

I superammortamenti sotto la lente del Fisco

Data Articolo: 09 Giugno 2016

Autore Articolo: Nicolò Cipriani

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare n. 23/E del 26 maggio 2016, fornisce le indicazioni relative alle modalità applicative della disciplina del **superammortamento**, nel tentativo di fugare i dubbi interpretativi che di recente sono stati sottoposti alla sua attenzione.

Il **superammortamento**, disciplinato nell'ultima legge di stabilità (art. 1, commi da 94 a 97, L. n. 208/2015), si propone l'obiettivo di incentivare gli investimenti in beni **materiali strumentali nuovi** attraverso una maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi, in modo da consentire, ai soli fini della determinazione dell'IRES e dell'IRPEF, con esclusione dell'IRAP, l'imputazione al periodo d'imposta di quote di **ammortamento** e di canoni di locazione finanziaria più elevati.

Stando a quanto riportato nella circolare esplicativa, i **beneficiari** interessati sono i seguenti:

- i **soggetti titolari di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano, comprese le imprese residenti nel territorio dello Stato, le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti e gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- gli **esercenti arti e professioni** anche se svolgono l'attività in forma associata;
- le persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il c.d. "**regime dei minimi**" (articolo 1, commi 96 e seguenti, della legge 24 dicembre 2007, n. 244) o il c.d. "**regime di vantaggio**" (articolo 27, commi 1 e 2, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111). In tali casi il principio di cassa in base al quale questi soggetti determinano il reddito non può essere di ostacolo alla fruizione del beneficio in esame, trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo;
- l'**affittuario o l'usufruttuario** quale soggetto che calcola e deduce gli ammortamenti, nell'ipotesi di investimenti agevolabili concernenti aziende condotte in affitto o in usufrutto, salva la deroga di cui all'articolo 2561 del codice civile;
- il **concedente** che continua a calcolare gli ammortamenti quando le parti si avvalgono della deroga di cui all'art. 2561 del codice civile.

Restano esclusi dall'agevolazione in esame:

- le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il c.d. “**regime forfetario**” (articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) per via del particolare criterio di determinazione del reddito mediante l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi;
- le **imprese marittime** che rientrano nel regime del c.d. *tonnage tax* per via del particolare criterio di determinazione del reddito fondato sul tonnellaggio netto con irrilevanza delle spese e i costi sostenuti analiticamente.

Circa le **spese relative agli investimenti**, i tecnici del Fisco ritengono che il beneficio spetti, oltre che per l'**acquisto** dei beni da terzi, in proprietà o in *leasing*, anche per la realizzazione degli stessi in **economia** o mediante **contratto di appalto**, con le seguenti ulteriori specificazioni:

- in caso di leasing nella forma del **contratto di locazione finanziaria**, il beneficio spetta solo all'utilizzatore, restando irrilevanti per il concedente i costi relativi agli acquisti di beni successivamente concessi in locazione;
- in caso di **contratto di locazione operativa o di noleggio**, la maggiorazione, sussistendone i requisiti, spetta al soggetto locatore o noleggiante;
- l'agevolazione riguarda i **beni materiali funzionali al processo produttivo**. Restano esclusi i beni immateriali, quelli destinati alla vendita o impiegati per i prodotti finiti e il materiale di consumo;
- restano esclusi i beni a qualunque titolo già utilizzati in quanto l'agevolazione riguarda i **beni nuovi**, compresi quelli esposti in show room e utilizzati a scopo dimostrativo;
- in caso di **beni composti** realizzati utilizzando beni usati, il carattere della novità si esplica nel senso che il costo relativo ai beni usati non deve essere prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto. Tale circostanza deve sussistere sia in caso di bene realizzato in economia sia nell'ipotesi di acquisto, in cui si rende necessaria l'attestazione del cedente;
- le **spese per migliorie** su beni non di proprietà accedono all'agevolazione quando si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità e sono suscettibili di godimento separato;

- restano esclusi i beni indicati al comma 93 della legge agevolativa (beni strumentali con coefficiente di **ammortamento** inferiore al 6,5%, fabbricati e costruzioni) e i beni indicati in un allegato alla legge e riportati nella circolare in commento.

Sotto il **profilo temporale**, la norma dispone che la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione compete per gli investimenti effettuati “**dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**”, imputati secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR con le seguenti ulteriori precisazioni:

- le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute alla **data della consegna o spedizione**, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà;
- per le acquisizioni di beni con **contratti di leasing** rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. L'eventuale **clausola di prova** comporta la rilevanza ai fini in esame dell'esito positivo del collaudo. Il momento del riscatto del bene in proprietà non configura un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile;
- per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 anche se i lavori sono iniziati precedentemente;
- per i **beni realizzati mediante un contratto di appalto a terzi**, in base ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione. In caso di avanzamento lavori risultano agevolati i corrispettivi liquidati nel periodo *dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016* in ragione del SAL accettato dal committente.

Di grande importanza la distinzione tra **momento di effettuazione degli investimenti** e quello relativo alla **fruizione del beneficio**: una volta determinato l'ammontare agevolabile, i beneficiari potranno dedurre il maggior costo **a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene**. Al riguardo la circolare propone il seguente esempio: un'impresa acquista un macchinario che viene consegnato il **30 dicembre 2016** ed entra in funzione il **2 gennaio 2017**. Pertanto:

- il diritto al beneficio matura, in quanto l'investimento nel bene materiale strumentale nuovo viene “effettuato” all'interno del periodo previsto dalla norma (15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2016);
- la maggiorazione può essere fruita solo dal periodo d'imposta 2017, in quanto, ai sensi dell'articolo 102,

comma 1, del TUIR, è in tale anno che il bene “entra in funzione”.

Il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40%, che determina un aumento della quota annua di **ammortamento** (o del canone annuo di leasing) fiscalmente deducibile.

La maggiorazione del 40% si concretizza in una **deduzione che opera in via extracontabile** e che va fruita:

- per quanto riguarda l'**ammortamento** dei beni di cui agli artt. 102 e 54 del TUIR, in base ai coefficienti stabiliti dal DM 31.12.88, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 102 co. 2 del TUIR;
- per quanto riguarda il leasing, in un periodo “*non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito*” dal DM 31.12.88.

La circolare chiude con numerosi esempi applicativi circa le modalità di deduzione della maggiorazione in esame.

Nicolò Cipriani – Centro Studi CGN