

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

“Super ammortamento”: presupposti applicativi e chiarimenti dell’Agenzia delle Entrate

(Circolare n. 11 del 6 giugno 2016)

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Indice

1. Soggetti interessati	3
2. Investimenti agevolabili	4
3. Requisito temporale	7
4. Modalità di fruizione del beneficio	9
4.1. Beni acquisiti in proprietà	10
4.2. Beni ottenuti in <i>leasing</i>	15
4.3. Mezzi di trasporto a motore	18
4.4. Beni con costo unitario non superiore ad euro 516,46	20
5. Effetti del "super ammortamento"	21

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

1. Soggetti interessati

L'art. 1, co. 91-94 e 97, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 ha stabilito che ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti **titolari di reddito d'impresa** e gli **esercenti arti e professioni** che effettuano **investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, il **costo del cespite** – con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria – è **maggiorato del 40%** (c.d. *super ammortamento*).

La novità normativa ha già formato oggetto di alcuni chiarimenti da parte dell'Agenzia delle Entrate, prima con la **C.M. 8 aprile 2016, n. 12/E**, e poi con la **C.M. 26 maggio 2016, n. 23/E**.

In via preliminare, si osserva che è stato precisato che, in base al tenore letterale del co. 91 e della relazione di accompagnamento al Disegno di Legge di Stabilità 2016, tale disciplina **riguarda esclusivamente l'Ires e l'Irpef**, e non anche l'Irap, anche nel caso dei contribuenti (imprenditori individuali, s.n.c., s.a.s., ecc.) che determinano la base imponibile del tributo regionale in virtù dei criteri stabiliti per le imposte sui redditi, a norma dell'art. 5-*bis* del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446. Sotto il profilo soggettivo, l'agevolazione riguarda, come anticipato, sia i **titolari di reddito d'impresa** che gli **esercenti arti e professioni**: i primi ne possono usufruire indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano. Sul punto, l'Amministrazione Finanziaria ha precisato che il "super ammortamento" può essere applicato sia dalle imprese residenti in Italia che dalle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti, nonché dagli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente svolta (C.M. n. 23/E/2016, par. 1).

Per quanto concerne, invece, gli **esercenti arti e professioni**, il beneficio è accessibile ai contribuenti che svolgono attività di lavoro autonomo – anche in forma associata – ai sensi dell'art. 53, co. 1, del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, confermato che il "super ammortamento" spetta, in presenza dei relativi presupposti, anche alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il **"regime fiscale di vantaggio"** previsto dall'art. 27, co. 1 e 2, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98: la circostanza che il procedimento di determinazione del reddito di tali contribuenti preveda la deducibilità del costo di acquisto dei beni strumentali nel periodo d'imposta in cui è avvenuto il pagamento, in base al c.d. *principio di cassa*, non è, infatti, ritenuto suscettibile di ostacolare la

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

fruizione del beneficio, in quanto si tratta sostanzialmente di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo.

Diversamente, il "super ammortamento" è ritenuto inaccessibile alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il "regime forfetario" previsto dall'art. 1, co. 54-89, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190: il reddito di tali soggetti è, infatti, determinato moltiplicando il coefficiente di riferimento – desumibile dall'Allegato n. 4 di tale provvedimento normativo, in base al relativo codice Ateco – per i ricavi o compensi dichiarati, senza considerare i costi effettivamente sostenuti dal contribuente, compresi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali mobili nuovi. In altri termini, il forfetario non deduce analiticamente i componenti negativi di reddito, ad eccezione dei contributi previdenziali.

La C.M. n. 23/E/2016, par. 1, ha altresì chiarito che sono **escluse dal "super ammortamento"** anche le **imprese marittime** che applicano il regime previsto dagli **artt. 155-161 del Tuir** (c.d. *tonnage tax*): tali contribuenti determinano, infatti, il reddito imponibile derivante dall'utilizzo delle navi in base a specifici coefficienti parametrati agli scaglioni di tonnellaggio netto delle navi stesse. In altre parole, i costi inerenti alle attività marittime agevolate, poiché già considerati forfetariamente nella determinazione del reddito, non possono essere dedotti in via analitica (C.M. 21 dicembre 2007, n. 72/E, par. 7.1): conseguentemente, per le **attività diverse da quelle agevolate** – per le quali le imprese marittime che si sono avvalse dell'opzione di cui all'art. 155 del Tuir determinano analiticamente il reddito, ai fini dell'Ires, secondo le ordinarie disposizioni del Tuir – il contribuente potrà usufruire della **maggiorazione del 40%** relativamente ai componenti negativi dedotti in via specifica, ovvero le quote di ammortamento e i canoni di *leasing* finanziario. Il medesimo principio deve ritenersi, inoltre, applicabile alle imprese che escono da tale regime, con riguardo alle quote residue di ammortamento da effettuare sui beni agevolabili nei periodi successivi all'uscita dal regime stesso.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che – nel caso di investimenti agevolabili, così come individuati dal successivo paragrafo, riguardanti aziende condotte in affitto o usufrutto – la maggiorazione del 40% spetta all'affittuario o all'usufruttuario, qualora il relativo contratto di godimento **non preveda la deroga al regime convenzionale** stabilito dall'art. 2561, co. 2, c.c.: la normativa fiscale riserva, infatti, a tali soggetti il diritto di determinare e dedurre le "quote di ammortamento" (art. 102, co. 8, del Tuir). In caso contrario, ovvero di deroga contrattuale a tale

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

regime, la maggiorazione del 40% spetta al concedente, in quanto titolare del diritto di ammortamento.

2. Investimenti agevolabili

L'art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015, come anticipato, circoscrive la disciplina del "super ammortamento" agli **investimenti in beni materiali strumentali nuovi**: l'agevolazione non è, pertanto, invocabile con riguardo agli elementi immateriali.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che – in assenza di ulteriori precisazioni da parte della disposizione, in ordine alle modalità di effettuazione degli investimenti – il beneficio spetta, oltre che per l'acquisto dei beni da terzi, in proprietà o in *leasing*, anche per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto (C.M. n. 23/E/2016, par. 2). In particolare, è stato osservato che, nell'ipotesi dei beni acquisiti tramite un'operazione di **leasing**, la maggiorazione del 40% spetta esclusivamente all'utilizzatore, e non anche al concedente: per quest'ultimo, infatti, sono irrilevanti, ai fini del beneficio in questione, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria. È stato, inoltre, precisato che il riferimento normativo ai "canoni di locazione finanziaria" induce a ritenere che rimangono **esclusi** dal beneficio i **beni acquisiti tramite un contratto di locazione operativa o di noleggio**, per i quali il "super ammortamento" potrà spettare, in presenza dei relativi presupposti, al soggetto locatore o noleggiante.

Il richiamo dell'art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015, ai "beni strumentali" comporta, naturalmente, che i cespiti oggetto di investimento siano caratterizzati dalla **strumentalità** rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione: conseguentemente, i cespiti devono essere di **uso durevole** e atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, pertanto, esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. *beni merce*), così come quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, o i materiali di consumo. Nel caso dei **beni concessi in comodato d'uso a terzi**, il comodante può beneficiare del "super ammortamento" se i beni oggetto dell'investimento sono strumentali e inerenti alla propria attività (R.M. 16 maggio 2008, n. 196/E): i beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

proprietaria/comodante (C.M. n. 23/E/2016, par. 2).

È, inoltre, necessario che i beni materiali strumentali oggetto dell'investimento agevolabile siano **nuovi**: l'agevolazione non spetta, pertanto, per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che il "super ammortamento" è applicabile, in capo all'acquirente, **anche per il bene esposto in uno *show room*** e utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo (C.M. n. 23/E/2016, par. 2), in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai **solli fini dimostrativi** non fa perdere al bene il requisito della novità (C.M. n. 5/E/2015, 44/E/2009 e 4/E/2012). In altri termini, **non può usufruire dell'agevolazione** il bene che il cedente abbia impiegato per scopi diversi dalla semplice esposizione, come, ad esempio, l'**autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario** anche per motivi dimostrativi.

Per quanto concerne, invece, i **beni complessi**, alla cui realizzazione abbiano concorso anche dei **cespiti usati**, il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo complessivamente sostenuto non sia formato prevalentemente da quello dei cespiti usati. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale condizione dovrà risultare verificata sia nell'ipotesi di bene realizzato in economia che in quella di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato: in questa ultima circostanza, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo (C.M. n. 23/E/2016, par. 2). In tale sede, è stato altresì ricordato che le spese sostenute per **migliorie su beni non di proprietà** dell'impresa – quali, ad esempio, quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o comodato – possono essere iscritte, secondo corretti principi contabili nazionali, nell'attivo patrimoniale, tra le "**Immobilizzazioni materiali**", se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità e **autonoma funzionalità** che, al termine del periodo di locazione o di comodato, **possono essere rimossi dall'utilizzatore** (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono. Questi oneri possono beneficiare della maggiorazione del 40%, poiché rappresentano beni materiali e non meri costi, a differenza delle spese su beni di terzi imputate tra le "Altre immobilizzazioni immateriali", in quanto prive di una propria autonoma funzionalità. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la **classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi** nell'ambito delle immobilizzazioni materiali deve essere effettuata sulla base delle **indicazioni contenute negli Oic** anche se il

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

contribuente redige il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002.

L'Amministrazione Finanziaria ha altresì osservato che l'art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015 – a differenza di altre discipline agevolative, come il c.d. *bonus investimenti* (art. 1 del D.L. n. 91/2014) – non contiene alcuna disposizione riguardante l'ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento: si deve, pertanto, ritenere che, indipendentemente da tale ubicazione, risultino agevolabili i beni acquistati da soggetti per i quali i relativi ammortamenti concorrono alla formazione del **reddito assoggettabile a tassazione in Italia**.

Beni esclusi

L'art. 1, co. 93, della Legge n. 208/2015 preclude l'accesso all'agevolazione agli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 stabilisce **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,50%**;
- **fabbricati e costruzioni**;
- particolari beni di cui all'allegato n. 3 annesso alla Legge n. 208/2015.

Gruppo V - Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 - Imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane) Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione e dai giacimenti gassoso acquiferi Condotte di derivazione e allacciamento
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b - Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture
Gruppo XVIII - Industrie dei	Specie 1, 2 e 3 - Trasporti	Aereo completo di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

trasporti e delle telecomunicazioni	aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - Ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie e ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)

Con riferimento al materiale rotabile, ferroviario e tramviario di cui alla suddetta tabella, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'agevolazione – in virtù del combinato disposto dell'art. 1, co. 93, della Legge n. 208/2015 e dell'allegato n. 3 alla stessa – **spetta anche per le motrici** (C.M. n. 23/E/2016, par. 2).

3. Requisito temporale

L'art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015 dispone, come anticipato, che la maggiorazione del 40% del costo del bene compete per gli **investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**: ai fini dell'individuazione del momento rilevante, l'Agenzia delle Entrate ha confermato che è necessario fare riferimento, **anche nel caso dei soggetti esercenti arti e professioni**, alle **regole generali della competenza** previste dall'art. 109, co. 1 e 2, del Tuir e, quindi, alla **data di consegna o spedizione del bene**, ovvero – se diversa e successiva – a quella 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 (C.M. n. 23/E/2016, par. 3). Non rilevano, invece, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Il principio della **consegna del bene** vale anche nell'ipotesi di beni acquisiti mediante un contratto di **leasing**, poiché è in tale momento che l'utilizzatore entra effettivamente nella disponibilità del cespite: qualora l'atto di locazione finanziaria preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la **dichiarazione di esito positivo del collaudo** da parte dello stesso locatario. In altri termini, per verificare la possibilità di accedere al beneficio del "super ammortamento", è necessario considerare la data di consegna del bene al locatario (o di esito positivo del collaudo) e **non il momento del riscatto**: l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto, pertanto, non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

Per i **beni realizzati in economia**, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano gli **oneri imputabili all'investimento sostenuti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016** – avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati – ascrivibili, ad esempio, alle seguenti causali:

- la progettazione dell'investimento;
- i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
- la manodopera diretta;
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
- i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, manodopera, energia elettrica degli impianti, materiali, manutenzioni, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.).

La maggiorazione spetta anche per i **beni realizzati in economia**, i cui lavori sono **iniziati nel corso del periodo 15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2016**, ovvero iniziati o sospesi in esercizi precedenti al periodo agevolato, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale periodo, tenuto conto dei predetti criteri di competenza stabiliti dall'art. 109 del Tuir, anche se i lavori risultano ultimati in data successiva al 31 dicembre 2016.

Nell'ipotesi in cui l'investimento sia realizzato mediante un **contratto di appalto a terzi**, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente, in base alle suddette regole di competenza, alla data di ultimazione della prestazione, ovvero – in presenza di stati di avanzamento dei lavori – a quella in cui l'opera, o una porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente: al ricorrere di quest'ultima circostanza, sono **agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo 15 ottobre**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2015 - 31 dicembre 2016 in virtù dello stato di avanzamento dei lavori, indipendentemente dalla durata del contratto (inferiore, pari o superiore a dodici mesi), liquidati in via definitiva e accettati dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'art. 1666 c.c., entro il periodo di vigenza dell'agevolazione (C.M. n. 44/E/2009 e 4/E/2002).

Il momento di effettuazione dell'investimento, come sopra individuato, potrebbe tuttavia divergere da quello di decorrenza dell'effettiva fruizione del "super ammortamento": tale maggiorazione del 40% si traduce, infatti, in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile del bene, deducibile soltanto a partire dal periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, a norma dell'art. 102, co. 1, del Tuir per i soggetti titolari di reddito d'impresa.

Esempio

La Alfa s.r.l. ha acquistato un macchinario il 30 dicembre 2015, entrato in funzione il successivo 5 gennaio 2016: il diritto al "super ammortamento" è, pertanto, maturato già nell'anno 2015 – in quanto effettuato dal 15 ottobre 2015 – ma potrà essere esercitato soltanto a partire dal periodo d'imposta 2016, in quanto il cespite è entrato in funzione soltanto in tale anno. In altre parole, la società non può immediatamente usufruire dell'agevolazione nell'esercizio di effettuazione dell'investimento (2015), ma **deve attendere il periodo d'imposta di effettiva entrata in funzione del bene** (2016): al ricorrere di tale ipotesi, l'eventuale quota di ammortamento imputata al conto economico dell'esercizio 2015, andrebbe ripresa a tassazione – mediante una **variazione in aumento di pari importo**, in sede di dichiarazione dei redditi – generando altresì i presupposti per la rilevazione delle corrispondenti **imposte anticipate**, coerentemente con il principio contabile nazionale Oic 25.

4. Modalità di fruizione del beneficio

Il "super ammortamento", come anticipato, si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40%, che determina un aumento – esclusivamente tributario – della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile. Sul punto, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che tale maggiorazione si concretizza in una **deduzione che opera in via**

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

extracontabile, da usufruire in modo differente a seconda della tipologia di componente negativo di reddito (C.M. n. 23/E/2016, par. 4):

- relativamente all'**ammortamento** dei beni di cui agli artt. 102 e 54 del Tuir, in base ai **coefficienti stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988**, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'art. 102, co. 2, del Tuir;
- per quanto riguarda il **leasing**, in un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988 (elevato all'intero periodo di ammortamento nel caso dei mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir).

Qualora in un periodo d'imposta si fruisca dell'agevolazione in **misura inferiore al limite massimo consentito**, il differenziale non dedotto non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi.

Questa agevolazione è, pertanto, suscettibile di produrre un **effetto sul bilancio d'esercizio**, ma limitatamente alle **voci relative alle imposte**: in altri termini, **non incide sulla determinazione delle quote di ammortamento da imputare a Conto economico**, alla voce B.10.b) – in quanto esse sono calcolate secondo il piano di ammortamento civilistico del bene, definito sulla base della vita utile economica e tecnica dello stesso – né dei canoni di *leasing* da iscrivere, in base al principio di competenza, nella precedente voce B.8). In altri termini, la maggiorazione del 40% – del costo fiscale del bene, ai fini della deduzione della quota di ammortamento, o del canone di *leasing* – deve essere gestita **esclusivamente come variazione extracontabile**, da operare in diminuzione del reddito d'impresa, in sede di dichiarazione dei redditi. Per i soggetti che determinano il **reddito imponibile sulla base delle risultanze del Conto economico**, la maggiorazione **non risulta, pertanto, legata alle valutazioni di bilancio**, ma è correlata ai coefficienti di ammortamento fiscale: in altri termini, tale maggiorazione si traduce in un componente negativo di reddito che, pur non essendo imputato al Conto economico, risulta fiscalmente deducibile, ai sensi dell'art. 109, co. 4, lett. b), del Tuir, "*per disposizione di legge*" (art. 1, co. 91-94 e 97, della Legge n. 208/2015).

L'Amministrazione Finanziaria ha, inoltre, precisato che il **costo rilevante** ai fini del calcolo del beneficio è quello determinato ai sensi dell'**art. 110 del Tuir**, assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi. In tale sede, è stato altresì osservato che la

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

cumulabilità del “super ammortamento” con altre agevolazioni non è disciplinata dalla Legge di Stabilità 2016: conseguentemente, la maggiorazione del 40% deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti queste ultime dispongano diversamente.

Per i **beni adibiti promiscuamente** all’esercizio dell’impresa, dell’arte o professione e all’uso personale del contribuente, la maggiorazione del 40% non rileva in misura piena, ma soltanto per il 50%.

Le modalità di deduzione della maggiorazione devono essere distinte a seconda del fatto che si tratti di beni acquisiti in proprietà o *leasing*, mezzi di trasporto o cespiti aventi un costo unitario non superiore ad euro 516,46.

4.1. Beni acquisiti in proprietà

La maggiorazione del 40%, in quanto non correlata a valutazioni di bilancio, è fruibile in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal D.M. 31 dicembre 1988, a partire dal periodo d’imposta di entrata in funzione del bene, ridotti alla metà per il primo esercizio: rappresenta, pertanto, una variazione in diminuzione da operare esclusivamente in dichiarazione dei redditi (ad esempio, per le società di capitali, nel rigo RF55, codice 50, del modello Unico).

Sotto il profilo operativo, deve, pertanto, ritenersi necessario seguire il seguente procedimento:

- **verificare la piena deducibilità delle quote di ammortamento “ordinarie” imputate a Conto economico.** In caso contrario, ovvero se l’ammortamento iscritto in bilancio eccede il limite massimo fiscale, si deve effettuare, come di consueto, una variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi, valutando altresì la necessità di rilevare le corrispondenti imposte anticipate, in ossequio al principio contabile nazionale Oic 25;
- esercitare il diritto al “super ammortamento”, mediante un’apposita variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi (**rigo RF55, codice 50, del modello Unico**, nel caso delle **società di capitali**).

Esempio: ammortamento civilistico coincidente con quello fiscale

Bene acquistato il 15 ottobre 2015, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Aliquota di ammortamento civilistica e fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Quota di ammortamento imputata a Conto economico nel primo esercizio: euro 1.000

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro 10.000 × 40% × 20%/2 = euro 400

Conseguentemente, con riguardo al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (2015), il contribuente può dedurre integralmente la quota di ammortamento imputata a Conto economico (euro 1.000) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (euro 400), a titolo di "super ammortamento", determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988.

5 4
0 0
0

4
0
0

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2015	1.000	1.000	400
2016	2.000	2.000	800
2017	2.000	2.000	800
2018	2.000	2.000	800
2019	2.000	2.000	800
2020	1.000	1.000	400
Totale	10.000	10.000	4.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a Conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 14.000 di cui:

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

-
- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
 - euro 4.000, a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Diversamente, qualora il contribuente decida di operare una variazione in diminuzione inferiore a quella spettante per effetto della maggiorazione del 40% (euro 800 su base annua, dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione), ad esempio per euro 600, la differenza di euro 200 è definitivamente persa, ovvero non potrà essere recuperata a deducibilità in successivi esercizi (C.M. n. 23/E/2016, par. 4.1.).

Esempio: ammortamento civilistico inferiore quello fiscale

Bene acquistato il 15 ottobre 2015, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica: 16% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

Quota di ammortamento imputata a Conto economico nel primo esercizio: euro 800

Aliquota di ammortamento fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "ordinaria" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro 800

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro 10.000 × 40% × 20%/2 = euro 400

Conseguentemente, con riferimento al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2015), il contribuente può dedurre integralmente la quota di ammortamento imputata a Conto economico (euro 800) – per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, in quanto inferiore alla misura massima fiscale (euro 1.000) – e beneficiare di un'ulteriore deduzione (euro 400), a titolo di "super ammortamento", determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988. A questo proposito, si osservi che – nonostante l'ammortamento civilistico "ordinario" (euro 800) sia dedotto in misura inferiore al limite massimo fiscale (euro 1.000), per effetto dell'applicazione di un'aliquota inferiore (8% nel primo periodo d'imposta, anziché 10%) – la

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

variazione in diminuzione a titolo di **"super ammortamento"** è comunque determinata sulla base del coefficiente fiscale individuato dal D.M. 31 dicembre 1988.

5 4
0 0
 0

4
0
0

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2015	800	800	400
2016	1.600	1.600	800
2017	1.600	1.600	800
2018	1.600	1.600	800
2019	1.600	1.600	800
2020	1.600	1.600	400
2021	1.200	1.200	400
Totale	10.000	10.000	4.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a Conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 14.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 4.000, a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi, determinate sulla base dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988.

Esempio: ammortamento civilistico superiore a quello fiscale

Bene acquistato il 15 ottobre 2015, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Aliquota di ammortamento civilistica: 30% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

Quota di ammortamento imputata a Conto economico nel primo esercizio: euro 1.500

Aliquota di ammortamento fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo periodo d'imposta)

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro 10.000 × 40% × 20%/2 = euro 400

Relativamente al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene (anno 2015), il contribuente può dedurre soltanto parzialmente (euro 1.000) la quota di ammortamento imputata a Conto economico (euro 1.500), per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio: la differenza (euro 500) rappresenta un costo temporaneamente indeducibile, da riprendere a tassazione, mediante un'apposita variazione in aumento in sede di dichiarazione dei redditi, che potrebbe altresì comportare la necessità di rilevare le corrispondenti imposte anticipate, in presenza dei presupposti previsti dal principio contabile nazionale Oic 25.

5
0

5
0

Il contribuente può, naturalmente, beneficiare dell'ulteriore deduzione di euro 400, a titolo di "super ammortamento", determinata sulla base dei valori fiscali del costo del bene e del coefficiente di ammortamento previsto dal D.M. 31 dicembre 1988.

5
0

4
0
0

4
0
0

Il piano di ammortamento del bene agevolabile è, pertanto, così riepilogabile:

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2015	1.500	1.000	400
2016	3.000	2.000	800
2017	3.000	2.000	800
2018	2.500	2.000	800

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2019	0	2.000	800
2020	0	1.000	400
Totale	10.000	10.000	4.000

Conseguentemente, al termine del processo di ammortamento, risulteranno imputate a Conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 10.000, fiscalmente dedotte per euro 14.000 di cui:

- euro 10.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, nel limite della misura massima fiscalmente deducibile nel periodo d'imposta di competenza;
- euro 4.000, a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Esempio: cessione del bene prima del completamento del "super ammortamento"

Bene acquistato il 15 ottobre 2015, immediatamente entrato in funzione

Costo di acquisto del cespite agevolabile: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistica e fiscale: 20% (ridotta alla metà nel primo esercizio)

Quota di ammortamento imputata a Conto economico nel primo esercizio: euro 1.000

Limite massimo di deducibilità fiscale della quota di ammortamento: euro 2.000 (ridotta alla metà nel periodo d'imposta di entrata in funzione)

Quota di ammortamento "aggiuntiva" deducibile nel primo periodo d'imposta: euro $10.000 \times 40\% \times 20\% / 2 = \text{euro } 400$

Cessione del bene il 1° luglio 2019, ad un corrispettivo di euro 3.500.

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che:

- nell'**esercizio di cessione**, la maggiorazione deve essere determinata secondo il criterio *pro rata temporis*;
- ai fini della determinazione della plusvalenza o minusvalenza di cessione, il costo del bene deve essere assunto senza considerare la maggiorazione del 40%;
- le **quote di maggiorazione non dedotte** non potranno più essere utilizzate dal cedente, né dal cessionario (che acquista un bene "non nuovo");
- il "super ammortamento" già dedotto non formerà oggetto di "restituzione" da parte del soggetto cedente, poiché tale effetto non è espressamente previsto dalla normativa.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Alla luce di tale orientamento, si avrà, pertanto, la seguente situazione:

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2015	1.000	1.000	400
2016	2.000	2.000	800
2017	2.000	2.000	800
2018	2.000	2.000	800
2019	1.000	1.000	400
Totale	8.000	8.000	3.200

Conseguentemente, al momento della cessione, risulteranno imputate a Conto economico quote di ammortamento civilistico per euro 8.000, fiscalmente dedotte per euro 11.200 di cui:

- euro 8.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 3.200, a titolo di "super ammortamento".

Ai fini della **determinazione della plusvalenza o minusvalenza** (artt. 54, 86 e 101 del Tuir), il corrispettivo di cessione del bene (euro 3.500) dovrà essere posto a confronto con il relativo **costo fiscale non ammortizzato**, pari ad euro 2.000, importo risultante dalla differenza tra il costo fiscale lordo (euro 10.000) e gli ammortamenti "ordinari" dedotti (euro 8.000), senza considerare le variazioni in diminuzione relative al "super ammortamento" (euro 3.200): l'operazione di alienazione comporterà, pertanto, l'emersione di una plusvalenza di euro 1.500.

4.2. Beni ottenuti in leasing

Nel caso di cespiti acquisiti, a partire dal 15 ottobre 2015, mediante un contratto di locazione finanziaria, l'Agenzia delle Entrate ritiene che la deduzione della **maggiorazione** non dipenda dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma debba essere operata sulla base delle **regole fiscali** stabilite dall'art. 102, co. 7, del Tuir (C.M. n. 23/E/2016, par. 4.2), ai sensi del quale la deduzione dei canoni di *leasing* mobiliari è ammessa per un orizzonte temporale **non inferiore alla metà del periodo di ammortamento** corrispondente al coefficiente stabilito dal D.M. 31 dicembre 1988 (salvo quanto previsto per i mezzi di trasporto di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir, per i quali la rilevanza fiscale è riconosciuta per un periodo minimo almeno pari a quello di ammortamento). In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha altresì ricordato che la durata del

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

contratto di locazione finanziaria – e, quindi, il periodo di deduzione civilistica dei canoni di *leasing* – può essere uguale, superiore o inferiore alla durata minima fiscale calcolata in base al predetto art. 102, co. 7, del Tuir, con l'effetto che il contribuente è tenuto a comportarsi diversamente a seconda dello specifico caso concreto, a seconda che la **durata del contratto di *leasing*** sia (**C.M. 29 maggio 2013, n. 17/E**):

- **uguale a quella minima fiscale:** i canoni di locazione finanziaria sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a Conto economico;
- **superiore a quella minima fiscale:** i canoni di *leasing* sono deducibili sulla base dell'imputazione a Conto economico (art. 109, co. 4, del Tuir);
- **inferiore a quella minima fiscale:** i canoni di locazione finanziaria sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto a quello di imputazione a Conto economico. Si verifica, dunque, un disallineamento tra i valori civili e fiscali delle quote di competenza di ciascun esercizio, con la necessità di effettuare le corrispondenti variazioni in aumento in sede di dichiarazione dei redditi. Una parte di tali canoni, imputati a Conto economico, è, infatti, temporaneamente indeducibile dal reddito d'impresa.

La C.M. n. 23/E/2016, par. 4.2. ha, inoltre, confermato che la **maggiorazione del 40%** non si applica all'intero canone di *leasing*, bensì alla **sola quota capitale**, che – congiuntamente con il **prezzo di riscatto** – rappresenta il costo di acquisizione del bene: l'agevolazione non riguarda, pertanto, gli interessi passivi impliciti nei canoni di *leasing*. La base di calcolo di tale maggiorazione può, quindi, essere determinata utilizzando il **criterio forfetario previsto dall'art. 1 del D.M. 24 aprile 1998**: in tal caso, la quota interessi compresa nel canone deve essere computata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli oneri finanziari impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del *leasing*. Tale orientamento è ritenuto valido anche per i soggetti che applicano i principi contabili internazionali Ias, che sono dunque tenuti a calcolare la maggiorazione del 40% sulla quota capitale dei canoni di *leasing* risultanti dal contratto, nonostante il fatto che in bilancio questi soggetti, in ossequio al metodo finanziario, deducano "ammortamenti".

Esempio: durata contrattuale coincidente con quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1° gennaio 2016

Durata del contratto: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M.

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

31 dicembre 1998 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000

La maggiorazione del 40% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un canone "aggiuntivo" di euro 3.600 (euro 9.000 × 40%) da ripartire nei due anni di durata contrattuale e minima fiscale del *leasing* (euro 1.800 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a Conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2016	4.500	4.500	1.800
2017	4.500	4.500	1.800
Totale	9.000	9.000	3.600

Conseguentemente, al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a Conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 12.600 di cui:

- euro 9.000, per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 3.600, a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro 1.000 × 40% = euro 400).

Esempio: durata contrattuale superiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1° gennaio 2016

Durata del contratto: 3 anni, superiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31 dicembre 1998 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000

La maggiorazione del 40% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un canone "aggiuntivo" di euro 3.600 (euro 9.000 × 40%) da ripartire nei due anni

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

di durata minima fiscale del *leasing* (euro 1.800 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a Conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2016	3.000	3.000	1.800
2017	3.000	3.000	1.800
2018	3.000	3.000	0
Totale	9.000	9.000	3.600

Conseguentemente, al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a Conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civilistici per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 12.600 di cui:

- euro 9.000, in tre periodi d'imposta (durata contrattuale), per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio;
- euro 3.600, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro 1.000 \times 40% = euro 400).

Esempio: durata contrattuale superiore a quella minima fiscale

Decorrenza del contratto: 1° gennaio 2016

Durata del contratto: 1 anno, inferiore alla metà del periodo di ammortamento fiscale previsto dal D.M. 31 dicembre 1998 (aliquota di ammortamento 25%)

Canoni di *leasing* complessivi: euro 11.000 (quota capitale euro 9.000 e interessi euro 2.000)

Prezzo di riscatto: euro 1.000

La maggiorazione del 40% deve essere applicata alla sola quota capitale (euro 9.000), corrispondente a un canone "aggiuntivo" di euro 3.600 (euro 9.000 \times 40%) da ripartire nei due anni di durata minima fiscale del *leasing* (euro 1.800 per ogni periodo d'imposta).

Periodo d'imposta	Canone di <i>leasing</i> a Conto economico	Canone di <i>leasing</i> dedotto per derivazione	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
-------------------	--	--	--

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2016	9.000	4.500	1.800
2017	0	4.500	1.800
Totale	9.000	9.000	3.600

Al termine del contratto di locazione finanziaria, risulteranno imputate a Conto economico quote capitale di canoni di *leasing* civili per euro 9.000, fiscalmente dedotte per euro 12.600 di cui:

- euro 9.000, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), per effetto del principio di derivazione del reddito d'impresa dal bilancio d'esercizio, nei limiti previsti dall'art. 102, co. 7, del Tuir;
- euro 3.600, in due periodi d'imposta (durata minima fiscale), a titolo di "super ammortamento", mediante variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene, determinate sulla base del costo di euro 1.000, e le quote della relativa maggiorazione (euro 1.000 × 40% = euro 400).

Cessione del contratto di *leasing*

L'Agenzia delle Entrate ha altresì precisato che, analogamente a quanto illustrato in ordine alla vendita dei beni agevolati acquisiti in proprietà, l'alienazione dell'atto di locazione finanziaria, prima della scadenza, **non comporta la restituzione della maggiorazione dedotta** sino a quel momento dal cedente: le eventuali quote della maggiorazione che, alla data di cessione del contratto, non sono state dedotte non potranno più essere utilizzate dal cedente, né dal cessionario (C.M. n. 23/E/2016, par. 4.2). In tale sede, l'Amministrazione Finanziaria ha pure osservato che, nell'ipotesi di mancato esercizio dell'opzione finale di acquisto del bene, le quote della maggiorazione che sono state dedotte fino a quel momento non formeranno oggetto di "restituzione" da parte dell'utilizzatore, in quanto la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

4.3. Mezzi di trasporto a motore

L'art. 1, co. 92, della Legge n. 208/2015 ha stabilito che, per gli **investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016**, la maggiorazione del 40% riguarda anche i limiti massimi del costo di acquisizione rilevanti per la deduzione delle quote di ammortamento dei canoni di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

locazione finanziaria dei **beni di cui all'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir** (veicoli diversi da quelli utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico e da quelli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta):

- **euro 25.306,39** (anziché euro 18.075,99) per le **autovetture** e gli autocaravan. Per quanto concerne, invece, gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio, il limite di costo di acquisizione rilevante è stato elevato – con riguardo agli investimenti effettuati dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016 – da euro 25.822,84 ad euro 36.151,98;
- **euro 5.784,32** (in luogo di euro 4.131,66) per i **motocicli**;
- **euro 2.892,16** (invece di euro 2.065,83) per i **ciclomotori**.

Sono, pertanto, rimaste invariate le percentuali di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi relativi ai presenti veicoli – 20% oppure, nel caso di agenti e rappresentanti di commercio, 80% – previste dall'art. 164, co. 1, lett. b), del Tuir.

Esempio: costo di acquisizione superiore al limite

Autovettura ad uso promiscuo acquistata il 1° gennaio 2016, entrata immediatamente in funzione

Costo di acquisizione del bene: euro 20.000

Aliquota di ammortamento civilistico e fiscale: 25%

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione (euro 20.000 × 40% = euro 8.000): tuttavia, il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari ad euro 28.000 – comprensivo della predetta maggiorazione – **supera il limite maggiorato di euro 25.306,39** previsto dagli artt. 1, co. 92, della Legge n. 208/2015, e 164, co. 1, lett. b), del Tuir. Conseguentemente, l'ammontare complessivamente deducibile in ciascun periodo d'imposta del periodo di ammortamento fiscale è pari ad euro 1.265,32 così ripartiti:

- euro 903,80 a titolo di **quota ordinaria di ammortamento fiscalmente deducibile** (euro 18.075,99 × 25% × 20%);
- euro 361,52 per il **"super ammortamento"** (euro 18.075,99 × 40% × 25% × 20%).

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2016	5.000,00	903,80	361,52
2017	5.000,00	903,80	361,52

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

2018	5.000,00	903,80	361,52
2019	5.000,00	903,80	361,52
Totale	20.000,00	3.615,20	1.446,08

Per mere esigenze di semplificazione, non è stata considerata l'Iva indetraibile, né la riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento, nel periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, prevista dall'art. 102, co. 2, del Tuir.

Esempio: costo di acquisizione inferiore al limite

Autovettura ad uso promiscuo acquistata il 1° gennaio 2016, entrata immediatamente in funzione

Costo di acquisizione del bene: euro 10.000

Aliquota di ammortamento civilistico e fiscale: 25%

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione (euro 10.000 × 40% = euro 4.000): il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari a euro 14.000 – comprensivo della predetta maggiorazione – **non supera il limite maggiorato di euro 25.306,39** previsto dagli artt. 1, co. 92, della Legge n. 208/2015, e 164, co. 1, lett. b), del Tuir. Conseguentemente, l'ammontare complessivamente deducibile in ciascun periodo d'imposta del periodo di ammortamento fiscale è pari ad euro 700,00 così ripartiti:

- euro 500,00 a titolo di **quota ordinaria di ammortamento fiscalmente deducibile** (euro 10.000 × 25% × 20%);
- euro 200,00 per il **"super ammortamento"** (euro 10.000 × 40% × 25% × 20%).

Periodo d'imposta	Ammortamento a Conto economico	Ammortamento fiscale ordinario dedotto	Variazione in diminuzione per "super ammortamento"
2016	2.500,00	500,00	200,00
2017	2.500,00	500,00	200,00
2018	2.500,00	500,00	200,00
2019	2.500,00	500,00	200,00
Totale	10.000,00	2.000,00	800,00

Analogamente al precedente esempio, per mere esigenze di semplificazione, non è stata considerata l'Iva indetraibile, né la riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento, nel periodo d'imposta di

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

entrata in funzione del bene, prevista dall'art. 102, co. 2, del Tuir.

4.4. Beni con costo unitario non superiore ad euro 516,46

L'Agenzia delle Entrate ha chiarito che la maggiorazione del 40% non influisce sul limite di euro 516,46 previsto dagli artt. 54, co. 2, e 102, co. 5, del Tuir per la deduzione integrale, nell'esercizio del sostenimento del costo di acquisizione del bene strumentale: in altri termini, questa possibilità di deduzione integrale non viene meno nell'ipotesi in cui il costo del bene superi l'importo di euro 516,46 per effetto della maggiorazione prevista dalla disciplina del "super ammortamento".

Esempio

Bene acquistato in proprietà il 1° gennaio 2016, entrato immediatamente in funzione

Costo di acquisizione del bene: euro 500

Il bene può, pertanto, usufruire della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione che, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà, pertanto, pari a euro 200 (euro 500 × 40%): al ricorrere di tale ipotesi, il costo del cespite non sarà ammortizzato secondo i coefficienti tabellari previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, ma sarà dedotto integralmente nel periodo d'imposta 2016, anche se il costo di acquisizione, comprensivo della maggiorazione del 40%, è pari ad euro 700 e, quindi, superiore al limite di euro 516,46 previsto per la deduzione integrale del costo nell'esercizio.

5. Effetti del "super ammortamento"

La formulazione letterale dell'art. 1, co. 91, della Legge n. 208/2015 – che circoscrive l'applicazione della maggiorazione del 40% del costo di acquisizione alle sole ipotesi di determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria – ha indotto l'Agenzia delle Entrate (C.M. n. 23/E/2016, par. 6) a ritenere che tale norma **non incida sul costo fiscalmente rilevante del bene** per:

- il calcolo delle **plusvalenze** di cui agli artt. 54, co. 1-*bis*, e 86 del Tuir o delle **minusvalenze** di cui agli artt. 54, co. 1-*bis*.1, e 101 del Tuir;

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

- la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli artt. 54, co. 2, e 102, co. 5, del Tuir, ovvero dei **beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46**;
- il calcolo del plafond del 5% relativo alla deducibilità delle **spese di manutenzione e riparazione** di cui agli artt. 54, co. 2, e 102, co. 6, del Tuir;
- l'osservanza del **limite triennale di euro 15.000** relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'art. 1, co. 96, lett. b), della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, richiamato anche dall'art. 27, co. 1, del D.L. 6 luglio 2011, n. 98, con riguardo al "regime fiscale di vantaggio";
- il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il **test di operatività delle società di comodo** di cui all'art. 30 della Legge 23 dicembre 1994, n. 724. A questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta, derivante dalla maggiorazione del 40% del costo, **riduce il reddito minimo presunto** rilevante nella normativa delle società di comodo: tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (C.M. n. 53/E/2009 e 25/E/2007). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle **società in perdita sistematica** di cui all'art. 2, co. 36-*decies* e ss., del D.L. 13 agosto 2011, n. 138.

L'art. 1, co. 97, della Legge n. 208/2015 ha, inoltre, stabilito che la maggiorazione del 40% del costo di acquisizione del cespite **non incide sul valore dei beni strumentali**, né sulle quote di ammortamento e sui canoni di *leasing* rilevanti ai fini dell'elaborazione e del calcolo degli **studi di settore** previsti dall'art. 62-*bis* del D.L. n. 331/1993.

In sede di compilazione, l'importo della maggiorazione del 40% della quota capitale dei **canoni di leasing** deve essere indicato esclusivamente nel **rigo F18, campo 6**, e non nelle caselle precedenti del medesimo rigo.

	Costo per il godimento di beni di terzi (canoni di locazione finanziaria e non finanziaria, di noleggio, ecc.)	1	,00
	di cui per canoni relativi a beni immobili	2	,00
	di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione non finanziaria e di noleggio	3	,00
F18	di cui per beni mobili acquisiti in dipendenza di contratti di locazione finanziaria (ad esclusione degli importi indicati nel successivo campo 5)	4	,00
	di cui per quote di canoni di leasing fiscalmente deducibili oltre il periodo di durata del contratto	5	,00
	maggiorazione del 40%	6	,00

STUDIO ASSOCIATO IBERATI

Dottori Commercialisti – Revisori Contabili

Nicola Iberati – Dottore Commercialista R.C.
Antonino Foti – Dottore Commercialista R.C.

Giulia Melotti – Dottore Commercialista R.C.

Piazza Castello, 9
20121 MILANO

Tel. +39 02 36504599
Fax. +39 02 8055678
studioiberati@studioiberati.it
www.studioiberati.it

Analogamente, la **quota di ammortamento "aggiuntiva"**, derivante dalla maggiorazione del 40% del costo di acquisizione del bene, deve essere riportata unicamente nel **rigo F20, campo 3**, e non nelle caselle precedenti dello stesso rigo.

	Ammortamenti		1		,00
F20	di cui per beni mobili strumentali	2		,00	
	maggiorazione del 40%	3		,00	

Si segnala, infine, che – a norma dell'art. 1, co. 94, della Legge n. 208/2015 – la disciplina del "super ammortamento" non produce effetti sulla determinazione dell'**acconto dovuto** per il **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2015**: a questo proposito, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che i soggetti aventi l'esercizio coincidente con l'anno solare, che hanno effettuato investimenti agevolati nel periodo 15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2015, **non tengono conto della relativa maggiorazione del 40%** nella determinazione degli acconti Ires/Irpef dovuti per il periodo d'imposta 2015, qualunque sia il metodo adottato (C.M. n. 23/E/2016, par. 5).

Il computo dell'acconto dovuto per il **periodo d'imposta in corso al 31 dicembre 2016** deve essere operato considerando, quale imposta dell'esercizio fiscale precedente, quella che si sarebbe calcolata **in assenza della maggiorazione del 40%**: in sede di determinazione dell'acconto per il periodo d'imposta 2016, l'imposta dovuta per il 2015, da assumere come parametro di riferimento per il calcolo dell'acconto con il **metodo storico**, deve, pertanto, essere calcolata senza tenere conto della maggiorazione.