

Risposta n. 65/2022

OGGETTO: Articolo 60, comma 7-quinquies, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104, convertito dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 - Sospensione dell'ammortamento e beni gratuitamente devolvibili di cui all'articolo 104 del TUIR

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

QUESITO

La società ALFA S.p.A. (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alla possibilità di dedurre fiscalmente - ai sensi dell'articolo 60, comma 7-*quinquies*, del decreto-legge 14 agosto 2020, n. 104 (di seguito anche "*decreto agosto*"), convertito dalla legge 13 ottobre 2020, n. 126 - l'ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili (di cui all'articolo 104 del TUIR) nel caso di mancata effettuazione dell'ammortamento civilistico, nell'esercizio 2020, ai sensi del comma 7-*bis* del medesimo articolo 60.

La Società rappresenta di aver stipulato con BETA S.p.A., in data ... 200n, una Convenzione per la gestione in concessione delle autostrade ... ed ... (di seguito, la "Convenzione").

Con riferimento al costo dei beni gratuitamente devolvibili oggetto della Convenzione, ALFA ha adottato il regime di ammortamento finanziario previsto

dall'articolo 104 del TUIR.

L'articolo 60, comma *7-bis*, del *decreto agosto* prevede per i soggetti non *IAS-adopters* (come la Società istante) la possibilità di non effettuare, nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto stesso, fino al 100 per cento dell'ammortamento civilistico annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali (c.d. "sospensione dell'ammortamento").

Il successivo comma *7-quinquies* stabilisce a sua volta che le quote di ammortamento non imputate a conto economico in applicazione della sospensione di cui al predetto comma *7-bis* possano comunque essere dedotte, nella determinazione del reddito d'impresa, *"alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR"*; il comma *7-quinquies* in argomento prevede una disciplina analoga in tema di IRAP.

Tutto ciò esposto, l'Istante chiede se l'articolo 60, comma *7-quinquies*, del decreto-legge n. 104 del 2020 possa essere interpretato nel senso che anche l'ammortamento finanziario previsto dall'articolo 104 TUIR rientri tra gli ammortamenti fiscalmente deducibili, ancorché non imputato a conto economico ai sensi del comma *7-bis* dello stesso articolo 60.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che - nonostante il comma *7-quinquies* del decreto-legge n. 104 del 2020 richiami solo gli articoli 102, *102-bis* e 103 TUIR, senza nel contempo citare espressamente l'articolo 104 TUIR - anche le quote di ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili possano essere dedotte nella determinazione dell'imponibile IRES ed IRAP ancorché non imputate a conto economico ai sensi e per gli effetti dell'articolo 60, comma *7-bis*, del *decreto agosto*.

Ad avviso della Società depongono in questo senso diversi elementi.

Il combinato disposto dei commi 1 e 4 dell'articolo 104 del TUIR (recante la

disciplina del c.d. "ammortamento finanziario") consente al titolare di una concessione avente ad oggetto la costruzione o la lavorazione di beni gratuitamente devolvibili di determinare le quote di ammortamento di tali beni in forza di criteri differenziati e specifici rispetto all'ammortamento c.d. "ordinario".

Scopo dell'ammortamento finanziario è quello di garantire alla società concessionaria un equilibrio economico-finanziario che potrebbe, in assenza dell'articolo 104 del TUIR, esser compromesso dalla gratuita devoluzione del bene.

Il criterio per la determinazione delle quote dell'ammortamento finanziario prescinde, pertanto, dalle modalità di impiego del bene nel processo produttivo.

Se questa è la *ratio* dell'articolo 104 del TUIR, questa stessa *ratio* meglio si comprende scomponendo le due tipologie di ammortamento finanziario previste *ex positivo jure*: da un lato, l'ammortamento c.d. "per quote costanti" e, dall'altro, l'ammortamento c.d. "per quote differenziate".

L'ammortamento finanziario per quote costanti (commi 2 e 3 dell'articolo 104) consente di parametrare in modo omogeneo la quota di ammortamento alla durata della concessione.

L'ammortamento per quote differenziate (comma 4 dell'articolo 104), alternativo a quello per quote costanti, risponde invece non solo alla funzione di ripartire il costo dell'investimento in più annualità, ma anche (e soprattutto) a quella di tener meglio conto dell'effettivo andamento gestionale dell'impresa, espresso dalle perdite o dagli utili via via conseguiti.

La Società, nella sua qualità di soggetto concessionario della costruzione ed esercizio di un'opera pubblica (gestione di autostrade) in forza della Convenzione, adotta l'ammortamento per quote differenziate in modo da tener conto dell'effettivo andamento gestionale delle autostrade oggetto di Convenzione.

In sede di conversione del *decreto agosto* è stata introdotta la facoltà di sospendere, per l'anno 2020, gli ammortamenti del costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali anche in deroga all'articolo 2426, primo comma, n. 2), del

codice civile (comma 7-*bis* dell'art. 60).

Tale misura persegue la finalità di fornire un aiuto economico alle imprese in difficoltà a causa del propagarsi della ben nota crisi emergenziale derivante dalla diffusione pandemica del COVID-19.

La misura opera a livello civilistico mentre sul piano fiscale gli effetti della sospensione sono sterilizzati in forza della disciplina recata dal successivo comma 7-*quinquies*.

L'intervento previsto dall'articolo 60, commi 7-*bis* e seguenti, del *decreto agosto* si traduce, in altri termini, in una duplice e strettamente interrelata modalità di aiuto stabilendo il legislatore, da un lato, la sospensione civilistica dell'ammortamento e, dall'altro, la perdurante deducibilità fiscale delle quote di ammortamento la cui deduzione è sospesa agli effetti civili.

Pur in mancanza di un espresso richiamo dell'articolo 104 del TUIR, secondo l'Istante la misura di aiuto in esame è applicabile anche all'ammortamento finanziario.

A conforto di tale conclusione militano diverse ragioni e, specialmente, esigenze di coerenza di sistema.

ALFA prende le mosse dal rilievo che l'articolo 104 in argomento configura non già una procedura "diversa" dall'ammortamento ma, al contrario, un ammortamento "speciale" rispetto a quello tecnico-ordinario; pertanto, ferma la sua specificità funzionale, a livello strutturale il procedimento previsto dall'articolo 104 del TUIR è - e resta - in ogni caso riconducibile al *genus* dell'ammortamento, con tutti i corollari che ne conseguono in punto di disciplina applicabile.

Milita in tal senso, secondo la Società, l'interpretazione storico-evolutiva del regime riservato all'ammortamento finanziario, che originariamente si presentava come cumulativo all'ammortamento ordinario - piuttosto che come alternativo/sostitutivo - ed aveva una precipua finalità agevolativa (v. articolo 70 del previgente DPR n. 597 del 1973 e articolo 69 del TUIR vigente fino al 1996).

Tale scenario è mutato a seguito delle modifiche operate dall'articolo 1, comma

1, del decreto-legge 31 dicembre 1996, n. 669, convertito dalla legge 28 febbraio 1997, n. 30, che ha improntato i rapporti tra ammortamento ordinario ed ammortamento finanziario in termini di alternatività, nei termini successivamente riprodotti nell'articolo 104 del TUIR attualmente in vigore.

Ad oggi, quindi, ove si opti per la procedura di ammortamento finanziario, la relativa disciplina si sostituisce *in toto* all'ammortamento ordinario.

Sulla scorta della richiamata evoluzione storico-normativa, l'Istante ritiene che, al pari dell'ammortamento ordinario, pure per l'ammortamento finanziario trovi applicazione la sospensione civilistica e la collegata deducibilità fiscale delle quote di ammortamento ai sensi dell'articolo 60, commi 7-*bis* e seguenti, del decreto-legge n. 104 del 2020.

L'Istante non ignora che l'articolo 104 del TUIR non è richiamato espressamente dall'articolo 60, comma 7-*quinquies*, del decreto agosto, ma ritiene che il silenzio serbato dal legislatore non sia, di per sé, necessariamente indicativo dell'intenzione di escludere l'applicabilità di un dato istituto ad una determinata materia.

Proprio in tema di ammortamento finanziario e con riferimento alla deduzione extracontabile degli ammortamenti di cui all'articolo 109, comma 4, del TUIR, nella sua versione in vigore fino al 31 dicembre 2007, la circolare n. 27/E del 31 maggio 2005 (punto 3.2.1) ha ritenuto applicabile tale norma - oltreché agli ammortamenti regolati dagli articoli 102 e 103 del TUIR - anche ai beni gratuitamente devolvibili di cui all'articolo 104, pur nel silenzio del comma 4 in questione; l'esegesi di tale disposizione costituisce, secondo l'Istante, un'ulteriore riprova della omogeneità funzionale dell'ammortamento finanziario rispetto a quello tecnico-ordinario.

La Società evidenzia, inoltre, come secondo i lavori preparatori siano escluse dall'ambito applicativo della normativa sulla sospensione dell'ammortamento "le società con azioni quotate su mercati regolamentati", avendo tali società "l'obbligo di redigere il bilancio adottando i principi contabili internazionali"; non sono, invece, escluse le società concessionarie di opere pubbliche e, men che meno ed a maggior

ragione, le società che - come l'Istante - hanno in concessione la gestione di reti autostradali.

Sarebbe irragionevole, secondo ALFA, sostenere che il richiamo operato dall'articolo 60, comma 7-*quinquies*, del decreto agosto agli articoli 102, 102-*bis* e 103 del TUIR abbia inteso escludere dal suo ambito applicativo l'articolo 104.

Per contro, nel prisma costituzionale del principio di ragionevolezza, l'Istante ritiene che, stante la riconducibilità dell'ammortamento finanziario alla categoria generale dell'ammortamento, l'omesso richiamo dell'articolo 104 del TUIR da parte del comma 7-*quinquies* trovi causa in un *lapsus calami* o, al più, in un mero difetto di coordinamento.

Anche ragionando sulle finalità perseguite dalla disciplina relativa alla sospensione dell'ammortamento, le conclusioni raggiunte dall'Istante non mutano.

Le misure adottate con il *decreto agosto*, unitamente a tutte le altre adottate nel corso del 2020 e del 2021, sono funzionali ad attenuare, quanto più possibile, le disastrose conseguenze economiche prodotte dalla crisi pandemica.

La Società evidenzia che il settore economico del traffico autostradale non è stato certo risparmiato dalla recessione, come pure si evince dal documento predisposto dall'Osservatorio del traffico di Anas, che nel 2020 ha registrato una contrazione dei ricavi di circa il 25%; anche l'istante, nel primo semestre 2020, ha subito una sensibile riduzione dei ricavi caratteristici.

Sarebbe a questo punto arduo ricercare una valida *ratio* che giustifichi l'esclusione dalle misure finalizzate a riassorbire in parte le conseguenze della crisi economica soltanto di quelle imprese che abbiano optato per la procedura di ammortamento finanziario.

L'omessa contabilizzazione nel bilancio 2020 delle quote di ammortamento consente alle imprese di non gravare il risultato dell'esercizio del "peso" degli ammortamenti dei beni materiali, dei beni immateriali, nonché dei beni gratuitamente devolvibili; nel contempo, la possibilità di continuare ad operare la deduzione fiscale

di queste stesse quote consente a queste stesse imprese di abbattere il reddito di impresa e di alleggerire l'onere dell'imposizione.

Quella sostenuta in questa sede, ad avviso dell'Istante, è l'unica interpretazione costituzionalmente orientata della norma: precludere ai soggetti che si avvalgono dell'articolo 104 del TUIR di dedurre le quote di ammortamento finanziario non imputate a conto economico significherebbe introdurre una illegittima disparità di trattamento rispetto ai soggetti che si avvalgono della procedura di ammortamento tecnico-ordinario.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi presentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, e non riguarda la verifica della correttezza del comportamento contabile adottato dalla Società.

Tanto premesso, in merito al quesito posto dall'Istante, relativo all'interpretazione dell'articolo 60, comma *7-quinquies*, del decreto-legge n. 104 del 2020, si osserva quanto segue.

Il c.d. *decreto agosto*, recante "*Misure urgenti per il sostegno e il rilancio dell'economia*", ha introdotto numerose disposizioni tendenti a contrastare le conseguenze negative causate dalla crisi pandemica da COVID-19.

In questo contesto normativo, in sede di conversione del *decreto*, avvenuta con la legge 13 ottobre 2020, n. 126, nell'articolo 60 (rubricato "*Rifinanziamenti di misure a sostegno delle imprese*") sono stati inseriti i commi da *7-bis* a *7-quinquies*.

I commi richiamati hanno introdotto, per i soggetti che non adottano i principi contabili internazionali, l'istituto della c.d. "sospensione dell'ammortamento" che, per quanto qui rileva, consente - in deroga al principio della sistematicità degli

ammortamenti civilistici recato dall'articolo 2426, primo comma, n. 2), del codice civile - di non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali nell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore del decreto (2020 per i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare come ALFA); tale misura, in base all'evoluzione della situazione economica conseguente alla pandemia, potrà essere estesa agli esercizi successivi con decreto del Ministro dell'economia e delle finanze (comma 7-*bis*).

Dal punto di vista fiscale, il comma 7-*quinquies* dell'articolo 60 stabilisce che, per i soggetti di cui al comma 7-*bis*, la deduzione della quota di ammortamento civilistico non effettuata in applicazione delle disposizioni di cui al medesimo comma 7-*bis*, ai fini delle imposte sui redditi, *"è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli articoli 102, 102-bis e 103 del testo unico delle imposte sui redditi, (...), a prescindere dall'imputazione al conto economico"*; analoga previsione è contenuta nel comma 7-*quinquies* ai fini dell'IRAP.

Al riguardo, si ritiene che - nonostante la disposizione appena citata menzioni espressamente soltanto gli articoli 102 (*"Ammortamento dei beni materiali"*), 102-*bis* (*"Ammortamento dei beni materiali strumentali per l'esercizio di alcune attività regolate"*) e 103 (*"Ammortamento dei beni immateriali"*) - le previsioni del comma 7-*quinquies* in argomento possano essere estese anche all'articolo 104 del TUIR (*"Ammortamento finanziario dei beni gratuitamente devolvibili"*).

Nell'ipotesi contraria, come fondatamente osservato dall'Istante, vi sarebbe una notevole disparità di trattamento tra un soggetto che per i beni gratuitamente devolvibili utilizzi il metodo di ammortamento ordinario, al quale sarebbe consentita la deduzione extracontabile della quota di ammortamento civilistico "sospesa", e un soggetto che (come l'Istante) utilizzi il metodo dell'ammortamento finanziario, al quale, invece, tale deduzione sarebbe impedita.

Tale disparità di trattamento risulterebbe irragionevole nella misura in cui sia fondata esclusivamente sul differente metodo di ammortamento fiscale utilizzato per i

beni in questione; nonostante il tenore letterale del comma *7-quinquies* dell'articolo 60 del *decreto agosto*, nella disciplina in esame non ci sono ragioni, di carattere logico-sistematico, che possano portare ad escludere l'articolo 104 del TUIR dall'ambito di applicazione della norma.

In conclusione, un'interpretazione del comma *7-quinquies* fondata sul canone della ragionevolezza induce a ritenere che, nel particolare caso di specie, la disciplina fiscale applicabile da un soggetto che ammortizza i beni gratuitamente devolvibili in base agli articoli 102 e 103 del TUIR non possa essere preclusa ad un soggetto che, invece, per tali beni utilizza l'ammortamento finanziario, così come consentito - "*in luogo dell'ammortamento di cui agli articoli 102 e 103*" - dall'articolo 104 del TUIR.

Per approfondimenti di carattere generale sulla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento sospese, si rinvia alla risposta ad interpello n. 607 del 17 settembre 2021.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)