

Risposta n. 34/2024

OGGETTO: Articolo 1, commi 9 e seguenti della legge n. 232 del 2016. Iper Ammortamento e Interconnessione "tardiva" di beni in leasing.

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

QUESITO

La società Alfa SRL (di seguito, anche, "Alfa" o "la Società" o "l'Istante"), società con oggetto "...", rappresenta che nel corso del 2018 ha programmato investimenti per l'acquisto in leasing finanziario di n. 3 impianti e macchinari (di seguito, anche, "i beni" o "gli impianti").

L'istante riferisce, inoltre, che il 31 dicembre 2018, a conferma dell'accettazione dell'ordine di acquisto dei tre beni sopra citati, ha rispettivamente sottoscritto n. 3 contratti di leasing finanziario....

Alfa riporta che i citati contratti di *leasing* hanno:

(i) decorrenza dal collaudo dei beni - avvenuto ad ... 2019 - stesso periodo di imposta (2019) in cui i tre beni sono entrati in funzione;

(ii) durata pari a n.5 anni;

(iii) prevedono il pagamento di rate anticipate, nello specifico n... mensili con scadenza finale fissata per ... per i primi due contratti e n. ... trimestrali con scadenza finale fissata per ... per il terzo contratto;

(iv) per tutti i citati contratti i pagamenti periodici dei canoni di locazione finanziaria sono cominciati a ... 2019 ed è prevista la corresponsione di un prezzo finale di riscatto.

Dal periodo di imposta 2019, essendo avvenuto il collaudo e l'entrata in funzione dei beni oggetto di leasing finanziario, la Società interpellante indica di aver cominciato a fruire dell'agevolazione cd. "Super ammortamento" di cui all'articolo 1, commi da 91 a 94, legge del 28 dicembre 2015, n. 208 e successive modificazioni.

Inoltre, l'Istante dichiara che i citati beni sono in possesso di tutti requisiti per beneficiare del cd. "Iper ammortamento" di cui all'articolo articolo 1, commi da 9 a 13, legge 11 dicembre 2016, n. 232 - così come prorogato per il periodo di imposta 2018 dall'articolo 1 commi 29-36 della legge del 27 dicembre 2017, n. 205 per gli investimenti "prenotati" entro il 31 dicembre 2018 ed effettuati entro il 31 dicembre 2019 - e in merito asserisce che:

(i) si tratta di *"3 impianti e macchinari compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n.232 del 2016 e dotati fin dall'origine dei requisiti per la c.d. Industria 4.0"*;

(ii) *"[l]interconnessione, a causa di ritardi dovuti all'evento pandemico, è avvenuta nel 2022 e la perizia, giurata il .././2022, oltre che attestare il possesso dei requisiti, ha attestato l'interconnessione dalla suddetta data".*

La Società, ritenendo di averne i requisiti di legge, intende usufruire dell'Iperammortamento *"in misura piena"*, che - nel caso di specie - ritiene sostanziarsi in una *"variazione in diminuzione del 150 per cento della quota capitale delle rate relative al canone di locazione finanziaria"*, come da richiamata normativa.

A tal fine l'Istante chiede delucidazioni su come occorre procedere alla suddivisione dell'Iperammortamento nel corso dei periodi di imposta. In particolare, l'interpellante, considerando il .././2022 come momento iniziale di imputazione dell'importo degli ammortamenti da recuperare, pari alla differenza tra l'agevolazione in misura "piena" (c.d. Iper ammortamento) e quella ordinaria (c.d. Super ammortamento) maturata dal momento del collaudo (ed entrata in funzione) degli impianti fino al momento dell'interconnessione, chiede di conoscere se il momento finale dell'imputazione del suddetto importo debba essere considerato la scadenza contrattuale del leasing oppure il quinto anno successivo la data dell'interconnessione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società non fornisce una proposta di soluzione interpretativa, specificando che *"il contribuente non valuta opportuno fornire una sua interpretazione dato che ritiene le fonti ministeriali che si sono succedute sull'argomento in oggetto (o in ogni caso in relazione a casi analoghi anche se riferiti ad acquisti diretti invece che tramite leasing) contraddittorie o comunque di non specifica applicazione al caso trattato".*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda la verifica della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge, del corretto inquadramento dei Beni nell'allegato A, legge 11 dicembre 2016, n. 232, dell'interconnessione e della validità della "prenotazione" effettuata (con particolare riferimento alla quantificazione dell'acconto che in istanza viene indicato come 20 per cento del valore del maxicanone, restando a tale riguardo impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria), verifiche, queste, che non rientrano nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

In questa sede il quesito presentato avrà una trattazione limitata al solo aspetto fiscale, come da precisazione fornita dalla Circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020, al paragrafo 2, previo richiamo della Circolare n. 9/E del 2016, *"la generale volontà del legislatore di escludere dall'area dell'interpello tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla loro natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale"*.

L'articolo 1, commi 9 e seguenti della legge del 11 dicembre 2016, n. 232 (di seguito, legge di bilancio 2017) ha introdotto la disciplina dell'iper ammortamento, prevedendo che: *"Al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale*

secondo il modello «Industria 4.0», per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento. La disposizione di cui al presente comma si applica agli investimenti effettuati entro il 30 settembre 2018, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione".

L'iper ammortamento è stato poi modificato:

- dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) e dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), le quali hanno previsto, rispettivamente, che l'agevolazione si applichi anche agli investimenti *"effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione"* (articolo 1, comma 30, legge di bilancio 2018) ed agli investimenti *"effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione"* (articolo 1, comma 60, legge di bilancio 2019);

- dalla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), commi da 184 a 197, che in luogo della proroga ha previsto il riconoscimento di un credito d'imposta alle imprese che effettuino investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture ubicate in Italia, successivamente prorogato con modifiche.

Con la circolare del 30 marzo 2017, n. 4/E - redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico (oggi Ministero delle Imprese e del Made in Italy) - sono stati forniti alcuni chiarimenti in relazione all'agevolazione qui in esame.

In linea generale, con la citata Circolare è stato precisato che, in merito agli investimenti effettuati attraverso la stipula di un contratto di leasing, la maggiorazione spetta solo all'utilizzatore - non anche al concedente - e non per l'intero canone di leasing ma solo per la quota capitale con esclusione della quota interessi.

In merito al momento di effettuazione dell'investimento rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, con il medesimo documento di prassi è stato chiarito che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del decreto TUIR.

Con riferimento alla determinazione del momento di effettuazione dell'investimento per i beni acquisiti in leasing, in particolare, nel paragrafo 6.1.3 della circolare n. 4/E del 2017 - che rimanda ai chiarimenti forniti in tema di proroga del super ammortamento nel paragrafo 5.3 (denominato "Ambito temporale") della stessa circolare - è stato precisato che *"rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Inoltre, 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".

A fronte di questo risulta utile osservare che nella stessa circolare, al paragrafo "5.4.2 Beni acquisiti tramite leasing", in tema di super ammortamento viene chiarito che: *"Anche nel caso di un bene acquisito attraverso un contratto di leasing, 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".*

La citata Circolare (paragrafo 6.4.1) ha, altresì, specificato che la fruizione dell'iper ammortamento dipende dai momenti di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo è possibile iniziare a godere dell'iper ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene. 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'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo.

Pertanto, la "ritardata" interconnessione del bene al sistema aziendale non comporta il venir meno dell'agevolazione, ma determina lo slittamento in avanti del *dies a quo* per la fruizione del maggior beneficio, con conseguente slittamento anche del termine finale di fruizione.

Al riguardo, con la Circolare n. 9/E del 2021, in tema di *"Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi"*, è stata confermata la stessa impostazione chiarendo che, in caso di ritardo nell'interconnessione l'agevolazione non viene meno, sempreché le caratteristiche tecniche richieste dalla disciplina 4.0 siano presenti nel

bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e sempreché il soddisfacimento di tutte le caratteristiche tecnologiche e di interconnessione permanga per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce dell'agevolazione in esame.

In ogni caso, la circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo non può estendersi fino a ricomprendere "qualsiasi" periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente (risposta all'istanza di interpello n. 394 dell'8 giugno 2021, resa sulla base del parere tecnico reso dal Mi.S.E, oggi Ministero delle Imprese e del Made in Italy).

L'Istante chiede chiarimenti relativamente all'arco temporale su cui debba procedere a ripartire l'agevolazione - Iper ammortamento - che intende fruire su tre beni (impianti e macchinari) acquistati, in base a quanto dichiarato, mediante sottoscrizione di un contratto di leasing finanziario nel 2018, entrati in funzione nel 2019 (a seguito di collaudo effettuato nello stesso periodo di imposta) ed interconnessi nel 2022. In particolare, l'interpellante chiede di conoscere le modalità e i tempi con cui può essere recuperata la differenza tra l'agevolazione in misura "piena" (c.d. Iper ammortamento) e quella ordinaria (c.d. Super ammortamento).

A fronte dei chiarimenti sopra riportati, rispondendo al quesito posto dall'Istante, si osserva che la "ritardata" interconnessione del bene al sistema aziendale - sempreché rispetti i chiarimenti forniti con la Circolare n. 9/E del 2021, la cui valutazione attenendo ad elementi di ordine fattuale esula dalle competenze esercitabili in sede di interpello -

determina, anche nel caso di specie, lo slittamento in avanti del *dies a quo* per la fruizione del maggior beneficio (i.e. iper ammortamento).

Di conseguenza, le quote di iper ammortamento in funzione del predetto slittamento, sono deducibili in un arco temporale maggiore rispetto alla durata civilistica del leasing e dovranno replicare l'originario piano di deduzione fiscale dei canoni, definito al momento di realizzo dell'investimento, ai sensi dall'articolo 102, comma 7, del TUIR (tenuto conto dei chiarimenti forniti con la Circolare n. 17/E del 2013).

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)