

CIRCOLARE N. 23 /E



Direzione Centrale Normativa

Roma, 26 maggio 2016

OGGETTO: Articolo 1, commi da 91 a 94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 - Maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi (c.d. “super ammortamento”)

INDICE

<i>Premessa</i>	<i>3</i>
<i>1. Soggetti interessati</i>	<i>3</i>
<i>2. Investimenti.....</i>	<i>6</i>
<i>3. Ambito temporale</i>	<i>11</i>
<i>4. Modalità di fruizione del beneficio</i>	<i>14</i>
<i>4.1 Beni acquisiti in proprietà</i>	<i>16</i>
<i>4.2 Beni acquisiti tramite leasing.....</i>	<i>21</i>
<i>4.3 Mezzi di trasporto a motore</i>	<i>26</i>
<i>4.4 Beni dal costo unitario non superiore ad euro 516,46.....</i>	<i>29</i>
<i>5. Determinazione degli acconti per i periodi d'imposta 2015 e 2016</i>	<i>30</i>
<i>6. Effetti delle disposizioni sul super ammortamento</i>	<i>30</i>

Premessa

L'articolo 1, commi da 91 a 94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (di seguito anche "legge di stabilità 2016"), contiene delle disposizioni di carattere temporaneo che, come si vedrà in maniera più approfondita in seguito, prevedono, ai fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing*, una maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione dei beni materiali strumentali nuovi (c.d. "super ammortamento").

Come si evince dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge di stabilità 2016, tale misura "è finalizzata ad incentivare gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi attraverso una maggiorazione percentuale del costo fiscalmente riconosciuto dei beni medesimi, in modo da consentire, ai fini della determinazione dell'IRES e dell'IRPEF, l'imputazione al periodo d'imposta di quote di ammortamento e di canoni di locazione finanziaria più elevati".

In questa sede, si forniscono indicazioni relative alle modalità di applicazione della disciplina del super ammortamento, anche al fine di chiarire dubbi interpretativi di recente sottoposti all'attenzione dell'Agenzia delle entrate.

Il presente documento recepisce anche i principi espressi sull'argomento dalla circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, concernente i chiarimenti interpretativi relativi a quesiti posti in occasione di eventi in videoconferenza organizzati dalla stampa specializzata.

1. Soggetti interessati

L'articolo 1, comma 91, della legge n. 208 del 2015 stabilisce che *"Ai fini delle imposte sui redditi, per i soggetti titolari di reddito d'impresa e per gli esercenti arti e professioni che effettuano investimenti in beni materiali strumentali nuovi dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, con esclusivo riferimento alla*

determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento”.

La disposizione si applica, quindi, a tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal settore economico in cui operano.

Al riguardo, si precisa che sono ammesse all'agevolazione sia le imprese residenti nel territorio dello Stato che le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Inoltre, possono beneficiare della misura agevolativa anche gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Con riferimento agli esercenti arti e professioni, si evidenzia che la disposizione in argomento si applica ai contribuenti che esercitano le attività di lavoro autonomo, anche se svolte in forma associata, ai sensi dell'articolo 53, comma 1, del TUIR.

Si deve affermare l'applicabilità della maggiorazione in argomento anche in relazione alle persone fisiche esercenti attività di impresa, arti o professioni che applicano il c.d. “regime dei minimi” (articolo 1, commi 96 e seguenti, della legge 24 dicembre 2007, n. 244) o il c.d. “regime di vantaggio” (articolo 27, commi 1 e 2, del decreto legge 6 luglio 2011, n. 98, convertito, con modificazioni, dalla legge 15 luglio 2011, n. 111).

Infatti, la circostanza che il procedimento di determinazione del reddito di tali contribuenti preveda che il costo di acquisto dei beni strumentali sia deducibile dal reddito dell'esercizio in cui è avvenuto il pagamento (principio di cassa) non può essere di ostacolo alla fruizione del beneficio in esame, trattandosi, in sostanza, di una diversa modalità temporale di deduzione del medesimo costo.

La possibilità di usufruire della maggiorazione del 40 per cento deve essere esclusa, invece, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il c.d. “regime forfetario” (articolo 1, commi da 54 a 89, della legge

23 dicembre 2014, n. 190) e che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi. In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dei costi sostenuti dal contribuente (inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi) non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile.

In base a tale principio, sono escluse dall'agevolazione anche le imprese marittime che rientrano nel regime di cui agli articoli da 155 a 161 del TUIR (c.d. *tonnage tax*).

Tali imprese, infatti, determinano il reddito imponibile derivante dall'utilizzo delle navi in base a determinati coefficienti parametrati agli scaglioni di tonnello netto delle navi medesime. Ciò comporta che le spese e i costi inerenti alle attività marittime agevolate, poiché già considerati forfetariamente nella determinazione del reddito, non possono essere dedotti in via analitica (*cfr.* circolare n. 72/E del 21 dicembre 2007, paragrafo 7.1).

Tuttavia, per le attività diverse da quelle agevolate - per le quali le imprese marittime che si sono avvalse dell'opzione di cui all'articolo 155 del TUIR determinano analiticamente il reddito ai fini dell'IRES secondo le ordinarie disposizioni del TUIR - l'impresa potrà usufruire della maggiorazione relativamente ai componenti negativi dedotti in via analitica. Lo stesso principio vale anche per coloro che escono dal regime *tonnage* relativamente alle quote residue di ammortamento da effettuare sui beni agevolabili nei periodi successivi all'uscita dal regime stesso.

Nell'ipotesi di investimenti agevolabili concernenti aziende condotte in affitto o in usufrutto, la maggiorazione, ove non sia stata prevista la deroga convenzionale alle disposizioni dell'articolo 2561 del codice civile concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni, spetterà solo all'affittuario o usufruttuario, quale soggetto che, ai sensi dell'articolo 102, comma 8, del TUIR, calcola e deduce gli ammortamenti.

Nell'ipotesi in cui, invece, le parti, in deroga all'articolo 2561 del codice civile, abbiano previsto che il concedente continui a calcolare gli ammortamenti, la maggiorazione spetterà solo a quest'ultimo.

Si evidenzia, infine, che, in base al tenore letterale del comma 91 in esame e al contenuto dalla relazione di accompagnamento al disegno di legge di stabilità 2016, l'applicazione della norma riguarda soltanto le imposte sui redditi e non produce effetti ai fini dell'IRAP.

Al riguardo, si ritiene opportuno precisare che la disposizione in argomento non produce effetti neanche nei confronti dei soggetti che determinano la base imponibile del tributo regionale secondo i criteri stabili per le imposte sui redditi, come ad esempio i soggetti che applicano le disposizioni di cui all'articolo 5-*bis* del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

2. Investimenti

La norma contenuta nell'articolo 1, comma 91, della legge n. 208 del 2015 fa riferimento ad investimenti in “*beni materiali strumentali nuovi*”, per i quali spetta una maggiorazione del “*costo di acquisizione*” del 40 per cento ai soli fini della “*determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria*”.

In assenza di ulteriori precisazioni da parte della disposizione circa le modalità di effettuazione degli investimenti, si ritiene che il beneficio spetti, 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.

In merito agli investimenti effettuati attraverso la stipula di un contratto di *leasing*, è il caso di evidenziare che la maggiorazione spetta solo 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.

Il tenore letterale della norma - che fa riferimento 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 tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al soggetto locatore o noleggiante.

Secondo il citato comma 91, la maggiorazione del 40 per cento riguarda solo i beni “*materiali*” e, di conseguenza, non può spettare per beni immateriali.

Il riferimento della norma ai beni “*strumentali*” comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della “strumentalità” rispetto all’attività esercitata dall’impresa beneficiaria della maggiorazione.

I beni, conseguentemente, devono essere di uso durevole ed 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), come pure quelli trasformati o assemblati per l’ottenimento di prodotti destinati alla vendita.

Si ritengono ugualmente esclusi i materiali di consumo.

Nell’ipotesi di beni concessi in comodato d’uso a terzi, si precisa che il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento (*cfr.* risoluzione n. 196/E del 16 maggio 2008). 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 proprietaria/comodante.

Il comma 91, altresì, prevede espressamente che la maggiorazione in questione riguardi gli investimenti in beni materiali strumentali “*nuovi*”.

Conseguentemente, l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

Al riguardo, si segnala che può essere oggetto dell'agevolazione in esame in capo all'acquirente anche il bene che viene esposto in *show room* ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità (*cfr.* circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 e circolare n. 5/E del 19 gennaio 2015). Al riguardo si precisa che non potrà fruire della maggiorazione in commento il bene che il cedente abbia in qualche modo utilizzato per scopi diversi dalla semplice esposizione come ad esempio l'autovettura che sia stata immessa su strada dal concessionario anche per motivi dimostrativi.

Con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si precisa che il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Tale circostanza dovrà sussistere sia nell'ipotesi di bene realizzato in economia che nell'ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato. In tale ultimo caso, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo.

Con riferimento alle 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, si ricorda che, secondo corretti principi contabili, le stesse sono capitalizzabili ed iscrivibili nella voce "Immobilizzazioni materiali" se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità ed 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.

Tali spese possono fruire della maggiorazione del 40 per cento in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce “Altre immobilizzazioni immateriali”.

Ai fini di che trattasi, la classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi nell’ambito delle immobilizzazioni materiali va effettuata sulla base delle indicazioni contenute nei principi contabili nazionali, anche per i soggetti che redigono 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.

In merito alla territorialità dell’investimento, è opportuno evidenziare che l’articolo 1 della legge n. 208 del 2015 - diversamente da altre norme agevolative (*cfr.*, ad esempio, l’articolo 18 del decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, relativo al credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi) - non contiene alcuna disposizione riguardante l’ubicazione delle strutture aziendali cui sono destinati i beni oggetto di investimento. Pertanto, si ritiene 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.

Dall’ambito applicativo dell’agevolazione il comma 93 dell’articolo 1 della legge di stabilità 2016 esclude gli investimenti in:

- beni materiali strumentali per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988 stabilisce coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento;
- fabbricati e costruzioni;
- i particolari beni di cui all’allegato n. 3 annesso alla legge di stabilità 2016, ossia i beni indicati nella tabella 1.

Tabella 1

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)
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 4/b - Stabilimenti termali, idrotermali	Condutture
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione
Gruppo XVII - Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b - Produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassosi acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento
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 ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)
Gruppo XVIII - Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 - Trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione ad esigenze di sicurezza)

Con riguardo al materiale rotabile, ferroviario e tramviario di cui alla predetta tabella 1, si precisa che l'agevolazione - in virtù del combinato disposto del comma 93 e dell'allegato 3 alla legge di stabilità 2016 - spetta anche per le motrici.

3. Ambito temporale

Sotto il profilo temporale, il comma 91 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016 dispone che la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione compete per gli investimenti effettuati “*dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016*”.

Ai fini della determinazione della spettanza della predetta maggiorazione, si è dell'avviso che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segua le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Al riguardo si rammenta che, ai sensi delle disposizioni del richiamato articolo 109 del TUIR, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, 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.

Si ritiene che le predette regole siano applicabili anche ai soggetti esercenti arti e professioni.

Non rilevano, ai fini di che trattasi, 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 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002.

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di *leasing* rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di *leasing* 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. Rileva, ai fini della spettanza del beneficio in questione, la consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del

collaudo) e non il momento del riscatto. In altri termini, l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto 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 i costi imputabili all'investimento sostenuti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati. Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti:

- 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 mano d'opera diretta;
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
- i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera).

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/sospesi in esercizi precedenti al periodo agevolato, ma limitatamente ai costi sostenuti in tale periodo, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del TUIR, anche se i lavori risultano ultimati in data successiva al 31 dicembre 2016.

Nell'ipotesi in cui l'investimento nei beni in questione sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed

accettata dal committente: in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo 15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2016 in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666 del Codice Civile, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione (*cfr.* circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 e circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002).

Dal momento di effettuazione degli investimenti - rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione - deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio.

A tale ultimo riguardo, è opportuno evidenziare che la maggiorazione in questione, traducendosi in sostanza - come si vedrà meglio in seguito - in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta dai soggetti titolari di reddito d'impresa, conformemente a quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR, solo *“a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene”*.

Esempio 1

Si ipotizzi il seguente caso.

Una impresa acquista un macchinario che viene consegnato il 30 dicembre 2016 ed entra in funzione il 2 gennaio 2017.

Pertanto:

- il diritto al beneficio matura, in quanto l'investimento nel bene materiale strumentale nuovo viene “effettuato” all'interno del periodo previsto dalla norma (15 ottobre 2015 – 31 dicembre 2016);
- la maggiorazione può essere fruita solo dal periodo d'imposta 2017, in quanto, ai sensi dell'articolo 102, comma 1, del TUIR, è in tale anno che il bene “entra in funzione”.

4. Modalità di fruizione del beneficio

Il comma 91 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016 stabilisce che, per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati nel periodo 15 ottobre 2015 - 31 dicembre 2016, *“il costo di acquisizione è maggiorato del 40 per cento”*; tale maggiorazione ha effetto *“ai fini delle imposte sui redditi”* e *“con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria”*.

In altri termini, il beneficio si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene del 40 per cento, che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile.

Dal tenore del citato comma 91 si può desumere che la maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita:

- per quanto riguarda l'ammortamento dei beni di cui agli articoli 102 e 54 del TUIR, in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR;
- per quanto riguarda il *leasing*, in un periodo *“non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito”* dal già menzionato decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

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.

Si precisa che il costo rilevante ai fini del calcolo dell'agevolazione è quello determinato ai sensi dell'articolo 110 del TUIR.

Al riguardo, il costo del bene agevolabile è 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 merito alla cumulabilità del beneficio in esame con altre misure di favore, si fa presente che le disposizioni legislative sul super ammortamento non recano alcuna specifica previsione finalizzata a disciplinare tale aspetto. Pertanto, la maggiorazione del 40 per cento deve ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente.

Per i soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico, la maggiorazione non risulta 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'articolo 109, comma 4, lettera *b*), del TUIR, “*per disposizione di legge*” (nel caso di specie, l'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge n. 208 del 2015).

Per i beni adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa, dell'arte o professione e all'uso personale del contribuente, la maggiorazione del 40 per cento rileverà non in misura piena, ma nella misura del 50 per cento.

Nell'ipotesi in cui il bene venga ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione:

- nell'esercizio di cessione, la maggiorazione sarà determinata secondo il criterio *pro rata temporis*;
- le quote di maggiorazione non dedotte non potranno più essere utilizzate, né dal soggetto cedente, né dal soggetto cessionario (che acquista un bene “non nuovo”);

- le quote di maggiorazione dedotte non saranno oggetto di “restituzione” da parte del soggetto cedente poiché la normativa in esame non prevede alcun meccanismo di *recapture*.

Sulla base del tenore letterale del comma 91, la maggiorazione del costo si applica esclusivamente con “*riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento*”. Ne deriva che tale maggiorazione non rileva ai fini del calcolo della plusvalenza/minusvalenza derivante dalla cessione del bene.

Si esaminano di seguito le modalità di deduzione della maggiorazione con riferimento ai beni di cui all’articolo 102 del TUIR acquisiti in proprietà e ai beni acquisiti tramite contratto di *leasing* da parte di soggetti che determinano il reddito imponibile sulla base delle risultanze del conto economico.

4.1 Beni acquisiti in proprietà

Per quanto concerne i beni acquisiti in proprietà, si ritiene che la maggiorazione del 40 per cento prevista dalla disposizione in esame - non essendo, come detto, correlata alle valutazioni di bilancio - vada fruita in base ai coefficienti di ammortamento stabiliti dal decreto indicato nell’articolo 102, comma 2, del TUIR (il decreto ministeriale 31 dicembre 1988), a partire dall’esercizio di entrata in funzione del bene, ridotti alla metà per il primo esercizio.

Qui di seguito si riportano tre esempi che illustrano le modalità di fruizione della maggiorazione a seconda che:

- il coefficiente di ammortamento civilistico coincida con il coefficiente di ammortamento fiscale (esempio 2);
- il coefficiente di ammortamento civilistico sia inferiore al coefficiente di ammortamento fiscale (esempio 3);
- il coefficiente di ammortamento civilistico sia superiore al coefficiente di ammortamento fiscale (esempio 4).

L'esempio 5, invece, illustra il caso di un bene ceduto prima della completa fruizione dell'agevolazione.

Esempio 2: coefficiente amm.to civilistico = coefficiente amm.to fiscale

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° gennaio 2016 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 10.000.

Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20 per cento.

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

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 2

<i>Anno</i>	<i>Amm.to imputato al conto economico</i>	<i>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
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	2.000	2.000	800
Totale	10.000	10.000	4.000

* Si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

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

- euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 4.000 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Nell'ipotesi in cui, invece, nel 2018 l'impresa decida di dedurre un "surplus" di euro 600 (anziché 800), l'ammontare complessivamente dedotto in via extracontabile sarà pari ad euro 3.800 (anziché 4.000) in quanto, come già affermato in precedenza, il differenziale tra l'importo massimo deducibile (800) e l'importo effettivamente

dedotto (600), pari a 200, non potrà essere recuperato in alcun modo nei periodi d'imposta successivi.

Esempio 3: coefficiente amm.to civilistico < coefficiente amm.to fiscale

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° gennaio 2016 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 10.000.

Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico del 16 per cento e un coefficiente fiscale del 20 per cento.

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

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 3

<i>Anno</i>	<i>Amm.to imputato al conto economico</i>	<i>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
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	800
2021	1.600	1.600	0
2022	400	400	0
Totale	10.000	10.000	4.000

* Si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente (in un lasso temporale più lungo rispetto a quello dell'esempio 2) è pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari ad euro 14.000, di cui:

- euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico (in un lasso temporale più lungo rispetto a quello dell'esempio 2);
- euro 4.000 dedotti attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione (in un lasso temporale uguale a quello dell'esempio 2).

Esempio 4: coefficiente amm.to civilistico > coefficiente amm.to fiscale

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° gennaio 2016 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 10.000.

Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico del 25 per cento e un coefficiente fiscale del 20 per cento.

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

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 4

<i>Anno</i>	<i>Amm.to imputato al conto economico</i>	<i>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
2016	2.500	*2.000	*800
2017	2.500	2.000	800
2018	2.500	2.000	800
2019	2.500	2.000	800
2020	0	2.000	800
Totale	10.000	10.000	4.000

* Si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

Pertanto, l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente (in un lasso temporale più breve rispetto a quello dell'esempio 2) è pari ad euro 10.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente è pari ad euro 14.000, di cui:

- euro 10.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico (in un lasso temporale uguale a quello dell'esempio 2);
- euro 4.000 dedotti attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione (in un lasso temporale uguale a quello dell'esempio 2).

Esempio 5: cessione del bene

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° gennaio 2016 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 10.000.

Per il bene è previsto un coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale del 20 per cento.

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

Il 2 luglio 2019 il bene viene ceduto per un corrispettivo di euro 3.500.

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 5

Anno	Amm.to imputato al conto economico	Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 2 e 109 c. 4 TUIR	Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione
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	7.000	7.000	2.800

* Si prescinde, per semplicità espositiva, dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

** Quote ragguagliate ai giorni di possesso (183/365).

Pertanto, al 2 luglio 2019 l'ammontare complessivo dedotto civilisticamente sarà pari ad euro 7.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 9.800, di cui:

- euro 7.000 dedotti per derivazione attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 2.800 dedotti extracontabilmente attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Il costo non ammortizzato rilevante ai fini del calcolo della plusvalenza di cui all'articolo 86 del TUIR sarà pari ad euro 3.000 (10.000 – 7.000) e non ad euro 200 (10.000 – 9.800). Ciò in quanto la maggiorazione rileva “con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento” e, pertanto, l'importo di euro 2.800 dedotto come maggior costo di acquisizione non incide sul calcolo della plus/minusvalenza.

Pertanto, la plusvalenza fiscalmente rilevante nel caso di specie sarà pari ad euro 500 (3.500 – 3.000).

4.2 Beni acquisiti tramite *leasing*

Come evidenziato in precedenza, la maggiorazione del 40 per cento si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile, non correlata alle valutazioni di bilancio.

Si è del parere che, anche nel caso di un bene acquisito attraverso un contratto di *leasing*, la deduzione della maggiorazione non dipenda dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma debba avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'articolo 102, comma 7, del TUIR che, si ricorda, prevede la deduzione dei canoni di locazione finanziaria *“per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito”* dal già menzionato decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Al riguardo, è opportuno rammentare che la durata del 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 comma 7 dell'articolo 102 del TUIR e che la circolare n. 17/E del 29 maggio 2013 ha fornito istruzioni sul comportamento da adottare nei vari casi:

- a) la durata contrattuale coincide con quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni sono deducibili con lo stesso ritmo con cui sono imputati a conto economico;
- b) la durata contrattuale è superiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in tale ipotesi, i canoni sono deducibili sulla base dell'imputazione a conto economico, secondo il principio della previa imputazione al conto economico recato dall'articolo 109, comma 4, del TUIR;
- c) la durata contrattuale è inferiore a quella minima individuata dall'articolo 102, comma 7, del TUIR: in questo caso, i canoni 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 del reddito in sede di dichiarazione dei redditi.

Si ritiene che, in caso di bene acquisito in locazione finanziaria, la maggiorazione del 40 per cento spetti non per l'intero canone di *leasing*, ma solo per la quota capitale (che complessivamente, insieme al prezzo di riscatto, costituisce il “costo di acquisizione” del bene), con esclusione, quindi, della quota interessi.

Come evidenziato nella circolare n. 17/E del 25 maggio 2013, ai fini dell'individuazione degli interessi impliciti si può far riferimento al criterio forfetario dettato dall'articolo 1 del decreto ministeriale 24 aprile 1998. In tal caso, la quota di interessi compresa nel canone va calcolata ripartendo in modo lineare l'ammontare complessivo degli interessi impliciti desunti dal contratto per la durata fiscale del *leasing*. Ciò vale anche per i soggetti *IAS adopter*, che calcolano la maggiorazione 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”.

Qui di seguito si riportano tre esempi che illustrano le modalità di fruizione della maggiorazione a seconda che:

- la durata contrattuale sia uguale alla durata minima fiscale (esempio 6);
- la durata contrattuale sia superiore alla durata minima fiscale (esempio 7);
- la durata contrattuale sia inferiore alla durata minima fiscale (esempio 8).

Esempio 6: durata contrattuale = durata minima fiscale

Si ipotizzi il seguente caso.

Una impresa stipula un contratto di *leasing* avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: 1° gennaio 2016;
- durata: 2 anni, pari alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni);
- canone di *leasing* complessivo: euro 11.000, di cui quota capitale euro 9.000 e quota interessi euro 2.000;
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2018): euro 1.000.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad euro 3.600 (40% di 9.000), corrispondente ad un canone “aggiuntivo” annuo pari ad euro 1.800 (3.600 / 2).

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 6

<i>Anno</i>	<i>Canone di leasing imputato al conto economico (quota capitale)</i>	<i>Canone di leasing dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 7 e 109 c. 4 TUIR (quota capitale)</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
2016	4.500	4.500	1.800
2017	4.500	4.500	1.800
Totale	9.000	9.000	3.600

Pertanto, l'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 2 esercizi) sarà pari ad euro 9.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 12.600, di cui:

- euro 9.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 3.600 dedotti extracontabilmente (in 2 esercizi) attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene (su un importo di euro 1.000) e le quote della relativa maggiorazione (pari ad euro 400, ossia il 40% di 1.000) secondo i criteri esposti nel paragrafo 4.1.

Esempio 7: durata contrattuale > durata minima fiscale

Si ipotizzi il seguente caso.

Una impresa stipula un contratto di *leasing* avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: 1° gennaio 2016;
- durata: 3 anni, superiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni);
- canone di *leasing* complessivo: euro 11.000, di cui quota capitale euro 9.000 e quota interessi euro 2.000;
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2019): euro 1.000.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad euro 3.600 (40% di 9.000), corrispondente ad un canone “aggiuntivo” annuo pari ad euro 1.800 (3.600 / 2).

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 7

<i>Anno</i>	<i>Canone di leasing imputato al conto economico (quota capitale)</i>	<i>Canone di leasing dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 7 e 109 c. 4 TUIR (quota capitale)</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
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

Pertanto, l'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in 3 esercizi) sarà pari ad euro 9.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 12.600, di cui:

- euro 9.000 dedotti per derivazione (in 3 esercizi) attraverso l'imputazione al conto economico;
- euro 3.600 dedotti extracontabilmente (in 2 esercizi) attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene (su un importo di euro 1.000) e le quote della relativa maggiorazione (pari ad euro 400, ossia il 40% di 1.000) secondo i criteri esposti nel paragrafo 4.1.

Esempio 8: durata contrattuale < durata minima fiscale

Si ipotizzi il seguente caso.

Una impresa stipula un contratto di *leasing* avente le seguenti caratteristiche:

- decorrenza: 1° gennaio 2016;
- durata: 1 anno, inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito dal DM 31 dicembre 1988 (25%, pari a 4 anni);
- canone di *leasing* complessivo: euro 11.000, di cui quota capitale euro 9.000 e quota interessi euro 2.000;
- prezzo di riscatto (1° gennaio 2017): euro 1.000.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento della quota capitale del canone complessivo che, quindi, sarà pari ad euro 3.600 (40% di 9.000).

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 8

<i>Anno</i>	<i>Canone di leasing imputato al conto economico (quota capitale)</i>	<i>Canone di leasing dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 102 c. 7 e 109 c. 4 TUIR (quota capitale)</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
2016	9.000	4.500	1.800
2017	0	4.500	1.800
Totale	9.000	9.000	3.600

Pertanto, l'ammontare complessivo della quota capitale dedotto civilisticamente (in un esercizio) sarà pari ad euro 9.000, mentre l'ammontare complessivo dedotto fiscalmente sarà pari ad euro 12.600, di cui:

- euro 9.000 dedotti per derivazione (in 2 esercizi) attraverso l'imputazione al conto economico, nei limiti dell'articolo 102, comma 7, del TUIR;
- euro 3.600 dedotti extracontabilmente (in 2 esercizi) attraverso variazioni in diminuzione in dichiarazione.

Al momento del riscatto, il contribuente potrà iniziare a dedurre le quote di ammortamento del bene (su un importo di euro 1.000) e le quote della relativa maggiorazione (pari ad euro 400, ossia il 40% di 1.000) secondo i criteri esposti nel paragrafo 4.1.

Analogamente a quanto affermato in relazione alla cessione dei beni acquisiti in proprietà, si evidenzia che, qualora il contratto di *leasing* venga ceduto ad un terzo prima della scadenza, la quota di maggiorazione dedotta sino ad allora non dovrà essere restituita dal cedente; le eventuali quote della maggiorazione che, alla data di cessione del contratto, non sono state dedotte non potranno più essere utilizzate (né dal cedente, né dal cessionario del contratto).

E' il caso, infine, di rilevare 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 saranno 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

La maggiorazione del 40 per cento riguarda anche i mezzi di trasporto a motore di cui all'articolo 164 del TUIR.

In estrema sintesi, tale articolo disciplina la deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi concernenti:

- 1) i veicoli utilizzati esclusivamente come beni strumentali o adibiti ad uso pubblico [comma 1, lettera a)], per i quali è prevista una deducibilità integrale dei costi;
- 2) i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta [comma 1, lettera b-bis)], per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi (70 per cento);
- 3) i veicoli utilizzati per scopi diversi dai precedenti [comma 1, lettera b)], per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi (20 per cento, elevata all'80 per cento per gli agenti o rappresentanti di commercio) e un limite massimo alla rilevanza del costo di acquisizione, pari a:
 - euro 18.075,99 per le autovetture e gli autocaravan (il limite per le autovetture è elevato ad euro 25.822,84 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio);
 - euro 4.131,66 per i motocicli;
 - euro 2.065,83 per i ciclomotori;
 - l'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria.

Solo per i veicoli di cui al precedente punto 3), il comma 92 dell'articolo 1 della legge di stabilità 2016 prevede che *“Fermo restando quanto disposto al comma 91 e solo per gli investimenti effettuati nello stesso periodo ivi previsto, sono altresì maggiorati del 40 per cento i limiti rilevanti per la deduzione delle quote di*

ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, lettera b),” del TUIR.

Pertanto, in virtù di quanto disposto dal predetto comma 92, per i veicoli acquisiti dal 15 ottobre 2015 al 31 dicembre 2016, i limiti massimi di rilevanza del costo di acquisizione sono incrementati fino a:

- euro 25.306,39 per le autovetture e gli autocaravan (il limite per le autovetture è elevato ad euro 36.151,98 per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio);
- euro 5.784,32 per i motocicli;
- euro 2.892,16 per i ciclomotori.

E' opportuno precisare che le percentuali di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi dei veicoli in questione (20 e 80 per cento) previste dall'articolo 164, comma 1, lettera b), del TUIR, rimangono invariate.

Esempio 9: costo di acquisizione > limite

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° gennaio 2016 viene consegnata ad una impresa un'autovettura acquistata in proprietà per un costo pari ad euro 20.000. L'autovettura entra subito in funzione e non viene utilizzata esclusivamente come bene strumentale.

Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 25 per cento.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione che, quindi, come previsto dall'articolo 1, comma 91, della legge di stabilità 2016, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento sarà pari ad euro 8.000 (40% di 20.000).

Tuttavia, il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari ad euro 28.000 (20.000 + 8.000), supera il limite di euro 25.306,39 (18.075,99 + 7.230,40, ossia il 40% di 18.075,99) previsto dagli articoli 164, comma 1, lettera b), del TUIR, e 1, comma 92, della legge di stabilità 2016.

Pertanto, l'importo complessivo annualmente deducibile sarà pari a:

- euro 903,80 (18.075,99 x 25% x 20%) relativi alla quota di ammortamento ordinariamente deducibile;
- euro 361,52 (7.230,40 x 25% x 20%) relativi alla maggiorazione.

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 9

<i>Anno</i>	<i>Amm.to imputato al conto economico</i>	<i>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 164 c. 1 lett. b) e 109 c. 4 TUIR</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
2016	5.000	*903,80	*361,52
2017	5.000	903,80	361,52
2018	5.000	903,80	361,52
2019	5.000	903,80	361,52
Totale	20.000	3.615,20	1.446,08

* Si prescinde, per semplicità espositiva, dall'IVA indetraibile e dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR.

Esempio 10: costo di acquisizione < limite

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° gennaio 2016 viene consegnata ad una impresa un'autovettura acquistata in proprietà per un costo pari ad euro 10.000. L'autovettura entra subito in funzione e non viene utilizzata esclusivamente come bene strumentale.

Il coefficiente di ammortamento civilistico e fiscale è pari al 25 per cento.

Il bene può usufruire della maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione che, quindi, come previsto dall'articolo 1, comma 91, della legge di stabilità 2016, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento sarà pari ad euro 4.000 (40% di 10.000).

Pertanto, il costo complessivo teoricamente rilevante ai fini del calcolo dell'ammontare deducibile, pari ad euro 14.000 (10.000 + 4.000), non supera il limite di euro 25.306,39 (18.075,99 + 7.230,40, ossia il 40% di 18.075,99) previsto dagli articoli 164, comma 1, lettera b), del TUIR, e 1, comma 92, della legge di stabilità 2016.

L'importo complessivo annualmente deducibile, quindi, sarà pari a:

- euro 500 (10.000 x 25% x 20%) relativi alla quota di ammortamento ordinariamente deducibile;
- euro 200 (4.000 x 25% x 20%) relativi alla maggiorazione.

Si avrà la seguente situazione:

Tabella 10

<i>Anno</i>	<i>Amm.to imputato al conto economico</i>	<i>Amm.to dedotto per derivazione nei limiti degli artt. 164 c. 1 lett. b) e 109 c. 4 TUIR</i>	<i>Variazione in diminuzione relativa alla maggiorazione</i>
2016	2.500	*500	*200
2017	2.500	500	200

2018	2.500	500	200
2019	2.500	500	200
Totale	10.000	2.000	800

* Si prescinde, per semplicità espositiva, dall’IVA indetraibile e dalla riduzione alla metà dei coefficienti di ammortamento relativa al primo esercizio ai sensi dell’articolo 102, comma 2, del TUIR.

4.4 Beni dal costo unitario non superiore ad euro 516,46

Per i beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46, l’articolo 102, comma 5, del TUIR consente ai soggetti titolari di reddito d’impresa “*la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell’esercizio in cui sono state sostenute*”.

La medesima possibilità è attribuita agli esercenti arti e professioni dall’articolo 54, comma 2, del TUIR.

Visto che, come già evidenziato in precedenza, la maggiorazione del 40 per cento di cui al comma 91 opera “*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento*”, si ritiene che essa non influisca sul limite di euro 516,46 previsto dai sopra citati articoli 102, comma 5, e 54, comma 2, del TUIR.

Pertanto, la possibilità di deduzione integrale nell’esercizio non viene meno neanche nell’ipotesi in cui il costo del bene superi l’importo di euro 516,46 per effetto della maggiorazione in questione.

Esempio 11

Si ipotizzi il seguente caso.

Il 1° gennaio 2016 viene consegnato ad una impresa un bene acquistato in proprietà per un costo pari ad euro 500.

Il bene, che entra immediatamente in funzione, può usufruire della maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione che, quindi, ai soli fini della determinazione delle quote di ammortamento, sarà pari ad euro 200 (40% di 500).

In tale ipotesi, il costo del bene non sarà ammortizzato secondo i coefficienti tabellari previsti dal DM 31 dicembre 1988, ma sarà dedotto integralmente nel periodo d’imposta 2016, anche se il costo di acquisizione, comprensivo della maggiorazione del 40 per cento, è pari ad euro 700 (500 + 200) e, quindi, superiore

al limite di euro 516,46 previsto dall'articolo 102, comma 5, del TUIR per la deduzione integrale del costo nell'esercizio.

5. *Determinazione degli acconti per i periodi d'imposta 2015 e 2016*

Il comma 94 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015 stabilisce che “*Le disposizioni dei commi 91 e 92 non producono effetti sulla determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2015. La determinazione dell'acconto dovuto per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2016 è effettuata considerando, quale imposta del periodo precedente, quella che si sarebbe determinata in assenza delle disposizioni dei citati commi 91 e 92*”.

Pertanto, i soggetti con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che effettuano investimenti agevolati nel periodo 15 ottobre – 31 dicembre 2015 non tengono conto della relativa maggiorazione nella determinazione degli acconti IRPEF/IRES dovuti per il periodo d'imposta 2015, qualunque sia il metodo adottato.

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, va determinata senza tenere conto della maggiorazione.

6. *Effetti delle disposizioni sul super ammortamento*

Come già esposto in precedenza, il comma 91 in argomento stabilisce che la maggiorazione del 40 per cento del costo di acquisizione opera “*con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria*”.

Pertanto, si ritiene che la norma non incida sul costo fiscalmente rilevante del bene per:

- il calcolo delle plusvalenze di cui agli articoli 86 e 54, comma 1-*bis*, del TUIR o delle minusvalenze di cui agli articoli 101 e 54, comma 1-*bis*.1, del TUIR;
- la deduzione integrale del costo dei beni di cui agli articoli 102, comma 5, e 54, comma 2, del TUIR, ossia dei beni il cui costo unitario non è superiore ad euro 516,46;
- il calcolo del *plafond* del 5 per cento relativo alla deducibilità delle spese di manutenzione e riparazione di cui agli articoli 102, comma 6, e 54, comma 2, del TUIR;
- il calcolo del limite triennale relativo agli acquisti di beni strumentali previsto dall'articolo 1, comma 96, lettera *b*), della legge 24 dicembre 2007, n. 244, per i contribuenti minimi;
- il calcolo dei parametri utilizzati per effettuare il test di operatività delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724. Si evidenzia che la maggiore quota di ammortamento del periodo d'imposta (derivante dalla maggiorazione) riduce il reddito minimo presunto rilevante nella disciplina delle società di comodo; tale disciplina, infatti, non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (*cfr.* circolare n. 25/E del 2007 e circolare n. 53/E del 2009). Ciò vale anche ai fini della disciplina delle società in perdita sistematica di cui all'articolo 2, commi 36-*decies* e seguenti, del decreto legge 13 agosto 2011, n. 138.

L'articolo 1, comma 97, della legge di stabilità 2016 prevede, inoltre, che *“Le disposizioni di cui ai commi 91 e 92 non producono effetti sui valori attualmente stabiliti per l'elaborazione e il calcolo degli studi di settore previsti dall'articolo 62-bis del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito, con modificazioni, dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, e successive modificazioni”*.

Per tale ragione, la maggiorazione del 40 per cento non incide né 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.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA