

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

IL BONUS AMMORTAMENTI E CANONI DI LEASING



L'agevolazione fiscale cosiddetta "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.

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

PREMESSA

Condizioni
preliminari per la
fruizione del
beneficio

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:

- a) **sia nuovo** ossia **mai stato utilizzato prima di essere immesso nel ciclo produttivo del soggetto destinatario;**
- b) **sia stato acquisito nel periodo di vigenza dell'agevolazione** che va dal 15/10/2015 al 31/12/2016;
- c) **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 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

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.

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

nel periodo compreso tra il 15/10/2015 e il 31/12/2016	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 %.



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

- a) tutti i tipi di società commerciali (ad es. S.n.c., S.a.s., S.p.A., S.r.l. Soc. Coop.);
- b) gli Enti commerciali
- c) gli Enti non commerciali che sia residenti nello Stato;
- d) le Stabili Organizzazioni di soggetti non residenti;
- e) imprese individuali;
- f) 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,

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

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:

- a) essere nuovi con ciò intendendosi i beni che non sono mai stati utilizzati prima. 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 cosiddetti complessi la cui realizzazione ha richiesto l'uso di alcuni beni usati;
- b) essere strumentali rispetto all'attività del richiedente l'agevolazione, per cui vanno esclusi tutti i beni che hanno le caratteristiche di «bene-merce».
- c) 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:

- a) gli acquisti di beni mobili non registrati si considerano acquistati nel momento di consegna o di spedizione del bene;
- b) gli acquisti di beni mobili registrati, si considerano acquisiti all'atto della trascrizione dell'atto di proprietà nei pubblici registri;
- c) 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;

² G. 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.

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

- d) per i beni costruiti su richiesta il momento per fruire della agevolazione è quello di ultimazione dei lavori.

COME FUNZIONA L'AGEVOLAZIONE

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.

DESCRIZIONE BENE		ALiquota CIVILISTICA		ALiquota IRES/IRPEF		27,50
COSTO DI ACQUISTO	10.000,00	ALiquota CIVILISTICA	10,00	ANNO TERMINALE CIVILISTICO	2025	
BONUS FISCALE	4.000,00	ALiquota FISCALE PRIMO ANNO	5,00	ANNO TERMINALE FISCALE	2025	
COSTO AMMORTIZZABILE	14.000,00	ALiquota FISCALE	10,00	GIORNI DI UTILIZZO PRIMO ANNO	77	
DATA DI ACQUISTO	15/10/2015	DURATA CIVILISTICA AMMORTAMENTO	10,00	LIMITE DI COSTO FISCALE	-	
DATA DI ENTRATA IN FUNZIONE	31/12/2015	DURATA FISCALE AMMORTAMENTO	10,00	PERCENTUALE DI DEDUZIONE FISCALE	100	

NUMERO	ANNO	CIVILISTICO				FISCALE				VARIAZIONE FISCALE	DEBITO / (CREDITO) FISCALE
		ALIQ.	QUOTA	FONDO	RESIDUO	ALIQ.	QUOTA	FONDO	RESIDUO		
1	2015	10,00%	210,96	210,96	9.789,04	5,00%	700,00	700,00	13.300,00	-489,04	-134,49
2	2016	10,00%	1.000,00	1.210,96	8.789,04	10,00%	1.400,00	2.100,00	11.900,00	-400,00	-110,00
3	2017	10,00%	1.000,00	2.210,96	7.789,04	10,00%	1.400,00	3.500,00	10.500,00	-400,00	-110,00
4	2018	10,00%	1.000,00	3.210,96	6.789,04	10,00%	1.400,00	4.900,00	9.100,00	-400,00	-110,00
5	2019	10,00%	1.000,00	4.210,96	5.789,04	10,00%	1.400,00	6.300,00	7.700,00	-400,00	-110,00
6	2020	10,00%	1.000,00	5.210,96	4.789,04	10,00%	1.400,00	7.700,00	6.300,00	-400,00	-110,00
7	2021	10,00%	1.000,00	6.210,96	3.789,04	10,00%	1.400,00	9.100,00	4.900,00	-400,00	-110,00
8	2022	10,00%	1.000,00	7.210,96	2.789,04	10,00%	1.400,00	10.500,00	3.500,00	-400,00	-110,00
9	2023	10,00%	1.000,00	8.210,96	1.789,04	10,00%	1.400,00	11.900,00	2.100,00	-400,00	-110,00
10	2024	10,00%	1.000,00	9.210,96	789,04	10,00%	1.400,00	13.300,00	700,00	-400,00	-110,00
11	2025	10,00%	789,04	10.000,00	0,00	10,00%	700,00	14.000,00	0,00	89,04	24,49

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

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 un calcolo della quota di ammortamento del primo anno di esercizio, 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.

DESCRIZIONE BENE		ALiquota IRES/IRPEF	27,50
COSTO DI ACQUISTO	33.000,00	ALiquota CIVILISTICA	25,00
BONUS FISCALE	7.230,40	ALiquota FISCALE PRIMO ANNO	12,50
COSTO AMMORTIZZABILE	5.061,28	ALiquota FISCALE	25,00
DATA DI ACQUISTO	01/11/2015	DURATA CIVILISTICA AMMORTAMENTO	4,00
DATA DI ENTRATA IN FUNZIONE	31/12/2015	DURATA FISCALE AMMORTAMENTO	4,00
		LIMITE DI COSTO FISCALE	18.075,99
		PERCENTUALE DI DEDUZIONE FISCALE	20

NUMERO	ANNO	CIVILISTICO				FISCALE				VARIAZIONE FISCALE	DEBITO / (CREDITO) FISCALE
		ALIQ.	QUOTA	FONDO	RESIDUO	ALIQ.	QUOTA	FONDO	RESIDUO		
1	2015	25,00%	1.356,16	1.356,16	31.643,84	12,50%	632,66	632,66	4.428,62	723,50	198,96
2	2016	25,00%	8.250,00	9.606,16	23.393,84	25,00%	1.265,32	1.897,98	3.163,30	6.984,68	1.920,79
3	2017	25,00%	8.250,00	17.856,16	15.143,84	25,00%	1.265,32	3.163,30	1.897,98	6.984,68	1.920,79
4	2018	25,00%	8.250,00	26.106,16	6.893,84	25,00%	1.265,32	4.428,62	632,66	6.984,68	1.920,79
5	2019	25,00%	6.893,84	33.000,00	0,00	25,00%	632,66	5.061,28	0,00	6.261,18	1.721,82

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

Come è facile notare nel caso del piano di ammortamento del bene a deducibilità limitata se è vero che si producono 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.

CONTABILITA' E BILANCIO CIVILISTICO

Effetti sulla
contabilità e
bilancio
civilistico

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
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

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

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 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.

CONTABILITA' E BILANCIO

de "Il Commercialista Telematico"

IL BONUS E L'IRAP

Irrelevanza ai fini
IRAP

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

Matera, 15/02/2016

Enrico Larocca

<http://www.commercialistatelematico.com/>

<http://www.commercialistatelematico.com/newsletter.html>

© 1995 - 2016 Commercialista Telematico. È vietata ogni riproduzione totale o parziale di qualsiasi tipologia di testo, immagine o altro presente su questo sito. Ogni riproduzione non espressamente autorizzata è violativa della L. 633/41 e pertanto perseguibile penalmente.