legge di Stabilità 2016.

In questo periodo cresce, tra gli operatori di settore, l'interesse per l'applicazione di tale disciplina agevolativa, mentre, data l'ampiezza dei destinatari ai quali si rivolge, è facile prevedere un forte impegno di risorse finanziarie da parte dello Stato.