

SUPER AMMORTAMENTI ***(...O “MAXIAMMORTAMENTI”)*** **DI EMILIO ABRUZZESE**

Nell’ambito del Convegno:

“Quasi Tutto dichiarazioni”

18 Maggio 2016, ore 15 – Bologna, Sala Bolognini, Convento S. Domenico

Organizzato da:

Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna,
in collaborazione con l’*Agenzia delle Entrate – Direzione Regionale dell’Emilia Romagna*



La norma

Legge 28 dicembre 2015, n. 208 [c.d. "Legge di stabilità 2016"]. (Gazz. Uff. n. 302 del 30 dicembre 2015 S.O. n. 70/L)

Art. 1. Comma 91 Entrata in vigore: 1 gennaio 2016

“91. 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.

92. Fermo restando quanto disposto al comma 91 e solo per gli investimenti effettuati nello stesso periodo ivi previsto, sono altresì maggiorati del 40 per cento i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b), del testo unico delle imposte sui redditi, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

Segue ... la norma

93. La disposizione di cui al comma 91 **non si applica** agli investimenti in beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, **stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento, agli investimenti in fabbricati e costruzioni, nonché agli investimenti in beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla presente legge.**

94. Le disposizioni dei commi 91 e 92 **non** producono effetti sulla determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015. La determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni dei citati commi 91 e 92.

...

97. Le disposizioni di cui ai commi 91 e 92 **non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore** previsti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni.”

L'aspetto soggettivo

✓ L'aspetto **soggettivo** viene determinato facendo riferimento alla **qualificazione** del reddito prodotto: “**per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni**”.

Quindi, sicuramente rientrano nell'ambito applicativo tutti i soggetti per i quali si ha presunzione assoluta di **QUALIFICAZIONE** del reddito come **reddito d'impresa commerciale**:

✓ **Spa, Srl, Società Cooperative, enti commerciali residenti** nel territorio dello Stato (art. 81 TUIR: “... da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito d'impresa ed è determinato secondo le disposizioni di questa sezione.”)

✓ **Snc, Sas residenti** nel territorio dello Stato (3° c. art. 6 TUIR: “... da qualsiasi fonte provengano e quale che sia l'oggetto sociale, sono considerati redditi di impresa e sono determinati unitariamente secondo le norme relative a tali redditi”). Per la verità, nella fattispecie, la presunzione riguarda le snc e sas, senza precisazione sulla loro sede.

✓ **Imprese individuali residenti**. Compresa anche le **imprese individuali di soggetti non residenti**, per le attività svolte in Italia a mezzo di stabile organizzazione.

Più i soggetti che seguono, se svolgono attività commerciale:

✓ **Enti non commerciali residenti**, limitatamente all'attività commerciale esercitata

✓ **Società di fatto residenti**

✓ **Società ed enti non residenti**, per l'attività commerciale svolta in Italia mediante una stabile organizzazione.

Ed inoltre, **gli esercenti attività professionale (sia residenti che non residenti, questi ultimi con esclusivo riferimento alle sole attività oggetto di tassazione in Italia)**:

- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 c. 1 del TUIR;
- associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche.

Segue L'aspetto soggettivo

Il tema delle società aventi sede legale all'estero.

Le società estere non sono limitate a quelle di cui alla precedente *slide*

Devono essere comprese anche:

✓ Le società che divengono residenti per presunzione legale (relativa) di cui ai commi 5bis e 5ter dell'art.73 TUIR, **poiché per detti soggetti si considera esistente nel territorio dello Stato la sede dell'amministrazione**, in considerazione del fatto che:

- i) Controllano un soggetto residente
- ii) ... e nel contempo:
 - o hanno un *board* formato soprattutto da soggetti residenti in Italia;
 - e/o sono controllati da un soggetto residente.

Al verificarsi di detti presupposti, detti soggetti sono equiparati ai soggetti residenti (anche in difetto di una stabile organizzazione), tanto che una società di capitali estera, ma divenuta residente in base a tali norme, può partecipare al consolidato fiscale nazionale (vedi Ris. ADE n.409/E del 30/10/2008):

Da ciò dovrebbe evincersi che dette società possano usufruire della normativa agevolata, anche in mancanza di stabile organizzazione nel territorio dello Stato, salvo verificare se la presunzione di qualificazione di reddito d'impresa ex art. 81 TUIR possa considerarsi applicabile anche a tali soggetti, come si ritiene, o che si debba comunque dimostrare l'esercizio di attività d'impresa ex art. 2195 c.c.

Segue L'aspetto soggettivo

Segue ... il tema delle società aventi sede all'estero.

...e che dire delle **CFC** di cui al 1° comma dell'art. 167 del TUIR e delle **CFC** “white list” di cui al comma 8bis dello stesso art. 167?

Dette società **NON hanno** (necessariamente) **una stabile organizzazione** in Italia e sono tassate “per trasparenza”.

- ✓ La relazione illustrativa alla “Tremonti quater” (D.L. 91/2014) limitava l'applicazione dell'agevolazione alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.
- ✓ ciò in continuità con quanto indicato con riferimento alla c.d. “Tremonti ter”. L'art. 5, comma 1 D.L. n. 78/2009 così disponeva: *“E' escluso dall'imposizione sul reddito di impresa il 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature ...”*.

Sulla base di tale norma, la Circ. n.44/E del 27/10/2009 fece anch'essa riferimento alle “stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti”.

Quindi le CFC sono tagliate fuori dall'agevolazione?

Segue L'aspetto soggettivo

Segue ... il tema delle società aventi sede all'estero...segue le **CFC**

... **NO**, per le modifiche intervenute al 6° comma dell'art. 167 del TUIR, per effetto dell'art.8 del "Decreto internazionalizzazione" (dal 2015):

"I redditi sono determinati in base alle disposizioni applicabili ai soggetti residenti titolari di reddito d'impresa, ad eccezione dell'articolo 86, comma 4. Dall'imposta così determinata sono ammesse in detrazione, ai sensi dell'articolo 15, le imposte pagate all'estero a titolo definitivo."

Precedente formulazione:

"I redditi sono determinati in base alle disposizioni del titolo I, capo VI, nonché degli articoli 96, 96-bis, 102, 103, 103-bis; non si applicano le disposizioni di cui agli articoli 54, comma 4, e 67, comma 3."

Quindi, la nuova formulazione, più ampia, dovrebbe poter fare riferimento anche alle disposizioni speciali (extra TUIR), comunque applicabili **per i soggetti in reddito d'impresa**. Idem, per l'ACE.

Quindi si può invocare l'applicazione del super-ammortamento anche per le CFC, anche senza stabili organizzazioni nel territorio dello Stato.

Segue L'aspetto soggettivo

Segue ... il tema delle società aventi sede all'estero... segue le CFC

.... come confermato dal **quadro RF, Rigo RF55 codice 50**, con l'indicazione del maggior valore delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria relativo agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016.

Analoga indicazione non è prevista per **I'ACE**, anche se nella determinazione del reddito della controllata estera risultano applicabili tutte le regole vigenti per le imprese residenti, anche se estranee al TUIR, come prima precisato.

Segue L'aspetto soggettivo

Le Società fra professionisti (STP) – comma 3 dell'art. 10 della legge 12 novembre 2011, n.183 (“Legge di Stabilità 2012”):

“È consentita la costituzione di società per l'esercizio di attività professionali regolamentate nel sistema ordinistico secondo i modelli societari regolati dai titoli V e VI del libro V del codice civile. Le società cooperative di professionisti sono costituite da un numero di soci non inferiore a tre”. Quale che sia la struttura adottata, beneficia sempre dell'agevolazione, dato che essa si applica sia in presenza di reddito d'impresa che di reddito da attività professionale.

<http://arienti-abruzzese.it/wp-content/uploads/2014/09/STP-relazione-abruzzese-convegno-8-4-14-disciplina-tributaria.pdf>

<http://arienti-abruzzese.it/wp-content/uploads/2014/09/Disciplina-tributaria-STP-giugno-2014.pdf>

<http://arienti-abruzzese.it/wp-content/uploads/2015/10/20-2015-STP-Bollettino-Tributario-Inf..pdf>

E' stata (per fortuna) cancellata la seguente proposta di legge, che avrebbe comportato, per tutti i soggetti giuridici qualificati come STP, l'applicazione del:

“regime fiscale delle associazioni senza personalità giuridica costituite tra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni di cui all'articolo 5, comma 3, lettera c) del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”.

Quindi, anche le STP costituite in forma di “società commerciale”, possono usufruire dell'agevolazione, ma in quanto esercenti attività d'impresa e non di attività professionale.

Segue L'aspetto soggettivo

SOGGETTI ESCLUSI

L'Agenzia delle Entrate (Circ. n. 12/E del 8/4/16) ha chiarito che **sono esclusi dalla maggiorazione del 40%** i soggetti che si avvalgono del **regime forfetario** di cui alla **L. 190/2014**, posto che tali soggetti non determinano il reddito d'impresa o di lavoro autonomo in modo analitico (con deduzione specifica dei costi inerenti), bensì forfetario, applicando il coefficiente di redditività previsto per la specifica attività ai ricavi o compensi percepiti nel periodo.

Sono invece ammesse al beneficio le persone fisiche che fruiscono del regime fiscale dei "minimi" di cui all'art. 27, commi 1 e 2, del D.L. 6/7/2011, n. 98.

✓ I SOGGETTI ESERCENTI ATTIVITA' AGRICOLE? IL PUNTO E' DA APPROFONDIRE:

Si ritiene che sia ammissibile il maxiammortamento in tutti i casi in cui ha rilevanza fiscale l'ammortamento.

Dovrebbero restarne esclusi:

- gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa;
- i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53 co. 2 del TUIR.

REGIME CONTABILE: Si prescinde dal regime contabile adottato.

MODALITÀ D'ACQUISIZIONE DEI BENI

I beni possono essere:

- acquistati a titolo di proprietà da terzi;
 - acquisiti mediante la realizzazione di appalti o in “economia”;
 - acquisiti in locazione finanziaria, anche in caso mancata opzione finale di riscatto senza recapture del beneficio.
 - Secondo la circ. Assilea 29.10.2015 n. 25, sono però esclusi dall'ambito applicativo dell'agevolazione:
 - i) **la locazione operativa** (senza opzione di riscatto);
 - ii) **il noleggio**: In tale ipotesi, nessun beneficio è previsto per gli utilizzatori, mentre l'agevolazione potrà ragionevolmente spettare alle società di locazione/noleggio.
- ✓ Quid iuris riguardo i **conferimenti in società?**

In base a quanto previsto dal **5° ed u.c. dell'art. 9 del TUIR**, i conferimenti in società, ai fini delle II. DD., sono equiparati alle cessioni a titolo oneroso. Essi dovrebbero essere ricompresi, sempre che **non** si tratti di conferimento d'azienda, ma di conferimento “realizzativo”. Come costo, dovrebbe potersi assumere il costo sostenuto dal conferente, o il valore **normale** di realizzo (di conferimento), se il conferente – col conferimento – realizza un'operazione soggetta ad imposizione. Ovviamente, fermi restando tutti gli altri requisiti richiesti.

Il profilo temporale: quale decorrenza legislativa per l'agevolazione?

La norma agevola l'effettuazione di “***investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016***”.

(in seguito spiegati i criteri adottabili per considerare gli acquisti come “***effettuati***” in detto periodo).

... ma a quali periodi d'imposta si riferisce? Da quale periodo d'imposta si possono dedurre i maggiori ammortamenti?

Le disposizioni NON prevedono una specifica decorrenza, ma solo un periodo all'interno del quale poter/dover effettuare gli acquisti agevolati.

L'unica decorrenza specificamente precisata è la seguente:

Legge 28 dicembre 2015, n. 208 [c.d. "Legge di stabilità 2016"]. (Gazz. Uff. n. 302 del 30 dicembre 2015 S.O. n. 70/L)

Art. 1. Comma 999

“999. La presente legge, salvo quanto diversamente previsto, entra in vigore il 1° gennaio 2016. La presente legge, munita del sigillo dello Stato, sarà inserita nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. E' fatto obbligo a chiunque spetti di osservarla e di farla osservare come legge dello Stato.”

Segue...Il profilo temporale: quale decorrenza legislativa per l'agevolazione?

Quindi, in teoria, in difetto di altre norme, diverrebbe difficile pretendere l'applicabilità dell'agevolazione già al periodo d'imposta 2015.

... anche perché fissare una condizione temporale (acquisto 15/10/15-31/12/16) **NON** vuol dire automaticamente disporre una decorrenza che non è precisata!!

Però soccorrono due argomenti, per la decorrenza fin dal 2015:

a) **uno, di carattere logico**: se la decorrenza fosse dal 1° gennaio 2016, come gestire i *super ammortamenti* 2015?

b) **l'altro, di coordinamento** con la norma (comma 94) che dispone che la maggiore deduzione 2015 non possa avere rilevanza nella determinazione dell'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015. Il che lascia intuire che implicitamente si ammetta l'agevolazione per i periodi d'imposta in essere al 31/12/2015.

... a contrariis come potrebbe risolversi il problema, in base all'argomento sub b), per le società che hanno chiuso l'esercizio (per esempio) al 30 novembre 2015?

Forse che la norma sull'acconto avrebbe dovuto fare riferimento anche al 15 ottobre 2015 e non solo al 31 dicembre 2015? (... "periodo d'imposta in corso in una data compresa fra il 15 ottobre 2015 ed il 31/12/2015" ...).

Tecnica legislativa non perfetta.... Di fatto, non esiste una norma che esplicitamente consenta la maggiore deduzione prima del 1° gennaio 2016!

Segue...Il profilo temporale: quale decorrenza legislativa per l'agevolazione?

Però, di fatto, la chiave di lettura dovrebbe individuarsi nel fatto stesso di acquistare nel periodo sopra indicato (15/10/15-31/12/16), da cui:
per il *semplice motivo* che l'acquisto è stato effettuato in detto periodo...il costo è maggiorato ... e quindi si possono operare gli ammortamenti maggiorati...sin dal periodo d'imposta 2015.

Soluzione comoda quanto poco elegante dal punto di vista della tecnica legislativa, che avrebbe meritato una maggior nitidezza.

Questi problemi (o presunti tali) non esistevano nei testi delle “varie Tremonti” (vedere norme specifiche).

Forse ...tutto sarebbe stato più inequivocabile se fosse stato aggiunto il seguente comma:

“Le disposizioni di cui ai commi da 91 a 94 compresi entrano in vigore a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 15 ottobre 2015”

Il profilo temporale: la condizione dell'investimento nel periodo 15/10/15-31/12/16 (momento di effettuazione dell'operazione)

Momento rilevante

Per la verifica del presupposto di acquisto nel periodo 15/10/15-31/12/16, valgono i criteri di cui all'art. 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Cessione di beni:

- ✓ data di consegna o spedizione, ..
- ✓ ... oppure, se diversa e **successiva**, in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Nei casi di ***vendita con riserva di proprietà*** o di ***clausola di trasferimento della proprietà vincolante per entrambe le parti***, valgono comunque le regole di cui ai punti precedenti, senza tenere conto di dette clausole.

Il profilo temporale: la condizione dell'investimento nel periodo 15/10/15-31/12/16 (momento di effettuazione dell'operazione)

Momento rilevante

Prestazioni di servizi (per i lavori in economia):

✓ ultimazione degli stessi

Però, nei casi di **appalto**, **rilevano gli stati di avanzamento lavori, se liquidati in via definitiva.**

E per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali (IAS adopter)?

Non dovrebbero rilevare i diversi criteri di **qualificazione, imputazione temporale e classificazione** di cui all'ultima parte dell'art. 83 del TUIR e quindi, a detti fini, dovrebbero valere i principi di cui sopra.

- *Circ. n. 44/E del 27 ottobre 2009 (riguardo la Tremonti ter)*

*“Tenuto conto della finalità agevolativa della disciplina in esame e della modalità di fruizione della stessa, che non incide sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito d'impresa, **non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali** di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002. Analogamente, per i c.d. contribuenti minimi che si avvalgono del regime di cui all'art. 1 commi 96 e ss. della legge n. 244 del 2007 per i quali trova applicazione il principio di cassa, le spese di acquisizione di macchinari e apparecchiature si considerano sostenute nell'ambito temporale di riferimento (1° luglio 2009 – 30 giugno 2010) secondo i criteri contenuti nell'art. 109 del TUIR, commi 1 e 2.”*

Il profilo temporale: la condizione dell'investimento nel periodo 15/10/15-31/12/16 (momento di effettuazione dell'operazione)

Momento rilevante

Il leasing ("Tremonti bis")

Circ. n. 4/E del 18 gennaio 2002 Dir. normativa e contenzioso Agevolazioni - L. 18 ottobre 2001, n. 383, recante "Primi interventi per il rilancio dell'economia" - Risposte ai quesiti fornite in occasione della videoconferenza del 24 ottobre 2001

D. *Quando deve considerarsi realizzato un investimento in leasing di un macchinario consegnato con le seguenti tempistiche: - trasporto e deposito delle singole parti del macchinario nel giugno 2001 presso lo stabilimento dell'acquirente; - montaggio delle singole parti, a cura dell'impresa cedente, nello stabilimento dell'acquirente, tra giugno e luglio 2001; - collaudo del macchinario funzionante (con relativo verbale) a fine luglio 2001.* **R.** Come già affermato dalla circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, per gli investimenti in beni con contratti di leasing, il momento rilevante per la determinazione del periodo di competenza dell'investimento è **quello in cui il macchinario viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario**. Occorre tuttavia precisare che, nel caso in cui il contratto di leasing preveda **la clausola di prova** a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di **esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario**. Nell'ipotesi in cui non sia prevista tale clausola e non si tratti di contratto di appalto, l'investimento si deve considerare realizzato al momento della consegna.

Il profilo temporale: la condizione dell'investimento nel periodo 15/10/15-31/12/16 (momento di effettuazione dell'operazione)

Momento rilevante

Beni realizzati in economia (“Tremonti ter”)

Circ. n. 44/E del 27 ottobre 2009 Agenzia delle entrate – Dir. normativa e contenzioso Tremonti-ter - Detassazione degli investimenti in macchinari – Art. 5, del Decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102

*Per gli investimenti in beni della divisione 28 realizzati in economia, ai fini della determinazione dell'agevolazione, **rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti** dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti: - la progettazione dell'investimento; - i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene; - la mano d'opera diretta; - gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene; - i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera). L'agevolazione spetta anche per le opere in corso, iniziate o sospese in esercizi precedenti al periodo di applicazione dell'agevolazione, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo di vigenza dell'agevolazione, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del TUIR (cfr. circolare 90/E del 17 ottobre 2001, par. 3.1).*

Il profilo temporale: la condizione dell'investimento nel periodo 15/10/15-31/12/16 (momento di effettuazione dell'operazione)

Momento rilevante

ARTISTI E PROFESSIONISTI

L'Agenzia delle Entrate, in occasione della Tremonti-bis, ha affermato che gli investimenti degli esercenti arti e professioni si considerano effettuati in conformità al principio di **competenza**, applicando, quindi, un unico criterio per tutti i soggetti. Pertanto, anche per gli investimenti in beni strumentali effettuati da parte dell'artista o del professionista rileva **la data di consegna o spedizione ovvero, se successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale**, posto che, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, i beni strumentali in genere non rilevano secondo il principio di cassa.

Il meccanismo applicativo

✓ Il meccanismo consente di elevare virtualmente il costo dei beni acquistati, elevandolo del 40%, **ai soli fini del calcolo degli ammortamenti e dei canoni di locazione finanziaria**

✓ **Non ha rilevanza quindi:**

- I. al fine di determinare la base di commisurazione ex art. 102, 6° c., TUIR, per l'individuazione delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione deducibili
- II. al fine di determinare le plusvalenze o minusvalenze in caso di cessione.
- III. ai fini IRAP

A tal proposito, l'ADE (C. n.12/E del 8/4/16) ha escluso in maniera tranciante l'applicabilità della norma agevolativa anche per:

- i. i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. b), D. Lgs. 446/97 (Snc, SAS ed imprese individuali), per i quali si ha un collegamento con le II.DD, per effetto del regime di cui all'art. 5 bis dell'IRAP;
- ii. per i soggetti di cui all'art. 3, comma 1, lett. c) del D. Lgs. 446/97 (persone fisiche e società semplici per l'esercizio dei attività professionale) per effetto del regime di cui all'art. 8 dell'IRAP.

*(«I compensi, i costi e **gli altri componenti si assumono così rilevanti ai fini della dichiarazione dei redditi**» !!)*

L'ADE ha motivato esplicitamente per un'interpretazione «letterale» della norma, ed implicitamente riferendosi alla relazione tecnica al disegno di legge, che fa riferimento solo alle imposte sui redditi.



Consigliabile un approccio prudentiale (NO maxi ammortamento per l'IRAP), ma doveroso un approfondimento per eventuali richieste di rimborso con rettificativa in **melius**.

Il meccanismo applicativo

La concreta fruizione dell'agevolazione: l'entrata in funzione

A differenza di altre agevolazioni (ad esempio, la “Tremonti”), ai fini della corretta collocazione degli investimenti nell'intervallo temporale considerato dalla norma, rilevano sì, i criteri generali della consegna o spedizione, **ma ai fini della fruizione effettiva del beneficio (il "super-ammortamento") conta anche l'entrata in funzione del bene ai sensi dell'art. 102 del TUIR (cfr. Risposte Agenzia delle Entrate 28.1.2016), per il semplice motivo che la fruizione dell'agevolazione presuppone la sussistenza del diritto ad operare l'ammortamento (“art. 102, 1° c TUIR: “...sono deducibili a partire dall'esercizio dell'entrata in funzione del bene”).**

Il meccanismo applicativo

- L'agevolazione si sostanzia in una **maggiorazione del 40% del costo di acquisto dei beni agevolabili ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing**. In altri termini, è possibile maggiorare le ordinarie quote di ammortamento e i canoni di leasing di un importo pari al 40%, arrivando così a dedurre, al termine del periodo, il 140% del prezzo di acquisto. **In pratica, la deduzione ulteriore viene ripartita sulla durata del periodo (fiscale) di ammortamento, in proporzione alle quote stanziata e dedotte.**
- Inoltre, a differenza di precedenti agevolazioni, il **calcolo** di tale misura di favore risulta semplificato, **riguardando l'intero ammontare dell'investimento e non l'eccedenza rispetto ad anni precedenti** (come, invece, avveniva per il credito d'imposta di cui all'art. 18 del DL 91/201430).
- La disposizione si struttura come una **variazione in diminuzione** da effettuarsi in dichiarazione dei redditi ai fini IRES e IRPEF (**non IRAP**), **senza impatti di natura contabile, eccezion fatta ovviamente per le minori imposte.**

Il meccanismo applicativo

BENI DI VALORE UNITARIO NON SUPERIORE € 516,46

L'Agenzia delle Entrate, con la circolare 12/E del 8 aprile 2016, ha chiarito che *“Per i beni il cui costo unitario non è superiore a 516,46 euro, l'art. 102, comma 5, del TUIR consente “la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute”. L'art. 1, comma 91, della Legge di Stabilità 2016 prevede che per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, “il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento”. Visto che, ai sensi del medesimo comma 91, tale maggiorazione opera “con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento”, si ritiene che essa non influisca sul limite di 516,46 euro previsto dall'art. 102, comma 5, del TUIR. Pertanto, la possibilità di deduzione integrale nell'esercizio non viene meno neanche nell'ipotesi in cui il costo del bene superi i 516,46 euro per effetto della maggiorazione del 40 per cento.”*

Per detti beni non è richiesta l'entrata in funzione:

« deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute» - (art. 102, 5° c., TUIR).

Ambito oggettivo di applicazione della norma

L'agevolazione spetta per:

L'acquisto di beni **materiali strumentali nuovi**.

Quindi,

✓ **materialità**: no diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, diritti di brevetto, etc

✓ **strumentalità**: ciò che presuppone una stretta inerenza rispetto alla produzione del reddito, eventualmente anche con l'utilizzo diretto da parte di terzi. Addirittura ammessa, per analogia con la c.d. *Tremonti*, ed il credito d'imposta ex art. 18 del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91, **la concessione in comodato a terzi** (*Circ. n. 90/E del 17 ottobre 2001 Agenzia delle Entrate*: "Sono inoltre agevolabili i beni concessi a terzi in comodato d'uso, **purché strumentali ed inerenti all'attività del comodante, che potrà avvalersi dell'agevolazione.** Come precisato con circolari n. 37/E del 13 febbraio 1997 e n. 48/E del 10 febbraio 1998, si considerano strumentali quei beni utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante. L'inerenza del bene sussiste nella circostanza in cui lo stesso ceda le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato."

Circ. n. 5/E del 19 febbraio 2015. "Nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, si precisa che **il comodante potrà beneficiare dell'agevolazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività. I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.**"

✓ **novità**: non si deve trattare di beni già utilizzati da altri, se non per esposizione, per la loro vendita.

Auto a "km zero"

Secondo Assilea, il super-ammortamento è applicabile, a determinate condizioni, anche agli autoveicoli immatricolati dai rivenditori e rivendibili a "km zero". In particolare, nella fattura d'acquisto il concessionario deve inserire una dicitura che richiami: da un lato, che si tratti di auto nuova (non aver percorso km neppure a fini dimostrativi); dall'altro, che sulla stessa non abbia mai beneficiato di agevolazioni fiscali.

Non rientrano nell'ambito oggettivo

- ✓ *gli investimenti in beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento,*
- ✓ *gli investimenti in fabbricati e costruzioni,*
- ✓ *nonché agli investimenti in beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla presente legge:*

Gruppo V - Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 - Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b - Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture	8,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10,0%
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12,0%
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, tramviario (motrici escluse) ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzione di linee ferroviarie e tramviarie	7,5%
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 - Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)	12,0%

Ambito oggettivo di applicazione della norma

- L'art. Il tema degli “imbullonati”

- 1, comma 21, della Legge dispone che, “A decorrere dal 1° gennaio 2016, la determinazione della rendita catastale degli immobili a destinazione speciale e particolare, censibili nelle categorie catastali dei gruppi D e E, è effettuata, tramite stima diretta, tenendo conto del suolo e delle costruzioni, nonché degli elementi ad essi strutturalmente connessi che ne accrescono la qualità e l'utilità, nei limiti dell'ordinario apprezzamento. **Sono esclusi dalla stessa stima diretta macchinari, congegni, attrezzature ed altri impianti, funzionali allo specifico processo produttivo**”.

Vedi:

Circ. n. 2/E del 1° febbraio 2016 Agenzia delle entrate - Direzione Catasto, Cartografia e Pubblicità Immobiliare Unità immobiliari urbane a destinazione speciale e particolare - Nuovi criteri di individuazione dell'oggetto della stima diretta. Nuove metodologie operative in tema di identificazione e caratterizzazione degli immobili nel sistema informativo catastale (procedura Docfa)

Ambito oggettivo di applicazione della norma

✓ Il tema dei beni “complessi: beni che includono beni non nuovi.

Circ. n. 5/E del 19 febbraio 2015 Agenzia delle Entrate – Dir. Centrale Normativa

(con riferimento all’articolo 18 del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91)

*“2.2 ... Con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si precisa che il requisito della “novità” sussiste in relazione all’intero bene, **purché l’entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.** Tale circostanza dovrà sussistere sia nell’ipotesi di bene realizzato in economia che nell’ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato. In tale ultimo caso, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo. .”*

✓ Provenienza e successiva ubicazione dei beni: non è richiesto che i beni siano

- i) acquistati necessariamente presso soggetti residenti in Italia;
- ii) collocati necessariamente in Italia. Se ubicati all’estero, si ritiene che non si debba necessariamente utilizzare il bene in una stabile organizzazione all’estero del soggetto italiano. Ovvio che si debba comunque dimostrare la strumentalità del bene rispetto all’attività del soggetto che vuole fruire dell’agevolazione. Stando alla logica della norma, in estremo dovrebbe potersi fruire dell’agevolazione anche per un impianto concesso in utilizzo ad un soggetto estero, con pagamento di un canone, o addirittura in comodato gratuito, se il comodatario utilizza l’impianto stesso per una lavorazione della quale beneficia il comodante.

Come opera la norma: l'approfondimento

- L'agevolazione consiste in un'elevazione **virtuale** del costo sostenuto per l'acquisizione del bene.
- Banalmente, se il costo è 100, esso diviene 140 e su detto importo si operano gli ammortamenti.
- **La maggiore deduzione non prevede (ovviamente) un'imputazione a conto economico ma non si può dire che da essa prescinda assolutamente ...**

Vediamo perché ...

Questo è il pensiero *dell'ADE* *Circ. n. 12/E dell'8 aprile 2016 Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa*

10.8 Ammortamenti civilistici e variazione in diminuzione ai fini fiscali

Domanda *La norma sui maxiammortamenti prevede una maggiorazione del costo ai fini dell'imposta sul reddito. È da chiarire il legame tra ammortamenti civilistici e variazione in diminuzione a fini fiscali, soprattutto quando l'importo imputato a bilancio è inferiore a quanto previsto dal DM 31 dicembre 1988. Ad esempio, per un bene di costo 100, con coefficiente di ammortamento 10, la variazione in diminuzione è pari a 4 (cioè al 10 per cento del maggior costo figurativo di 40). Se però l'impresa imputa a conto economico un ammortamento ridotto, per esempio pari a 8, ci si chiede se la variazione in diminuzione debba essere commisurata a questo importo (diventando 3,2, e cioè il 40 per cento di 8) oppure se rimanga possibile effettuare la variazione in diminuzione a fini fiscali pari a 4. **La seconda soluzione è quella che sembra più conforme alla norma. Si chiede una conferma.***

Risposta *Si condivide la soluzione proposta. 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 fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene. In caso di cessione o di eliminazione del bene stesso dal processo produttivo, non si potrà fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione”.*

- ✓ Si conviene (ovviamente) con *l'ADE* sul fatto che la deduzione sia extra fiscale e non debba essere inclusa a conto economico**perònon pare corretto sostenere che essa NON sia correlata alle valutazioni di bilancio.**

Come opera la norma: l'approfondimento

- ✓... inoltre... non esiste alcuna disposizione che consenta o addirittura obblighi ad applicare, come “maggior ammortamento”, il 40% della quota che deriva dall'applicazione del D.M. 31 dicembre 1988
- ✓ in realtà, l'unica disposizione che *detta* i tempi di deduzione, prevede che il costo sia maggiorato del 40%, non che si debbano applicare, *pari pari*, le aliquote come da D.M. 31/12/88

Quindi, per come ritengo sarebbe corretto applicare la norma, valga l'esempio che segue:

Costo = 100;

Costo maggiorato = 140

Coeff. ammort. come da D.M. 31/12/88 = 10%

Primo esercizio (con entrata in funzione), ammortam. deducibile = 5 (la metà di 10) + 40% di 5.

Se nel secondo esercizio si dovesse ancora imputare a conto economico 5, queste le conseguenze che (a mio modesto avviso), ne dovrebbero derivare:

Ammortamento deducibile = 5 (nei limiti di quanto imputato a c/e) + 40% di 5, e non +40% di 10, come si evince – di contro – dalla Circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016.

Come opera la norma: l'approfondimento

✓ Diversamente opinando, una maggiorazione scollegata da quanto imputato a c/e potrebbe essere vista, dall'ADE, non necessariamente come una facoltà, bensì addirittura come un obbligo!

Con altro esempio, se nel secondo anno si avesse un'imputazione a c/e di 15, l'ammortamento deducibile diverrebbe, a mio avviso, pari a 10 (limite da D.M.) + 40% di 10 = 14.

Il D.M. 31 dicembre 1988 “fa un solo mestiere”: quello di dettare i limiti massimi di deduzione e non altro. Non lo si può quindi delegare a dettare i tempi di deducibilità delle quote di ammortamento maggiorate ex legge di Stabilità 2016!

La corretta chiave di lettura è, a mio avviso, la seguente:

- imputazione a conto economico dell'ammortamento “base”
- deducibilità dello stesso nei limiti del TUIR + DM 31/12/88
- maggiorazione del 40% a titolo di maxi ammortamento, calcolato sull'importo che deriva dai due punti che precedono

Come opera la norma: l'approfondimento

❑ Qual è la base di commisurazione dell'importo da elevare del 40%?

✓ Il riferimento è ai criteri previsti dall'art. 110 TUIR, tenendo conto solo dei costi sostenuti nel periodo interessato dall'agevolazione (15/10/15-31/12/16); quindi, in caso di stato d'avanzamento lavori ante 15/10/15 o post 31/12/16, i relativi costi non rilevano.

✓ **Nel caso di acquisizione a mezzo di un contratto di leasing**, rileva solo la quota capitale, e non quella riferita agli interessi.

Per la scomposizione, può farsi riferimento al D.M. 24/4/1998.

Nel caso del leasing, per chi applica gli OIC **la maggiorazione si riferisce sia ai canoni che al prezzo di riscatto**. Per chi applica invece gli IAS/IFRS, la maggiorazione si riferisce alle quote di ammortamento.

✓ **I contributi in conto impianti**

Circ. n. 5/E del 19 febbraio 2015 Agenzia delle Entrate – Dir. Centrale Normativa

(art. 18 del decreto-legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito, con modificazioni, dalla legge 11 agosto 2014, n. 116 (noto come “decreto competitività”).

*“Al riguardo, si precisa che **il costo del bene agevolabile è assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione**, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.”*

Come opera la norma: l'approfondimento

❑ Il cumulo con altre agevolazioni

La norma **nulla precisa** al riguardo.

Conseguentemente, in analogia con precedenti provvedimenti, necessita verificare se gli stessi “precedenti provvedimenti” siano compatibili col superammortamento:

Circ. n. 44/E del 27 ottobre 2009 Agenzia delle entrate – Dir. normativa e contenzioso (“Tremonti ter”)
“L’art. 5 del decreto in esame non reca una previsione generale di non cumulabilità del beneficio in esame con altre agevolazioni. Ciò porta a ritenere che l’agevolazione sia cumulabile con altre misure di favore salvo che le norme disciplinanti le altre misure, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli organi eroganti, non dispongano diversamente.”

❑ l’agevolazione si ritiene cumulabile coi meccanismi di incentivazione di cui all’art.24 D.Lgs. 3 marzo 2011, n. 28

- D. Lgs. 3 marzo 2011, n. 28 [c.d. "Energia da fonti rinnovabili"]. **Art. 26** *Cumulabilità degli incentivi*
 - 1. Gli incentivi di cui all'articolo 24 **non sono cumulabili** con altri incentivi pubblici comunque denominati, fatte salve le disposizioni di cui ai successivi commi.
 - 2. Il diritto agli incentivi di cui all'articolo 24, comma 3, **è cumulabile**, nel rispetto delle relative modalità applicative: (...omissis...)
- d) per gli impianti di cui all'articolo 24, commi 3 e 4, con la fruizione della detassazione dal reddito di impresa degli investimenti in macchinari e apparecchiature;

Che succede in caso di *trasferimento* a terzi di un bene che abbia precedentemente iniziato a beneficiare dell'agevolazione?

✓ Nei casi di cessioni a titolo oneroso “**realizzative**” (vere e proprie): **semplicemente, il cedente smette di fruire dell'agevolazione ed il cessionario non se ne può avvalere, anche se quest'ultimo acquista il bene nel periodo 15/10/15-31/12/16, senza che vi sia revoca dei precedenti maxiammortamenti.**

✓ **Costituiscono cessioni anche:**

- i) Le cessioni a terzi di contratti di locazione finanziaria;
- ii) La destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e/o all'uso personale o familiare dell'imprenditore o del professionista.
- iii) Se chi ha acquisito il bene in detto periodo, lo **conferisce** in un altro soggetto, **NON** come facente parte di un ramo d'azienda.

✓ **Non costituiscono cessioni:**

- i) Il riscatto, anche se anticipato, dei beni nei contratti di leasing;
- ii) La cessione di un bene alla società di leasing, per la realizzazione di un contratto di lease-back (circ. n. 44/E del 27/10/2009);
- iii) Il mancato riscatto del bene in un contratto di leasing (diversamente da quanto indicato dall'ADE nel diverso caso dell'agevolazione Tremonti ter – Circ. n. 44 del 27/10/2009);
- iv) Si ritiene, i casi di conferimenti di azienda che comprendano beni oggetto di agevolazione, salva la possibilità per l'A.F. di contestare l'operazione mediante l'art. 10 della L. 212/2000 (elusione/abuso del diritto);
- v) Le operazioni di fusione e scissione.

Attenzione!

Nel periodo d'imposta nel corso del quale il bene viene ceduto, così come opera l'ammortamento *pro rata temporis* (Par. 74 del Principio contabile OIC 16), si può continuare ad operare anche il massimo ammortamento, sempre *pro rata temporis*.

Affitto o usufrutto d'azienda

- ✓ **In caso di affitto (o usufrutto) d'azienda**, al fine di individuare sul piano sostanziale il soggetto "investitore" beneficiario della disciplina agevolativa, occorre avere riguardo allo specifico accordo contrattuale.
- ✓ In linea generale, l'agevolazione dovrebbe spettare all'affittuario (usufruttuario), soggetto sul quale solitamente incombe l'onere del mantenimento dell'efficienza degli impianti e degli altri beni strumentali che fanno parte del compendio aziendale oggetto del contratto d'affitto e, dunque, anche della loro sostituzione e implementazione. A tale onere viene, infatti, tradizionalmente collegata la titolarità della deducibilità degli ammortamenti ex art. 102 co. 8 del TUIR.
- ✓ Nel caso invece in cui le parti derogano allo schema contrattuale previsto dall'art. 2561 c.c. e quindi il suddetto onere sia posto a carico dell'impresa concedente, il diritto a fruire dell'agevolazione dovrebbe spettare a quest'ultima.

Che accade se un'azienda, che comprende un bene agevolato, sia poi concessa in affitto od usufrutto a terzi?

- ✓ si ritiene che **in caso di deroga allo schema contrattuale previsto dall'art. 2561 c.c.**, e quindi gli ammortamenti permangono in capo al concedente, anche i maggiori ammortamenti rimangono e proseguono in capo a quest'ultimo;
- ✓ diversamente, si ritiene (*da confermare...*) che l'usufruttuario o affittuario possa proseguire nel fruire dei maxi ammortamenti.

Autovetture

- Con particolare riferimento ai veicoli, si evidenzia che il costo d'acquisto è deducibile secondo la disciplina fissata dall'art. 164 del TUIR. In linea generale, l'agevolazione in esame sembra spettare per tutte le tipologie di autovetture di imprese, artisti e professionisti, siano esse utilizzate come esclusivamente strumentali all'attività d'impresa, date in uso promiscuo ai dipendenti o utilizzate diversamente.
- La norma sui "super-ammortamenti" prevede che, fermo restando quanto disposto con riferimento alla maggiorazione del 40% del costo d'acquisto e solo per gli investimenti effettuati nello stesso periodo agevolato, sono altresì maggiorati del 40% i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing dei beni di cui all'art. 164 co. 1 lett. b) del TUIR (art. 1 co. 92 della L. 208/2015). Al riguardo, la relazione illustrativa ribadisce che, "per i mezzi di trasporto a motore individuati nell'articolo 164 co. 1 lett. b) del TUIR, la maggiorazione riguarda anche i limiti di spesa sui quali calcolare le quote di ammortamento e i canoni di locazione finanziaria".

Pertanto:

- anche per le autovetture (tutte) vale l'incremento del costo di acquisizione del 40%;
- il limite al costo fiscale (ad esempio, **18.075,99** euro per l'acquisto di autovetture) è incrementato della stessa misura (quindi, **25.306,00** euro);
- la percentuale di deducibilità (ad esempio, 20% e 80% per agenti e rappresentanti) resta invece invariata.

VEICOLI A DEDUCIBILITÀ PARZIALE

- ✓ **Per i veicoli di cui alla lett. b) del co. 1 dell'art. 164 del TUIR esiste un doppio limite di deducibilità. In particolare, nei seguenti casi, si tratta di:**
 - un limite di deducibilità percentuale (20% in generale, elevato all'80% per agenti e rappresentanti di commercio);
 - un limite al valore fiscalmente riconosciuto.
- ✓ **Fermo restando il limite legato alla percentuale di deducibilità, la maggiorazione del 40% in tal caso dovrebbe operare:**
 - sul costo d'acquisto del veicolo;
 - sul limite di valore fiscalmente riconosciuto.
- ✓ **Pertanto, per effetto della maggiorazione del 40%, i nuovi limiti di deducibilità, sotto il profilo del tetto massimo del costo d'acquisto fiscalmente riconosciuto, dovrebbero essere pari a:**
 - 25.306,39 euro (in luogo dell'ordinario 18.075,99) per autovetture e autocaravan;
 - 5.784,32 euro (in luogo dell'ordinario 4.131,66) per i motocicli;
 - 2.892,16 euro (in luogo dell'ordinario 2.065,83) per i ciclomotori.

Segue... VEICOLI A DEDUCIBILITÀ PARZIALE...ED INTEGRALE

Esempio numerico

- A fini esemplificativi, considerando l'acquisto di un'auto aziendale l'1.1.2016 ad un costo di 15.000,00 euro, il costo totale deducibile con la maggiorazione del 40% sarà pari a 21.000,00 euro, fiscalmente rilevante per intero, posto che il limite di deducibilità viene innalzato, per effetto della specifica disposizione, a 25.306,39 euro (in luogo dell'ordinario 18.075,99 euro).
- Sul costo così maggiorato (21.000,00 euro) sarà quindi applicato il coefficiente di ammortamento, pari al 25%, e l'ordinaria percentuale di deducibilità del 20%; in sostanza, la quota di ammortamento annuale deducibile sarà pari a 1.050,00 euro (ferma restando la riduzione alla metà prevista per il primo anno).

VEICOLI A DEDUCIBILITÀ INTEGRALE

- ✓ Ai sensi dell'art. 164 co. 1 lett. a) del TUIR sono integralmente deducibili le spese relative a:
 - i veicoli esclusivamente strumentali all'attività propria d'impresa;
 - i veicoli adibiti ad uso pubblico (ad esempio, i taxi).

Per tali beni strumentali opera l'incremento generale previsto dall'art. 1 co. 91 della L. 208/2015.

...segueVeicoli

VEICOLI IN USO PROMISCUO AI DIPENDENTI

- Per quanto sopra, l'agevolazione generale che prevede la maggiorazione del 40% del costo d'acquisto ai fini della deducibilità degli ammortamenti dovrebbe applicarsi anche in caso di auto concesse in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, disciplinate dalla lett. b-bis) del co. 1 dell'art. 164 del TUIR.
- In tal caso, quindi, il costo d'acquisto, maggiorato del 40%, sarà deducibile nel rispetto del limite del 70%.

TABELLA DI SINTESI

Assilea, nella circ. 29.10.2015 n. 25, propone la seguente tabella di sintesi con riferimento alle auto aziendali:

Utilizzo veicoli	Deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi
Strumentali nell'attività propria dell'impresa	100% di tutti i costi
Uso pubblico	100% di tutti i costi
Uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta	70% di tutti costi
Agenti o rappresentanti di commercio	<ul style="list-style-type: none"> • 80% e fino al limite di 36.152,00 euro; • per il leasing, canoni deducibili proporzionalmente al limite di 36.152,00 euro; • per il noleggio, limite fisso di 3.615,00 euro.
Impresa in situazioni diverse dalle precedenti (ad es. veicolo non assegnato o a disposizione a rotazione di dipendenti e amministratori)	<ul style="list-style-type: none"> • 20% e fino al limite di 25.306,00 euro; • per il leasing, canoni deducibili in proporzione al limite di 25.306,00 euro; • per il noleggio, limite fisso di 3.615,00 euro.
Utilizzati da artisti e professionisti	<ul style="list-style-type: none"> • 20% e fino al limite di 25.306,00 euro; • per il leasing, canoni deducibili in proporzione al limite di 25.306,00 euro; • per il noleggio, canoni deducibili sino a 3.615,00 euro; • 20% per le altre spese.

Studi di settore e società non operative

Studi di settore:

*“comma 97. Le disposizioni di cui ai commi 91 e 92 **non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore** previsti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni.”*

Società non operative:

Circ. n. 12/E dell'8 aprile 2016 Agenzia delle entrate - Direzione Centrale Normativa

“10.3 Società non operative

Domanda *Se una società consegue il reddito minimo richiesto dalla normativa sulle società non operative, ma per effetto dei super ammortamenti il reddito finale dichiarato scende al di sotto di questo livello, si chiede quali siano gli effetti rispetto alla disciplina di tali società.* **Risposta** *Si conferma che la disciplina delle società non operative non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (cfr. circolare n. 25/E del 2007 e circolare n. 53/E del 2009). **Ne deriva che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dall'agevolazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo.**”*

Inoltre, la maggiorazione dell'ammortamento non rileva ai fini del test di operatività (risposta 10.2 della stessa circolare).

Acconti

“94. Le disposizioni dei commi 91 e 92 non producono effetti sulla determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015. La determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni dei citati commi 91 e 92”

✓ La prima parte del comma 94 evidentemente si riferisce al fatto che se il calcolo previsionale 2015 (inferiore rispetto a quello che sarebbe stato “l'automatico”) dovesse rivelarsi insufficiente, non si potrebbe tenere conto della deducibilità dei maxi ammortamenti, in sede di determinazione delle sanzioni per carente versamento degli acconti stessi;

Evidente il *buco normativo*, in caso di esercizi che chiudano (ad esempio), al 30 novembre 2015.....

✓ la seconda parte del comma 94 riguarda invece l'esercizio 2016, che obbliga a fare il calcolo “automatico” senza tenere conto dei maxi ammortamenti operati nel 2015.

Elusione (evasione) & transfer price

❑ La norma agevolativa (**purtroppo**) potrebbe prestarsi a manovre elusive o addirittura evasive, per l'evidente sperequazione fra il reddito soggetto a tassazione in capo al cedente e la deducibilità in capo al cessionario (confronto mitigato dall'effetto finanziario).

❑ **Rischi che crescono nell'ambito di gruppi societari.**

Quali i rimedi accertativi?

➤ a livello "domestico", inapplicabile il 7° comma dell'art. 110 del TUIR così come pare non pertinente l'applicazione dell'attuale art. 10bis L. 212/2000 (abuso del diritto)

Circ. n. 53/E-II-4-34112 del 26 febbraio 1999 Dir. acc. e progr. (si riferiva ad eventuali casi di sotto fatturazioni da parte di soggetti "del nord" verso soggetti del "Mezzogiorno", che beneficiavano di particolari agevolazioni sul proprio reddito)

"Questi comportamenti non possono, allo stato della legislazione, essere perseguiti ai sensi dell'art. 76, 5° comma, del T.U.I.R. che, come noto, attiene alle operazioni poste in essere con società non residenti. Analogamente, non possono trovare applicazione le disposizioni antielusive previste dall'art. 37-bis del D.P.R. 600/73 che ineriscono a fattispecie diverse. Probabilmente, potrebbe risultare proficuo ricorrere alla norma contenuta nell'art. 39, 1° comma, lett. d) del D.P.R. n. 600/1973 afferente l'accertamento di esistenza di attività non dichiarate (nel caso in esame maggiori ricavi) sulla base di presunzioni qualificate. Potrebbe essere, altresì, utilizzata la norma prevista dall'art. 37, comma 3, del D.P.R. n. 600/1973, attribuendo all'impresa non agevolata la quota di reddito dichiarata dall'impresa agevolata.

L'attuale 7°c dell'art 110 TUIR "corrisponde2 a quello che fu il 5° c dell'art. 76 del TUIR.

L'attuale art. 10bis L. 212/2000 "corrisponde" a quello che fu l'art. 37bis del DPR 600/73.

Elusione (evasione) & transfer price

- La sentenza di Cassazione n. 9497 del 11/4/08 (transfer price domestico):

“Massime - Rientra nei poteri dell’amministrazione finanziaria (ai fini dell’imposizione sul reddito, sulla base dell’art. 9 del D.P.R. n. 917 del 1986 o di norme particolari, quale quella contenuta nell’art. 75, comma 5, dello stesso D.P.R.) la valutazione della congruità dei costi e dei ricavi esposti in bilancio e nelle dichiarazioni e la rettifica di queste ultime, anche se non ricorrono irregolarità nella tenuta delle scritture contabili o vizi degli atti giuridici compiuti nell’esercizio dell’impresa, con negazione della deducibilità, totale o parziale, di un costo ritenuto insussistente o sproporzionato. Gli uffici finanziari non sono, pertanto, vincolati ai valori o corrispettivi indicati in delibere sociali o contratti (nel caso di specie relativi ai rapporti della società “madre” con la società “figlia”).”

- una chiave di lettura, quella della valutazione di congruità, **correlata al requisito di inerenza / “antieconomicità”?**

- ...l’accertamento *analitico-induttivo* ex lett. d), 1° comma, art. 39 DPR 600/1973.

- L’evidente diversità dei casi, se **infragruppo** o meno.

Elusione (evasione) & transfer price

Nelle vendite **“non-infragrappo”**, difficile motivare le rettifiche, se non nei casi di palese sovrapproduzione, o addirittura con prova di denaro “di ritorno”, per i quali si avrebbe prova di evasione vera e propria. Diversamente, che interesse avrebbe un cessionario **indipendente** a pagare di più?

- ❑ il caso della norma antielusiva specifica nella “Tonnage tax”: **D.M. 23 giugno 2005. (Gazz. Uff. n. 153 del 4 luglio 2005)**

Art. 10. Cessioni di beni e prestazioni di servizi

1. *“Ai fini della determinazione dell'imponibile di cui all'art. 156, si tiene conto della disciplina di cui all'art. 110, comma 7 del testo unico anche in relazione ad operazioni effettuate con imprese che direttamente o indirettamente controllano l'impresa, ne sono controllate o sono controllate dalla stessa società che controlla l'impresa, residenti nel territorio dello Stato.” ...forse a dimostrazione che, in difetto di norma specifica, il transfer price domestico ex art. 110 TUIR non si possa applicare.*
- ❑ **L'art. 5, comma 2, del D. Lgs. n. 147 del 2015 ha stabilito, con norma di interpretazione autentica, che la disciplina del transfer pricing “estero”, di cui all'art. 110, comma 7, del T.U.I.R., non si applica alle transazioni tra società appartenenti allo stesso gruppo residenti in Italia.**
 - ❑ l'agevolazione è quindi pericolosa per l'A.F., per colpa di chi vorrà “eludere” od “evadere”, ma potrebbe esserlo anche per i contribuenti virtuosi, che applicano – in coscienza - i “giusti prezzi”, ma che potrebbero ricevere (in qualche modo...) contestazioni sul transfer price.

Grazie per la cortese attenzione!

Queste slides sono frutto del mio lavoro e della mia interpretazione e non impegnano in alcun modo il pensiero e l'orientamento dell'Ordine dei Dottori Commercialisti e degli Esperti Contabili di Bologna. Allo stesso modo, non costituiscono parere professionale. Mi scuso anticipatamente per eventuali refusi, errori ed inesattezze che dovessero risultare; sarò grato a chi avrà la cortesia di segnalarmeli.

E.A.