

Risposta n. 551/2022

OGGETTO: Articolo 1, comma 9 della legge 11 dicembre 2016, n. 232. Iperammortamento per i beni in leasing interconnessi successivamente alla data di entrata in funzione dei beni agevolabili.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

La società ALFA S.r.l. (in seguito anche «ALFA», «società» o «istante»), nel corso dell'anno 2019, ha sottoscritto dei contratti di leasing, con durata 67 mesi, aventi ad oggetto dei macchinari compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, per i quali entro il 31 dicembre 2018 erano stati accettati gli ordini dei venditori e versati acconti in misura pari ad almeno al 20%.

I macchinari sono stati consegnati e collaudati nel corso del mese di dicembre 2019, ma sono entrati in funzione nel processo produttivo e interconnessi al sistema aziendale nel mese di settembre 2020.

Premesso che:

- ... l'interpellante con la presente istanza chiede di chiarire, in relazione al predetto quesito sub *b*) contenuto nella prima istanza, cosa debba intendersi, nel caso di specie, in relazione alla locuzione «*l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione*» (cfr.

circolare4/E del 30 marzo 2017, al paragrafo 6.4) e, in particolare, se la sovvenzione debba essere calcolata, sempre sulla base della durata minima fiscale del contratto di leasing:

a) a decorrere dal mese di gennaio 2020, ovvero dal primo mese di maturazione del canone di *leasing* del periodo di imposta durante il quale si è verificata l'interconnessione (senza tenere conto dei risconti contabili);

b) dal mese di settembre 2020, ovvero dal primo mese di entrata in funzione del bene del periodo di imposta durante il quale si è verificata l'interconnessione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Secondo l'istante, ai fini della determinazione dell'agevolazione risulta irrilevante il comportamento contabile adottato dalla Società, che ha riscontato (ovvero sospeso) i canoni di leasing per il periodo gennaio 2020 - agosto 2020, ritenendo che l'agevolazione del c.d. iperammortamento debba essere calcolata, sulla base della durata minima fiscale del contratto a decorrere dal mese di gennaio 2020, dal primo mese di maturazione del canone di leasing del periodo di imposta durante il quale si è verificata l'interconnessione (senza tenere conto dei risconti contabili).

La società, a conferma di tale interpretazione, ritiene dirimente la risposta ad interpello n. 66 del 2022 avente ad oggetto «*Articolo 60, commi da 7-bis a 7-quinquies, del decreto legge n. 104 del 2020 - Sospensione dell'ammortamento civilistico - Deduzione fiscale delle quote di ammortamento e di super ammortamento*».

La società segnala, altresì, che durante l'evento Telefisco 2022 alle domande concernenti gli «*Ammortamenti sospesi di cespiti, in base all'articolo 60, commi 7 bis e seguenti del Dl 107/2020 ...*» l'Agenzia ha risposto come segue: «*Le disposizioni relative ai cosiddetti super e iper ammortamento sono state introdotte dall'articolo 1, commi da 8 a 13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017).*»

Entrambe le agevolazioni in questione si traducono in una maggiorazione del costo di acquisizione di determinati beni, ai fini della deduzione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria. La circolare 4/E del 30 marzo 2017 ha chiarito - con riferimento sia al super ammortamento che all'iper ammortamento - la natura extracontabile delle relative deduzioni, che le rende autonome rispetto al transito al conto economico degli ammortamenti contabili. Inoltre, la disciplina della sospensione degli ammortamenti, contenuta nei commi da 7-bis a 7-quinquies dell'articolo 60 del decreto legge 104 del 2020, rinvia esclusivamente alle norme del Tuir in materia di ammortamenti. Si ritiene, pertanto, che la sospensione degli ammortamenti civilistici, operata fruendo del predetto regime di cui al comma 7-bis, non determina alcun rinvio delle quote di super o iper ammortamento da dedurre nel periodo d'imposta di competenza».

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si rammenta che restano fermi i chiarimenti forniti in merito agli ulteriori aspetti descritti dall'istante così come definiti nella risposta fornita in data 31 maggio 2022 (prot. R.U. ...), precisando che non riscontrandosi - ai sensi del menzionato articolo 5, comma 1, lettera *d*), del decreto legislativo n. 156 del 2015 - mutamenti nelle circostanze di fatto e di diritto che giustifichino una revisione del parere precedentemente reso, l'istanza di interpello in esame deve ritenersi inammissibile per carenza delle obiettive condizioni di incertezza ai sensi dell'articolo 11, comma 4, della legge n. 212 del 2000, con la conseguenza che, in ogni caso, non si producono a tal riguardo gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 citato.

Ciò premesso, con riferimento alla fattispecie oggetto di interpello ad integrazione di quanto già affermato con la predetta risposta si precisa quanto segue.

La Società ha dichiarato che, nel corso dell'anno 2019, ha sottoscritto dei contratti di leasing, con durata 67 mesi, aventi ad oggetto dei macchinari compresi

nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 per i quali:

- entro il 31 dicembre 2018 erano stati accettati gli ordini dei venditori e versati acconti in misura pari ad almeno al 20%;
- sono stati consegnati e collaudati nel corso del mese di dicembre 2019;
- sono entrati in funzione nel processo produttivo e interconnessi al sistema aziendale nel mese di settembre 2020.

Per quanto appena descritto al caso di specie gli investimenti effettuati risultano ricompresi tra quelli effettuati dal 1° gennaio 2019 al 31 dicembre 2019 (ossia quelli per i quali entro la data del 31 dicembre 2018 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento) per cui si applicano le disposizioni di cui dell'articolo 1, comma 9 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (vedi articolo 1, comma 30, legge 27 dicembre 2017, n. 205).

Al riguardo si ribadisce che con la circolare 4/E del 2017 è stato precisato che il beneficio introdotto dai commi 9 e 10 della legge di bilancio 2017 si traduce in un incremento del costo di acquisizione del bene (del 150 o del 40 per cento), che determina un aumento della quota annua di ammortamento (o del canone annuo di *leasing*) fiscalmente deducibile.

Inoltre, in merito agli investimenti effettuati attraverso la stipula di un contratto di leasing, con la citata circolare n. 4/E del 2017 è stato chiarito, tra l'altro 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;
- l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile;
- la maggiorazione si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita ... per quanto riguarda l'iper ammortamento in un periodo *«non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito»* dal già menzionato decreto ministeriale 31 dicembre 1988 relativamente ai

beni acquisiti tramite *leasing* (articolo 102, comma 7, del TUIR).

Ai fini della determinazione dell'iper ammortamento, inoltre, trova applicazione il principio espresso con riferimento alla maggiorazione cd. super ammortamento per cui nel caso di un bene acquisito attraverso un contratto di leasing ai fini dell'individuazione del realizzo dell'investimento, rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Sempre nella circolare n. 4/E del 2017 si afferma che la deduzione della maggiorazione non dipende dal comportamento civilistico adottato dal contribuente, ma deve avvenire in base alle regole fiscali stabilite dall'articolo 102, comma 7, del TUIR.

Dal momento di effettuazione degli investimenti deve, in ogni caso, distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio.

A tale ultimo riguardo, è opportuno evidenziare, infatti, che la maggiorazione cd. super ammortamento, traducendosi in sostanza in un incremento del costo fiscalmente ammortizzabile, potrà essere dedotta - conformemente a quanto previsto dall'articolo 102, comma 1, del TUIR - a partire dall'esercizio di entrata in funzione del bene.

A differenza di quanto previsto in tema di super ammortamento, la disposizione contenuta nel comma 11 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 prevede un ulteriore requisito da rispettare per poter (iniziare a) fruire della maggiorazione del 150 per cento: quello dell'interconnessione del bene al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Per poter beneficiare dall'iper ammortamento gli investimenti dovranno, dunque, rispettare il requisito della "interconnessione" al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, requisito che risulta indispensabile per la spettanza dell'agevolazione (tanto che, secondo quanto affermato dalla predetta relazione illustrativa, la maggiorazione può essere fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza l'interconnessione).

Secondo la relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2017, la dichiarazione del legale rappresentante e l'eventuale perizia devono essere acquisite

dall'impresa entro il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione, ovvero, se successivo, entro il periodo di imposta in cui il bene è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. La relazione evidenzia che, in quest'ultimo caso, l'agevolazione sarà fruita solo a decorrere dal periodo di imposta in cui si realizza il requisito dell'interconnessione.

Nel caso di specie, occorre considerare che l'investimento è realizzato nel periodo d'imposta 2019 (momento in cui i macchinari risultano consegnati/collaudati), l'entrata in funzione e l'interconnessione, invece, avvengono nel periodo d'imposta 2020, con la conseguenza che la fruizione del beneficio risulta sospesa fino a tale ultimo momento.

Per quanto sopra descritto, elemento rilevante per definire il momento di inizio della fruizione dell'agevolazione risulta *in primis* l'entrata in funzione del bene come avviene per i costi rilevati con la tecnica dell'ammortamento ai sensi dell'articolo 102 del TUIR a cui occorre assimilare, per ragioni di ordine logico sistematico, anche l'ipotesi di acquisto di macchinari in *leasing* (cfr. all'articolo 102, comma 7 del TUIR, inserito proprio nell'articolo riguardante gli ammortamenti).

La deduzione quale iper ammortamento in ipotesi di interconnessione operata successivamente all'effettuazione dell'investimento ed alla sua messa in funzione, non può estendersi anche alla quota di canoni relative ai mesi precedente poiché, in ogni caso, il requisito dell'interconnessione deve sussistere e integrare la predetta messa in funzione.

Tale impostazione garantisce il rispetto della *ratio* dell'incentivo consentendo di agevolare gli investimenti realizzati a partire dal momento di entrata in funzione dei beni stessi, nel presupposto che ciò dimostri l'utilizzo del bene nel ciclo produttivo aziendale.

Non può essere rilevante, infine, la quantificazione dell'iper ammortamento nell'ipotesi di acquisto di un macchinario operata nel 2019 con interconnessione nel settembre 2020, poiché la *forfetizzazione* della prima quota di ammortamento

deducibile, relativa al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene agevolabile, operando esclusivamente per gli acquisti di beni in proprietà consente di determinare la maggiorazione cd. super ammortamento prescindendo dalla quantificazione dai mesi di effettivo utilizzo del macchinario.

Con riferimento alla fattispecie rappresentata dall'istante, per quanto sopra descritto ne consegue che, la sovvenzione possa essere fruita con riferimento alle ideali quote dei canoni relativi ai mesi da settembre a dicembre, successivi al momento di entrata in funzione del bene, nei limiti disposti dall'articolo 102, comma 7 del TUIR.

Firma su delega del Capo Divisione

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)