

**Reddito d'impresa.** La Dre Umbria nega l'agevolazione se la spesa sostenuta viene contabilizzata tra quelle immateriali

# Appalti, maxiammortamenti in bilico

L'impresa incaricata dei lavori può avere il bonus solo se il bene ha una «funzionalità autonoma»

PAGINA A CURA DI

**Pierpaolo Ceroli**  
**Agnese Menghi**

■ Maxiammortamenti in bilico per le imprese appaltatrici che acquistano beni strumentali. Da un lato, la circolare 23/E/2016, con la quale l'agenzia delle Entrate ha chiarito la disciplina del superammortamento, ha esteso la platea dei beneficiari alle società appaltatrici, senza dire nulla invece in merito a quelle appaltatrici. Dall'altro, la Direzione regionale delle Entrate dell'Umbria ha risposto di recente in senso negativo (912-83/2016) a un interpello ordinario presentato da una società appaltatrice interessata, ma basandosi solo su motivazioni di tipo contabile.

Un caso, quest'ultimo che accende i riflettori sull'incerto rapporto tra bonus fiscale e società appaltatrice, su cui sarebbe auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia. A maggior ragione adesso che il Ddl di bilancio all'esame del Parlamento prevede la proroga di 12 mesi - fino alla fine del 2017 - per la possibilità di aumentare del 40% ai fini dell'ammortamento il costo d'acquisto dei nuovi beni strumentali (chance introdotta dalla legge 208/2015).

## L'interpello

L'interpello era stato proposto da una società che offre servizi relativi all'energia diretti al risparmio energetico e, a tal fine, stipula contratti d'appalto principalmente con enti pubblici. In base a questi contratti, la società ha assunto la gestione degli impianti di proprietà dell'appaltante, sui quali ha operato manutenzioni ordinarie e straordinarie. Tra quelle straordinarie rientrano anche gli acquisti di nuovi impianti finalizzati a conferire una maggiore efficienza dei beni dell'ente e, di conseguenza, un risparmio energetico. Questi impianti, per tutta la durata del contratto restano di proprietà della società appaltatrice, che sostiene a proprie spese gli acquisti. I beni, pertanto, sono da considerarsi strumentali per l'attività svolta

dalla società, nel rispetto dei requisiti di novità e di strumentalità richiesti dalla norma.

Con queste premesse e a seguito di un precedente interpello la società interessata aveva già beneficiato della cosiddetta Tremonti-bis. Da qui l'istanza per sapere se poteva accedere anche al superammortamento al 140 per cento. Istanza che ha ottenuto però il «no» della Dre Umbria, argomentata sulla base delle scelte contabili dell'interpellante.

## La contabilizzazione

Il problema, secondo il fisco, sorge in merito alla contabilizzazione. La società, infatti, nel rispetto del principio civilistico della prevalenza della sostanza dell'operazione, ha sempre contabilizzato questo tipo di spese tra le immobilizzazioni immateriali, senza tenere separati quei beni dotati di un'autonoma funzionalità (come invece permetterebbe di fare il principio contabile Oic 24).

Dal canto suo, la circolare 23/E/2016 ha chiarito che le spese sostenute per migliorie su beni di terzi sono classificabili tra le immobilizzazioni materiali solo se si tratta di beni che:

- hanno una loro individualità e autonoma funzionalità che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore;
- hanno una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono.

Solo queste spese, secondo la circolare, possono fruire della maggiorazione del 40% in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi.

La società, quindi, aveva sostenuto spese che avevano le «carte in regola» per beneficiare dell'agevolazione secondo l'impostazione della circolare 23/E ma che non erano state classificate tra le immobilizzazioni materiali. E proprio sulla base di questa diversa contabilizzazione la Dre Umbria ha risposto in senso negativo. Per avere il beneficio, in altri termini, la società avrebbe dovuto operare scelte contabili diverse.

## I nodi da chiarire

Resta da chiarire come la risposta del fisco possa conciliarsi, oltre che con la stessa circolare 23/E, anche con l'articolo 1655 del Codice civile, che definisce l'appalto come il contratto col quale una parte assume il compimento di un servizio con organizzazione dei mezzi necessari e con gestione a proprio rischio, in cambio di un corrispettivo in denaro. Di conseguenza, il corrispettivo versato dall'ente appaltante si riferisce al servizio ricevuto e non ai singoli beni utilizzati dall'appaltatore nella realizzazione del contratto. E, pertanto, i mezzi utilizzati per offrire il servizio sono unicamente imputabili all'appaltatore.

Nel caso in esame, inoltre, l'appaltante è un ente pubblico escluso dall'agevolazione. Non c'è, quindi, neanche la possibilità che la fruizione da parte dell'interpellante comporti la duplicazione del beneficio.

## L'aliquota di ammortamento

Tra i chiarimenti chiesti dalla società interpellante c'era anche quello sulle aliquote da tenere in considerazione per il superammortamento.

Negando a priori il beneficio, però, la Dre Umbria non entra nel merito.

Sul punto si può però osservare che - considerando che la società normalmente utilizza come aliquota fiscale di ammortamento la durata del contratto - ai fini dello sconto fiscale, in base a un'interpretazione logico-sistematica della risoluzione 74/E/2016, la maggiorazione del 40% dovrà essere calcolata sulla base dei coefficienti stabiliti dal Dm del 31 dicembre 1988 e non su base contrattuale.

© RIPRODUZIONE RISERVATA

**IN ESCLUSIVA PER GLI ABBONATI**

Norme e circolari citate  
[www.quotidianofisco.ilsole24ore.com](http://www.quotidianofisco.ilsole24ore.com)





LA PAROLA  
CHIAVE

## Autonoma funzionalità

● Secondo il principio contabile Oic 24 le migliorie su beni di terzi hanno una loro autonoma funzionalità e, quindi, sono iscrivibili tra le «immobilizzazioni materiali», quando possono essere separate dal bene a cui si riferiscono, senza recare pregiudizio alla loro efficienza. Inoltre, l'autonoma funzionalità si estrinseca anche quando tali migliorie possono essere utilizzate a prescindere dal bene a cui accedono (circolare 23/E/2016). In caso contrario, le spese devono essere capitalizzate tra le immateriali.

## Gli esempi

IL CASO

LA SOLUZIONE

### IL GIARDINAGGIO

**Un Comune affida in appalto l'esecuzione di servizi di giardinaggio di un parco pubblico prevedendo che sarà a carico dell'appaltatore l'organizzazione di mezzi, personale nonché l'eventuale manutenzione ordinaria della struttura. L'appaltatore decide di migliorare l'impianto idrico inserendo un timer per l'irrigazione del prato a beneficio del Comune al quale lo cederà alla fine del contratto**

Il timer è un bene strumentale con «autonoma funzionalità» non connesso allo scopo dell'appalto, in quanto non previsto nelle clausole contrattuali. Anche se alla fine del contratto diventerà di proprietà del committente, può essere iscritto tra le immobilizzazioni materiali dell'appaltatore e la spesa è ammortizzabile (Oic 16 e Dm 31 dicembre 1988), potendo godere anche del maxiammortamento

### LA MENSA

**Un'azienda che svolge attività di mensa vince un appalto in fabbrica. L'appaltante mette a disposizione locali e attrezzature, lasciando all'appaltatore l'onere di provvedere al reperimento di materie prime, personale, ecc. Quest'ultimo per migliorare il servizio sostituisce la cucina con una dalle performance più elevate, che a fine contratto non cederà al committente**

L'appaltatore dovrà distinguere i costi/ricavi riferibili all'appalto e la spesa sostenuta per l'acquisto. La cucina, essendo un bene strumentale con «autonoma funzionalità», può essere iscritta tra le immobilizzazioni materiali (Oic 16) ed è ammortizzabile fiscalmente secondo i coefficienti del Dm 31 dicembre 1988, potendo anche fruire del maxiammortamento

### LA GESTIONE DEL TEATRO

**Un ente benefico affida in appalto a terzi la gestione di un teatro al fine di offrire al pubblico un servizio culturale attraverso la messa in scena di opere letterarie. L'appaltatore oltre a selezionare attori, pianificare le rappresentazioni e rendere più accogliente la struttura, decide di migliorare l'impianto acustico attraverso la creazione di nuovi punti sonori fissi in platea e nelle gallerie**

L'impianto acustico non possiede le caratteristiche per essere considerato un bene strumentale con autonoma funzionalità in quanto difficilmente estraibile e riutilizzabile in altre strutture. I costi, dunque, dovranno essere contabilizzati tra le immobilizzazioni immateriali alla voce «migliorie su beni di terzi» e ammortizzati in base alla durata del contratto

**Contabilità.** Trattamento incerto per gli operatori

## Dubbi sui costi estranei allo scopo ma «necessari»

■ La corretta iscrizione in bilancio delle spese sostenute dalla società appaltatrice è legata alla natura del bene acquistato e alla sua eventuale «autonoma funzionalità». I principi dell'Oic 23, infatti, chiariscono il trattamento contabile dei costi diretti e indiretti riconducibili all'opera oggetto del contratto d'appalto, ma lasciano incerta la modalità di contabilizzazione di eventuali spese che l'appaltatore potrebbe sostenere per lavori non connessi al servizio, ma necessarie per portare a termine il mandato.

La contabilizzazione dei beni acquistati nell'ambito di un appalto - da cui discende (si veda l'altro articolo in pagina) la possibilità di applicare il superammortamento - non dipende dal fatto che siano interconnessi o meno con il servizio oggetto del contratto. Non necessariamente, infatti, alla scadenza saranno trasferiti nella proprietà dell'appaltante (alla stregua di un comune contratto di locazione).

Si pensi al caso di un appalto di servizio mensa in cui il committente mette a disposizione gli spazi specificando che eventuali manutenzioni straordinarie saranno a carico dell'appaltatore. I costi dovranno essere considerati «migliorie su beni di terzi», quindi iscritti tra le «altre» immobilizzazioni immateriali. Oppure, nel caso dovesse trattarsi di beni materiali con funzionalità autonoma, dovranno essere inclusi nella specifica voce delle «immobilizzazioni materiali».

Il doppio binario crea incertezza tra gli operatori del settore, soprattutto per il diverso trattamento contabile e fiscale che ne discende.

Se si iscrivono i costi tra le migliorie su beni di terzi, l'Oic 24 al punto 95 prevede che tali

costi siano ammortizzati «nel periodo minore tra quello di utilità futura delle spese sostenute e quello residuo della locazione, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo, se dipendente dal conduttore», che nel caso di specie dovrebbe essere ricondotto al periodo della durata dell'appalto.

Da un punto di vista fiscale l'articolo 108, comma 3, del Tuir prevede che le stesse spese siano deducibili «nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio», quindi anche in questo caso si terrà conto della durata del contratto.

Al contrario, nel caso in cui i beni strumentali acquistati presentino tutte le caratteristiche per avere una «autonoma funzionalità» (vanno a incidere sull'efficienza della struttura in gestione per svolgere l'attività oggetto d'appalto), le spese sostenute sono iscrivibili nella specifica voce delle immobilizzazioni materiali (Oic 24, punto 77) e saranno ammortizzate in base alle previsioni dell'Oic 16, vale a dire «in relazione con la loro residua possibilità di utilizzazione».

In quest'ultimo caso il trattamento fiscale attende chiarimenti: l'articolo 102 del Tuir prevede che l'ammortamento di tali beni sia deducibile in misura non superiore a quello risultante dall'applicazione al costo dei coefficienti stabiliti dal Dm del 31 dicembre 1988. Questo potrebbe determinare un periodo di ammortamento più lungo o più breve rispetto a quello determinato in base all'articolo 2426 del Codice civile. E questo potrebbe avere riflessi anche sulla possibilità di applicare il superammortamento.