

Risposta n. 408

OGGETTO: Articolo 1, comma 9 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (cd. iperammortamento). Magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica

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

QUESITO

La società Alfa esercita l'attività di commercio all'ingrosso di materiali ferrosi e prodotti semilavorati.

Nel 2018 ha effettuato un investimento consistente in un magazzino automatizzato per lo stoccaggio di prodotti usufruendo del cosiddetto "iperammortamento" introdotto dalla legge 11 dicembre 2016, n. 232. L'investimento, ha riguardato sistemi di automazione della movimentazione dei materiali stoccati, macchinari, attrezzature ed altri impianti funzionali allo specifico processo produttivo della società istante, oneri di diretta imputazione del bene, componenti riconducibili a strutture costituenti le scaffalature o altre strutture di sostegno proprie dell'impianto stesso, nonché fondazioni profonde (palificazioni) e fondazioni superficiali (platea di fondazione) dedicate al bene in esame.

La società istante dichiara di aver incluso fra gli investimenti agevolabili le sole componenti impiantistiche dei magazzini autoportanti escludendo, invece, le voci di

costo oggetto di stima catastale, in linea con quanto era stato chiarito dalla risoluzione n. 62/E del 9 agosto 2018, che ha precisato che sono *"agevolabili con il super/iper ammortamento le sole componenti impiantistiche dei magazzini autoportanti, ossia le componenti escluse dalla determinazione della rendita catastale secondo i criteri sopra esposti"*.

La società dichiara che il bene è stato consegnato, è entrato in funzione ed è stato valutato come interconnesso nel corso del 2018.

Il d.l. 14 dicembre 2018, n. 135 ("Decreto Semplificazioni"), convertito dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, ha fornito una precisazione in ordine alla disciplina dell'iper ammortamento con specifico riferimento alla scaffalatura portante dei magazzini automatizzati.

In particolare, l'art. 3-*quater*, comma 4 di tale norma ha previsto che: *"Ai soli fini dell'applicazione della disciplina di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'allegato A annesso alla suddetta legge, si intende comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato; resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato."*

Ciò premesso, alla luce di tale disposizione normativa, la società istante chiede:

- se l'art. 3-*quater*, comma 4 del Decreto Semplificazioni sia da considerare una norma di interpretazione autentica, quindi, con effetto retroattivo così da poter essere applicata anche gli investimenti realizzati, interconnessi e già periziati nel 2018;
- in caso di risposta affermativa chiede se sia necessaria una perizia rettificativa dell'importo precedentemente indicato e oppure se si possa produrre altro documento meno oneroso per l'azienda e da quale soggetto debba essere rilasciato tale documento;

· chiarimenti in merito al trattamento civilistico e fiscale del costo della scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, nel caso in cui la stessa sia contemporaneamente oggetto di iper ammortamento e rimanga però anche rilevante ai fini della determinazione della rendita catastale dell'immobile. In particolare, l'istante chiede se la maggiorazione del costo spettante in misura pari al 150% debba essere ripartita in base alla durata fiscale dell'ammortamento dell'immobile oppure se debba seguire la durata fiscale dell'ammortamento del magazzino.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La società istante ritiene che l'investimento oggetto dell'istanza sia da considerare come un bene unitario interamente agevolabile nel suo complesso poiché i singoli componenti non sono in grado di svolgere una funzione autonoma rispetto alle altre parti con le quali sono interconnessi e dipendenti.

Secondo l'istante, la modalità di realizzazione dell'investimento deve essere equiparata a un bene complesso la cui consegna si intende perfezionata a seguito del relativo montaggio o installazione dei relativi componenti e alla sua successiva messa in funzione.

Ne consegue che, a parere dell'istante, tale investimento (composto dagli acquisti interconnessi e periziati nel 2017 e 2018) sia interamente un bene agevolabile ai sensi dell'articolo 1, comma 9, della legge di bilancio 2017.

La società istante ritiene che la disposizione normativa dell'articolo 3-*quater*, comma 4 del d.l. n. 135 del 2018, convertito dalla legge n. 12 del 2019 sia una norma di interpretazione autentica, e quindi sia applicabile anche agli investimenti realizzati, interconnessi e già periziati nel 2017 e nel 2018.

Pertanto, la società istante ritiene di poter accedere al beneficio in esame anche per la parte di costo relativa alla scaffalatura in precedenza esclusa.

Inoltre, considerato il tenore letterale dell'articolo 1, comma 11, della legge n. 232 del 2016, ad avviso dell'istante non è necessario che nella perizia giurata figuri l'importo dell'investimento agevolabile, in quanto nella stessa è sufficiente attestare che il bene risulti nell'elenco dei beni agevolabili e che tale bene sia interconnesso al sistema aziendale.

Pertanto, ad avviso della società istante, si ritiene che sia sufficiente una relazione descrittiva dell'investimento complessivo (comprensivo delle scaffalature) oggetto di iper ammortamento, con evidenza dell'importo di costo riferito ai singoli beni agevolabili e di conseguenza non è necessaria alcuna perizia correttiva rispetto a quella già redatta nel 2018.

Con riferimento al trattamento civilistico e fiscale, l'istante ritiene che il costo della scaffalatura in questione debba essere contabilizzato tra le immobilizzazioni materiali come "scaffalatura" (anche se il costo è rilevante ai fini della determinazione della rendita catastale) e ai fini dell'iper ammortamento la maggiorazione del 150% deve essere calcolata anche sul costo della scaffalatura in questione ripartendo il beneficio in base alla durata fiscale dell'ammortamento della scaffalatura stessa in analogia al trattamento riservato agli impianti automatici di movimentazione ai quali sono asserviti, anche se facenti parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il dubbio interpretativo della società concerne le modalità di fruizione dell'iper ammortamento relativamente ai costi riguardanti la scaffalatura asservita agli impianti automatici di movimentazione; pertanto, la presente risposta viene resa nel presupposto che l'investimento in questione, per le sue caratteristiche tecniche, rientri tra i beni elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 e che sussistano tutti gli altri requisiti previsti dalla normativa in vigore, circostanze queste che non costituiscono oggetto del quesito

dell'istante.

E' solo il caso di precisare che, diversamente da quanto accennato dall'istante nella soluzione prospettata, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, 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 TUIR. La circolare 4/E del 2017 in merito ha chiarito che "per i beni realizzati in economia, ai fini della determinazione del costo di acquisizione, rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato ...; invece, nell'ipotesi in cui l'investimento nei beni in questione sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi ... i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata ed accettata dal committente ...".

Si evidenzia, inoltre, che il presente parere non riguarda né la definizione del trattamento civilistico della predetta scaffalatura, né la corretta quantificazione del costo agevolabile; tali valutazioni, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

Ciò premesso, in relazione alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello si osserva quanto segue.

Il comma 9 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 (legge 11 dicembre 2016, n. 232) ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2017, il c.d. "iper ammortamento", che prevede - ai soli fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing - la possibilità, per i soli titolari di reddito d'impresa, di maggiorare il costo di acquisizione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0"; si tratta di beni ad elevatissima tecnologia, interconnessi, elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017, per i quali la maggiorazione è riconosciuta nella misura del 150 per cento del costo di acquisizione.

L'iper ammortamento è stato prorogato in prima battuta dalla legge di bilancio 2018 (legge 27 dicembre 2017, n. 205) e, successivamente, dalla legge di bilancio 2019 (legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Quest'ultima, oltre ad aver prorogato la disciplina dell'iper ammortamento 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), ha anche rimodulato la misura della percentuale di maggiorazione in base ai seguenti "scaglioni" (comma 61):

- 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 100% per gli investimenti oltre 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- 50% per gli investimenti oltre 10 milioni di euro e fino a 20 milioni di euro;
- nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro.

Con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal MISE, e con diverse risoluzioni sono stati forniti i chiarimenti e le istruzioni relativi alla disciplina dell'iper ammortamento.

In particolare, per quanto qui interessa, la risoluzione n. 62/E del 9 agosto 2018 richiamata dall'istante, ha precisato - in linea con quanto affermato nella già citata circolare n. 4/E del 2017 relativamente al super ammortamento degli impianti fotovoltaici ed eolici (paragrafo 9) - che sono agevolabili con il super/iper ammortamento le sole "componenti impiantistiche" dei magazzini autoportanti, mentre le strutture costituenti le scaffalature dei magazzini autoportanti, rappresentando elementi propri del fabbricato - unitamente alle relative opere di fondazione, agli eventuali divisori verticali e orizzontali, alle pareti di tamponamento e alle coperture - sono annoverabili, a tutti gli effetti, tra le "costruzioni" e, come tali, sono escluse dall'agevolazione.

Successivamente, l'articolo 3-*quater*, comma 4, del decreto-legge 14 dicembre

2018, n. 135 (c.d. "decreto semplificazioni"), convertito con modificazioni dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, ha disposto che *"Ai soli fini dell'applicazione della disciplina di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'allegato A annesso alla suddetta legge, si intende comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato; resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato"*.

Al riguardo, si ricorda che la legge n. 232 del 2016 in tema di iperammortamento, nell'annoverare tra gli investimenti ammissibili i *"magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica"*, non ha operato alcuna distinzione tra i magazzini non costituenti fabbricati ed i magazzini della stessa tipologia, oggetto di accatastamento. In tal senso, la circolare n. 4/E del 2017, nel dettare le istruzioni applicative della disciplina agevolativa, non ha operato alcuna distinzione tra le due fattispecie, così confermando l'impostazione della normativa.

Tuttavia, la circostanza che nell'ipotesi dei magazzini automatizzati cc.dd. "autoportanti" le scaffalature asservite agli impianti automatici di movimentazione, costituendo al contempo elementi essenziali del sistema costruttivo dell'intero fabbricato, rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale, avrebbe potuto dare luogo ad una ingiustificata disparità di trattamento, agli effetti dell'agevolazione, rispetto agli analoghi investimenti in magazzini automatizzati non costituenti fabbricati.

Con la norma di interpretazione autentica recata dal predetto comma 4 dell'articolo 3-*quater*, il Legislatore ha inteso eliminare ogni eventuale incertezza interpretativa sul punto, assicurando identità di trattamento ad entrambe le tipologie di investimento ai fini dell'accesso all'agevolazione.

Ciò posto, con riferimento alla fattispecie rappresentata dall'istante, deve essere

sciolto il dubbio interpretativo concernente il coefficiente di ammortamento fiscale applicabile alle scaffalature autoportanti alla luce della loro duplice natura, impiantistica e immobiliare.

La natura "ibrida" di dette scaffalature comporta la necessità di verificare se la vita utile delle stesse, espressa tramite il coefficiente di ammortamento fiscale previsto dal decreto ministeriale del 31 dicembre 1988, sia tendenzialmente più affine alla vita utile di un elemento impiantistico o a quella di un elemento immobiliare.

Come già evidenziato in precedenza, nei magazzini automatizzati autoportanti le scaffalature non hanno - come nei magazzini automatizzati "tradizionali" - soltanto una funzione "impiantistica" di asservimento agli impianti automatici di movimentazione, ma assumono anche la rilevante funzione "immobiliare" di sostegno della copertura e delle pareti del magazzino.

In altri termini, le scaffalature autoportanti svolgono un ruolo di "struttura portante" in quanto ad esse sono direttamente connessi gli elementi di copertura e di tamponatura dell'edificio; ciò implica che, in mancanza di tali scaffalature, verrebbe a mancare anche il fabbricato, di cui esse costituiscono parte integrante e indispensabile.

Ciò induce a ritenere che, ai fini della determinazione della vita utile (e quindi del coefficiente fiscale di ammortamento) delle scaffalature in argomento, le funzioni "immobiliari" svolte da queste ultime assumano un ruolo preponderante rispetto alle funzioni "impiantistiche".

Alla luce di quanto sopra esposto, si ritiene che la maggiorazione relativa all'iperammortamento concernente il costo delle scaffalature autoportanti debba essere ripartita in base alla durata fiscale dell'ammortamento dell'immobile.

Tale conclusione è coerente sia con la *ratio* che con il tenore letterale del comma 4 dell'articolo 3-*quater* del decreto-legge n. 135 del 2018, che, nello stabilire, in deroga alle regole ordinarie, che "*...il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'allegato A annesso alla suddetta legge, si intende comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura*

asservita dagli impianti automatici di movimentazione", precisa espressamente che tale regola speciale vale *"ai soli fini"* della disciplina dell'iper ammortamento. Deve escludersi, pertanto, che l'applicazione di tale regola speciale - che comunque non comprende, è il caso di ricordare, il costo attribuibile agli altri elementi della costruzione indicati nella citata risoluzione n. 62/E del 2018 (opere di fondazione, eventuali divisori verticali e orizzontali, pareti di tamponamento e coperture) - possa estendersi ad altre discipline fiscali, quali quella dell'IMU o del reddito d'impresa.

In merito all'ulteriore richiesta dell'istante sulla necessità o meno di produrre una nuova perizia comprensiva delle voci di costo soggetta a stima catastale si rappresenta che la circolare 4/E del 2017 a pagina 58 e 59 prevede che: *"per poter fruire dei benefici dell'iper ammortamento e della maggiorazione relativa ai beni immateriali, è necessario attestare il soddisfacimento dei requisiti di legge; inoltre, è opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata di un'analisi tecnica"*; il documento di prassi continua specificando che *"contenuti dell'analisi tecnica devono essere i seguenti:*

- *descrizione tecnica del bene per il quale si intende beneficiare dell'agevolazione che ne dimostri, in particolare, l'inclusione in una delle categorie definite nell'allegato A o B, **con indicazione del costo del bene e dei suoi componenti e accessori** (così come risultante dalle fatture o dai documenti di leasing);*
- *descrizione delle caratteristiche di cui sono dotati i beni strumentali per soddisfare i requisiti obbligatori e quelli facoltativi applicati e menzionati al paragrafo 11.1;*
- *verifica dei requisiti di interconnessione."*

Al riguardo, con la circolare del 15 dicembre 2017 del Ministro dello sviluppo economico, è stato chiarito che *"la perizia giurata o l'attestazione di conformità non attengono in generale ai profili fiscali, contabili e contrattuali che costituiscono i presupposti per la spettanza dell'agevolazione"* (quali ad esempio: la determinazione del costo fiscale rilevante o alla sua imputazione secondo le regole della competenza al

periodo d'imposta agevolabile o, ancora, alle modalità di acquisizione dei beni (compravendita, appalto, leasing, etc...).

Più in generale, in merito agli altri contenuti della perizia pur sempre concernenti gli investimenti agevolabili e ugualmente da indicare nella perizia, rispetto agli elementi che *"costituiscono propriamente il risultato dell'attività tecnica svolta dal professionista o dall'ente incaricato e ai quali si ricollega l'assunzione di responsabilità da parte di tali soggetti"*, il menzionato Dicastero ha rappresentato che *"il professionista o l'ente incaricato si limiteranno a recepire nella perizia/attestato le indicazioni e le valutazioni operate dai competenti organi amministrativi (e, se del caso, di controllo) dell'impresa, che ne assumerà quindi diretta ed esclusiva responsabilità ai fini dei successivi controlli degli uffici fiscali"*.

Sulla base di tali precisazioni, considerando che la norma di interpretazione autentica ha inciso essenzialmente sulla determinazione del costo agevolabile e non sulla corretta classificazione dell'investimento nell'ambito dell'allegato A, si ritiene che nella descritta fattispecie non si renda obbligatorio procedere a una nuova perizia giurata, essendo sufficiente allegare alla precedente perizia una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445 che indichi il costo attribuibile alla scaffalatura asservita agli impianti automatici di movimentazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)