



SETTORE

REDDITO D'IMPRESA

**MAXI-AMMORTAMENTI PER I BENI  
STRUMENTALI NUOVI ACQUISTATI NEL  
PERIODO 15.10.2015 – 31.12.2016**

RIFERIMENTI

- **Art. 1, commi da 91 a 94 e 97, Legge n. 208/2015**

IN SINTESI

*A favore delle imprese / lavoratori autonomi che effettuano investimenti (in proprietà / leasing) in beni strumentali nuovi nel periodo 15.10.2015 – 31.12.2016, la Finanziaria 2016 prevede la maggiorazione del costo di acquisizione nella misura del 40%.*

*Tale incremento rileva esclusivamente per la determinazione delle quote di ammortamento / canoni di leasing deducibili.*

*Di conseguenza il maggior valore così determinato non ha effetto ai fini:*

- *del calcolo della plus / minusvalenza in caso di cessione del bene;*
- *del limite di deducibilità delle spese di manutenzione;*
- *dell'applicazione degli studi di settore.*

SERVIZI COLLEGATI



La Finanziaria 2016 consente, all'art. 1, commi da 91 a 94 e 97, alle imprese e lavoratori autonomi che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi, **di incrementare il costo di acquisizione del 40% al (solo) fine di dedurre maggiori quote di ammortamento / canoni di leasing.**

### SOGGETTI INTERESSATI

La disposizione in esame riguarda:

- i titolari di reddito d'impresa;
- i lavoratori autonomi;

a prescindere dal regime contabile adottato (contabilità ordinaria / semplificata).

**Non sono interessati** dall'agevolazione i soggetti **in regime forfetario**, posto che gli stessi determinano il reddito applicando il coefficiente di redditività ai ricavi / compensi.

Con riferimento ai **contribuenti minimi** considerato che, in costanza di applicazione del regime, il costo dell'immobilizzazione materiale è interamente deducibile nell'anno di acquisto (principio di cassa) e non in base all'ammortamento, dovrà essere chiarito se gli stessi possono beneficiare della maggiorazione in esame.

### AMBITO OGGETTIVO

L'incremento del 40% del costo di acquisizione riguarda gli investimenti:

- in **beni strumentali nuovi**;
- effettuati nel **periodo 15.10.2015 – 31.12.2016**.

Come accennato, l'investimento può essere rappresentato dall'**acquisizione del bene in proprietà ovvero in leasing**.

Si ritiene che l'agevolazione:

- spetti anche per i beni di costo unitario non superiore a € 516,46;
- spetti anche per i beni realizzati in economia e mediante contratto di appalto;
- non sia applicabile con riferimento ai beni utilizzati sulla base di un contratto di noleggio. In tal caso la maggiorazione opera in capo al soggetto concedente.

Va evidenziato che, tenendo conto dei chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate, tra l'altro, nella Circolare 19.2.2015, n. 5/E con riguardo all'agevolazione Tremonti-quater, con riferimento:

- al **requisito della novità**, lo stesso sussiste anche nel caso di:
  - **beni** mai entrati in funzione ed **utilizzati solo a scopo dimostrativo o per esposizione**;
  - **beni complessi** realizzati in economia anche con l'apporto di beni usati purché il loro **costo non risulti di entità prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto**.

Il bene agevolabile può essere acquistato anche da un soggetto diverso dal produttore / rivenditore, a condizione che lo stesso non sia stato comunque utilizzato dal cedente;

- al **periodo di effettuazione dell'investimento**, in base al principio di competenza ex art. 109, commi 1 e 2, 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"**.

Va infine considerato che per fruire dell'agevolazione **è necessaria l'entrata in funzione del bene**; infatti, l'ammortamento decorre, ai sensi dell'art. 102, TUIR, dalla data in cui si verifica tale evento. Così, pertanto, per i beni acquistati nel 2015 (dal 15.10), al fine di poter determinare l'ammortamento 2015 sul costo maggiorato del 40% è necessario che gli stessi siano entrati in funzione entro il 31.12.2015.

Sul punto, con riguardo ai **lavoratori autonomi**, il CNCDEC, nella Circolare 12.5.2008, n. 1/IR, pur evidenziando che l'art. 54, TUIR non contiene alcun esplicito rinvio a quanto disposto dal citato art.

102, e pertanto ai fini dell'ammortamento non sia applicabile la disposizione sull'entrata in funzione del bene, ritiene comunque che sia **necessaria un'effettiva utilizzazione del bene** per poter procedere alla deduzione delle relative quote d'ammortamento.

## BENI ESCLUSI

Sono **esclusi** dall'incremento in esame gli investimenti:

- in beni materiali strumentali per i quali il DM 31.12.88 stabilisce un **coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%**;
- in **fabbricati e costruzioni**;
- nei **beni ricompresi nei seguenti gruppi**:

<b>Gruppo V</b>	Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 – imbottigliamento di acque minerali naturali	Condutture	8,0%
<b>Gruppo XVII</b>	Industrie dell'energia elettrica, del gas e dell'acqua	Specie 2/b – produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8,0%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10,0%
			Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12,0%
		Specie 4/b – stabilimenti termali, idrotermali	Condutture	8,0%
<b>Gruppo XVIII</b>	Industrie dei trasporti e delle telecomunicaz.	Specie 4 e 5 – ferrovie, compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	7,5%
		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)	12,0%

## MISURA DELL'AGEVOLAZIONE SPETTANTE

L'agevolazione in esame consiste nella **maggiorazione del 40% del costo del bene**.

Come evidenziato nella Relazione illustrativa alla Finanziaria 2016:

*“la disposizione è finalizzata ad incentivare gli investimenti in beni 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 dei canoni di locazione finanziaria più elevati. Tale maggiorazione produce effetti solo ed esclusivamente ai fini del computo delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria e ciò fino al suo completamento**”.*

Al costo maggiorato del bene devono essere **applicati gli ordinari coefficienti di ammortamento** stabiliti dal DM 31.12.88.



La disposizione in esame opera ai **solli fini delle imposte sui redditi (IRPEF / IRES)**, e pertanto **non ha alcun effetto ai fini IRAP**.

Per i **beni in leasing** la maggiorazione, come sottolineato da ASSILEA (Associazione Italiana Leasing) nella Circolare 29.10.2015, n. 25, opera:

**RIPRODUZIONE VIETATA**

- sulla **quota capitale dei canoni**. A tal fine:
  - per lo **scomputo della quota interessi** è utilizzabile la formula di cui al DM 24.4.98 per l'individuazione forfetaria degli interessi impliciti, ossia:

$$\frac{\text{costo sostenuto dal concedente} - \text{prezzo riscatto}}{\text{numero giorni durata fiscale contratto}} \times \text{giorni del periodo d'imposta}$$

- il **maggior valore dei canoni** è imputato nel corso della durata fiscale del contratto qualora la stessa sia pari / superiore a quella contrattuale ovvero nel corso della durata contrattuale qualora la durata fiscale sia inferiore;
- sul **prezzo di riscatto**, per il calcolo delle quote di ammortamento dopo aver riscattato il bene. A tal proposito va evidenziato che ai fini della maggiorazione **rileva la data di stipula del contratto di leasing e non quella di riscatto del bene**. Pertanto, la **maggiorazione**:
  - è applicabile al **valore dei beni riscattati, anche successivamente al 31.12.2016**, relativi a **contratti stipulati nel periodo 15.10.2015 – 31.12.2016** (ad esempio, bene riscattato il 15.2.2019 relativamente ad un contratto stipulato il 10.12.2015);
  - **non opera** per i beni riscattati nel periodo agevolato 15.10.2015 – 31.12.2016 riferiti a **contratti stipulati antecedentemente** (ad esempio, bene riscattato il 14.3.2016 relativamente ad un contratto stipulato il 10.5.2013).

## VEICOLI A DEDUCIBILITÀ LIMITATA

Con riguardo agli investimenti in veicoli nuovi effettuati nel predetto periodo, oltre all'incremento del 40% del costo di acquisizione, è previsto **l'aumento nella medesima misura (40%) dei limiti di deducibilità** di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), TUIR. In particolare:

Tipologia beni	Agenti / rappresentanti		Altre imprese	
	Limite ordinario	Limite maggiorato (+40%)	Limite ordinario	Limite maggiorato (+40%)
autoveicoli autocaravan (*)	25.822,84	36.151,98	18.075,99	25.306,39
motocicli	4.131,66	5.784,32	4.131,66	5.784,32
ciclomotori	2.065,83	2.892,16	2.065,83	2.892,16



Considerato il richiamo alla lett. b) del citato art. 1, **l'incremento del 40% non opera per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti** per la maggior parte del periodo d'imposta, disciplinati dalla lett. b-bis).

**Resta invariata la percentuale di deducibilità dei costi** (ammortamenti, carburanti, manutenzioni e riparazioni, ecc.) relativi agli autoveicoli, fissata in misura pari al 20% (80% per agenti e rappresentanti).

## MODALITÀ DI FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

L'incremento del costo del bene ha **rilevanza esclusivamente fiscale**.

Lo stesso, pertanto, avendo natura extracontabile, **non ha alcun effetto sulla redazione del bilancio**.

Di conseguenza, per la fruizione dell'agevolazione, in deroga al principio della previa imputazione dei costi a Conto economico, dovrà essere **operata una variazione in diminuzione nel mod. UNICO**.

RIPRODUZIONE VIETATA

**Esempio 1** La Alfa srl ha acquistato nel mese di novembre 2015 un macchinario per € 50.000 + IVA. Considerando la maggiorazione di costo del 40%, il valore sul quale determinare l'ammortamento deducibile risulta pari a € 70.000 [50.000 + (50.000 x 40%)]. Ipotizzando un coefficiente d'ammortamento pari al 20%, il piano di ammortamento è così individuato (per semplicità, la quota del primo anno non è ridotta della metà).

Costo		Ammortamento			Variazione in diminuz. mod. UNICO
Civile	Fiscale (*)	Anno	Quota civile	Quota fiscale	
50.000	70.000	2015	10.000	14.000	4.000
		2016	10.000	14.000	4.000
		2017	10.000	14.000	4.000
		2018	10.000	14.000	4.000
		2019	10.000	14.000	4.000
			50.000	70.000	

(\*) ai soli fini dell'ammortamento

**Esempio 2** La ditta individuale Mario Omega, in contabilità semplificata, ha acquistato nel mese di dicembre 2015 una stampante per € 450 + IVA. Poiché il costo è non superiore ad € 516,46 il bene viene interamente dedotto nel 2015. In tal caso il costo deducibile, incrementato del 40%, risulta pari a € 630 [450 + (450 x 40%)] e di conseguenza:

Costo	Costo maggiorato (+40%)	Anno	Costo deducibile
450	630	2015	630

**NB** Il limite di € 516,46 va riferito al costo del bene ante maggiorazione del 40%.

**Esempio 3** Con riferimento all'esempio 2, si ipotizzi che il costo della stampante sia pari a € 600 + IVA. In tal caso, poiché è superato il limite di € 516,46, non è possibile dedurre integralmente il costo nel 2015. Di conseguenza, ipotizzando un coefficiente di ammortamento pari al 20% lo stesso sarà così ripartito:

Costo	Costo maggiorato (+40%)	Anno	Ammortamento
600	840	2015	168
		2016	168
		2017	168
		2018	168
		2019	168

**Esempio 4** La Gamma & Dedra sas ha stipulato un contratto di leasing relativamente ad un impianto il cui coefficiente di ammortamento è pari al 20%. Il contratto prevede:

- decorrenza dall'1.11.2015 e durata di 30 mesi;
- canone mensile di € 1.200 (quota capitale € 1.020);
- prezzo di riscatto € 3.000.

Considerato che il periodo d'ammortamento del bene è di 5 anni (60 mesi), la spesa relativa ai canoni è deducibile in 30 mesi (60 / 2), posto che la durata del contratto rispetta quella minima fiscale.

In particolare, a seguito dell'incremento del 40% della quota del canone, la società potrà dedurre i seguenti importi.

Anno	Deducibilità canoni		Variazione in diminuz. mod. UNICO
	Quota capitale	Quota capitale maggiorata (+40%)	
2015 (2 mesi)	2.040	2.856	816
2016 (12 mesi)	12.240	17.136	4.896
2017 (12 mesi)	12.240	17.136	4.896
2018 (4 mesi)	4.080	5.712	1.632

Nell'ipotesi in cui nel 2018 il bene sia riscattato l'ammortamento sarà determinato sul prezzo di riscatto maggiorato del 40%, ossia su € 4.200 [(3.000 + 3.000 x 40%)].

### CONTABILIZZAZIONE FISCALITÀ DIFFERITA

L'agevolazione in esame non comporta variazioni temporanee da cui deriva la necessità di stanziamento della fiscalità differita.

Di conseguenza, considerata la natura definitiva delle variazioni collegate con la maggiorazione del costo ammortizzabile dei beni, non vanno rilevate imposte differite.

### RILEVANZA DEL MAGGIOR VALORE

Come accennato, la **maggiorazione del costo** opera **esclusivamente** ai fini del calcolo delle **quote di ammortamento / canoni di leasing**.

Di conseguenza, detta agevolazione **non ha alcun effetto**:

- in sede di cessione del bene; la **plus / minusvalenza** sarà determinata con riferimento al costo non ammortizzato individuato senza considerare i maxi-ammortamenti derivanti dall'applicazione della maggiorazione del 40%;
- ai fini del **limite di deducibilità delle spese di manutenzione**, pari al 5% del valore dei beni materiali ammortizzabili all'1.1;
- in caso di **cessione del contratto di leasing**, ai fini della determinazione della relativa sopravvenienza attiva.

Inoltre, l'**incremento di costo**, per espressa previsione normativa, è **irrilevante ai fini dell'applicazione degli studi di settore** (maggiori ammortamenti e maggiori valori beni strumentali).

**Esempio 5** Con riferimento all'esempio 1 si ipotizzi che il bene venga ceduto nel corso del 2018 per € 26.000 + IVA.



La plusvalenza sarà così determinata:  $26.000 - (50.000 - 30.000) = 6.000$

Ai fini della determinazione della plusvalenza il costo non ammortizzato del bene è individuato considerando il costo storico e gli ammortamenti senza tener conto della maggiorazione.

### ACCONTI D'IMPOSTA

Le disposizioni sopra esaminate **non hanno effetto sulla determinazione dell'acconto dovuto** per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2015 (**2015** per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare).

L'acconto dovuto per il periodo d'imposta in corso al 31.12.2016 (in generale, **2016**) va determinato considerando, quale imposta del periodo precedente, quella **determinata in assenza dell'agevolazione**. ■