

CASI CONTROVERSI

Superammortamento con variazione “generosa”

di Comitato di redazione

La possibilità di vedersi riconosciuta una deduzione per **ammortamenti** superiore a quella determinata con riguardo al costo del bene appare come una tra le più interessanti opportunità offerte dalla Legge di Stabilità per il 2016, quantomeno nei confronti dei soggetti che sono operanti e intendono continuare ad esserlo.

Come noto, infatti, ai soli fini dell'ammortamento (oppure del canone di locazione finanziaria), è possibile assumere un valore maggiorato del 40%, da godere per il tramite di variazioni in diminuzione nel modello unico,

L'Agenzia delle entrate ha avuto modo di chiarire uno dei punti dubbi del meccanismo, relativo al **legame esistente tra la percentuale prescelta per l'ammortamento civile e la misura della agevolazione fiscale**.

Infatti, in relazione alla situazione in cui, a fronte di un ammortamento tabellare del 20% (ad esempio) ed una aliquota civile di ammortamento inferiore (ad esempio del 10%), in merito alla sorte della variazione in diminuzione potevano essere avanzate due differenti tesi:

- una che attribuiva rilevanza e preminenza alla scelta civilistica, con la conseguenza che la variazione in diminuzione (pari alla quota sul maggior valore fiscalmente riconosciuto) dovesse essere allineata alla minor misura prescelta civilisticamente;
- un'altra che, differentemente, assegnava una piena autonomia all'incentivo fiscale, consentendo di operare la variazione nella misura massima tabellare consentita.

A parere dell'Agenzia risulta corretta la seconda soluzione proposta.

Infatti, in considerazione del fatto che la maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, **non correlata alle valutazioni di bilancio**, si ritiene che la stessa vada frutta in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

Precisano, oltre, le Entrate, che, in caso di cessione o di eliminazione del bene stesso dal processo produttivo, non si potrà fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione.

Ciò sta a significare due cose:

- da un lato che l'agevolazione è strettamente subordinata “nella esistenza” all'esistenza

- di un ammortamento di natura civilistica;
- dall'altro, che l'agevolazione è completamente libera “nella misura” rispetto all'ammortamento di natura civilistica. Chi non ne gode nella misura massima (corrispondente all'aliquota teorica tabellare del DM 31.12.1988), corre il rischio di vedere sfumato parte del beneficio, che non potrà essere recuperato (neppure per la quota a suo tempo non goduta) successivamente al momento della cessione o della eliminazione del bene dal processo produttivo.

Sempre in merito alla agevolazione in parola, è stato ulteriormente precisato che:

1. per i **beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro**, la maggiorazione opera *“con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento”*, con la conseguenza che la medesima non influisce sul superamento del limite di 516,46 euro previsto dall'articolo 102, comma 5, del TUIR. Pertanto, in caso di acquisto di un bene del valore di 500 euro, si avrà fiscalmente una deduzione di 700 (500 + 200) legittimamente fruibile in unico periodo di imposta. Ovviamente, al riguardo si dovrebbe raccordare la disposizione civilistica che prevede l'ammortamento come la imputazione del costo su almeno due periodi di imposta, con la facoltà fiscale di operare la deduzione immediata del costo stesso, con il vincolo del preventivo transito a conto economico (ovviamente tranne che per la quota corrispondente al maggior beneficio fiscale);
2. la deduzione spetta a coloro che applicano il **regime dei minimi**, mentre risulta preclusa per i forfetari;
3. il maggior valore del bene ammesso in deduzione non rileva ad altri fini fiscali, nemmeno per il conteggio dei ricavi presunti ai fini del regime delle società di comodo;
4. l'agevolazione risulta limitata al comparto delle imposte sui redditi e non svolge alcun effetto su quello IRAP;
5. la maggior quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dall'agevolazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo, consentendo, dunque, di poter scendere al di sotto del limite individuato dal regime delle società di comodo;
6. sotto il profilo temporale, il comma 91 dell'articolo 1 della legge 28 dicembre 2015, n. 208 dispone che la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione compete per gli investimenti effettuati in beni materiali strumentali nuovi “dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016”. Ai fini della determinazione della spettanza della predetta maggiorazione, si è dell'avviso che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segua le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR. Si ritiene, inoltre, che la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, possa essere dedotta solo “a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene”.