



Direzione Regionale dell'Emilia Romagna

Settore Persone fisiche, lavoratori
autonomi, imprese minori ed enti non commerciali
Ufficio Consulenza

ORDINE DOTT. COMMERCIALISTI ESPERTI CONTABILI

***OGGETTO: Consulenza giuridica n. 909-10/2019
Associazione/Ordine ORDINE DOTT. COMMERCIALISTI ESPERTI CONT.
Istanza presentata il 23/09/2019***

Con la richiesta di consulenza giuridica specificata in oggetto, concernente l'interpretazione dell'art. 1 comma 9 della L n. 232 del 2016, è stato esposto il seguente

QUESITO

È pervenuta a questa Direzione Regionale, l'istanza in oggetto, presentata da ORDINE X.
Il contribuente espone quanto segue.

Quesito n. 1: iperammortamento: bene consegnato nel 2019 (o nel 2020) con acconti pagati nel 2016 e/o nel 2017

Si supponga che negli esercizi 2016 e/o 2017 siano stati pagati acconti pari al 20% del corrispettivo totale per acquistare un bene materiale strumentale nuovo compreso nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n. 232/2016 (legge di stabilità 2017), unitamente alla sottoscrizione del relativo ordine al fornitore.

Si supponga, inoltre, che tale bene venga consegnato all'acquirente nell'esercizio 2019

(ovvero nel 2020) a causa di un rallentamento dovuto a difficoltà tecniche di produzione e, nello stesso esercizio 2019 (o 2020), tale bene entri in funzione e sia interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione.

Si chiede di conoscere se l'acquirente possa beneficiare dell'iperammortamento e, in caso positivo, se esso vada calcolato sull'intero prezzo di acquisto, compresi gli acconti versati negli esercizi 2016 e 2017, applicando al calcolo dell'iperammortamento le regole previste per gli acquisti di beni agevolabili effettuati nel 2019.

Quesito n. 2: iperammortamento: bene acquisito in proprietà e determinazione della quota da imputare nel modello Redditi

Si supponga che nel 2017 sia stato acquisito in proprietà un bene materiale strumentale nuovo compreso nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n. 232/2016 (legge di stabilità 2017). Tale bene, in possesso delle caratteristiche per beneficiare del cosiddetto iperammortamento, è entrato in funzione nel 2017 ed è stato interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione nell'esercizio 2018.

Di conseguenza si potrà beneficiare dell'iperammortamento solo a partire dal 2018 e, con riferimento all'esercizio 2017, si potrà beneficiare del "super-ammortamento" (art. 1, commi 8-13, Legge n. 232/2016 e successive riaperture).

Supponiamo altresì che per il predetto bene sia stato sostenuto un costo di 1.000 e che il D.M. 31.12.1988 preveda un coefficiente di ammortamento del 15,50% (in questo caso si presuppone ammortamento fiscale = ammortamento civilistico).

Nel 2017 viene calcolato un super-ammortamento pari a 31 ($1000 \times 7,75\% \times 40\%$), pertanto, l'importo complessivo di iperammortamento di cui si può fruire nell'esercizio 2018 e seguenti è pari a 1.469 ($1.000 \times 150\%$) - 31).

Si chiede di conoscere qual è il metodo più corretto per suddividere la quota di iperammortamento residua nel 2018 e negli esercizi successivi.

Si segnala che il caso descritto nell'esempio 9 di cui alla circolare n. 4/E/2017 non risolve il problema, per via del coefficiente utilizzato (20%) che semplifica i calcoli. Di seguito si espongono i calcoli relativi a tre ipotesi.

1° ipotesi: imputazione della quota di iper-ammortamento residua tutta nell'ultimo esercizio di ammortamento del bene

Periodo di ammortamento 2017

Coefficiente 7,75%

Amm.to a C.E. 77,50

Super- ammortamento 40% 31

Iper-ammortamento /

% di agevolazione super/iperammortamento 40%

Periodo di ammortamento 2018 - 2022

Coefficiente 15,50%

Amm.to a C.E. 155

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 227,69*

% di agevolazione super/iperammortamento 146,90%

Periodo di ammortamento 2023

Coefficiente 14,75%

Amm.to a C.E. 147,50

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 330,55**

% di agevolazione super/iperammortamento 224,10%

* $(1.469 \times 15,50\%) = 227,69$

** $(1.469 - (227,69 \times 5)) = 1.469 - 1.138,45 = 330,55$

2° ipotesi: imputazione della quota di iper-ammortamento residua nell'esercizio successivo a quello di termine del periodo di ammortamento

Periodo di ammortamento 2017

Coefficiente 7,75%

Amm.to a C.E. 77,50

Super- ammortamento 40% 31

Iper-ammortamento /

% di agevolazione super/iperammortamento su ammortamento a CE 40%

Periodo di ammortamento 2018 - 2022

Coefficiente 15,50%

Amm.to a C.E. 155

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 227,69

% di agevolazione super/iperammortamento 146,90%

Periodo di ammortamento 2023

Coefficiente 14,75%

Amm.to a C.E. 147,50

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 216,68

% di agevolazione super/iperammortamento 146,90%

Periodo di ammortamento 2024

Coefficiente /

Amm.to a C.E. /

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 113,87**

% di agevolazione super/iperammortamento /

** $(1.469 - (227,69 \times 5) - 216,68) = 1.469 - 1.138,45 - 216,68 = 113,87$

3° ipotesi: 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.

Periodo di ammortamento 2017

Coefficiente 7,75%

Amm.to a C.E. 77,50

Super- ammortamento 40% 31

Iper-ammortamento /

% di agevolazione super/iperammortamento su ammortamento a CE 40%

Periodo di ammortamento 2018 - 2022

Coefficiente 15,50%

Amm.to a C.E. 155

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 227,69

% di agevolazione super/iperammortamento 146,90%

Periodo di ammortamento 2023

Coefficiente 14,75%

Amm.to a C.E. 147,50

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 227,69

% di agevolazione super/iperammortamento 154,37%

Periodo di ammortamento 2024

Coefficiente /

Amm.to a C.E. /

Super- ammortamento 40% /

Iper-ammortamento 102,86**

% di agevolazione super/iperammortamento /

** $(1.469 - (227,69 \times 6) = 1.469 - 1.138,45 = 102,86$

Quesito n. 3: iperammortamento: bene acquisito in leasing e determinazione della quota da imputare nel modello Redditi

Si supponga che nel 2018 sia stato acquisito in leasing un bene materiale strumentale nuovo compreso nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n. 232/2016 (legge di stabilità 2017). Tale bene, in possesso delle caratteristiche per beneficiare del cosiddetto iperammortamento, è entrato in funzione nel 2018 e nello stesso anno è stato interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione.

Si supponga, inoltre, che entro la chiusura dell'esercizio 2018 non sia stata acquisita la dichiarazione del legale rappresentante/non sia stata redatta la perizia giurata, documentazione predisposta o acquisita solo nell'esercizio 2019.

Ai sensi di quanto precisato nella risoluzione n. 27/E del 9 aprile 2018, avendo acquisito la documentazione in un periodo successivo a quello di interconnessione si ritiene che "la fruizione dell'agevolazione debba iniziare dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti".

Di conseguenza si potrà beneficiare dell'iperammortamento solo a partire dal 2019 e, con riferimento all'esercizio 2018, si potrà beneficiare del super-ammortamento.

Supponiamo altresì che per il bene acquisito in leasing il D.M. 31.12.1988 preveda un coefficiente di ammortamento del 15% e, in relazione a tale bene, sia stato stipulato un contratto di leasing della durata di 60 mesi.

Indipendentemente dalla durata effettiva del contratto di leasing, la deduzione della maggiorazione relativa all'iperammortamento (e al super-ammortamento) deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'articolo 102, comma 7, TUIR, che prevede la deduzione dei canoni di locazione finanziaria "per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito" dal decreto ministeriale 31.12.1988.

Ne consegue, quindi che, nonostante la deduzione dei canoni di locazione finanziaria avvenga in un periodo di 60 mesi, si potrà beneficiare dell'iperammortamento per un periodo massimo di 42 mesi (considerato che, avendo il bene un'aliquota del 15%, il periodo di ammortamento fiscale sarebbe pari alla metà di 7 anni, ovvero 3 anni e mezzo che corrispondono a 42 mesi). Supponiamo che il contratto di leasing sia stato stipulato in data 1° luglio 2018 e che le quote capitale dei canoni di leasing da imputare a conto economico ammontino complessivamente

a 100.

Siccome nel 2018 si beneficerà del super-ammortamento e solo a partire dal 2019 si potrà beneficiare dell'iperammortamento, si chiede di conoscere se per fruire dell'agevolazione dell'iperammortamento occorre considerare un periodo complessivo di 42 mesi a partire dal 1° luglio 2018 o, in alternativa, a partire dal 1° gennaio 2019.

Di seguito si espongono i calcoli relativi alle due ipotesi.

1° ipotesi: viene mantenuta fissa la durata di 42 mesi dal 1° luglio 2018 al 31 dicembre 2021

Super-ammortamento 30% Anno 2018 4,29*

Iperammortamento 150% Anni 2019 -2021 48,57**

Totale Super-ammortamento 30% 4,29

Totale Iperammortamento 150% 145,71

* $(100/42 \text{ mesi} * 6 \text{ mesi}) * 30\% = 4,29$ (super-ammortamento)

** $(150 - 4,29) = 145,71$ (iperammortamento totale) $(145,71/36 \text{ mesi} * 12 \text{ mesi}) = 48,57$
(iperammortamento dell'anno)

La somma dell'iper e del super-ammortamento è pari a 150.

2° ipotesi: la durata di 42 mesi si calcola a partire dal 1° gennaio 2019 e fino al 30 giugno 2022

Super-ammortamento 30% Anno 2018 4,29

Iperammortamento 150% Anni 2019 -2021 41,63***

Iperammortamento 150% Anno 2022 20,82****

Totale Super-ammortamento 30% 4,29

Totale Iperammortamento 150% 145,71

*** $(150 - 4,29) = 145,71$ (iperammortamento totale) $(145,71/42 \text{ mesi} * 12 \text{ mesi}) = 41,63$
(iperammortamento dell'anno)

**** $(150 - 4,29) = 145,71$ (iperammortamento totale) $(145,71/42 \text{ mesi} * 6 \text{ mesi}) = 20,82$
(iperammortamento dell'anno)

La somma dell'iper e del super-ammortamento è pari a 150.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA

Quesito n. 1: iperammortamento: bene consegnato nel 2019 (o nel 2020) con acconti pagati nel 2016 e/o nel 2017

Ad avviso dell'Ordine di X, non essendo previsto dalla legge che per gli acconti corrisposti in esercizi precedenti possa non essere riconosciuta l'agevolazione dell'iperammortamento, l'acquirente potrà beneficiare dell'iperammortamento anche sugli acconti pagati negli esercizi 2016 e 2017.

Essendo previsto dalla legge (da ultimo, dall'art. 1, comma 60, Legge n. 145/2018), che per beneficiare dell'iperammortamento per i beni consegnati entro il 31 dicembre 2020 debba essere versato un acconto almeno pari al 20% ENTRO il 31 dicembre 2019, ad avviso dell'Ordine sembra corretto ritenere che anche gli acconti versati in esercizi precedenti (2016 e/o 2017 e/o 2018), versati, pertanto, ENTRO del 31.12.2019, unitamente alla sottoscrizione dell'ordine presso il fornitore, possano beneficiare dell'agevolazione, applicando le regole in vigore per l'agevolazione nell'esercizio 2019.

Quesito n. 2: iperammortamento: bene acquisito in proprietà e determinazione della quota da imputare nel modello Redditi

Ad avviso dell'Ordine X l'ipotesi più corretta è la terza, in quanto nella prima ipotesi la quota residua di iperammortamento viene imputata integralmente nel Modello Redditi relativo all'ultimo esercizio di ammortamento del bene e tale quota, rapportata all'ammortamento di periodo, rappresenta una percentuale ben superiore al 150% (224,10%). Nella seconda ipotesi, invece, la quota di iperammortamento del periodo d'imposta 2023 viene fatta dipendere dall'ammortamento contabile, mentre dovrebbe esserne indifferente (circolare 4/E/2017).

Quesito n. 3: iperammortamento: bene acquisito in leasing e determinazione della quota da imputare nel modello Redditi

Ad avviso dell'Ordine X la soluzione più corretta dovrebbe essere quella illustrata nell'ipotesi n. 1, in quanto, nonostante per il primo anno si possa beneficiare solo del super-

ammortamento, per il calcolo dei 42 mesi occorre comunque partire dalla data di stipula del contratto di leasing.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In risposta ai quesiti posti si osserva quanto segue.

Quesito n. 1

A parere della scrivente, anche sulla scorta degli indirizzi espressi nella Circolare n. 8/E del 10 aprile 2019, per gli investimenti per i quali sono stati pagati acconti pari al 20% e con ordini antecedenti al 2019 dovrebbero applicarsi le regole previste dalla Legge 205/2017.

Quesito n. 2

Come chiarito dalla Circolare N.4/E del 30/03/2017 emanata congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, con riferimento ad un caso analogo a quello illustrato in istanza "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".

Solamente la terza ipotesi è coerente con la menzionata precisazione (e con i calcoli illustrati nell'esempio n. 9) in quanto nella prima ipotesi la quota di iper ammortamento (rectius 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 nella seconda la quota relativa la 2023 è inferiore al menzionato valore.

Quesito n. 3

Nella Risoluzione n. 27 del 9 aprile 2018, avente ad oggetto "Iper ammortamento - Ulteriori chiarimenti sui termini per l'acquisizione della perizia giurata da parte dell'impresa" si precisa: "la documentazione richiesta dal citato comma 11 riveste un ruolo fondamentale nell'ambito della disciplina agevolativa (in quanto deve attestare, tra l'altro, il rispetto del requisito

dell'interconnessione, indispensabile per la spettanza e per la fruizione del beneficio), si ritiene che, nella particolare ipotesi in cui l'acquisizione dei documenti avvenga in un periodo di imposta successivo a quello di interconnessione, la fruizione dell'agevolazione debba iniziare dal periodo di imposta in cui i documenti vengono acquisiti. [...] Ad esempio, nel caso di un bene rientrante nell'allegato A, acquistato, entrato in funzione e interconnesso nel 2017, per il quale la perizia giurata viene acquisita nel 2018, l'impresa potrà fruire dell'iperammortamento a partire dal periodo di imposta 2018, mentre per il 2017 beneficerà del superammortamento. La quota di iperammortamento annualmente fruibile dal 2018 sarà calcolata applicando il coefficiente di ammortamento fiscale alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iperammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di superammortamento nel periodo d'imposta precedente (v. la circolare n. 4/E del 2017, paragrafo 6.4.1, esempio 9)."

Nella menzionata Circolare 4/2017, l'Agenzia delle entrate fornisce le seguenti indicazioni:

"nell'ipotesi in cui, invece, l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iperammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo d'imposta.

A tale ultimo riguardo, si ritiene che:

- il bene, nel periodo d'imposta di entrata in funzione, possa temporaneamente godere del beneficio del superammortamento (se ricorrono i requisiti previsti dalla relativa normativa);
- tale beneficio temporaneo non impedisca l'accesso all'iperammortamento nel periodo d'imposta in cui avviene l'interconnessione.

Ciò in linea con il contenuto della relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, che precisa che il "ritardo" nell'interconnessione (conseguente, ad esempio, alla complessità dell'investimento) non è di ostacolo alla completa fruizione dell'iperammortamento, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio.

La predetta relazione chiarisce, infatti, che nel caso in esame "l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione", senza nulla specificare riguardo ad eventuali riduzioni della percentuale di beneficio spettante.

In caso di non immediata interconnessione, come sarà meglio chiarito negli esempi che

seguono, al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper ammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione dovrà essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super ammortamento".

In base a quanto sopra, 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 si ritiene che la durata minima prescritta dall'art. 102 comma 7 del Tuir debba essere 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.

IL DIRETTORE REGIONALE