

Risposta n. 317/2022

OGGETTO: Super ammortamento - Eliminazione del bene agevolato dal processo produttivo - Articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e ss.mm.ii.

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

QUESITO

La società ALFA SPA (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alla fruizione del c.d. "super ammortamento", di cui all'articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e ss.mm.ii., nell'ipotesi di eliminazione del bene agevolato dal processo produttivo.

ALFA è una società con sede legale ed operativa in Italia che fa parte del Gruppo ALFA, uno dei maggiori produttori e distributori a livello internazionale di prodotti per gli operatori economici del settore ... ; oggetto dell'attività dell'Istante è la distribuzione di:

La Società opera sul mercato italiano con due modalità di fornitura dei beni e servizi ai clienti: 1) cessione diretta tradizionale; 2) noleggio a lungo termine (c.d. "contratto xxx").

Tale ultima modalità permette di offrire alla propria clientela un servizio chiavi in mano per la gestione completa del parco attrezzi; infatti, il ricorso a tale modalità di

vendita non solo permette all'utente di poter entrare in possesso di un parco attrezzi senza l'onere di un investimento iniziale, pagando dei canoni di noleggio mensili, ma al tempo stesso assicura la scelta corretta e l'organizzazione ottimale degli attrezzi, con la relativa manutenzione e sostituzione.

In questo caso, i beni oggetto di contratto di noleggio xxx rimangono di proprietà della Società e sono trattati da quest'ultima come segue:

- dal punto di vista civilistico, sono ammortizzati secondo la durata del contratto di noleggio rappresentativa della vita economico tecnica dei beni (cfr. OIC 16, par. 63);

- dal punto di vista fiscale, sono ammortizzati ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR;

- al termine del contratto di noleggio, vengono ritirati dall'Istante e, essendo concluso il loro ciclo produttivo e quindi la loro vita economico-tecnica, sono estromessi dal mercato tramite materiale distruzione, effettuata a cura dell'Istante presso il proprio sito di ... ; la Società, nell'esercizio di distruzione dei beni, deduce il costo non ammortizzato ai sensi dell'articolo 101, comma 5, del TUIR.

La materiale distruzione dei beni risponde ad una precisa scelta aziendale intesa ad operare in via esclusiva sul mercato dei prodotti nuovi.

La Società rappresenta che, nella sua realtà operativa, il periodo di ammortamento civilistico, che va dai 2 ai 4 anni, è sempre inferiore al periodo di ammortamento fiscale minimo calcolato applicando i coefficienti previsti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, pari ad 8 anni, e che, quindi, le quote annue di ammortamento imputate a conto economico sono sempre superiori a quelle massime fiscalmente ammesse in deduzione.

Alla luce di tale insieme di circostanze di fatto, l'Istante, per tutti gli anni in cui ha beneficiato della disciplina del super ammortamento, ha agito come segue:

- ha dedotto extracontabilmente le quote relative alla maggiorazione applicando i coefficienti del decreto ministeriale 31 dicembre 1988 per i soli anni di utilizzo dei

cespiti nell'ambito dei contratti di noleggio anzidetti;

- ha rinunciato alla deduzione extracontabile delle quote residue della maggiorazione teoricamente fruibili in esercizi successivi alla cessazione dei contratti di noleggio, ossia dopo il termine della vita utile dei beni oggetto di locazione.

La rinuncia alla fruizione dell'agevolazione fiscale residua da parte dell'Istante è avvenuta in virtù dell'indicazione contenuta nella circolare n. 12/E dell'8 aprile 2016, paragrafo 10.6 (*rectius* 10.8), secondo la quale in caso di cessione o di eliminazione del bene dal processo produttivo non si può fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione (ALFA evidenzia che il chiarimento in questione è stato reso nell'ambito di un quesito relativo all'ipotesi di ammortamento civilistico di un bene inferiore all'ammortamento massimo fiscalmente ammesso).

Ciò posto, l'istanza riguarda "il corretto trattamento ai fini del super ammortamento dei beni acquistati di costo unitario inferiore ai 516,46 euro", che successivamente sono oggetto di "un contratto di noleggio a lungo termine (c.d. *xxx*) insieme ad altri beni e/o servizi (tutti a marchio ALFA)" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

In particolare, il quesito formulato dalla Società riguarda la corretta portata interpretativa della menzionata indicazione contenuta nella circolare n. 12/E del 2016; più precisamente, l'Istante chiede se nel caso di specie, in cui vi è una dismissione dovuta al completamento della vita utile ed economico-tecnica del bene che si realizza al termine del contratto di noleggio, possa continuare a dedurre extracontabilmente le quote di super ammortamento anche successivamente al ritiro/distruzione del bene stesso, fino ad esaurimento.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante propone la seguente soluzione interpretativa.

La distruzione e la relativa cancellazione del cespite agevolabile dalla contabilità

risponde al principio di rappresentazione veritiera e corretta dei fatti aziendali sottostanti alla redazione del bilancio ex articolo 2423 del codice civile.

Relativamente all'ipotesi in cui l'ammortamento civilistico sia superiore all'ammortamento fiscale, la circolare n. 23/E del 26 maggio 2016 (pag. 19, esempio 4) avrebbe chiarito - secondo l'Istante - la possibilità per il contribuente, alla conclusione del ciclo di vita utile civilistica del bene, di continuare a fruire della maggiorazione fino ad esaurimento della stessa.

L'esempio della circolare sarebbe analogo alla situazione dell'Istante "in quanto illustra il caso in cui il bene concluda il proprio ciclo produttivo in momento anteriore a quello previsto applicando i coefficienti tabellari previsti dal DM 31.12.88. La situazione è perfettamente coincidente con la fattispecie concreta dell'istante che in più procede alla distruzione materiale del bene in luogo del mero stoccaggio in magazzino" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Pertanto, la Società ritiene applicabile al caso specifico l'approccio proposto nel sopramenzionato passaggio della citata circolare n. 23/E del 2016 e, quindi, ritiene di poter correttamente continuare ad operare "la rettifica extracontabile a titolo di super ammortamento fino ad esaurimento della stessa anche successivamente al ritiro/distruzione dei beni" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

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 richiesti dalla legge ai fini della spettanza del super ammortamento; di conseguenza, su tale aspetto rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Si evidenzia, altresì, che la presente risposta è resa nel presupposto che, in base ai contratti di noleggio/locazione operativa stipulati, sia ALFA il soggetto che sopporta in senso proprio i rischi e fruisce, al contempo, dei benefici derivanti dall'investimento; circostanza, questa, non indagabile in sede di istanza di interpello e sulla quale resta quindi impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, con riferimento al quesito posto dall'Istante si osserva quanto segue.

L'istituto del super ammortamento, introdotto dall'articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016), consiste nella possibilità, per i titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo, di aumentare del 40% - con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* deducibili ai fini delle imposte sui redditi - il costo di acquisizione degli investimenti in "*beni materiali strumentali nuovi*" effettuati dal 15 ottobre 2015 fino al 31 dicembre 2016.

La disciplina del super ammortamento è stata prorogata, con modifiche, dapprima dall'articolo 1, comma 8, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) e successivamente dall'articolo 1, comma 29, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018); infine, è stata riproposta, con modifiche, dall'articolo 1 del decreto-legge 30 aprile 2019, n. 34 (c.d. "decreto crescita"), convertito con modificazioni dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, modificato dall'articolo 50, comma 1, del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77.

La maggiorazione in parola si concretizza in una deduzione che opera in via extracontabile e che va fruita, per quanto riguarda l'ammortamento dei beni di cui agli articoli 102 e 54 del TUIR, in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988, ridotti alla metà per il primo esercizio per i soggetti titolari di reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 102, comma 2, del TUIR (v. circolare n. 23/E del 26

maggio 2016 e n. 4/E del 30 marzo 2017).

Con riferimento al caso di specie, si ritiene che l'Istante non possa continuare a fruire della maggiorazione relativa al super ammortamento dopo la cessazione del rapporto contrattuale e l'eliminazione del bene dal processo produttivo.

La fattispecie prospettata nell'istanza, infatti, diverge da quella rappresentata nella circolare n. 23/E del 2016 richiamata dalla Società in quanto fa riferimento a beni che, a seguito della cessazione del rapporto contrattuale con il cliente, per una precisa strategia imprenditoriale (noleggiare/locare solo beni nuovi) vengono avviati alla distruzione e non possono più cedere le loro utilità al processo produttivo dell'impresa, analogamente a quanto succede nell'ipotesi di cessione del bene.

Pertanto, in questa sede si deve confermare il principio espresso nel paragrafo 10.8 della circolare n. 12/E del 2016, secondo cui in caso di eliminazione del bene dal processo produttivo non si può fruire di eventuali quote non dedotte della maggiorazione.

Tale conclusione è coerente con quanto precisato nella circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, relativa al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (agevolazione che costituisce l'evoluzione del super e dell'iper ammortamento).

Ai fini della rideterminazione del credito d'imposta, nel predetto documento di prassi è stato dato rilievo alla "volontarietà" dell'atto di fuoriuscita del bene dall'azienda verificatosi nel c.d. "periodo di sorveglianza" (v. domanda "7.2 Furto del bene"); è stato precisato, infatti, che il furto del bene agevolato non costituisce causa di rideterminazione dell'agevolazione, dovendosi dare rilevanza, a tal fine, alla volontarietà della scelta del beneficiario.

In altri termini, nel caso di furto del bene oggetto di investimento la fuoriuscita del bene dal regime di impresa o dall'esercizio dell'attività di arti e professioni, proprio perché indipendente dalla volontà del beneficiario, non comporta la rideterminazione dell'agevolazione.

La fattispecie rappresentata da ALFA, invece, fa riferimento ad una situazione in

cui il soggetto beneficiario dell'agevolazione estromette volontariamente (e anticipatamente rispetto al periodo di fruizione previsto) i beni agevolati dal regime d'impresa; pertanto, l'Istante, a seguito dell'eliminazione del bene dal processo produttivo, non può fruire delle quote residue non dedotte della maggiorazione relativa al super ammortamento.

**Firma su delega del
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e
DIRETTORE CENTRALE ad interim
Vincenzo Carbone
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)