Bonus ammortamenti e canoni di leasing 140%: guida fiscale e contabile

di Enrico Larocca

Pubblicato il 22 Febbraio 2016

L'agevolazione fiscale cosidetta "bonus ammortamenti" introduce la possibilità per determinati beni strumentali acquisiti sia in proprietà che in leasing di fruire di una maggiorazione del 40 % calcolata sul costo di acquisto del bene (entro il limite del costo fiscalmente deducibile) o sulla quota capitale del canone di leasing, se il bene è stato acquisito nel periodo che va dal 15/10/2015 al 31/12/2016. L'agevolazione fiscale postula che il bene sia entrato in funzione, elemento determinante per la fruizione degli ammortamenti e della relativa maggiorazione. L'agevolazione non rileva ai fini IRAP

Condizioni preliminari per la fruizione del bonus ammortamenti e canoni di leasing

La Legge 28/12/2015 n. 208, co. da 91-97, (Legge di stabilità 2016) così stabilisce:

> *Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento.*

Ai fini della fruizione del beneficio è necessario che il bene che:

1. **sia nuovo** ossia **mai stato utilizzato prima di essere immesso nel ciclo produttivo del soggetto destinatario**;
2. **sia stato acquisito nel periodo di vigenza dell'agevolazione** che va dal 15/10/2015 al 31/12/2016;
3. **sia entrato in funzione1**, entro la data di chiusura dell'esercizio relativamente al quale si chiede la maggiorazione degli ammortamenti o delle quote capitale dei canoni di leasing.

La data di entrata in funzione dei beni è fondamentale per stabilire a partire da quale periodo d'imposta gli ammortamenti e la maggiorazione del 40 % sono deducibili fiscalmente. Per cui si potranno

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

configurare tre ipotesi:

Data di acquisto del bene in proprietà o leasing	**Data di entrata in funzione del bene**	**Periodo di deducibilità fiscale degli ammortamenti e maggiorazione del 40 %**
prima del 15/10/2015 e dopo il 31/12/2016	31/12/2015	nessuno
nel periodo compreso tra il 15/10/2015 e il 31/12/2016	entro il 31/12/2015	2015
nel periodo compreso tra il 15/10/2015 e il 31/12/2016 dopo il 31/12/2015 2016 e seguenti	dopo il 31/12/2015	2016 e seguenti

Per il primo esercizio l'aliquota civilistica stimata per il calcolo dell'ammortamento va proporzionata al tempo. Mentre l'aliquota fiscale del primo anno, a norma dell'art. 102 del T.U.I.R. va ridotta al 50 %.
ESEMPIO Ad esempio un bene acquistato il 01/11/2015, avente aliquota fiscale ordinaria del 10 % ed aliquota civilistica stimata anche del 10 %, calcolerà un ammortamento fiscale in ragione del 5 % pari alla metà dell'aliquota di ammortamento tabellare e un ammortamento civilistico in ragione di 61/365 del 10%.

I SOGGETTI DESTINATARI DELL'AGEVOLAZIONE

Destinatari dell'agevolazione

Sono destinatari dell'agevolazione in discorso tutte le imprese e tutti i professionisti indipendentemente

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

dalla forma giuridica adottata. Per cui possono fruire del bonus ammortamenti:

1. tutti i tipi di società commerciali (ad S.n.c., S.a.s., S.p.A., S.r.l. Soc. Coop.);
2. gli Enti commerciali
3. gli Enti non commerciali che sia residenti nello Stato;
4. le Stabili Organizzazioni di soggetti non residenti;
5. imprese individuali;
6. liberi professionisti.

Soggetti Esclusi

Sono esclusi dall'agevolazione in argomento, le imprese ed i professionisti che applicano un regime di determinazione forfettaria del reddito d'impresa o di lavoro autonomo (ad es. i soggetti in regime forfettario ai sensi della L. n. 190/2014) e ciò perché tali soggetti determinano il reddito in maniera forfettaria, senza possibilità di dedurre analiticamente i costi (e quindi anche gli ammortamenti e relative maggiorazioni) 2.

OGGETTO DELL'AGEVOLAZIONE

Requisiti oggettivi richiesti

Per poter beneficiare dell'agevolazione in discorso, i beni devono possedere i seguenti requisiti:

1. essere nuovi con ciò intendendosi i beni che non sono mai stati utilizzati Ad es. si ritiene possano fruire dell'agevolazione i beni che sono stati destinati ad uso dimostrativo in uno show room o in una fiera. Si ritiene siano altresì agevolabili i beni cosidetti complessi la cui realizzazione ha richiesto l'uso di alcuni beni usati;
2. essere strumentali rispetto all'attività del richiedente l'agevolazione, per cui vanno esclusi tutti i beni che hanno le caratteristiche di «bene-merce».
3. il bene non deve avere un aliquota ordinaria fiscale di ammortamento inferiore al 6,50 per cento.

DEFINIZIONE DEL MOMENTO DI ACQUISTO DEL BENE

Come si stabilisce se il bene è stato acquistato? Dato che è rilevante stabilire se la data di acquisto è all'interno del periodo agevolato ovvero è esterna allo stesso, occorre rifarsi alle regole ordinarie in materia di competenza economica e cioè:

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

1. gli acquisti di beni mobili non registrati si considerano acquistati nel momento di consegna o di spedizione del bene;
2. gli acquisti di beni mobili registrati, si considerano acquisiti all'atto della trascrizione dell'atto di proprietà nei pubblici registri;
3. per gli atti con effetti traslativi sospesi o condizionati, si considera l'acquisizione avvenuta al momento in cui si verifica l'evento che ha determinato la sospensione o ha condizionato l'atto;
4. per i beni costruiti su richiesta il momento per fruire della agevolazione è quello di ultimazione dei lavori.

Come funziona il super-ammortamento 140%

Funzionamento del beneficio

L'agevolazione di cui alla Legge di Stabilità 2016, funziona come l'agevolazione Tremonti, in quanto si tratta di calcolare una maggiorazione del 40 per cento degli ammortamenti o dei canoni di leasing per la sola quota capitale e di operare una variazione fiscale in diminuzione in sede di Unico 2016 (per l'agevolazione 2015). A differenza dell'agevolazione Tremonti di cui si beneficiava per intero nell'anno in cui si manifestava l'eccedenza rispetto alla media degli investimenti attuati nei 5 anni precedenti, con l'attuale agevolazione il beneficio è distribuito su tutto l'arco del periodo di recupero fiscale del costo del bene strumentale, quindi è distribuito sull'intero arco temporale del piano di ammortamento del bene. **ESEMPIO** Si supponga che la Beta S.r.l. abbia effettuato in data 15/10/2015 l'acquisto di un bene strumentale (macchinario) di Euro 10.000, la cui aliquota fiscale tabellare di ammortamento, secondo il D.M. 31/12/1988 è del 10 %. Si supponga altresì che l'aliquota fiscale è ritenuta valida anche sotto il profilo civilistico. Vediamo il piano di ammortamento. Il bene è entrato in funzione entro il 31/12/2015. Lo sviluppo dei differenti piani di ammortamento civilistico e fiscale, determina quella differenza contenuta nella colonna "Variazione Fiscale" che produce per la Beta S.r.l. un risparmio IRES del 27,50 % dell'importo di ciascuna variazione diminutiva. In particolare, la parte civilistica del piano, mostra una calcolo della quota di ammortamento del primo anno di esercizio,

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

proporzionata al tempo di utilizzo nel 2015; mentre la corrispondente quota di ammortamento fiscale è semplicemente ridotta al 50 per cento.

Beni a deducibilità limitata

Per i beni a deducibilità limitata (ad es. le autovetture non adibite ad uso pubblico e non destinate ad attività di agenzia e rappresentanza di commercio che beneficiano di una deduzione limitata ad un costo massimo di Euro 18.075,99 e nel misura del 20 % ai fini delle imposte dirette) ebbene in questo caso il bonus opera come maggiorazione del costo massimo fiscale consentito e fruito nella stessa misura in cui si fruisce degli ammortamenti. Per gli agenti e rappresentanti di commercio viene il limite di deducibilità è elevato ad Euro 25.822,84 recuperabile nella misura dell'80 per cento. **ESEMPIO** Si supponga che la Beta S.r.l. abbia effettuato in data 01/11/2015 l'acquisto di un autovettura del costo di Euro 33.000, la cui aliquota fiscale tabellare di ammortamento, secondo il D.M. 31/12/1988 è del 25 %. Si supponga altresì che l'aliquota fiscale è ritenuta valida anche sotto il profilo civilistico. Vediamo il piano di ammortamento. Il bene è entrato in funzione entro il 31/12/2015. Come è facile notare nel caso del piano di ammortamento del bene a deducibilità limitata se è vero che si producono sono variazioni fiscali di segno positivo che producono a loro volta maggiori imposte, per un totale di Euro 7.683,15, è pur vero che in assenza del bonus ammortamenti le maggiori imposte sarebbero state di Euro 8.080,82, con una maggiore differenza in termini di IRES di Euro 397,67, che rappresenta il vantaggio fiscale che la legge di stabilità 2016 fornisce.

Superammortamenti 140% ed effetti su contabilità e bilancio

Nella contabilità e nel bilancio d'esercizio, il bene viene iscritto ed ammortizzato in base all'effettivo costo d'acquisto, senza tener conto della maggiorazione del 40 per cento. Utilizzando i dati dell'esempio di acquisto del macchinario della Beta S.r.l. avremo:

STATO PATRIMONIALE

ATTIVO	IMPORTO	PASSIVO	IMPORTO

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

Impianti e Macchinari	10.000,00		
meno Fondo di ammortamento	-210,96		
Valore Netto	9.789,04		

CONTO ECONOMICO

A) Valore della Produzione	x,xx
B) Costo della Produzione	
10) ammortamenti e svalutazioni	-210,96

La maggiorazione di Euro 4.000,00 sarà oggetto esclusivamente di variazione in sede di Unico Società di Capitali 2016 e seguenti.

LE INDICAZIONI IN NOTA INTEGRATIVA

Le indicazioni nella voce 22) del Conto Economico

Le operazioni aventi valenza puramente fiscale devono essere descritte nella voce 22) del Conto economico, descrivendo la riduzione dell'onere fiscale connessa al beneficio del bonus ammortamenti.

LA FISCALITA' DIFFERITA

Nessun effetto in termini di fiscalità differita

Il bonus ammortamenti e canoni di leasing non produce fiscalità differita trattandosi di un contributo che

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D

lo Stato commisurato al costo di acquisto del bene e deducibile in via extra-contabile. Non si tratta, di una aumento del costo di acquisto, fatto quest'ultimo che produrrebbe fenomeni di fiscalità differita in presenza di aliquote di ammortamento civilistiche e fiscali diverse. Il costo di acquisto valevole ai fini civilistici resta immutato e così il relativo piano di ammortamento. L'agevolazione in discorso ha, dunque, la natura di incentivo fiscale.

IL BONUS E LE OPERAZIONI DI DISMISSIONE

Irrilevanza del bonus agli effetti di minusvalenze e plusvalenze in sede di dismissione

Il bonus in discorso non è rilevante, ai fini del calcolo delle minusvalenze e delle plusvalenze rilevabili in sede di dismissione dei beni strumentali che ne hanno beneficiato. Come resta, irrilevante agli effetti del calcolo del plafond relativo alle manutenzioni e riparazioni deducibili.

IL BONUS E L'IRAP

Irrilevanza ai fini IRAP Il bonus ammortamenti e canoni di leasing non è rilevante ai fini dell'IRAP.

Leggi anche:

Iper e superammortamento: i chiarimenti dell'Agenzia delle Entrate

Il superammortamento nel caso di eliminazione del bene 15/02/2016 Enrico Larocca

NOTE 1 l'art. 102 co. 1 del T.U.I.R. stabilisce che le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene. 2. Andreani e A. Tubelli in "Ammortamenti maggiorati per il costo di acquisto dei beni strumentali nuovi" in Il Fisco n.4/2016 pag. 311 e ss.

Riproduzione riservata © www.commercialistatelematico.com
Documento riservato alla consultazione da parte di: N/D