



ORDINE DEI DOTTORI
COMMERCIALISTI E DEGLI
ESPERTI CONTABILI
DI PORDENONE



Anno 2017

N.RF060

INFO FISCO

La Nuova Redazione Fiscale

A cura del
dott. Andrea Cirrincione

www.redazionefiscale.it

Pag. 1 / 12

OGGETTO	IMMOBILIZZAZIONI MATERIALI - PROFILI CONTABILI E FISCALI
RIFERIMENTI	ART. 2426 C.C., OIC N. 16, ART. 102 DEL TUIR
CIRCOLARE DEL	31/03/2017

Sintesi: le immobilizzazioni materiali sono beni tangibili destinati ad essere utilizzati durevolmente dall'impresa. Entrano a far parte del patrimonio alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e dei benefici connessi al bene, che tendenzialmente coincide con la data del trasferimento della proprietà. Il costo viene ammortizzato (cioè "ripartito") nel periodo di vita utile attribuito al bene.

Sotto l'aspetto fiscale, emergono in maniera evidente le differenze sostanziali che caratterizzano la disciplina del bilancio rispetto alla disciplina riguardante la determinazione del reddito d'impresa.

Di recente il legislatore fiscale ha introdotto due disposizioni agevolative volte ad incentivare i nuovi investimenti effettuati dalle imprese mediante il riconoscimento di un maggior costo rispetto a quello di acquisto o di produzione ovvero rispetto al costo della locazione finanziaria.

Si tratta del Super-ammortamento, consistente in una maggiorazione del 40% del costo effettivo e dell'Iperammortamento, che consiste in un'agevolazione volta ad incentivare i nuovi investimenti tecnologici nell'ambito dell'Industria 4.0, mediante una maggiorazione del 150% del costo effettivo.

Le immobilizzazioni materiali "sono beni tangibili di uso durevole costituenti parte dell'organizzazione permanente delle società, la cui utilità economica si estende oltre i limiti di un esercizio" (OIC n. 16, par 4). Nel seguito, le voci di bilancio interessate:

STATO PATRIMONIALE
B) Immobilizzazioni, con separata indicazione di quelle concesse in locazione finanziaria: II) Immobilizzazioni materiali: 1) terreni e fabbricati; 2) impianti e macchinario; 3) attrezzature industriali e commerciali; 4) altri beni; 5) immobilizzazioni in corso e acconti.

CONTO ECONOMICO
A) Valore della produzione: 4) Costruzioni interne; B) Costi della produzione: b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali; c) altre svalutazioni delle immobilizzazioni;

NOTA INTEGRATIVA
La nota integrativa deve indicare, oltre a quanto stabilito da altre disposizioni: 1) i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato; 2) i movimenti delle immobilizzazioni, specificando per ciascuna voce: il costo; le precedenti rivalutazioni, ammortamenti e svalutazioni; le acquisizioni, gli spostamenti da una ad altra voce, le alienazioni avvenuti nell'esercizio; le rivalutazioni, gli ammortamenti e le svalutazioni effettuati nell'esercizio; il totale delle rivalutazioni riguardanti le immobilizzazioni esistenti alla chiusura dell'esercizio; 8) l'ammontare degli oneri finanziari imputati nell'esercizio ai valori iscritti nell'attivo dello stato patrimoniale, distintamente per ogni voce;

RENDICONTO FINANZIARIO (OIC 10)	
A) Rettifiche per elementi non monetari che non hanno avuto come contropartita nel capitale circolante netto:	
Ammortamento delle immobilizzazioni	
Svalutazioni per perdite durevoli di valore	
B) Flussi finanziari derivanti dall'attività di investimento	
Immobilizzazioni materiali	
(Investimenti)	
-	Al netto della variazione dei debiti vs fornitori di immobilizzazioni (n.d.a.) –
Disinvestimenti	
-	Al netto della variazione dei crediti vs clienti di immobilizzazioni (n.d.a.) –

Si analizzano separatamente le fattispecie sotto l'aspetto civilistico e sotto l'aspetto fiscale, considerando sostanzialmente:

- ➔ l'acquisizione
- ➔ l'ammortamento.

PROFILI CIVILISTICI E CONTABILI

Il primo aspetto civilistico importante è costituito dalla rilevazione del costo di acquisizione della immobilizzazione.

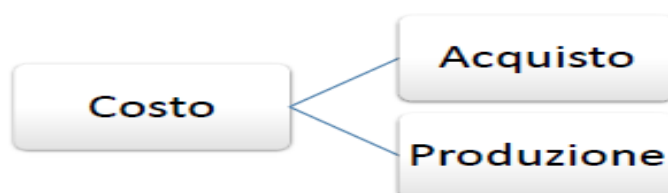
IL COSTO

Le immobilizzazioni materiali sono valutate in base alle disposizioni contenute nell'art. 2426,c.c.



"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;

La norma stabilisce che le immobilizzazioni materiali possono essere iscritte in bilancio al costo storico che può essere:



Il costo di acquisto comprende:

- il prezzo;
- gli oneri accessori (tra cui vanno, in generale, esclusi gli interessi passivi)

Il costo di produzione comprende:

- i costi direttamente imputabili
- i costi indiretti ragionevolmente imputabili al prodotto
- gli oneri finanziari connessi con il finanziamento della fabbricazione (sia nel caso della produzione interna che presso terzi).

IL COSTO DI ACQUISTO

L'OIC n. 16 (par. 35 e 36) fissa alcune **regole generali** in merito alla determinazione del **costo di acquisto**. Questo infatti **comprende**:

- il costo effettivamente sostenuto per l'acquisizione del bene
- l'iva indetraibile
- gli oneri accessori di acquisto, ovvero i costi collegati all'acquisto del bene

Il costo di acquisto è al netto:

→ **degli sconti incondizionati esposti in fattura.**

L'OIC n. 16 (par. 38) propone i seguenti esempi allo scopo di chiarire quali siano gli oneri accessori da portare in aumento del costo di acquisto delle immobilizzazioni materiali:

FABBRICATI	<ul style="list-style-type: none"> - Oneri notarili - Tasse di registrazione dell'atto - Oneri connessi con la stipula dell'eventuale preliminare - Oneri di progettazione dell'immobile - Oneri di urbanizzazione posti per legge a carico del proprietario - Compensi di mediazione
IMPIANTI E MACCHINARI	<ul style="list-style-type: none"> - Costi di progettazione - Trasporti - Costi di montaggio e posa in opera - Costi di messa a punto
MOBILI	<ul style="list-style-type: none"> - Costi di trasporto - Dazi su importazioni

IL COSTO DI PRODUZIONE

L'OIC n. 16 (par. 39 – 44) fissa le **regole** sulla determinazione del **costo di produzione**, nonché i limiti per la **capitalizzazione degli oneri finanziari**.

Il costo di produzione comprende, in linea generale:

→ **senz'altro i costi diretti:**

- Materiali diretti
- Mano d'opera diretta
- Costi di progettazione
- Forniture esterne
- (...)

→ **“può comprendere” i costi generali di produzione** per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, compresi gli interessi passivi.



N.B.: l'espressione “può comprendere” utilizzata dall'art. 2426 c. 1 c.c., non rappresenta una “facoltà di scelta arbitraria”, bensì “si riferisce alla ragionevole applicazione della discrezionalità tecnica, in conformità al principio della rappresentazione veritiera e corretta” (Rel. Min. al D.lgs. n. 127/91).

Esempio1	Realizzato impianto in economia, capitalizzando costi per 100.			
	DATA	Impianti	100	
	DATA	Costruzioni interne		100

GLI ONERI FINANZIARI

Sono capitalizzabili gli oneri finanziari sostenuti

➔ per la **fabbricazione** delle immobilizzazioni materiali, interna o presso terzi (OIC 16, par. 41)



Acquisto della immobilizzazione: si ritiene che la capitalizzazione sia ammessa solo se il bene non è pronto per entrare in funzione e solo fino a tale momento (non rilevando se non viene volontariamente utilizzato).

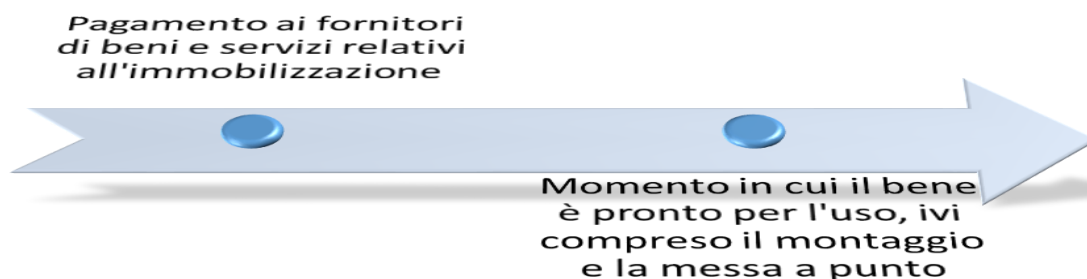
Condizioni per la capitalizzazione: il paragrafo 42 precisa le condizioni necessarie per la capitalizzazione degli oneri finanziari, ovvero:

- ⇒ deve trattarsi di oneri effettivamente sostenuti, oggettivamente determinabili
- ⇒ gli oneri capitalizzati non possono superare il valore recuperabile del bene
- ⇒ gli oneri finanziari capitalizzati non possono eccedere il valore determinato come segue:

$$\text{Oneri capitalizzati} \leq \text{Oneri finanziari} - \text{proventi finanziari}$$

laddove i proventi finanziari riguardino “temporanei investimenti” delle somme prese in prestito per la realizzazione del bene

- ⇒ gli oneri finanziari sono capitalizzabili se il bene richiede un **periodo di costruzione significativo**, escludendo eventuali prolungamenti dovuti a cause estranee all'attività di che trattasi (scioperi, inefficienze, ecc. ...)



⇒ Occorre distinguere tra:

- **oneri finanziari connessi a mutui di scopo** (es: appalto per la edificazione di un immobile): si applicano gli interessi maturati sul finanziamento come sopra specificato
- **oneri finanziari connessi a finanziamenti generici:** si possono capitalizzare gli oneri finanziari connessi con l'investimento; “tale ammontare è determinato applicando ai costi sostenuti un tasso di capitalizzazione corrispondente alla media ponderata degli oneri finanziari relativi ai finanziamenti in essere durante l'esercizio, diversi dai finanziamenti ottenuti specificatamente allo scopo di acquisire un bene che giustifica una capitalizzazione” (OIC n. 16, par. 43).

ONERI FINANZIARI E COSTO AMMORTIZZATO

Per le società di capitali che applicano il criterio del costo ammortizzato (ex D.lgs. n. 139/2015), può verificarsi l'ipotesi prevista nell'**OIC n. 19, par. 52**, di seguito riportato:



“I debiti commerciali con scadenza oltre i 12 mesi dal momento della rilevazione iniziale, senza corresponsione di interessi, o con interessi significativamente diversi dai tassi di interesse di mercato, ed i relativi costi, si rilevano inizialmente al valore determinato attualizzando i flussi finanziari futuri al tasso di interesse di mercato. La differenza tra il valore di rilevazione iniziale del debito così determinato e il valore a termine deve essere rilevata a conto economico come onere finanziario lungo la durata del debito utilizzando il criterio del tasso di interesse effettivo.”

IMMOBILIZZAZIONI A TITOLO GRATUITO (OMAGGI)

L'OIC n. 16 dedica due paragrafi all'acquisizione a titolo gratuito di una immobilizzazione materiale (par. 47 e 48), fissando le seguenti regole:

- iscrizione nell'attivo patrimoniale al presumibile valore di mercato attribuibile alla data di acquisizione, comprensivo dei costi relativi all'inserimento durevole nel processo produttivo
- il valore d'iscrizione non deve superare il valore recuperabile
- la contropartita deve essere iscritta in bilancio alla voce A5 "altri ricavi e proventi"
- il valore originario deve essere, poi, ordinariamente ammortizzato (OIC n. 16, par. 48).

Esempio3	Ricevuto un automezzo per effetto della donazione ricevuta da un genitore di uno dei soci.			
	DATA	Automezzi	100	
	DATA	Sopravvenienze attive		100



N.B.: non è dunque formalmente corretto evitare l'iscrizione per "assenza di un costo storico"; dal punto di vista fiscale ricavo diverso troverà compensazione con gli ammortamenti effettuati nel tempo

IL MOMENTO DELL'ACQUISIZIONE

Secondo il paragrafo 31 le immobilizzazioni comprese nelle sottovoce da BII1 a BII4 sono iscritte:

- alla data in cui avviene il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene
- la data suddetta coincide solitamente con quella in cui viene trasferita la proprietà.

Il principio contabile precisa ulteriormente che nel caso della divergenza tra le suddette date deve prevalere la data in cui si verifica il trasferimento dei rischi e benefici connessi al bene.

L'AMMORTAMENTO

L'art. 2426 comma 1, n. 1, c.c., stabilisce quanto segue:



"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".

La definizione dell'ammortamento è contenuta nell'OIC n. 16, par. 9:



"L'ammortamento è la ripartizione del costo di un'immobilizzazione nel periodo della sua stimata vita utile con un metodo sistematico e razionale, indipendentemente dai risultati conseguiti nell'esercizio.".

La vita utile è "il periodo di tempo durante il quale la società prevede di poter utilizzare l'immobilizzazione" (OIC n. 16, par. 8).



ATTENZIONE: non tutte le immobilizzazioni materiali sono ammortizzabili.

Sono infatti escluse le immobilizzazioni **la cui utilità non si esaurisce** (OIC n. 16, par. 58; conforme: Cass., n. 22021 del 13 ottobre 2006).

Pertanto non sono ammortizzabili:

- ➔ i **terreni**
- ➔ le **opere d'arte**.

Dal punto di vista fiscale

- il concetto trova applicazione anche dal punto di vista fiscale, in virtù del principio di derivazione"
- non rilevando il fatto che il Tuir faccia, in generale, riferimento ai beni "strumentali".

L'AMMORTAMENTO NELL'ANNO DELL'ACQUISTO DEL BENE

Sotto l'aspetto contabile l'ammortamento delle immobilizzazioni materiali decorre dalla data "in cui l'immobilizzazione è disponibile e pronta per l'uso" (OIC n. 16, par. 61).

Lo stanziamento della **prima quota di ammortamento**

- deve essere eseguita in ragione del criterio del *pro rata temporis*
- l'OIC n. 16 (par. 61) **consente di dimezzare forfaitariamente l'aliquota annuale** se "la quota d'ammortamento ottenuta non si discosta significativamente dalla quota calcolata a partire dal momento in cui il cespite è disponibile e pronto per l'uso".



N.B.: la menzione di tale aspetto nei bilanci è quanto mai opportuna nel caso in cui le imprese procedano ad adottare i coefficienti fiscali (abbattendo al 50% l'aliquota di ammortamento nell'anno di acquisizione).

L'AMMORTAMENTO NELL'ANNO DELLA DISMISSIONE DEL BENE

L'OIC 16 (par. 81) detta un principio chiaro relativamente all'applicazione dell'ammortamento nell'anno della cessione dell'immobilizzazione, precisando che:

- occorre calcolare l'ammortamento **fino alla data di alienazione** del cespite
- l'ammortamento comprende anche la quota relativa alla frazione dell'ultimo esercizio in cui il cespite è stato utilizzato.

PROFILI FISCALI

Passiamo all'analisi fiscale delle fattispecie appena considerate sotto l'aspetto civilistico.

IL COSTO

Il costo è determinato secondo le disposizioni contenute nell'**art. 110 del tuir**, di seguito riportato:



"1. Agli effetti delle norme del presente capo che fanno riferimento al costo dei beni senza disporre diversamente:

- a) il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte;*
- b) si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Tuttavia per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione;*
- c) il costo dei beni rivalutati, diversi da quelli di cui all'articolo 85, comma 1, lettere a), b) ed e), non si intende comprensivo delle plusvalenze iscritte, ad esclusione di quelle che per disposizione di legge non concorrono a formare il reddito. Per i beni indicati nella citata lettera e) che costituiscono immobilizzazioni finanziarie le plusvalenze iscritte non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze dedotte".*



N.B.: In merito all'accessorietà occorre sottolineare che l'onere della prova ricade sul contribuente (C.T.P. di Arezzo, sentenza n. 169/2016 depositata in segreteria il 14 giugno 2016).

ACQUISIZIONE A TITOLO GRATUITO

Nel caso delle liberalità in natura trova applicazione l'**art. 88, comma 3, lett. b), del tuir**, di seguito riportato:



"3. Sono inoltre considerati sopravvenienze attive:

[...] b) i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità [...]. Tali proventi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono stati incassati o in quote costanti nell'esercizio in cui sono stati incassati e nei successivi ma non oltre il quarto."

L'AMMORTAMENTO

L'applicazione dell'ammortamento transita attraverso le disposizioni contenute nell'art. 102 del Tuir.

In mancanza di una definizione fiscale di ammortamento riportiamo di seguito la definizione contenuta nella **sentenza della Cass. sent. n. 8347 del 2006**:



"l'ammortamento si configura come un meccanismo contabile finalizzato a suddividere l'incidenza di un costo in una pluralità di annualità, tendenzialmente coincidenti con il periodo di utilizzazione del bene al quale si riferiscono".

Dalla definizione emerge che l'ammortamento fiscale coincide "tendenzialmente" con il periodo di utilizzazione del bene. Tuttavia, il **significato più profondo dell'ammortamento fiscale** deriva dai chiarimenti della prassi:



CM 56/2004: *"Come si legge nella relazione ministeriale allo schema del d.P.R. n. 597 del 1973, non è stato ritenuto opportuno rimettere la determinazione dei coefficienti di ammortamento alla libertà dell'imprenditore "in considerazione sia delle difficoltà di ordine pratico, che sarebbero derivate dall'accoglimento di tale secondo orientamento, sia dell'esigenza di certezza che deve ispirare la norma sulla determinazione fiscale del reddito".*

DETERMINAZIONE DELLA QUOTA DI AMMORTAMENTO

Si riporta di seguito il **secondo comma dell'art. 102 del Tuir**:



"2. La deduzione è 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 metà 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".

La norma fiscale fissa un tetto massimo (che determina una durata minima del periodo di ammortamento - RM 98/2013) oltre il quale l'ammortamento annuale risulta temporaneamente indeducibile

A tal fine va considerata separatamente:

- ➔ la determinazione della quota di ammortamento fiscale annua;
- ➔ la determinazione della quota d'ammortamento fiscale relativa all'esercizio di entrata in funzione del bene.

DETERMINAZIONE DELLA QUOTA DI AMMORTAMENTO ANNUA

Il criterio fiscale applicato per la determinazione della quota annuale di ammortamento diverge dal criterio civilistico, essendo la prima fondata sulle tabelle contenute nel D.M. del 31 dicembre 1988.

I criteri sono assolutamente diversi. Riportiamo di seguito alcuni principi fondamentali emergenti dalla giurisprudenza:

- ➔ le quote di ammortamento non possono essere determinate e variate in modo arbitrario (Cass. sent. n. 22016/2014)
- ➔ il richiamo alle percentuali fiscali, nell'ambito del bilancio, è illegittimo in quanto è contrario all'effettivo deperimento e consumo previsto dal codice civile (Corte di Appello di Milano, sent. del 26 giugno 1987).



N.B.: un altro aspetto fondamentale connesso con la deduzione delle quote di ammortamento è rappresentato dall'applicazione del principio generale di deducibilità che richiede la previa imputazione del costo al conto economico, fissato dall'art. 109 del Tuir.

RM 78/2005: "la possibilità di dedurre dal reddito fiscale dei futuri esercizi il minore ammontare rispetto agli ammortamenti non dedotti in precedenza, attraverso **variazioni in diminuzione** che non troverebbero legittimità nel sistema delle norme sul reddito d'impresa [...] è configurabile, invero, **soltanto nei casi previsti dalla norma fiscale** e, in particolare, nella eventualità che le variazioni in diminuzione siano correlate a simmetriche variazioni in aumento resesi necessarie a seguito della imputazione al conto economico relativo a precedenti esercizi di ammortamenti calcolati in misura superiore a quella fiscalmente consentita in applicazione dei coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988".

Coefficiente di ammortamento	
Bilancio	Tuir
OIC 16, par. 9	Art. 102, comma 2
Determinato in base al periodo di vita utile del cespite	Determinato in base ai coefficienti fissati tramite il D.M. 31/12/1988

LA DECORRENZA DELL'AMMORTAMENTO

Il comma 1 disciplina la decorrenza dell'ammortamento fiscale.



"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".



Appare **evidente** la **differenza tra la norma fiscale e quella civilistica**.

Decorrenza dell'ammortamento	
Bilancio	Tuir
OIC 16, par. 61	Art. 102, comma 1
Bene disponibile e pronto per l'uso	Utilizzo effettivo

In merito alla regola fiscale si può considerare quanto segue:

- **l'onere della prova** circa il momento riguardante l'inizio dell'utilizzo effettivo del cespite ricade **sul contribuente** (C.T.P. di Reggio Emilia, n. 479/01/11, del 2 novembre 2011)
- **la data di entrata in funzione** del bene strumentale può essere **anche anteriore alla data di produzione dei primi ricavi** (C.T.P. di Roma, n. 10546/39/14, del 14 maggio 2014; conforme: cassazione, nn. 22021/2006, 22034/2006, 8773/2008).

IL DIMEZZAMENTO DEL COEFFICIENTE NEL PRIMO PERIODO D'IMPOSTA



Art. 102 c. 2 del Tuir: il coefficiente di ammortamento è ridotto alla metà nel primo esercizio.

Le regole civilistiche e fiscali sono diverse, salva la possibilità aperta dall'OIC n. 16, par. 61, di dimezzare l'ammortamento nel corso del primo esercizio.



AMMORTAMENTO DEI BENI DI MODICO VALORE (<= 516,46 EURO)

Il comma 5, dell'art. 102 del Tuir, stabilisce quanto segue:



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

Ai fini del bilancio non esiste una disposizione analoga, in quanto le immobilizzazioni materiali devono essere sempre ammortizzate in base alla residua vita utile.



N.B.: a tutt'oggi è dibattuta l'applicabilità del comma 5 in quanto **la deduzione dell'ammortamento è in palese contrasto con il principio generale della previa imputazione dei costi** (art. 109 c. 1 Tuir)

A favore si registra la Cass. sent. n. 15163/2009 e alcune commissioni tributarie.





Cass. sent. n. 15163/2009: "deve ritenersi **prevalente il criterio del costo modesto dell'investimento riferibile ai singoli componenti dell'investimento rispetto al criterio utilizzato dalla C.T.R. della durata dell'utilizzazione**"

A tutt'oggi peraltro, non è riconosciuto il collegamento tra la disposizione contenuta nell'art. 109 c. 4, lett. b), Tuir e la fattispecie dell'ammortamento integrale, previsto dall'art. 102 c. 5 Tuir



Art. 109 c. 4, lett. b) Tuir: "Sono tuttavia deducibili:

b) quelli (n.d.a.: i componenti negativi) che pur non essendo imputabili al conto economico, sono deducibili per disposizione di legge. Le spese e gli oneri specificamente afferenti i ricavi e gli altri proventi, che pur non risultando imputati al conto economico concorrono a formare il reddito, sono ammessi in deduzione se e nella misura in cui risultano da elementi certi e precisi."

AMMORTAMENTI INDEDUCIBILI

Non tutte le immobilizzazioni generano ammortamenti deducibili. Sono deducibili solo gli ammortamenti legati ai beni strumentali, ovvero i beni destinati ad un uso durevole, a condizione che i costi sostenuti siano in funzione della produzione dei ricavi (Cass. sent. n. 13807/2014).

Vi sono casi di **ammortamenti indeducibili per norma di legge**:

Cespite	Limiti di deducibilità	Costo max deducibile	Norma
terreni			Art. 36 DL 223/2006 (scorporo area di sedime)
immobili patrimonio	Sono indeducibili gli interessi passivi (salvi quelli relativi al finanziamento dell'immobile) e gli ammortamenti		Artt. 65, 43 e 90, tuir
autovetture ed autocaravan, non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa	20% del costo, non tenendo conto della parte di costo che eccede euro 18.075,99	3.615,20	art. 164, co.1, lett. b del TUIR
motocicli non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa	20% del costo, non tenendo conto della parte di costo che eccede euro 4.131,66	826,33	art. 164, co.1, lett. b del TUIR
ciclomotori non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa	20% del costo, non tenendo conto della parte di costo che eccede euro 2.065,83	413,17	art. 164, co.1, lett. b del TUIR
autovetture ed autocaravan, non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa	80% del costo, non tenendo conto della parte di costo che eccede euro 25.822,84	20.658,27	art. 164, co.1, lett. b del TUIR
motocicli non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa	80% del costo, non tenendo conto della parte di costo che eccede euro 4.131,66	3.305,32	art. 164, co.1, lett. b del TUIR
ciclomotori non utilizzati esclusivamente come beni strumentali all'attività propria d'impresa	80% del costo, non tenendo conto della parte di costo che eccede euro 2.065,83	1.652,66	art. 164, co.1, lett. b del TUIR
assegnazione del veicolo (per la maggior parte del periodo d'imposta) in uso promiscuo ai dipendenti	70% del costo		art. 164, co. 1, lett. b)-bis del TUIR
Telefoni fissi e mobili	80% del costo		Art. 102 c. 9 tuir (salvo trasport.)

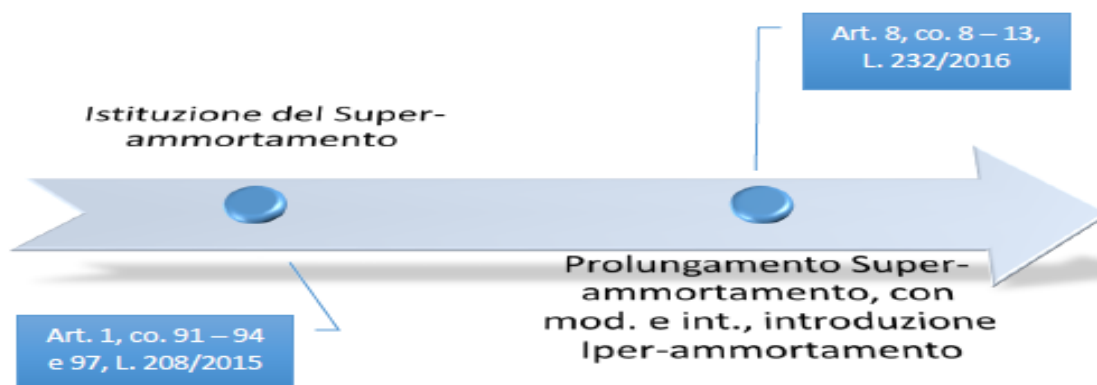


La tabella non tiene conto della maggiorazione del 40% riconosciuta per gli acquisti ed i leasing effettuati dal 15 ottobre 2015 la 31 dicembre 2016 (c.d. Superammortamento).

Il Superammortamento:

- non si applica nel caso di acquisizioni di fabbricati
- non si applica per acquisizioni di beni per i quali è previsto un coefficiente fiscale inferiore al 6,50%
- si applica per le acquisizioni di telefoni fissi e mobili effettuate nel periodo: 15/10/2015 – 31/12/2017
- si applica per le acquisizioni di autovetture parzialmente indeducibili effettuate nel periodo: 15/10/2015 – 31/12/2016.

IL SUPER-AMMORTAMENTO E L'IPER-AMMORTAMENTO



Il **Super-ammortamento** consiste in una **agevolazione fiscale** che si applica attraverso l'**incremento del costo storico** dei beni strumentali nella **misura del 40%**.

L'**Iper-ammortamento** riguarda gli investimenti effettuati dalle cosiddette "**Imprese 4.0.**" e consiste nel riconoscimento di un **costo pari al 150% di quello effettivo**.



Le norme riguardanti il super-ammortamento e l'iper-ammortamento hanno natura prettamente fiscale e non riguardano il bilancio d'esercizio.

IL SUPER-AMMORTAMENTO

Nel seguito le caratteristiche principali (art. 1 c. 91-94 e 97 L. 208/2015 e art. 1 c. 8 L. 232/2016):

IL SUPER-AMMORTAMENTO	
Aspetti	Note
Natura	Agevolazione fiscale
Misura	Maggiorazione del 40% del costo degli investimenti
Operazioni agevolate	Acquisti, leasing finanziari e costruzioni in economia o appalti relativi a beni strumentali materiali nuovi
Beni strumentali nuovi	Beni caratterizzati dal requisito della strumentalità rispetto all'attività dell'impresa beneficiaria, in sostanza devono essere di uso durevole e atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa (cfr. in tal senso la Circolare 5/E del 19 febbraio 2015).
Periodo agevolato	15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2017
Operazioni agevolate "particolari"	Autovetture: sono agevolati gli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016
	Beni di valore unitario non superiore a 516,46 euro: sono deducibili nell'esercizio di sostenimento della spesa per l'intero importo agevolato
Destinatari	Imprese, artisti e professionisti
Soggetti esclusi	Soggetti in regime forfetario e imprese marittime

Investimenti esclusi	<ul style="list-style-type: none"> - Immobilizzazioni immateriali (con le eccezioni previste per le imprese 4.0) - Immobili - Immobilizzazioni con coefficiente di ammortamento inferiore al 6,50%.
Ambito tributario	Irpef, Ires, Irap
Effettuazione dell'investimento	Data di consegna/spedizione del bene ovvero, se diversa e successiva, 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 (art. 109 c. 1 e 2 Tuir)

IPERAMMORTAMENTO

L'Industria 4.0 è individuata nel corpo del dossier relativo alla legge 232/2016. Si tratta di investimenti ad "alto contenuto tecnologico atti a favorire i processi di trasformazione tecnologica", in chiave Industria 4.0 (art. 1 c. 8 - 13 L. 232/2016).

L'IPER-AMMORTAMENTO	
Aspetti	Note
Natura	Agevolazione fiscale
Misura	Maggiorazione del 150% del costo degli investimenti
Operazioni agevolate/periodo	Acquisti, leasing finanziari e costruzioni in economia o appalti relativi a beni strumentali materiali nuovi relativi all'Industria 4.0 effettuati nel periodo <ul style="list-style-type: none"> - 01 gennaio 2017 – 31 dicembre 2017 ovvero - entro il 30 giugno 2018 a condizione che l'ordine sia accettato dal venditore entro il 31 dicembre 2017 ed entro la stessa data sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione
Beni strumentali	Beni strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge 232/2016
Interconnessione al sistema aziendale	Il bene deve essere interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura (il bene deve "entrare" attivamente nella catena del valore dell'impresa)



La **circolare Confindustria del 22 dicembre 2016** ritiene che l'iper ammortamento è applicabile anche per le consegne effettuate entro il 30 giugno 2018 a condizione, ovviamente, che:

- il venditore abbia accettato l'ordine entro il 31 dicembre 2017;
- entro la medesima data sia stato versato un acconto pari, almeno, al 20% del costo di acquisizione del bene.

Per approfondimenti su Superammortamento ed Iperammortamento, anche in relazione ai chiarimenti intervenuti con Telefisco 2017, si rinvia alle apposite informative (RF 136/2016, RF 023/2017 ed RF 030/2017).