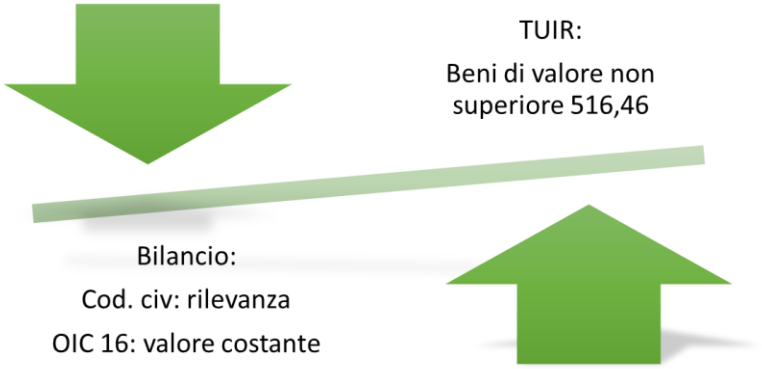
OGGETTO	**AMMORTAMENTO BENI DI VALORE NON SUPERIORE A €. 516,46**
RIFERIMENTI	
CIRCOLARE DEL	**21/12/2017**

Sintesi: la recente riforma dei bilanci delle società di capitali, unitamente all'agevolazione meglio nota come superammortamento, sta delineando un orientamento marcato riguardante il trattamento contabile e fiscale dei beni di modico valore. Tale orientamento deriva dalla necessità di far convivere tra loro i principi civilistici contenuti negli artt. 2426 (criteri di valutazione) e 2423 c. 4 (principio della rilevanza), cod. civ., opportunamente declinati dall'OIC 16, con le regole fiscali contenute nell'art. 102, co. 5, tuir.

Ai fini della corretta valutazione delle poste di bilancio e della successiva deduzione fiscale dei costi relativi ai beni strumentali di modico valore, occorre tener conto della disciplina ad essi relativa, considerando distintamente:

- ➔ le regole di bilancio;
- ➔ le regole fiscali.



LE REGOLE DI BILANCIO

Si riportano di seguito le regole di bilancio strettamente connesse con la fattispecie in esame e la connessa declinazione contenuta negli OIC.

REGOLE DI BILANCIO		
▪	*1) **le immobilizzazioni sono iscritte al costo di acquisto o di produzione.** Nel costo di acquisto si computano anche i costi accessori. Il costo di produzione comprende tutti i costi direttamente imputabili al prodotto. Può comprendere anche altri costi, per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene può essere utilizzato; con gli stessi criteri possono essere aggiunti gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione, interna o presso terzi; le immobilizzazioni rappresentate da titoli sono rilevate in bilancio con il criterio del costo ammortizzato, ove applicabile;* *2) **il costo delle immobilizzazioni**, materiali e immateriali**, la cui utilizzazione è limitata nel tempo deve essere sistematicamente ammortizzato in ogni esercizio in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione.** Eventuali modifiche dei criteri di ammortamento e dei coefficienti applicati devono essere motivate nella nota integrativa*	**Art. 2426, nn. 1, 2 e 3**

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

▪	**DISPOSIZIONE ABROGATA dal D.lgs. 139/2015** ~~***le attrezzature industriali e commerciali,*** *le materie prime, sussidiarie e di consumo,* ***possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante*** *qualora siano costantemente rinnovate, e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.*~~	**Art. 2426, n. 12**
▪	*Par. 34.* ***Le attrezzature industriali e commerciali****, qualora siano* ***costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa rilevanza in rapporto all'attivo di bilancio, possono essere iscritte nell'attivo ad un valore costante****. Questa valutazione approssima il costo effettivo delle attrezzature industriali e commerciali sempreché non si abbiano variazioni sensibili nell'entità, valore e composizione di tali immobilizzazioni materiali.* ***A seguito della rilevazione iniziale non si procede all'ammortamento sistematico di tali beni lungo la loro vita utile, e gli acquisti degli esercizi successivi vengono direttamente spesati a conto economico.*** **ATTENZIONE**: Secondo una interpretazione della metodologia in esame, il valore costante può essere capitalizzato (alle condizioni sopra descritte) nel primo esercizio ed il costo deve essere riportato tra gli ammortamenti delle immobilizzazioni materiali, nel corpo del conto economico, relativamente agli acquisti effettuati negli esercizi successivi rispetto alla suddetta capitalizzazione. *Par. 22. La* ***voce BII3 "attrezzature industriali e commerciali"*** *può* ***comprende****re:* *- attrezzature: sono strumenti (con uso manuale) necessari per il funzionamento o lo svolgimento di una particolare attività o di un bene più complesso (ad esempio:* ***attrezzi di laboratorio, equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa****);* *-* ***attrezzatura varia****, legata al processo produttivo o commerciale dell'impresa, completante la capacità funzionale di impianti e macchinario,* ***distinguendosi anche per un più rapido ciclo d'usura; comprende convenzionalmente gli utensili****.*	**OIC 16**

ATTENZIONE: Ai fini civilistici l'abrogazione del valore costante, in merito alla valutazione delle minuterie che sono costantemente rinnovate nel tempo, è solo apparente, tenendo conto dei chiarimenti e dalle integrazioni contenuti nell'OIC 16 e nella relazione illustrativa al D.lgs. 139/2015.

Relativamente al caso di specie si riporta quanto specificato nel corpo della **Relazione illustrativa al D.lgs. 139/2015**:

> *"L'introduzione del principio generale della rilevanza ha comportato l'eliminazione, in quanto ridondanti, dei riferimenti a tale principio contenuti in specifiche regole di informativa de! codice, nonché della norma di cui ai* ***numero 12*** *del* ***primo comma dell'articolo 2426, chiaro esempio di applicazione del principio di rilevanza alla valutazione delle voci di bilancio****."*

Inoltre occorre integrare l'informativa di bilancio con le disposizioni contenute nell'**art. 2423, c. 4, c.c**.:

> *"Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili****. Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione****."*

Si riporta una interpretazione di rilevanza (v. RF 064/2017 in relazione all'informativa dovuta in presenza di "Parti correlate").

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

RILEVANZA

- si verifica laddove l'informazione omessa o erronea sia in grado d'influire sulle decisioni economiche prese in base alla medesima
- dipende dalla **dimensione della posta** in bilancio o dall'errore giudicato nelle particolari circostanze della sua omissione o errata imputazione.

INDICATORI DI RILEVANZA		RAPPORTO %	Soc. non quotate
a)	del controvalore	controvalore dell'operazione/patrimonio netto del Bilancio precedente	10%
b)	dell'attivo	totale attivo dell'operazione/totale attivo della società	
c)	delle passività	totale passività dell'operazione/totale attivo della società	
d)	degli utili	utili ante imposte attribuibili all'operazione/utili ante imposte della società	
e)	di acquisti e vendite (beni e servizi)	corrispettivo dell'operazione/ricavi della società	

Il Doc. 17/03/2010 del CNDCEC chiarisce che il parametro del 10%: - è solo "indicativo" e potrebbe non essere sufficiente in tutte le situazioni.

- va applicato ai valori del bilancio in chiusura (non a quelli del bilancio precedente, tranne l'indice a))

IASB OIC 11/2005

Si propone un esempio relativo alla esposizione in bilancio delle attrezzature in base al valore costante.

Esempio1

Una società di capitali acquista, nel 2017, delle attrezzature per l'importo complessivo di euro 1.000, ritenendolo congruo (ai fini della valutazione secondo il disposto normativo contenuto nell'art. 2423, co 4, c.c. e nell'OIC 16 par. 34) quale valore costante.

Si riporta di seguito l'importo indicato nello stato patrimoniale relativamente all'**esercizio 2017**.

Stato patrimoniale	
B.II.3. Attrezzature industriali e commerciali	**Importo**
	1.000

Nel primo anno l'operazione non rileva nel conto economico.

Si ricorda che ai sensi dell'**art. 2423, co. 4, c.c.**, l***e società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione principio della rilevanza.***

Nell'**esercizio 2018,** la società sostiene la medesima spesa, sia per natura che per importo. Si riportano di seguito i riflessi di bilancio.

Stato patrimoniale	
B.II.3. Attrezzature industriali e commerciali	**Importo**
	1.000
La voce di bilancio non viene più modificata, rispetto al 2017, in base all'applicazione del criterio del valore costante.	

Conto economico	
B.10.b. Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	**Importo**
	1.000
L'imputazione del costo segue la linea indicata nell'OIC n. 16, sulla base dell'orientamento della dottrina.	

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

IMPRESE INDIVIDUALI E SOCIETA' DI PERSONE IN CONTABILITÀ SEMPLIFICATA

Occorre sempre tener presente che **ai fini civilistici l'imprenditore**:

- **è obbligato** (ex art. 2082 c.c.) **alla tenuta dei libri civilistici obbligatori** (libro giornale, libro inventari, magazzino e schede contabili)
- **è esonerato da tale obbligo il piccolo imprenditore** (art. 2083 c.c.)
- **nelle valutazioni** di bilancio, **deve attenersi ai criteri dell'art. 2426 c.c.** (art. 2217 c. 2 c.c.).

Con specifico riferimento alle società di persone si ricordano i seguenti obblighi in capo ai soci amministratori:

- ➔ l'**obbligo del rendiconto** (art. 2261 c.c.)
- ➔ l'**applicazione**, all'interno del rendiconto, **dei criteri stabiliti dall'art. 2426 c.c.** (Cass., n. 1261/2016)
- ➔ la **responsabilità penale, in capo agli amministratori, per le omissioni relative agli obblighi imposti dal codice civile,** relativamente alla tenuta della contabilità obbligatoria di tipo civilistico (Cass., n. 28923/2012):
  - nel caso di specie **le disposizioni fiscali** contenute negli artt. 66 Tuir e 18 Dpr 600/73, **non possono costituire valide deroghe alle disposizioni civilistiche**;
  - posto che **le disposizioni in materia di rendiconto sono poste a tutela dei soci** queste **sono derogabili** (Cass., n. 3356/1985).

ATTENZIONE: L'applicazione delle regole proprie del bilancio delle società di capitali, nell'ambito delle società di persone, risulta nella pratica spesso *scavalcata* dalle disposizioni fiscali. Occorre ponderare di volta in volta la possibilità che, nello specifico caso concreto, la violazione delle disposizioni contenute nell'art. 2426 c.c., possa cristallizzare la responsabilità degli amministratori.

LE REGOLE FISCALI

Con riguardo agli aspetti fiscali occorre distinguere due diversi passaggi:

- ➔ Regole di deducibilità fiscale;
- ➔ Individuazione della delimitazione della soglia di deducibilità.

REGOLE DI DEDUCIBILITÀ FISCALE

In relazione alla deducibilità fiscale di tali operazioni, il riferimento principale è l'art. 102 Tuir:

Art. 102 Tuir:

1. Le quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali per l'esercizio dell'impresa sono deducibili a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.
2. La deduzione e' ammessa in misura non superiore a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze pubblicato nella Gazzetta Ufficiale, ridotti alla meta' per il primo esercizio. I coefficienti sono stabiliti per categorie di beni omogenei in base al normale periodo di deperimento e consumo nei vari settori produttivi.

[…]

5. Per i beni il cui costo unitario non e' superiore a 516,46 euro e' consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell'esercizio in cui sono state sostenute.

ATTENZIONE: per i beni strumentali di valore non superiore ad €. 516,46 non occorre applicare la procedura dell'ammortamento; sono interamente deducibili nell'esercizio in cui viene sostenuta la spesa.

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

Si riepilogano le espressioni di prassi e giurisprudenza nel merito:

Ambito oggettivo	L'art. 102 c. 5 Tuir, fa riferimento ai beni strumentali, cioè a beni di uso durevole atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa	***CM 23/2016***
Natura fiscale	La deduzione integrale del costo dei beni strumentali di modico importo costituisce una deroga al procedimento dell'ammortamento, cioè un caso di superamento delle aliquote massime fiscali	***Cass. n. 15163/2009***
Facoltatività	Il contribuente può scegliere liberamente tra l'applicazione dei coefficienti determinati dal DM 31/12/1988 e la deduzione integrale della spesa	***RM 9/1551 del 19/10/1976***
Irreversibilità	Il contribuente non può modificare la scelta originaria, manifestata nella dichiarazione in quanto occorre tener conto di quanto segue: - del principio di continuità che lega i vari periodi d'imposta nonostante l'autonomia delle corrispondenti obbligazioni tributarie; - della necessità di assicurare le opportune garanzie per l'erario	
Strumentalità	Il bene dedotto nell'esercizio dell'acquisto non perde il carattere della strumentalità.	***CM 27/2005***
Finalità	La norma si pone l'obiettivo della semplificazione degli adempimenti per la deduzione delle spese di piccolo importo	***Cass. n. 23996/2013***
	Si tratta di una norma di natura agevolativa sotto l'aspetto finanziario	***RM 9/1551 del 19/10/1976***
Deducibilità	I beni oggetto dell'agevolazione sono integralmente deducibili nell'esercizio del loro acquisto	***RM 1751 del 4/01/1979***

Può essere utile sottolineare alcuni importanti **punti utili ai fini della deducibilità dei costi** in argomento. Infatti:

- ⇨ i beni di costo non superiore ad €. 516,46 sono riferiti a beni strumentali;
- ⇨ si ritiene corretto l'inserimento di detti costi nel registro dei beni ammortizzabili (C.T.P. di Novara, sent. n. 62/1997)
- ⇨ la cessione di detti beni genera plusvalenze, per un importo pari al ricavo di vendita (CM 8/1985)
- ⇨ partecipano alla determinazione del plafond per la determinazione del limite di deducibilità delle spese di manutenzione.

DELIMITAZIONE DELLA SOGLIA

In merito alla soglia che delimita l'applicazione dell'agevolazione occorre precisare quanto segue:

- i beni devono essere suscettibili di singola autonoma utilizzazione (RM 1751/1979, relativamente alle bombole di gas di petrolio liquefatto)
- secondo la Cassazione (sent. n. 14042/2011) i beni sono suscettibili di utilizzazione autonoma qualora siano idonei a fornire utilità all'impresa a prescindere dalla loro aggregazione con altri beni;
- la dotazione della specifica ed autonoma oggettiva individualità del bene, ancorchè funzionalmente strumentale all'utilizzazione di un altro bene, non comporta la perdita dell'agevolazione (cass., n. 239962013 e 14042/2011)

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

- non rientrano nell'ambito agevolativo i beni suscettibili di uso congiunto con altri beni, a meno che non abbiano una propria funzionalità e siano venduti separatamente (C.T.C., decisione 1763/1983).

ESEMPIO		
▪	Pancali in legno: costo complessivo di euro 132.019; valore unitario: euro 6,07. <<(D)eve ritenersi prevalente il criterio del costo modesto dell'investimento riferibile ai singoli componenti dell'investimento	**Cass., n. 15163/2009**

LA CRITICITA - IL DISALLINEAMENTO CIVILE E FISCALE

La norma, sicuramente applicabile per le imprese minori, desta grandi perplessità in dottrina nel caso delle imprese che redigono il bilancio.

***Art. 109 c. 4 Tuir**: "Le spese e gli altri componenti negativi non sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui non risultano imputati al conto economico relativo all'esercizio di competenza. Si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili adottati dall'impresa."*

In dottrina vi sono **due diversi orientamenti** in merito, in quanto si contrappongono:

a) primo orientamento: l'ammortamento integrale è previsto dalla legge e pertanto può essere legittimamente applicato indipendentemente dalla preventiva imputazione in bilancio; la società ammortizza il bene di modico valore ai sensi dell'art. 2426, n. 2, c.c., e deduce integralmente la spesa, attraverso una variazione in diminuzione, nella dichiarazione dei redditi

ATTENZIONE: In giurisprudenza emerge la sentenza della cassazione n. 15163, del 26 giugno 2009 che, relativamente ad una S.p.a., ammette la deduzione integrale dei beni strumentali d'importo non superiore a 516,46 euro, in quanto viene considerata una deroga al procedimento di ammortamento fissato dal vigente art. 102, comma 5 del tuir.

b) secondo orientamento: il comma 5 non può essere applicato in quanto contrario al disposto normativo contenuto nell'art. 109, comma 4 del tuir.

ATTENZIONE: Detto orientamento è stato sostanzialmente confermato dall'agenzia delle entrate, nella **R.M. 145/E/2017**, laddove viene previsto che:
- **il costo reale del bene viene dedotto per derivazione, previa imputazione a conto economico**;
- la maggiorazione viene dedotta attraverso una variazione in diminuzione.

Ovviamente la preventiva iscrizione a conto economico del costo deriva direttamente dalla corretta applicazione delle regole di bilancio, che abbiamo più sopra esaminato.

Non si può superare il problema applicando le regole fiscali (art. 102, c. 5, Tuir) nell'ambito del bilancio, attraverso l'integrale imputazione del costo nel conto economico nell'anno di acquisizione del bene.

Si riportano di seguito alcuni rilevanti interventi, della prassi e della giurisprudenza.

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

Rispetto delle regole contabili	*Non può ammettersi in via generalizzata la possibilità di calcolare discrezionalmente gli ammortamenti fiscali, in misura diversa dagli ammortamenti civilistici e, quindi, in modo avulso dalle indicazioni di bilancio, stante il principio di derivazione del reddito imponibile dal risultato del conto economico enunciato all'art. 83 del tuir.*	***R.M. 78/2005***
	"l'adozione , nella redazione del bilancio, di un criterio di valutazione di un cespite patrimoniale diverso da quello utilizzato negli esercizi precedenti, in violazione del principio di continuità dei valori contabili sancito dall'art. 2423 bis c.c. e senza che la nota integrativa rechi l'adeguata motivazione della deroga richiesta rende nullo il bilancio (Cass. 11091/2008). […] *Le quote di ammortamento non possono infatti essere determinate e variate in modo arbitrario dalla società, ma devono essere rapportate, in modo tendenzialmente uniforme, alla durata normale di utilizzazione dei beni strumentali, in quanto l'art. 67 (adesso 102) TUIR non introduce una deroga alle disposizioni del codice civile in materia di redazione del bilancio, le quali sono destinate a valere anche ai fini delle determinazioni fiscali".* **N.B.**: secondo la cassazione, nel caso di specie, ai fini del bilancio: "*I criteri di ripartizione del valore da ammortizzare devono dunque assicurare una razionale e sistematica imputazione del valore dei cespiti durante la stimata vita utile dei medesimi onde eventuali modifiche dei criteri di ammortamento dei coefficienti applicati devono essere giustificate in forza di una valida ragione economica e specificamente motivate nella nota integrativa."*	***Cass n. 22016/2014***
	Determinare quote di ammortamento non reali supera i limiti di discrezionalità degli amministratori. E' illegittimo il richiamo alle percentuali fiscali, in quanto occorre considerare l'effettivo deperimento e consumo previsto dal codice civile	***Corte d'Appello Milano, 26/06/1987***

LA R.M. 145/E/2017

Nello scenario indicato, si è inserito il chiarimento della recente R.M. n. 145, del 24 novembre 2017.

Nota: nel caso di specie, trattando del superammortamento, la risoluzione non entra nel merito della problematica.

Ciò che **rileva**, in ogni caso, è **che** l'agenzia delle entrate ritiene che **il presupposto necessario per dedurre l'ammortamento nell'anno di sostenimento della spesa**, da parte di una società di capitali, **è l'imputazione a conto economico del costo connesso**.

La citata risoluzione propone due esempi di seguito riprodotti, con qualche modifica .

Esempio2	Srl acquista il 1/07/2018 un bene per €. 1.000 + Iva; lo stesso giorno viene consegnato ed entra in funzione. Per tale bene è previsto un coefficiente di ammortamento fiscale del 25%. Si decide per l'ammortamento integrale. Si avrà la seguente situazione:

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

Anno	Costo imputato a conto economico	Costo dedotto per derivazione ex art. 102, c. 5 TUIR
2018	1.000	1.000

Nota: non vi sono chiarimenti alla fattispecie. Ripercorrendo le indicazioni contenute nell'OIC 16 ed RM 145/2017 il costo va imputato tra gli ammortamenti.

Si riporta di seguito l'importo indicato nello stato patrimoniale, in applicazione del valore costante.

Stato patrimoniale	
B.II.3. Attrezzature industriali e commerciali	**Importo**
	1.000
Valore formatosi nel 2017.	

Si riporta di seguito l'importo indicato nel conto economico.

Conto economico	
B.10.b. Ammortamento delle immobilizzazioni materiali	**Importo**
	1.000
Acquisti 2018	

L'informativa di bilancio va integrata con le disposizioni contenute nell'**art. 2423, co. 4, c.c.**:

" Non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta. Rimangono fermi gli obblighi in tema di regolare tenuta delle scritture contabili. ***Le società illustrano nella nota integrativa i criteri con i quali hanno dato attuazione alla presente disposizione****."*

Il punto d'incontro tra il binario civilistico e quello fiscale sembra essere costituito dalla imputabilità del costo, integralmente nel conto economico.

La fattispecie si concretizza nel caso dell'applicazione del valore costante in bilancio. L'imputazione è soggetta alle condizioni di seguito indicate.

IMPUTAZIONE A CONTO ECONOMICO DEL COSTO DEI BENI STRUMENTALI DI MODICO VALORE REQUISITI CIVILISTICI E FISCALI		
Art. 2423, comma 4; OIC 16, par. 34	▪ rinnovamento costante dei beni; ▪ irrilevanza dell'importo ▪ acquisti successivi a quello in cui si è realizzata la prima rilevazione (nello stato patrimoniale)	***Requisito civilistico***
Art. 102, comma 5, tuir; R.M. 145/E/2017	▪ Importo non superiore a 516,46 euro	***Requisito fiscale***

N.B.: nel caso in cui il **valore dei beni strumentali è rilevante** questo deve essere **ammortizzato**, con la conseguente perdita del beneficio previsto dall'art. 102 c. 5 Tuir.

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

ATTENZIONE: nel caso delle imprese soggette a deposito del bilancio pare **poco prudente**, pertanto, applicare l'agevolazione contenuta nell'art. 102 c. 5 TUIR, **nel caso in cui i beni di modico valore siano "d'importo rilevante"** (secondo l'accezione contenuta nel D.lgs. 139/2015: dimensione della posta di bilancio e capacità d'influenzare le decisioni degli *stakeholders*).

SUPER-AMMORTAMENTO DEI BENI DI VALORE NON SUPERIORE AD €. 516,46

Il superammortamento rappresenta un'agevolazione concessa alle imprese. Dipende dal susseguirsi delle seguenti disposizioni:

RIFERIMENTO	DISPOSIZIONE	PERIODO INTERESSATO
Legge di stabilità 2016 (L. 208/2015, art. 1, co. 91 – 94)	Agevolazione consistente nella maggiorazione del 40% del costo di acquisto di beni strumentali materiali nuovi (esclusi gli immobili, i beni materiali strumentali con coefficiente si ammortamento inferiore al 6,5% e gli investimenti effettuati nel settore industriale come: condotte, condutture, materiale rotabile, trasporto aereo – all. 3 alla legge -). Il diritto all'agevolazione decorre dalla data di effettiva entrata in funzione del bene.	**investimenti effettuati dal 15/10/2015 al 31/12/2016**
L. 232/2016 (art. 1, co. 8 – 13)	Proroga dell'agevolazione. L'ambito dei beni agevolabili risulta ridotto rispetto alla precedente norma in quanto sono stati esclusi i mezzi a motore di cui all'art. 164, comma 1, lett. b) e b)-bis, del tuir. **ATTENZIONE**: non sono compresi nella esclusione - gli autocarri e assimilati - i veicoli degli autonoleggi/autoscuole - i taxi	**investimenti effettuati** ▪ **entro il 31/12/2017** ▪ **entro il 30/06/2018** a condizione che entro il 31/12/2017: - l'ordine risulti accettato dal venditore - risulti pagato un acconto pari al 20% del costo
Legge di bilancio 2018 (in corso di approvazione)	Nel testo attuale è prevista una proroga, caratterizzata dalla riduzione del beneficio dal 40% al 30% **ATTENZIONE**: non sono compresi nella esclusione i soli autocarri e assimilati	

L'ambito oggettivo

Con riferimento ai beni agevolabili, posto che la norma fa riferimento ai beni <<*di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa*>> la C.M. 23/E/2016 precisa che sono esclusi:

- i beni merce;
- i materiali di consumo;
- i beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di beni destinati alla vendita.

Sono agevolabili i beni concessi in comodato d'uso a terzi (CM 23/2016).

Il superamento del limite d'importo

Con riguardo al superamento del limite di €. 516,46 dovuto all'applicazione della maggiorazione, la **CM 23/2016** ha chiarito che quest'ultima non ha rilevanza.

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

Esempio3

Una impresa acquista un bene strumentale del costo di euro 500,00 e intende applicare l'agevolazione. Si veda di seguito il procedimento di calcolo:

Anno	Costo imputato a conto economico	Maggiorazione	Costo deducibile
2017	500	200	**700**

Si giunge, infine, al chiarimento della recente RM 145/2017: per i beni di valore non superiore a €. 516,46 sono previsti due procedimenti correlati, con la preventiva annotazione del costo nel conto economico:

- ➔ deduzione integrale nell'anno del sostenimento del costo;
- ➔ ammortamento.

Si ripropongono gli esempi contenuti nella citata risoluzione.

Esempio4

Caso a) Deduzione del costo nell'anno del sostenimento della spesa.

Srl acquista il 1/07/2017 un bene per €. 500 + Iva; lo stesso giorno il bene è consegnato ed entra in funzione. Per tale bene è previsto un coefficiente di ammortamento fiscale del 25%.

Può fruire della maggiorazione del 40% del costo d'acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad euro 200 (40% di 500).

Contabilmente, la società decide di dedurre integralmente il costo del bene nell'esercizio di acquisto. Si avrà la seguente situazione:

Anno	Costo imputato a conto economico	Costo dedotto per derivazione ex art. 102 c. 5 Tuir	Variazione in diminuzione
2017	500	200	200

Caso b) Ammortamento del costo

Una società di capitali acquista, in data 1° luglio 2017, un bene per un costo pari ad euro 500; lo stesso giorno il bene viene consegnato ed entra in funzione. Si presenta una tabella riepilogativa dell'operazione.

Punti	Descrizione	Importi
A)	Costo di acquisto	500
B)	Maggiorazione complessiva (A * 0,40)	200
C)	Coefficiente civilistico	20%
D)	Coefficiente fiscale	25%

Si può stendere la tabella di seguito riportata:

Anno	Ammort. imputato a conto economico	Costo dedotto per derivazione ex art. 102 c. 5 Tuir	Variaz. in diminuz.
2017 *(rid. 50%)*	50	50	25
2018	100	100	50
2019	100	100	50
2020	100	100	50
2021	100	100	25
2022	50	50	0
Totali	**500**	**500**	**200**

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it

ATTENZIONE: la maggiorazione viene calcolata sull'ammortamento fiscale e non sulla quota di ammortamento civilistico. Esempio: la maggiorazione relativa al 2017 si calcola nel modo seguente: (500 x 25%)/2 = 62,50 (ammortamento fiscale massimo deducibile di periodo). Successivamente: 62,50 x 0,40 = 25 (agevolazione 2017).

Considerazioni

Dall'esame della normativa emerge che il legislatore ha fissato due agevolazioni:

- la deduzione integrale del costo dei beni strumentali di valore non superiore a 516,46 euro (art. 102, co. 5, tuir);
- il superammortamento (legge di stabilità 2016).

Queste agevolazioni trovano due diverse modalità di applicazione:

- l'ammortamento integrale pare dipendere dalla previa iscrizione del costo nel conto economico;
- l'agevolazione consistente nella maggiorazione dell'ammortamento (subordinata alla prima) si realizza mediante una variazione in diminuzione.

RIPRODUZIONE VIETATA – www.redazionefiscale.it