

CASI CONTROVERSI

Super ammortamenti al via con numerose problematiche

di **Comitato di redazione**

Proviamo a lanciare qualche riflessione sulla tematica dei cosiddetti **super ammortamenti**, introdotti dalla Legge di Stabilità per il 2016; l'intento è quello di premiare investimenti in **beni ammortizzabili** (sia pure con talune esclusioni oggettive e soggettive sulle quali non ci soffermiamo in questa sede), consentendo di stanziare ammortamenti su un costo "amplificato" del **40%** rispetto a quello effettivo (analogo effetto benefico si riscontra nel caso di investimenti posti in essere per il tramite della locazione finanziaria). Ciò vale sia per le imprese che per i lavoratori autonomi.

Si tratta, in sostanza, di consentire la **deduzione extracontabile** di una maggior quota rispetto a quella di costo dell'immobilizzazione, intervenendo in modo alternativo rispetto alle detassazioni del passato.

Una prima questione riguarda l'applicabilità del beneficio al **comparto IRAP**: la scrittura della norma, il contenuto dell'agevolazione tecnica e, soprattutto, il meccanismo di determinazione del valore della produzione ci fanno propendere per una soluzione negativa. Certamente negativa per i soggetti che determinano il tributo con le regole "del bilancio", per il semplice fatto che l'agevolazione si concretizza in una variazione in diminuzione extracontabile che, come tale, rimane irrilevante ai fini del tributo regionale, fatto salvo il caso che la norma ne preveda specificamente la rilevanza, cosa che non si riscontra nel caso specifico.

Gli investimenti premiati sono quelli effettuati nel periodo **dal 15 ottobre 2015 al 31.12.2016**; una questione più generale, pertanto, attiene la corretta individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, sulla quale non ci soffermiamo in questa sede in quanto riteniamo applicabili i chiarimenti forniti nel tempo dall'Amministrazione in occasione delle recenti norme di detassazione.

Tuttavia, ci pare opportuno sottolineare che, poiché il bonus si concretizza nella possibilità di dedurre una maggiore quota di ammortamento (incrementando il costo del bene), si giunge alla meta solo qualora si rispettino le tradizionali regole, vale a dire:

- l'ammortamento si deduce a partire dal momento di **entrata in funzione** del bene; ciò sta a significare che il momento di effettuazione dell'investimento rileva per capire se il bene rientra nella agevolazione oppure no, ma di fatto il godimento del beneficio comincerà materialmente nell'esercizio in cui risulta possibile dedurre fiscalmente le quote di ammortamento;
- poiché il periodo interessato agli acquisti copre anche l'ultima porzione del 2015, già

dalla **prossima dichiarazione** dei redditi (per il bene agevolabile acquistato nel periodo dal 15.10.2015 al 31.12.2015 – per un soggetto con periodo solare – entrato in funzione nel 2015 ed ammortizzato anche civilisticamente in tale anno) si potrà operare la variazione in diminuzione nel modello Unico;

- per i soggetti che producono reddito di impresa, l'ammortamento fiscale per il primo anno di impiego del bene, risulta ridotto al **50%**, con la conseguenza che anche il beneficio fiscale dovrebbe subire una pari riduzione per evidente parallelismo;
- poiché, nel caso specifico dei beni realizzati in appalto, dovrebbe poter essere agevolabile anche il **SAL**, risulterà "bene" agevolabile anche lo stato di avanzamento qualora accettato senza riserve da parte del committente, con la ulteriore conseguenza, però, che **l'ammortamento potrà decorrere solamente al completamento dell'opera, quando sarà possibile l'entrata in funzione**. Anche in questa fattispecie, dunque, individueremo un bene agevolabile ma rinvieremo il godimento materiale della agevolazione al momento di decorrenza del processo di ammortamento.

Nelle ipotesi in cui il bene agevolato dovesse poi essere ceduto nel futuro, prima che sia completato il processo di ammortamento, anche l'agevolazione verrebbe a cessare ed, ovviamente, non potrà trasferirsi all'acquirente del bene, in quanto quest'ultimo ha perso il richiesto requisito della novità.

In tale ultimo anno, i principi contabili imporrebbero il calcolo di una quota di ammortamento **proporzionata** al tempo di mantenimento ed utilizzo del bene, in relazione ai giorni intercorrenti dal principio dell'esercizio sino al momento della vendita; analogo procedimento dovrebbe essere seguito a livello fiscale (anche se l'Agenzia, nel passato, si era pronunciata sostenendo la sostanziale irrilevanza tra il comportamento di chi stanziava e chi non stanziava la quota di ammortamento nell'anno di cessione).

Nel caso particolare dei beni a deducibilità limitata (le c.d. **autovetture aziendali**), anche i limiti di rilevanza fiscale dell'investimento vengono ampliati del 40%, al fine di non soffocare il beneficio dell'investimento in tali cespiti.

In questo caso, il conteggio da effettuare dovrà sempre partire dalle regole generali dell'ammortamento, con la conseguenza che si dovrà:

- verificare il costo di acquisto e maggiorarlo del 40%;
- controllare che il valore ottenuto non ecceda i limiti massimi fiscali di rilevanza (anch'essi ampliati);
- sul valore così ottenuto (eventualmente limitato al massimo rilevante) si computerà la quota di ammortamento.

Tale valore sarà:

- da ridurre al 50% se si tratta del primo anno di impiego e ammortamento del bene;
- rilevante nella misura del 20%, se ci riferiamo ad una impresa;

- costituito in parte da una quota che transita contabilmente e da una quota extracontabile.

Ipotizzare separati percorsi di ammortamento della quota “standard” e della quota “maggiorata” potrebbe condurre, per effetto dei massimali, a risultati difformi e, per questo motivo, riteniamo più corretto attenersi al dettato letterale della norma.