



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF211

INFO FLASH

La Nuova Redazione

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 4

OGGETTO	SUPER AMMORTAMENTO DEI BENI DI COSTO INFERIORE A € 516,46
RIFERIMENTI	L. 232/2016; L. 208/2015; C.M. 4/2017; C.M. 23/2016; R.M. 145/2017
CIRCOLARE DEL	29/11/2017

Sintesi: in relazione ai beni strumentali di costo unitario non superiore a € 516,46 l'Agenzia ha ritenuto che:

- la scelta di ammortizzare il bene non integralmente nell'anno, ma per quote costanti
- comporta l'impossibilità di dedurre nel periodo il 40% calcolato sull'intero costo (la maggiorazione va applicata in via ordinaria, sulle quote di ammortamento di ciascun esercizio).

Come noto, la **L. 208/2015** ha consentito a imprese/lavoratori autonomi che effettuavano investimenti in beni strumentali nuovi nel periodo 15/10/2015 – 31/12/2016, 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/Ires maggiori quote di ammortamento/canoni di leasing**.

DESTINATARI
Titolari di reddito di impresa, a prescindere da dimensione, natura giuridica e settore in cui operano
Imprese minori che applicano il c.d. "regime di cassa" (L. 232/2016)
Contribuenti minimi (D.L. 98/2011)
Lavoratori autonomi e studi associati
Enti non commerciali in relazione per i beni acquistati nell'esercizio di attività commerciale
Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti
Imprese "retiste" di "reti-soggetto" (avendo soggettività impositiva)
Per le imprese condotte in affitto o in usufrutto, la maggiorazione spetta:
- all'affittuario (assenza di deroga alle disposizioni dettate dall'art. 2561 C.C.)
- al concedente che continua a calcolare gli ammortamenti (presenza di deroga di cui all'art. 2561 CC)
ESCLUSIONI: soggetti che non deducono i costi, calcolando il reddito con coefficienti applicati ai ricavi:
▪ contribuenti in regime forfetario (L. 190/2014);
▪ imprese marittime che applicano il c.d. regime della tonnage tax;

BENI AGEVOLATI
Beni materiali strumentali nuovi, in proprietà o in leasing (non usati)
Beni realizzati in economia o mediante contratto di appalto
Beni dimostrativi e complessi
Autovetture a Km 0 (non le auto "demo")
Beni strumentali di costo unitario non superiore ad €. 516,46

La maggiorazione del 40% (cd. "superammortamento"):

- riguarda solo i beni **"materiali"** e **non** anche quelli **"immateriali"** (per i quali, al contrario, può spettare la maggiorazione - sempre del 40% - prevista dalla L. 232/2016 per alcuni tipi di beni immateriali "interconnessi" ai macchinari di cui al piano Industria 4.0 per cui si fruisce dell'iperammortamento)
- tali beni devono essere **"nuovi"** e possedere il requisito della **"strumentalità"** rispetto all'attività esercitata, devendo essere ad uso durevole
- **non si applica**, di conseguenza, ai beni:
 - autonomamente destinati alla vendita (cd. **"beni merce"**)
 - trasformati/assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita o ai **materiali di consumo**.

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

INVESTIMENTI ESCLUSI: non fruiscono del superammortamento:

- beni immateriali (possono fruire solo dell'iperammortamento a particolari condizioni)
- fabbricati e costruzioni
- beni cui si applica un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5% (D.M. 31/12/1998)
- beni appartenenti alla seguente tabella:

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%
		Specie 4/b – stabilimenti termali, idrotermali		8%
Gr. XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunic.	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, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	7,50%
		Specie 1, 2 e 3 – trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo equipaggiamento	12%

COSTI INCREMENTATIVI: occorre distinguere tra le migliori:

- A) su beni di terzi** iscritte tra le **“Altre immobilizzazioni immateriali”** in base ai principi OIC: **non spetta** il superammortamento (non sono “beni materiali”)
- B) su beni propri:** l'agevolazione spetta solo **se il bene principale possiede i requisiti** (es: un

Nota: se il bene possiede una propria individualità (in quanto “utilmente separabile” dal bene principale):

- se riferito a beni di terzi: va iscritto tra le immobilizzazioni materiali e, pertanto, si applicano i criteri generali
- se riferito a beni propri: ove possieda una “autonoma funzionalità” va iscritto autonomamente tra le immobilizzazioni materiali, applicandosi anche in questo caso i criteri generali (es: l'acquisto di un quadro elettrico non incrementano il valore dell'immobile perché utilmente separabile da quest'ultimo e, dunque, può fruire del superammortamento, a differenza di eventuali componenti incorporati a muro, che risultano esclusi da superammortamento in quanto ne è escluso l'immobile).

VEICOLI: la **L. 232/2016** ha disposto la **proroga** per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, co. 1, lett. b) e b-bis), del TUIR:

- effettuati entro il 31/12/2017
- o entro il 30/06/2018 a condizione che entro la data del 31/12/2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti di almeno il 20% del costo di acquisizione.

AUTOVEICOLI	ART. 164 TUIR	DEDUCIBILITA'	2016	2017
Adibiti ad uso pubblico (es. taxi) o utilizzati esclusivamente come beni strumentali	co. 1, lett. a)	100%	SI	SI
Non sono utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico	co. 1, lett. b)	20% (80% per agenti/rapp.) entro certi limiti		NO
Dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta	co. 1, lett. b-bis)	70%		

L'Agenzia ha fornito chiarimenti in relazione al super ammortamento con le CM 23/2016 e CM 4/2017 (in quest'ultima ha ribadito, salvo alcune novità interpretative, quanto affermato in sede di Telefisco 2017).

BENI DI COSTO UNITARIO INFERIORE A € 516,46

La recente RM 145/2017 ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione del **superammortamento** con riguardo ai **beni strumentali dal costo unitario non superiore ad € 516,46**, che, in alcune realtà imprenditoriali, assumono una consistente rilevanza.

In particolare, il quesito posto all'Agenzia attiene al caso in cui i suddetti beni vengono **ammortizzati in bilancio in più esercizi** e pertanto se:

- sia corretto operare la maggiore deduzione del 40% in **un'unica soluzione oppure**
- se risulta obbligatorio far riferimento ai coefficienti di ammortamento di cui al D.M. 31/12/1998 e, quindi, **ripartire tale deduzione in funzione della percentuale di ammortamento ivi prevista.**

ALCUNI ASPETTI CHIARITI CON LE C.M. 23/2016 E C.M. 4/2017

Ammortamento dei beni: l'agevolazione consiste in una deduzione extracontabile (variazione in diminuzione nel mod. Redditi) in base ai coefficienti ministeriali, ridotti al 50% per il 1° esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa.

Soggetti che determinano il reddito imponibile in base alle risultanze del C.E.: la maggiorazione del 40% è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale, non alle valutazioni di bilancio.

Esempio: Srl ha acquistato un bene per €. 10.000, applicando un coefficiente di ammortamento civilistico del 20% inferiore a quello fiscale del 25%:

- a conto economico viene stanziato un ammortamento di €. 2.000
- la variazione in diminuzione in dichiarazione dei redditi rimane pari ad €. 2.500.

Beni strumentali nuovi di costo non superiore ad € 516,46: la maggiorazione del 40% non influisce su tale limite con la conseguenza che, se a seguito della suddetta maggiorazione il costo del bene superi l'importo anzidetto, non viene meno la possibilità di deduzione integrale nell'esercizio.

Con riferimento ai beni di costo unitario \leq € 516,46, la scelta:

- di **non "spesare" il bene (ammortamento in un solo esercizio)**
- ma di **propendere per la ripartizione dell'ammortamento in più esercizi**

comporta:

- ➔ **l'impedimento alla fruizione integrale, nello stesso esercizio, della maggiorazione del 40%.**
- ➔ **dovendosi procedere in via ordinaria (col riconoscimento della maggiore deduzione attraverso l'applicazione per ogni anno dei coefficienti fiscali di ammortamento fiscali adottati).**

COME OPERARE LA DEDUZIONE PER IL SUPER AMMORTAMENTO

Deduzione delle quote di ammortamento dei beni in base al **principio della previa imputazione al C.E.**

Deduzione extracontabile delle quote relative alla maggiorazione del 40% applicando i coefficienti ministeriali di ammortamento a prescindere dal coefficiente di ammortamento civile adottato in bilancio

Esempio1

Impresa acquista in data 1/07/2017 di un bene del costo di € 500, avente un coefficiente fiscale di ammortamento del 25%, che viene consegnato ed entra in funzione nello stesso 2017.

L'impresa **opta per la deduzione integrale nell'esercizio** di sostenimento del costo del bene.

ANNO	COSTO		SUPER AMM.TO	Variazione in diminuzione
	IMPUTATO A C.E.	DEDUZIONE FISCALE		
2017	€ 500	€ 500	€ 200	200

MODELLO REDDITI 2017			
QUADRO RF	CODICE	TIPOLOGIA	MODELLO
RIGO RF55 (Altre variazioni in diminuzione)	50	Imprese individuali in contabilità ordinaria	PF
		Società di persone in contabilità ordinaria	SP
		Società di capitali	SC
		Enti non commerciali	ENC
QUADRO RG	CODICE	TIPOLOGIA	MODELLO
RIGO RG22 (Altri componenti negativi)	27	Imprese individuali in contabilità semplificata	PF
		Società di persone in contabilità semplificata	SP

MODELLO REDDITI - QUADRO RE "ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI"			
RE7	Quote di ammortamento e spese per l'acquisto di beni di costo unitario non superiore a euro 516,46	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ²	
	(¹ ,00)		,00
RE8	Canoni di locazione finanziaria relativi ai beni mobili	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ²	
	(¹ ,00)		,00

MODELLO REDDITI - QUADRO LM "CONTRIBUENTI MINIMI"			
LM5	Totale componenti negativi	Commi 91 e 92 L. 208/2015 ¹	,00

Esempio2

Nell'Esempio precedente, si ponga ora che l'impresa opti per la deduzione in più anni e contabilmente ammortizzi il bene col coefficiente "civile" del 20% (la quota annuale massima fiscale ammessa in deduzione, con il coefficiente del 25%, è pari € 125,00).

COSTO DI ACQUISTO	€ 500	COEFF. AMM.TO CIVILE	20%	COEFF. AMM.TO FISCALE	25%
SUPER AMM.TO	€ 200	QUOTA AMM.TO (€ 500 x 20%)	€ 100	QUOTA AMM.TO (€ 500 x 25%)	€ 125

La deduzione della quota di **ammortamento fiscale** è ridotta a metà nel 1° esercizio (art. 102, co. 2, TUIR) e decorre dalla data di entrata in funzione.

Dal punto di **visto contabile**, l'ammortamento decorre dal momento in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso (OIC 16)

ANNO	Coeff. Amm.to		Quota ammort.to	
	Civile	Fiscale	Civile	Fiscale (derivazione)
2017	10%	10%	€ 50	€ 50
2018	20%	20%	€ 100	€ 100
2019	20%	20%	€ 100	€ 100
2010	20%	20%	€ 100	€ 100
2021	20%	20%	€ 100	€ 100
2022	10%	10%	€ 50	€ 50
	100%	100%	€ 500	€ 500

DEDUZIONE FISCALE DELLE QUOTE DI AMM.TO
Deduzione, dal 2017 al 2022, delle quote di ammortamento del bene (art. 102, commi 1 e 2 del TUIR), nel rispetto dell'art. 109, co. 4, del TUIR. La deduzione avviene per derivazione nei limiti previsti dal TUIR.
Riduzione del 50% dei coefficienti di ammortamento fiscale per il 1° esercizio.

ANNO	Coeff. Amm.to		Quota ammort.to		SUPER AMM.TO
	Civile	Fiscale	Civile	Fiscale	
2017	10%	12,50%	€ 50	€ 62,50	25
2018	20%	25%	€ 100	€ 125	50
2019	20%	25%	€ 100	€ 125	50
2010	20%	25%	€ 100	€ 125	50
2021	20%	12,50%	€ 100	€ 62,50	25
2022	10%	0%	€ 50	€ 0	0
	100%	100%	€ 500	€ 500	200

DEDUZIONE DEL SUPER AMMORTAMENTO
Deduzione, dal 2017 al 2021, delle quote relative alla maggiorazione del 40% applicando i coefficienti fiscali (nell'esempio è supposta al 25%, ridotta al 12,50% per il 2017, che non risulta influenzata dal coefficiente di ammortamento civilistico del 20%).
Calcolo e ripartizione della maggiorazione del 40%:
€ 500 x 12,50% = € 62,50 x 40% = € 25 (2017 e 2021)
€ 500 x 25% = € 125 x 40% = € 50 (dal 2018 al 2020)
oppure
€ 200 x 25% x 50% = € 25 (2017 e 2021)
€ 200 x 25% = € 50 (dal 2018 al 2020)