



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF105

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 11

OGGETTO	SUPER AMMORTAMENTO - PROFILI NORMATIVI E DICHIARATIVI
RIFERIMENTI	ART. 1 C. DA 91 A 94 E 97 L. N. 208/2015 - CM 12/2016 – CM 4/2017 – ISTR. REDDITI 2017
CIRCOLARE DEL	14/06/2017 (parte 1°)

Sintesi: la Legge di stabilità 2016 ha introdotto un'agevolazione, a favore di imprese/lavoratori autonomi, tesa ad incentivare l'acquisto di beni strumentali "nuovi" nel periodo 15/10/2015 - 31/12/2016. La Legge di Bilancio per il 2017 ha prorogato (con modifiche) l'agevolazione.

La disposizione, come formulata originariamente, consente la maggiorazione del costo di acquisizione nella misura del 40% (incluso il limite fiscale in relazione alle autovetture) al fine di dedurre maggiori quote di ammortamento / canoni di leasing.

Qualora i beni siano acquistati nel 2016 e siano entrati in funzione nel medesimo periodo d'imposta, l'agevolazione rileva in Redditi PF 2017; a tal fine, nei modelli sono stati previsti specifici righi.

La Legge di Stabilità 2016 ha consentito a imprese/lavoratori autonomi che effettuavano nel periodo 15/10/2015 – 31/12/2016 investimenti in beni strumentali "nuovi", la possibilità:

- di **incrementare del 40% il costo di acquisizione** dei beni acquistati/acquisiti in leasing (con esclusione di locazione, noleggio e la locazione operativa)
- al fine di **dedurre ai fini Irpef/lres maggiori quote di ammortamento/canoni di leasing**

ATTENZIONE – l'art. 1 c. 8 della Legge di Bilancio 2017:

a) ha **prorogato** l'agevolazione all'acquisto di beni strumentali nuovi effettuati:

- nel **periodo 1/01/2017 – 31/12/2017**
- o **fino al 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017 il relativo **ordine risulti accettato** dal venditore e sia pagato un acconto **almeno del 20% del costo** di acquisizione

b) ha **escluso** da agevolazione l'acquisizione

- di **autovetture** (ex art. 164 c. 1 lett. b) Tuir)
- anche se concesse in uso promiscuo ai dipendenti (ex art. 164 c. 1 lett. b-bis) Tuir)

L'Agenzia Entrate ha fornito chiarimenti in relazione al super ammortamento:

- prima con la **CM 26/2016**
- e successivamente con la recente **CM 4/2017** ribadendo nella sostanza la precedente CM 26/2016 (ed i chiarimenti di Telefisco 2017), salvo alcune novità interpretative

SUPER AMMORTAMENTI - DISPOSIZIONI GENERALI

AMBITO SOGGETTIVO

L'agevolazione trova applicazione nei confronti:

- dei **titolari di reddito di impresa**
- dei **lavoratori autonomi**

a prescindere dal regime contabile (contabilità ordinaria o semplificata).

CIRCOLARI INFORMATIVE – CONSULENZA TELEFONICA – EDITORIA – CONVEGNI

REDAZIONE FISCALE Srl - C.so Garibaldi n. 5 Padova (PD) – Reg. Imp. di PD e P.IVA 02001870225

Tel. 0464/480556 - Fax 0464/400613– Email: info@redazionefiscale.it

Regimi agevolati (CM 12/2016): la fruizione della maggiorazione del 40% risulta:

FORFETARI	esclusa per i forfetari (posta l'irrelevanza dei costi sostenuti nella determinazione del reddito)
MINIMI	applicabile ai contribuenti "minimi" , secondo il principio di cassa "proprio di tale regime"

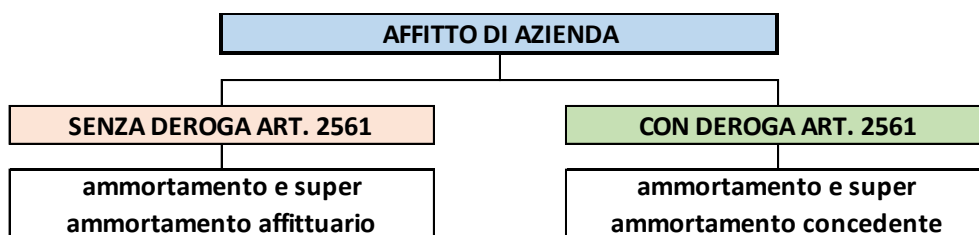
Esempio: un artigiano a regime dei minimi ha acquistato, pagandolo pronto cassa, a novembre 2016 martello pneumatico per € 1.000 + 220 Iva: in dichiarazione potrà dedurre un costo di € 1.708 (1.220 + 40%).

SOGGETTI ESCLUSI: analogamente ai contribuenti in regime forfetario, risulteranno esclusi anche tutti gli altri soggetti che determinano il reddito con **criteri forfetari**:

▪ imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa (art. 5 c. 1 L. 413/91)
▪ esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56 e 56-bis TUIR
▪ persone fisiche/società semplici, per l'attività agricola svolta entro i limiti previsti dall'art. 32 TUIR
▪ titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53 c. 2 TUIR (diritti d'autore, ecc.)

IL CASO DELL'AFFITTO D'AZIENDA (CM 23/E/2016)

La maggiorazione, ove non sia stata prevista la deroga convenzionale alle disposizioni dell'articolo 2561, cod. civ. concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni, spetterà solo all'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che, ai sensi dell'art. 102 c. 8 Tuir, calcola e deduce gli ammortamenti.



NOVITA' E CONFERME – CM 4/E/2017

CONTABILITÀ SEMPLIFICATE E REGIME DI CASSA DAL 2016	L'Agenzia conferma che nulla cambia per quanto attiene le imprese in contabilità semplificata, considerato che ammortamento/canoni di leasing mantengono la deducibilità per competenza .
NOLEGGIATORI DI BENI STRUMENTALI	Nel caso di beni condotti a noleggio, l'agevolazione spetta al noleggiatore.
LEASE BACK	Nel caso di investimento leasing, l'agevolazione spetta l'utilizzatore (non alla compagnia di leasing). Essa non viene meno nel caso di acquisto di un bene (super/iperammortizzato): <ul style="list-style-type: none"> ▪ che sia successivamente ceduto ad una compagnia di leasing ▪ per essere poi "retrocesso" al cedente con un contratto di leasing continuando a permanere l'agevolazione calcolata quale "ammortamento".
CONTRATTO DI RETE E CONSORZI	L'Agenzia chiarisce che in presenza di: <ul style="list-style-type: none"> ▪ rete "contratto" (priva di soggettività giuridica): l'agevolazione spetta sempre alle imprese retiste, indipendentemente dal fatto che l'organo comune agisca in qualità di mandatario: <ul style="list-style-type: none"> - "con rappresentanza" delle imprese retiste: le agevolazioni spettano direttamente a queste ultime (a cui il fornitore deve emettere fattura)

	<ul style="list-style-type: none"> - senza rappresentanza: la capofila, che riceve fattura, emette fattura di riaddebito per il costo sostenuto ▪ rete "soggetto": le agevolazioni spettano a quest'ultima (in quanto a soggettività giuridica, presenta, infatti, la propria dichiarazione dei redditi, in cui fruirà del super/iperammortamento). <p>Consorzi: per quanto l'Agenzia non affronti direttamente la questione, appare evidente che la situazione sopra rappresentata si possa estendere al caso di consorzi produttivi; in particolare i consorzi:</p> <ul style="list-style-type: none"> - in linea generale, operano in modo analogo alla rete contratto (le agevolazioni spettano i consorziati) - anche se non può escludersi che talvolta possano agire per conto proprio, applicandosi in tal caso i chiarimenti relativi alla rete soggetto.
--	--

BENI AGEVOLATI

Sono oggetto dell'agevolazione, salvo le specifiche esclusioni previste, i beni:

REQUISITI BENI AGEVOLATI	
BENI "MATERIALI"	la maggiorazione riguarda i beni "materiali" NOVITA' – per quanto attiene beni immateriali , dal 1/01/2017 si applica il cd. "iperammortamento" al 40%
STRUMENTALITÀ	Il requisito della "strumentalità" all'attività esercitata comporta il fatto che si debba trattare di beni ad uso durevole nell'attività, escludendo dunque: <ul style="list-style-type: none"> ▪ i "beni merce" (inclusi i beni trasformati/assemblati per il loro ottenimento) ▪ i materiali di consumo.
NOVITÀ	l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati . A tal fine soddisfano il requisito di novità: <ul style="list-style-type: none"> ▪ i beni "dimostrativi": si tratta di beni esposti nelle "show room", utilizzati dal rivenditore esclusivamente al solo scopo dimostrativo ▪ beni "complessi": beni realizzati in economia/appalto con l'apporto di beni usati purché il loro costo non risulti prevalente rispetto al costo complessivo. In caso di appalto, il prestatore deve attestare che il costo dei beni usati incorporati nel prodotto non prevale rispetto al costo complessivo.

ESCLUSIONI ESPRESSE

La norma prevede espressamente l'esclusione dei seguenti beni:

→ **fabbricati** e costruzioni



Nota: l'esclusione prevista per tali fattispecie:

- dovrebbe estendersi alle "costruzioni leggere" (tettoie, baracche, ecc.)
- non dovrebbe estendersi agli impianti "permanentemente infissi" al suolo.

→ beni **immateriali**, con una deroga se associati al maxiammortamento su beni strumentali nuovi "ad alto contenuto tecnologico" secondo il modello "Industria 4.0" (v. oltre)

→ beni ai quali si applica un **coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%**

→ beni ricompresi nei seguenti gruppi:

Gr. V	Ind alimentari	Specie 19 – imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8%
Gr. XVII	Industrie energia elettrica, gas e acqua	Specie 2/b – produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8%
			Condotte dorsali trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassosi acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12%
Gr. XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunic.	Specie 4/b – stabilimenti termali, idrotermali		8%
		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		7,50%
		Specie 1, 2 e 3 – trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari		12%

→ **NOVITA' dal 2017:** veicoli a deducibilità limitata (ex art. 164 c. 1 lett. b) Tuir)

Autoveicoli a deducibilità limitata	
autovetture	utilizzati da chiunque (inclusi agenti di commercio)
autocaravan	
ciclomotori	
motocicli	

→ **NOVITA' dal 2017:-** veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti (ex art. 164 c. 1 lett. b-bis) Tuir)



Automezzi agevolati: rimangono agevolate tutte le altre tipologie di veicoli

- autocarri e mezzi assimilati (autobus, ecc.)
- autovetture ad **uso pubblico** (es.: taxi)
- autovetture **esclusivamente strumentali nell'attività propria** (autonoleggi; autoscuole; ecc.).

AUTOVETTURE	Art. 164 Tuir	Fino 31.12.2016	Dal 01.01.2017
<ul style="list-style-type: none"> esclusivamente strumentali nell'attività propria (autonoleggi) adibiti ad uso pubblico (taxi) (deducibilità al 100%) 	lett. a)	SI	SI
uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta (deducibilità al 70%)	lett. b-bis)		NO
veicoli utilizzati per scopi diversi dai precedenti (deducibilità al 20%; 80% per agenti/rappresentanti di comm.)	lett. b)		

AMBITO TEMPORALE

In relazione all'ambito temporale in cui trovano applicazione le agevolazioni:

- originariamente l'agevolazione trovava applicazione per gli investimenti effettuati nel periodo dal **15/10/2015 al 31/12/2016**.



N.B.: in sede di compilazione del mod. Redditi 2017 occorre fare riferimento alle disposizioni valide per il periodo 2016 (es: le autovetture sono ordinariamente superammortizzabili).



PROROGA SUL 2017: la Legge di Bilancio per il 2017 ha disposto la “proroga” per gli investimenti effettuati dal

⇒ dal **1/01/2017 al 31/12/2017**

⇒ dal **1/01/2018 fino al 30/06/2018** a condizione che:

- entro il **31/12/2017** risultino soddisfatti due seguenti requisiti:

a) **requisito di forma:**

- per i contratti di acquisto: il relativo **ordine** risulti **accettato dal venditore**
- per i contratti di leasing: il relativo **contratto** risulti **sottoscritto**

b) **pagamento:** sia stato pagato:

- per i contratti di acquisto: un **acconto** almeno del **20% del costo** di acquisizione
- per i contratti di leasing: un **maxicanone** almeno pari al **20% della quota capitale**.

AMBITO TEMPORALE	AGEVOLAZIONE	INVESTIMENTI EFFETTUATI
	Superammortamento	▪ dal 1/01/2016 al 31/12/2016
	Superammortamento	▪ dal 1/01/2017 al 31/12/2017 ▪ dal 1/01/2018 al 30/06/2018 : se entro il 31/12/2017 : - si perfeziona il contratto (di vendita/leasing) - è pagato il 20% di acconto (acquisto) o maxicanone

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL'INVESTIMENTO

NOVITA' – CM 4/E/2017 - L'Agenzia ribadisce che il momento di effettuazione

→ segue il **principio di competenza ex art. 109 Tuir**

DATA RILEVANTE: per individuare il momento rilevante, occorre fare riferimento ai criteri generali:

- **ACQUISTO:** **consegna/spedizione** (ovvero alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà)
- **APPALTO:** momento di **ultimazione della prestazione**, con **accettazione**
- **LEASING:** rileva:
 - in generale: la data di **consegna del bene** (momento in cui entra nella disponibilità del locatario)
 - in deroga: se prevista la “**clausola di prova**”, rileva il momento della verbale di esito positivo del collaudo
 - riscatto: rilevano le date di cui sopra, **non il momento del riscatto** (il super ammortamento sarà effettuato sul costo del riscatto, anche se questo interviene successivamente al 31/12/2017).

BENI REALIZZATI IN ECONOMIA

→ costi imputabili all'investimento nel periodo agevolabile - **sostenuti dal 1/01/2016 al 31/12/2016** in riferimento a **Redditi 2017**, avuto riguardo ai criteri di competenza di cui sopra.

→ per la determinazione del costo di acquisizione, rilevano:

- i **costi imputabili** all'investimento, tra cui:

- la progettazione dell'investimento
- i materiali acquistati (o 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, ecc.).

Esempio: a novembre 2017 un'impresa costruisce un macchinario da utilizzare nella propria attività. Potrà agevolare la consegna di un bene incorporato nel macchinario consegnato il 30/12/2017, anche se che il macchinario viene ultimato nel 2018.

CONTRATTO DI APPALTO A TERZI

Nel caso in cui l'investimento nei beni agevolabili sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base al principio di "competenza" i costi si considerano sostenuti dal committente:

- alla data di ultimazione della prestazione
- **SAL:** alla data in cui l'opera (o porzione dell'opera) è verificata ed accettata dal committente.



N.B.: fruiscono della maggiorazione i corrispettivi liquidati dal 1/01/2017 al 31/12/2017 (o entro il 30/06/2018, con acconto > 20% entro il 31/12/2017) in base ai SAL, a prescindere dalla durata infrannuale o meno del contratto.

La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il **SAL è liquidato in via definitiva** (cioè accettato dal committente, ex art. 1666 CC) entro il periodo di vigenza dell'agevolazione (CM 44/2009 e 4/2002).

Esempio2

Srl commissione la costruzione di un macchinario in data 15/10/2017 per €. 250.000 + Iva.

L'impresa prestatrice fattura:

- un primo SAL al 15/11/2017: €. 100.000 + Iva
- un secondo SAL al 15/12/2017: €. 100.000 + Iva
- il saldo di €. 50.000 + Iva al 15/01/2018.

La società potrà fruire della maggiorazione del costo del 40%

- non solo su €. 200.000
- ma anche sul costo residuo di €. 50.000 in quanto entro il 31/12/2017 è stato pagato un importo > 20% del prezzo complessivo.

L'entrata in funzione avviene nel 2018, dunque il superammortamento opera solo da tale periodo

➔ anche in relazione ai soggetti che applicano il principio di "derivazione rafforzata".



Nota: ciò significa che, le imprese che applicano l'art. 83 Tuir (come modificato dal DL 244/2016, e cioè tutte quelle diverse dalle "micro imprese" ex art. 2435-ter CC che redigono il bilancio in conformità al codice civile) non applicano il criterio del costo ammortizzato ai fini dell'agevolazione.

Esempio: Srl (non micro-impresa) acquista un macchinario per 20.000 € da pagare in 2 anni senza interessi:

- ai fini contabili/fiscali: contabilizza il costo di €. 18.000 (che ammortizza a libro cespiti) ed €. 2.000 € di interessi passivi (che deduce in 2 anni col criterio del pro rata temporis)
- ai fini del super/iperammortamento: assume il costo di €. 20.000.

L'Agenzia ribadisce, poi, che la **proroga al 30/06/2018** si applica anche in relazione:

- ⇒ **ai contratti di appalto**, per i quali rileva l'accettazione definitiva del SAL (anche per contratti di durata infrannuale)
- ⇒ **ai lavori in economia**, per i quali rileva il momento di sostenimento del costo (momento di impiego dei beni acquistati/prelevati dal magazzino; di utilizzazione del personale dipendente; ecc.)

dove in questi casi

- il **requisito del "pagamento"** del 20% dell'investimento entro il 31/12/2017
- è **sostituito col "sostenimento"** (per competenza, non per cassa) di almeno il 20% dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1/01/2017 – 30/06/2018.

Esempio3
CM 4

La Alfa Srl ha sostenute seguenti costi in relazione ad un appalto concesso a terzi

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017	700	700
2018 (1/1-30/06)	300	300
Subtot. al 30/06/2018	1.000	
2018 (1/7-31/12)	1.000	
Totale	2.000	1.000

Il bene entra in funzione nel 2019.

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo superiore al 20% ($700 > 20\% \times 1.000$)
- dunque spetta il superammortamento anche per i 300 sostenuti entro giugno 2018.

La variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi opera dal 2019 (periodo di entrata in funzione del bene)

Esempio4
CM 4

Nell'Esempio precedente, la società abbia ora sostenuto i costi nel modo seguente:

Anno	Costi sostenuti	Costi agevolabili
2017	100	100
2018 (1/1-30/06)	500	0
Subtot. al 30/06/2018	600	
2018 (1/7-31/12)	350	0
Totale	950	100

In tal caso:

- al 31/12/2017 è stato sostenuto un costo inferiore al 20% ($100 < 20\% \times 600$)
- dunque il superammortamento spetta per i soli 100 sostenuti nel 2017.

La variazione in diminuzione nel mod. Redditi continua ad operare solo dal 2019

MODALITA' DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE – DOPPIO BINARIO

L'agevolazione consiste:

- in una **maggiorazione del 40%**
- applicata al **costo di acquisizione** dei beni

ai fini della deducibilità dell'ammortamento e dei canoni di leasing **dai redditi** (Irpef e Ires).

COSTO ACQUISIZIONE BENE

In relazione all'importo rilevante ai fini del calcolo del super/ammortamento occorre fare riferimento al concetto di costo sostenuto di cui all'art. 110 Tuir.



ATTENZIONE - CONTRIBUTO C/IMPIANTI

Con interpretazione Innovativa rispetto al passato, l'Agenzia (CM 4/2017) ritiene che:

- ➔ in presenza del riconoscimento di un **contributo in conto impianti**
- ➔ tale importo **non riduce il costo agevolato**

indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione del contributo (a riduzione del costo storico in contabilità o con la tecnica del sconto).



N.B.: l'interpretazione si pone in controtendenza con la precedente CM 23/2016, nella quale era stato espressamente chiarito che il costo storico rilevante dovesse essere al netto del contributo.

Irapp: l'agevolazione rileva ai soli delle imposte sui redditi (Irpef/Ires), non producendo effetti ai fini IRAP, neanche per i soggetti che determinano la base imponibile col criterio fiscale (art. 5-bis DLgs. 446/97).

La maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- **beni** (artt. 102 e 54 TUIR): in base ai **coefficienti stabiliti dal DM 31/12/88, ridotti alla metà per il primo esercizio**, in caso di soggetti titolari di reddito d'impresa
- **leasing:** in un periodo *“non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito”* dal suddetto DM 31/12/88.

Superammortamento fruito parzialmente: se in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in **misura inferiore al limite massimo consentito, il differenziale non dedotto è “perso”**, non potendo essere recuperata “in alcun modo” nei periodi d'imposta successivi (il caso limitato errori materiali del contribuente, posto che il super ammortamento è sempre conveniente, non modificando il conto economico).

- super ed iperammortamento operano quali variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi
- vanno determinati **esclusivamente in applicazione dei coefficienti fiscali**
- in modo **del tutto indipendente dagli ammortamenti civilistici** (che possono essere maggiori o inferiori rispetto a quelli fiscali, lasciando inalterata la variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi – si tratta del principio del cd. “doppio binario”).



Variazione in diminuzione inferiore coefficienti fiscali

Anche per le imprese che intendono ridurre gli ammortamenti civilistici, l'agevolazione ha l'effetto di ridurre le imposte dovute, migliorando così il risultato di bilancio.

Nel caso in cui (per errore) la variazione in diminuzione sia calcolata per un importo inferiore rispetto al coefficiente fiscale

- la differenza non dedotta non può più essere recuperata successivamente
- dovendosi eventualmente procedere a presentare una dichiarazione integrativa a favore.

Esempio: se il costo d'acquisto di un bene strumentale è pari a €. 100.000, il costo deducibile ai fini dell'ammortamento fiscale sarà pari a €. 140.000. Considerando, per ipotesi, un'aliquota di ammortamento del 20%, la deduzione sarà pari a 28.000 per 5 anni, invece che a 20.000.

L'agevolazione non ha alcun effetto:

- per determinare la **plus/minusvalenza** in sede di cessione del bene (la quale rimarrà determinata assumendo come costo fiscale il residuo ammortizzabile privo dei maggiori ammortamenti)
- per il limite di **deducibilità delle spese di manutenzione** (il 5% del valore dei beni materiali ammortizzabili all'1/01 non terrà conto della maggiorazione del 40%)
- per la determinazione della sopravvenienza attiva in caso di **cessione del contratto di leasing**.



Libro beni ammortizzabili: dovrà tenere memoria tale maggiorazione, al fine di determinare correttamente l'importo deducibile; tuttavia tale dato non rileverà per alcun altro fine.

L'incremento del costo **non rileva:**

- **non rileva ai fini degli studi di settore** (valore dei beni strumentali e ammortamenti del quadro F dei modelli degli studi di settore).

- **non rileva altresì ai fini del test di operatività** delle società di comodo (CM 12/2016); 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.



CESSIONE NEL PERIODO DI AMMORTAMENTO (CM 12/2016)

In caso di cessione/eliminazione del bene prima della fine del processo di ammortamento:

- cessa la deduzione del 40%
- ma senza conseguenze per le quote già operate; inoltre, nell'esercizio di cessione, il 40% dovrebbe ragguagliarsi ai giorni di possesso se l'ammortamento viene stanziato in modo corrispondente.

L'acquirente (pur in presenza dei requisiti soggettivi) non potrà proseguire nel godimento del beneficio, anche qualora il trasferimento avvenisse nel periodo agevolato, in quanto trattasi di un bene usato.

BENI ACQUISTATI IN PROPRIETÀ

Per i beni acquisiti in proprietà:

- la **maggiorazione del 40%** va **sempre calcolata applicando gli ordinari coefficienti di ammortamento fiscale**
- indipendentemente dalla determinazione degli ammortamenti fiscali

Di seguito si riportano gli esempi proposti dalla CM 23/2016.

Esempio5

Il 1/01/2017 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad €.10.000. E' previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20%.

Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad €.4.000 (40% di 10.000), corrispondente ad una quota di ammortamento "aggiuntiva" annua pari ad €.800 (20% di 4.000).

Si avrà la seguente situazione:

ANNO	Amm.to imputato a CE	Amm.to dedotto	Var. in Diminuzione
2017	2.000	2.000	800
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	2.000	2.000	800
2021	2.000	2.000	800
Totali	10.000	10.000	4.000

Calcolato col
coefficiente
fiscale del 20%

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad €.10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad €.14.000, di cui:

- €.10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- €.4.000 dedotti extra-contabilmente attraverso variazioni in diminuzione in Unico

Se nel 2019 l'impresa non deduce un "surplus" di €. 600 (anziché 800), l'ammontare complessivamente dedotto in via extracontabile sarà pari ad €. 3.800 (anziché 4.000) in quanto il differenziale tra l'importo massimo deducibile (800) e l'importo effettivamente dedotto (600), pari a 200, non potrà essere recuperato

BENI ACQUISTATI IN LEASING

Per i beni in leasing la maggiorazione:

- ➔ si applica limitatamente alla sola quota capitale del canone e del prezzo di riscatto

- ➔ con esclusione della quota interessi, (quota da individuare applicando il criterio forfettario di scorporo ex DM 24/04/1998, già applicata per determinare la quota implicita di interessi passivi ai fini Irap)
- ➔ non dipenda dal comportamento civilistico adottato dal contribuente
- ➔ è fruibile in un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal citato DM 31/12/88.

Anche in questo caso va valutato se la durata del contratto di leasing (e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di leasing) risulti uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale (art. 102 c.7 TUIR), in modo analogo a quanto visto per l'acquisto in proprietà.

La CM 23/2016 specifica in primo luogo che la **maggiorazione del 40%** spetta:

- non per l'intero canone di leasing
- ma **solo per la quota capitale** (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il "costo di acquisizione" del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

A tal fine, per lo **scomputo della quota interessi** è utilizzabile la formula di cui al DM 24/04/98 per l'individuazione forfetaria degli interessi impliciti, ossia:

$$\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} - \text{prezzo riscatto}}{\text{n° giorni durata fiscale contratto}} \times \text{giorni del periodo d'imposta}$$

In caso di mancato esercizio del diritto di riscatto, le quote dedotte non devono essere restituite.

Di seguito si riportano gli ulteriori esempi proposti nella CM 23/2016.

Esempio6	<u>DURATA CONTRATTUALE = DURATA MINIMA FISCALE</u>
	Una impresa stipula un contratto di leasing avente le seguenti caratteristiche: <ul style="list-style-type: none"> ▪ decorrenza: 1° gennaio 2017 ▪ durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni); ▪ canone complessivo: €.11.000, di cui quota capitale €.9.000 e quota interessi €.2.000; ▪ prezzo di riscatto (1° gennaio 2019):€. 1.000. Il bene può usufruire della maggiorazione del 40% della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad €.3.600 (40% di 9.000), corrispondente ad un canone "aggiuntivo" annuo pari ad €. 1.800 (3.600 / 2). Si avrà la seguente situazione:

ANNO	Canone imputato a CE (quota capitale)	Canone dedotto (quota capitale)	Variazione in diminuzione
2017	4.500	4.500	1.800
2018	4.500	4.500	1.800
Totali	9.000	9.000	3.600

L'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 2 esercizi) risulta pari a € 9.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari a € 12.600, di cui:

- € 9.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione a Conto economico;
- € 3.600 dedotti (in 2 esercizi) tramite una variazione in diminuzione in Unico.

A seguito del riscatto, il contribuente potrà dedurre le quote di ammortamento del bene (su € 1.000) e le quote della relativa maggiorazione (pari a € 400, ossia 1.000 x 40%).

AUTOVEICOLI

In relazione agli investimenti effettuati in veicoli nuovi effettuati nel predetto periodo, è previsto:

- ⇒ **l'incremento** del costo nella **misura del 40%**
- ⇒ **l'aumento** (del 40%) dei **limiti di deducibilità** di cui all'art. 164 c. 1 lett. b) Tuir

	Soggetto	Limiti Ordinari	Limiti Magg. 40%
Autovetture	Agenti di commercio	25.822,84	36.151,98
	Altre imprese	18.075,99	25.306,39
Motocicli	Agenti di commercio	4.131,66	5.784,32
	Altre imprese	4.131,66	5.784,32
Ciclomotori	Agenti di commercio	2.065,83	2.892,16
	Altre imprese	2.065,83	2.892,16

L'incremento spetta anche per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti.

Resta invariata, invece, la percentuale di deducibilità dei costi (ammortamenti, carburanti, manutenzioni e riparazioni, ecc.) relativi agli autoveicoli, fissata al 20% (80% per agenti e rappresentanti).

ULTERIORI CARATTERISTICHE DELL'AGEVOLAZIONE

IRRILEVANZA AI FINI IRAP	<p>la norma sui maxi-ammortamenti</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ riguarda solo le imposte sui redditi ▪ non produce effetti ai fini IRAP (indipendentemente dal criterio adottato per la determinazione della base imponibile: a valori fiscali o contabili)
IRRILEVANZA AI FINI CONTABILI	<p>L'agevolazione non ha impatti di natura contabile (eccezion fatta per le minori imposte), concretizzandosi in una deduzione extracontabile (variazione in diminuzione in Unico).</p> <p>Pertanto, in bilancio:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ i beni acquistati andranno iscritti al costo effettivo (e non a quello "maggiorato"); ▪ gli ammortamenti saranno calcolati ordinariamente (coefficienti ex DM 31/12/88) <p>L'ammortamento fiscale che viene calcolato sulla maggiorazione del costo segue una strada distinta dagli ammortamenti civilistici del Conto economico; infatti, i maxi-ammortamenti:</p> <ul style="list-style-type: none"> ▪ non transitano a Conto economico ▪ non comportano rilevazioni di fiscalità differita, trattandosi di variazioni permanenti.
PERDITE	Qualora la deduzione del 40% sia tale da generare una perdita fiscale, quest'ultima dovrebbe essere deducibile secondo le regole ordinarie (artt. 8 e 84 del TUIR)
INPS	I maxi-ammortamenti incidono sull'entità dei contributi dovuti (IVS/gestione separata), posto che riducono il reddito (d'impresa/lavoro autonomo) su cui vanno determinati.

RIDETERMINAZIONE ACCONTI

I soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, che effettuano investimenti agevolati nel periodo 1/01/2017 - 31/12/2017:

- ➔ non tengono conto della relativa maggiorazione nella determinazione degli acconti Irpef/Ires dovuti per il 2017
- ➔ **qualunque sia il metodo adottato** (storico o previsionale).

In sede di determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta 2018, l'imposta dovuta per il 2017, da assumere come parametro di riferimento per il calcolo dell'acconto con il metodo storico, va determinata **senza tenere conto della maggiorazione**.