



Divisione Contribuenti

Direzione Centrale Grandi Contribuenti

## **Principio di diritto n. 2**

Roma, 1° febbraio 2019

***OGGETTO: Articolo 11, comma 1, lettera a), legge 27 luglio 2000, n. 212 –  
Trattamento, ai fini dell’iper ammortamento, dei “contatori  
intelligenti” (cc.dd. “smart meters”) e dei relativi costi di  
installazione***

Una società operante nel settore della distribuzione del gas, impegnata nell’attuazione su scala nazionale di un programma di investimenti finalizzato alla sostituzione dei contatori tradizionali con nuovi contatori intelligenti (cc.dd. “*smart meters*”), ha chiesto chiarimenti in ordine al trattamento di tali investimenti agli effetti della disciplina dell’iper ammortamento di cui all’articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 e ss.mm.ii..

In particolare, è stata chiesta anzitutto - in via preliminare - la riconducibilità dei beni in questione in una delle voci dell’allegato A alla suddetta legge n. 232 del 2016. Al riguardo, il Ministero dello Sviluppo economico (MiSe), competente in materia, ha riconosciuto, sulla base delle caratteristiche tecniche dei beni rappresentate dalla società istante, l’ammissibilità dei contatori intelligenti all’iper ammortamento, in quanto classificabili nella voce “*componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l’utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni*” (punto 8 del secondo

gruppo di beni dell'allegato A). Tale ammissibilità, tuttavia, in coerenza con quanto già chiarito dallo stesso MiSe nella circolare direttoriale n. 177355 del 23 maggio 2018 (paragrafo 6), deve intendersi circoscritta a “*quelle soluzioni che interagiscono a livello di macchine e componenti del sistema produttivo*”; con la conseguente esclusione dei beni che, pur svolgendo analoga funzione, interagiscono a livello di impianti generali o per altre finalità. Tale limitazione, come espressamente precisato dal MiSe nel parere tecnico inviato alla scrivente, deve ritenersi applicabile anche nel caso in questione; pertanto, i contatori intelligenti possono essere ammessi all'agevolazione solo se operanti a livello di macchine e componenti di un sistema produttivo in senso stretto, ancorché lo svolgimento del relativo processo di produzione non costituisca ovviamente oggetto diretto dell'attività delle imprese operanti nel settore della distribuzione del gas.

Gli ulteriori chiarimenti chiesti dalla società istante riguardano: *i*) il trattamento agli effetti dell'agevolazione delle spese sostenute per l'installazione dei nuovi contatori, particolarmente onerose nella fattispecie rappresentata, in quanto pari mediamente a circa il 50-60% del costo unitario dei medesimi; *ii*) la possibilità, trattandosi di beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro, di applicare anche agli effetti dell'iper ammortamento la regola prevista dall'articolo 102, comma 5, del TUIR e, quindi, di fruire interamente del beneficio fiscale nell'anno di entrata in funzione e interconnessione dei singoli beni.

In relazione al primo quesito, si ricorda che con la risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 è stato chiarito che, in linea generale, ai fini della quantificazione del costo rilevante agli effetti dell'iper ammortamento rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione come previsto dall'articolo 110, comma 1, lettera *b*), del TUIR e che, per la concreta individuazione dei predetti oneri, occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa. L'applicazione di tali

regole interpretative non dovrebbe presentare, nella generalità dei casi, elementi di criticità in punto di congruità di detti oneri accessori rispetto al valore del bene strumentale. Inoltre, anche a prescindere dalla corretta fruizione del beneficio fiscale, va osservato che le regole contabili sulla capitalizzazione degli oneri accessori devono pur sempre essere coordinate con i principi generali di redazione del bilancio. In tal senso, si ricorda, lo stesso Principio contabile OIC 16, nel prevedere che “*I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene*” (paragrafo 32), fissa un limite che riguarda tutti i costi capitalizzabili e, quindi, anche gli oneri accessori: il limite è il “*valore recuperabile*” del bene, ossia il maggiore tra il “*valore d’uso*” (valore dei flussi di cassa attesi dall’utilizzo del bene) e il “*valore equo*” (*fair value*). Con riferimento alla specifica fattispecie, peraltro, considerando che l’investimento nel suo complesso costituisce più propriamente un ammodernamento degli impianti per adeguarli ai nuovi standard regolamentari, appare anche dubbia la scelta di qualificare *tout court* gli oneri accessori in questione esclusivamente come costi incrementativi del valore dei singoli contatori (e non già dell’intero impianto).

Comunque, anche a prescindere dalla correttezza delle impostazioni contabili adottate dalla società istante, si ritiene opportuno, sulla base del principio di autonomia della disciplina agevolativa, individuare nel caso di specie in via amministrativa un limite forfettario all’inclusione nel costo agevolabile degli oneri accessori in questione; infatti l’evidenziata sproporzione tra il prezzo di acquisto del bene e il costo di installazione determinerebbe una significativa incongruità nell’utilizzo dell’incentivo, in contrasto con le sue finalità principali. Al riguardo, d’intesa con il MiSe, si ritiene opportuno stabilire che i costi di installazione rilevanti ai fini dell’iper ammortamento non possano eccedere nel caso in questione il 5 per cento del prezzo dei singoli contatori.

Per quanto riguarda, infine, l'applicazione nella fattispecie della regola del comma 5 del citato articolo 102 del TUIR, si ritiene di condividere la ricostruzione del caso specifico operata dal MiSe, secondo la quale *“l’acquisto (in gran numero) dei nuovi contatori costituisce nella fattispecie attuazione di un ampio (e unitario) programma di trasformazione e ammodernamento degli impianti di distribuzione”*; pertanto, anche ai fini dell’iper ammortamento, deve escludersi che la fruizione integrale del beneficio nello stesso periodo d’imposta di effettuazione dell’investimento possa essere applicata in ragione del costo dei beni singolarmente considerati.

Conseguentemente, il costo dei contatori sarà ammortizzato fiscalmente ai sensi dell’articolo 102, commi 1 e 2, del TUIR, e la maggiorazione relativa all’iper ammortamento sarà fruita in base ai coefficienti stabiliti dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988.

**IL DIRETTORE CENTRALE *ad interim***  
(firmato digitalmente)