



Nell'ambito della consulenza giuridica n. 909-10/2019 (*allegata alla presente*), pubblicata sul sito del CNDCEC, l'Agenzia delle Entrate (DRE Emilia Romagna) ha fornito alcuni chiarimenti in merito al calcolo degli iper-ammortamenti. Tra i quesiti, alcuni riguardano beni iper-ammortizzabili per i quali si sono verificati **ritardi** nell'interconnessione o nella perizia, che hanno determinato la possibilità di utilizzare nel primo periodo d'imposta il super-ammortamento e solo successivamente l'iper-ammortamento.

Un caso riguarda l'acquisto in proprietà di un bene iper-ammortizzabile nel 2017, entrato in funzione nel 2017 ed interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione nell'esercizio 2018.

In tal caso, l'iper-ammortamento spetta solo a partire dal 2018 e, con riferimento all'esercizio 2017, spettava invece il super-ammortamento.

Supponendo che il costo del bene sia pari a 1.000 euro, con coefficiente di ammortamento del 15,50% (*con ammortamento fiscale coincidente con ammortamento civilistico*).

Pertanto, fermo restando che nel 2017 il super-ammortamento è pari a 31 ($1000 \times 7,75\% \times 40\%$), l'importo complessivo di iper-ammortamento di cui si può fruire nell'esercizio 2018 e seguenti è pari a 1.469 [$1.000 \times 150\% - 31$].

La questione riguarda il metodo più corretto per suddividere la quota di **iper-ammortamento residua** nel 2018 e negli esercizi successivi.

Viene anche evidenziato che il caso descritto nell'esempio 9 di cui alla circolare n. 4/2017 non risolve il problema, per via del coefficiente utilizzato (20%) che semplifica i calcoli.

L'Agenzia delle Entrate ricorda che, come chiarito dalla circ. n. 4/2017, la quota di iper-ammortamento annualmente fruibile dal 2018 è calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla **differenza** tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper-ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di super ammortamento nel periodo d'imposta precedente.

Tra le soluzioni prospettate, l'Agenzia ritiene corretta quella denominata dall'istante come "imputazione della quota di iper-ammortamento residua nell'esercizio successivo a quello di termine del periodo di ammortamento, considerando nell'ultimo esercizio di ammortamento una quota di iper-ammortamento **pari** a quella degli esercizi precedenti".

Riprendendo l'esemplificazione, viene in sostanza prevista l'imputazione dal 2018 al 2023 della quota di iper-ammortamento residua in misura costante pari a 227,69 e nel 2024 di una quota pari a 102,86 [$1.469 - (227,69 \times 6)$].

Secondo l'Agenzia solamente la suddetta ipotesi è **coerente** con la menzionata precisazione (*e con i calcoli illustrati nell'esempio n. 9 della citata circolare*).

Infatti, nella diversa ipotesi prospettata in cui la quota di iper-ammortamento residua è imputata tutta nell'ultimo esercizio di ammortamento del bene, la quota di iper-ammortamento (*vale a dire la variazione in diminuzione relativa all'iper-ammortamento*) afferente il 2023 (330,55) è maggiore rispetto al consentito [$(1.500 - 31) \times 15,50\% = 227,69$], mentre nell'ipotesi in cui la quota di iper-ammortamento residua è imputata nell'esercizio successivo a quello di termine del periodo di ammortamento, la quota relativa al 2023 è inferiore al menzionato valore.

Un'altra fattispecie analizzata riguarda poi il caso in cui nel 2018 sia stato acquisito in **leasing** un bene iper-ammortizzabile, entrato in funzione nel 2018 e nello stesso anno sia stato interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione, ma la cui perizia giurata sia stata acquisita solo nel 2019 (*con spettanza dell'iper-ammortamento solo quindi dal 2019*).

La questione in questo caso riguarda la circostanza che il contratto di leasing è stato stipulato il 1° luglio 2018 con una durata di 60 mesi, ma il bene ha un periodo di ammortamento pari a **42 mesi** (*periodo "non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal D.M. 31 dicembre 88, come previsto dall'art. 102 comma 7 del TUIR*).

Posto che nel 2018 spetta il super-ammortamento e solo a partire dal 2019 l'iper-ammortamento, si chiede se per fruire dell'agevolazione dell'iper-ammortamento occorre considerare un periodo complessivo di 42 mesi a partire dal 1° luglio 2018 o, in alternativa, a partire dal 1° gennaio 2019.

Secondo l'Agenzia, in caso di ritardi nell'interconnessione e/o nell'acquisizione della perizia giurata, deve essere operato uno "slittamento" in avanti del momento di decorrenza dell'agevolazione (*oltre che una nettizzazione rispetto a quanto già fruito a titolo di super-ammortamento*).

Pertanto, la **durata minima** prescritta dall'art. 102 comma 7 del TUIR va calcolata a partire dal momento in cui si realizzano tutte le condizioni necessarie per la fruizione dell'iper-ammortamento e quindi, nel caso di specie, a partire **dal 1° gennaio 2019**.

Lo Studio rimane a disposizione per qualsiasi ulteriore chiarimento si dovesse rendere necessario.

Studio Mantovani & Associati s.s.

Dr. Sergio Mantovani