

REDDITO IMPRESA E IRAP

Super ammortamento sempre agganciato all'aliquota fiscale

di **Sandro Cerato**

La **deduzione del super ammortamento** è sempre pari al 40% dell'ammortamento calcolato in base alle aliquote tabellari di cui al decreto 31 dicembre 1988. È questo uno degli aspetti confermati dall'Agenzia delle Entrate nella [circolare 23/E/2016](#) in cui sono stati forniti diversi chiarimenti in merito alle modalità di funzionamento dell'agevolazione prevista dalla legge di stabilità 2016 il cui termine di applicazione è previsto al prossimo 31 dicembre 2016 (salvo il caso in cui la **proroga** contenuta nella **bozza della legge di stabilità 2017** al 31 dicembre 2017 venga definitivamente confermata).

Nella citata circolare 23/2016 l'Agenzia delle Entrate ha confermato in primo luogo che per i beni acquisiti in proprietà **la norma agevolativa non impatta in alcun modo sul processo di ammortamento civilistico** ([articolo 2426 cod. civ.](#) e OIC 16), le cui regole impongono di "spalmare" l'imputazione del costo del bene ammortizzabile lungo la sua vita utile. Pertanto, la maggior deduzione consentita non transita in alcun modo nel conto economico dell'impresa, ma si concretizza in una **variazione in diminuzione nel quadro RF del modello Unico**. L'autonomia della maggior deduzione ai fini fiscali non deve quindi - in via di principio - tener conto anche **dell'ammortamento imputato a conto economico, il quale non necessariamente deve corrispondere alla quota deducibile dal reddito d'impresa** (quest'ultima conteggiata in base alle aliquote di ammortamento indicate nel decreto 31 dicembre 1988).

La circostanza che la deduzione del "maxi" ammortamento avvenga esclusivamente in **via extracontabile** comporta, ad esempio, che all'atto della cessione del bene la deduzione di maggiori ammortamenti non impatti in alcun modo sulla determinazione della plusvalenza e/o minusvalenza, la cui entità rimane pari alla differenza tra prezzo di cessione e costo fiscale del bene.

Ritornando al meccanismo di funzionamento dell'agevolazione, che si concretizza in una **variazione in diminuzione nel quadro RF del modello Unico pari al 40% dell'ammortamento fiscalmente deducibile** (o della quota capitale del canone per i beni acquisiti in *leasing*), è possibile **distinguere tre ipotesi**:

- la prima è quella "classica" in cui la **quota di ammortamento stanziata a conto economico coincide con deducibile fiscalmente**, nel qual caso l'agevolazione fiscale è fruita operando una variazione in diminuzione nel modello Unico pari al 40% della quota deducibile fiscalmente (pari a quella iscritta nel conto economico) senza alcun riflesso sulla fiscalità latente poiché trattasi di differenza definitiva non suscettibile di recupero;

- la seconda ipotesi si realizza qualora la **quota di ammortamento stanziata a conto economico è maggiore della quota deducibile fiscalmente**, con conseguente duplice variazione nel modello Unico: la prima in aumento pari alla differenza tra ammortamento civilistico e ammortamento deducibile fiscalmente, e la seconda in diminuzione pari al 40% commisurata all'ammortamento deducibile fiscalmente e non alla quota iscritta nel conto economico (per la quota di ammortamento ripreso a tassazione deve essere iscritta la fiscalità anticipata in quanto trattasi di variazione temporanea oggetto di recupero al termine dell'ammortamento civilistico);
- la terza, ed è l'ipotesi oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia, si verifica quando la **quota di ammortamento stanziata a conto economico è inferiore alla quota deducibile fiscalmente** (costo di acquisto pari a 100 con aliquota tabellare pari al 10% e ammortamento stanziato a conto economico pari a 8). In tal caso, fermo restando che in **applicazione del principio di derivazione** l'ammortamento imputato nel conto economico è anche quello deducibile fiscalmente (8 nell'esempio), l'agevolazione del super ammortamento è fruita con una variazione in diminuzione nel modello Unico pari al 40% della quota massima deducibile fiscalmente (4 pari al 40% di 10), e quindi tenendo conto dell'ammortamento tabellare di cui decreto 31 dicembre 1988.

La conclusione, a parere di chi scrive, è in linea con il dettato normativo che collega l'agevolazione non direttamente alle quote di ammortamento bensì come incremento del costo di acquisizione del bene, e deve interpretarsi come **disposizione agevolativa del tutto sganciata dal comportamento civilistico**, determinata in ogni caso in misura pari al 40% dell'ammortamento fiscalmente deducibile applicando le aliquote tabellari di cui al citato decreto 31 dicembre 1988.

Per approfondire questioni attinenti all'articolo vi raccomandiamo il seguente corso:

