

Risposta n. 712/2021

OGGETTO: Articolo 1, commi 184 e seguenti, della legge n. 160 del 2019. Iperammortamento e credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi. Opere destinate alla realizzazione della parte muraria di un nuovo impianto di depurazione delle acque reflue.

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

QUESITO

La società Alfa S.r.l. (di seguito, anche "società istante"), costituita in data ..., ha come oggetto sociale la produzione, tintura e finissaggio dei tessuti o tessuti non tessuti in microfibra e similari, nonché la commercializzazione di tali prodotti e l'esercizio di attività connesse (codice ATECO 13.95).

Le lavorazioni svolte dalla società istante richiedono l'utilizzo di acqua e, alla luce dell'incremento dell'attività produttiva, nel corso del 2018, Alfa S.r.l. ha deciso di investire nell'ampliamento dell'impianto di depurazione delle acque reflue.

L'ampliamento si rende necessario nel rispetto della normativa ambientale vigente in materia di scarichi (decreto legislativo n. 152 del 2006 e s.m.i.).

La società istante ha sostenuto e sosterrà costi in relazione alla progettazione e alla realizzazione di una serie di vasche di depurazione, costruite in cemento armato (*i.e.*, equalizzazione, denitrificazione, ossidazione, sedimentazione) e di tutti gli impianti ad essa correlati.

In particolare, oltre alla costruzione cementizia, Alfa S.r.l. ha acquistato e installato un nuovo impianto di trattamento di mineralizzazione fanghi, una centrifuga, aeratori e mixer sommersi e ha realizzato lavori edili necessari nonché lavori di spostamento e modifica di tubazioni, pompe, valvole, cavidotti, ecc. e di nuovi impianti elettrici, oltre a tutte le opere necessarie al collegamento delle nuove costruzioni al preesistente impianto.

Tali spese sono attualmente iscritte tra le immobilizzazioni in corso.

L'impianto sarà completato ed entrerà in funzione nel corso del 2021.

Il precedente impianto di depurazione delle acque reflue è stato completamente ammortizzato ad una aliquota del 15% come previsto per le industrie tessili dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

Il nuovo impianto di depurazione delle acque reflue avrà un valore complessivo di circa ... euro, dato dalla somma dei costi sostenuti per:

- la realizzazione delle opere murarie per circa ... euro;
- l'acquisto delle componenti dell'impianto stesso per circa ... euro;
- le spese di progettazione e consulenze tecniche per circa ... euro.

Nel corso del 2019, la società istante ha provveduto ad:

- effettuare gli ordini di acquisto per le componenti impiantistiche per ... euro, con pagamento di acconti nel corso del medesimo anno per ... euro, ossia più del 20% del valore delle componenti;

- effettuare gli ordini di acquisto per le componenti murarie per circa ... euro, senza pagamento di acconti nel medesimo anno.

Il totale complessivo di ordini è pari a circa ... euro e gli acconti pagati nel 2019 sono pari a circa ... euro, quindi una percentuale inferiore al 20% degli investimenti complessivi di cui al comma 60 dell'articolo 1 della legge n. 145 del 2018.

Nel corso del 2020, sino alla data di presentazione dell'istanza di interpello, Alfa

S.r.l. ha provveduto ad effettuare la residua parte di ordini ed a pagare acconti e saldi per circa ... euro, ossia per una percentuale superiore al 20% del valore degli investimenti in beni ricompresi nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016.

L'interconnessione dell'impianto è prevista entro il ... 2021 e, da un punto di vista tecnico, soddisferà i requisiti richiesti nel citato allegato A.

Tutto ciò premesso, la società istante chiede di sapere:

1. se, in considerazione del disposto dell'articolo 1, comma 189, della legge n. 160 del 2019, il credito d'imposta riconosciuto per gli investimenti aventi ad oggetto beni ricompresi nell'Allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, tra cui l'impianto di acque reflue - *"filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica ed in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti"* - , stante il verificarsi di tutte le altre condizioni previste dai commi da 185 a 195 del medesimo articolo, sia riconosciuto sul valore dell'impianto comprensivo anche della parte muraria senza la quale lo stesso non potrebbe esistere;

2. se, da un punto di vista contabile, sia corretto iscrivere le spese sostenute ad incremento del cespite esistente (l'impianto interamente ammortizzato) identificando per le stesse una vita utile specifica, nei limiti del decreto ministeriale 31 dicembre 1988, in applicazione del component approach così come definito dall'OIC 16, senza che la mancata iscrizione di un nuovo cespite possa compromettere la possibilità di godere dell'agevolazione;

3. quale sia la normativa applicabile (legge n. 145 del 2018 vs. legge n. 160 del 2019) nel caso in cui non si ritenesse agevolabile l'investimento relativo alla componente muraria dell'impianto, con particolare riferimento al valore da prendere in considerazione affinché possano ritenersi effettuati gli ordini e il pagamento di almeno il 20% degli acconti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Quesito n. 1

La società istante evidenzia che, ai sensi dell'articolo 1, comma 187, della legge n. 160 del 2019, *"sono agevolabili gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa, ad eccezione [omissis] dei beni per i quali il decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988, pubblicato nel supplemento ordinario della Gazzetta Ufficiale n. 27 del 2 febbraio 1989, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce aliquote inferiori al 6,5 per cento, dei fabbricati e delle costruzioni, dei beni di cui all'allegato 3 annesso alla legge 28 dicembre 2015, n. 208"*.

Secondo quanto precisato dalla circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 - redatta dall'Agenzia delle Entrate di concerto con il Ministero dello Sviluppo Economico - nonché da diversi altri documenti di prassi, nel caso di beni complessi composti anche da componenti immobiliari (nel caso di specie, impianti fotovoltaici ed eolici e magazzini autoportanti), per i quali è applicabile la norma concernente i c.d. "imbullonati" (articolo 1, comma 21, della legge n. 208 del 2015), i contribuenti potranno fruire del beneficio, qualora ve ne siano i presupposti, solo sulle componenti impiantistiche che non rientrano nelle ipotesi di esclusione previste dall'articolo 1, comma 93, della legge di stabilità 2016 poi trasposta nell'articolo 1, comma 187, della legge n. 160 del 2019 (investimenti in fabbricati e costruzioni).

Tuttavia, nella risposta al quesito n. 8) della circolare n. 177355 del 23 maggio 2018 del Ministero dello Sviluppo Economico, viene precisato che gli impianti di trattamento delle acque reflue, impiegati, ad esempio, nell'industria tessile, all'interno dei quali vengono convogliate le acque (reflue) industriali provenienti dai bagni di prodotti chimici utilizzati nei cicli di tintura e trattamento del materiale possono essere ammessi al beneficio dell'iper ammortamento (ora divenuto credito d'imposta 4.0 per gli investimenti effettuati nel corso del 2020) in quanto riconducibili tra i beni del

secondo gruppo dell'allegato A alla legge n. 232 del 2016 - "*Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità*" - alla voce n. 9 "*filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti*" senza fare alcuna menzione in merito alla distinzione della componente impiantistica da quella muraria, nonostante quest'ultima contribuisca alla determinazione della rendita catastale ai sensi della norma c.d. imbullonati.

Tutto quanto sopra premesso, nel caso di specie, la società istante ritiene che l'investimento nell'impianto di depurazione sia agevolabile ai sensi del combinato disposto dei commi 187 e 189 della legge n. 160 del 2019, sia per la parte impiantistica che per quella muraria senza la quale lo stesso non potrebbe esistere, trattandosi di un bene unitario i cui singoli componenti non sono in grado di svolgere una funzione autonoma rispetto alle altre parti con le quali sono interconnessi e dipendenti oltre il fatto che:

- il bene rientra tra quelli agevolabili ricompresi nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016;
- ha un coefficiente di ammortamento superiore al 6,5 per cento ai sensi del decreto ministeriale 31 dicembre 1988 ed in particolare pari al 15%, rientrando tra gli "*impianti destinati al trattamento ed al depurazione delle acque, fumi nocivi, ecc. mediante impiego di reagenti chimici*" del Gruppo XII del decreto ministeriale 31 dicembre 1988, essendo Alfa S.r.l. classificabile come industria manifatturiera tessile, senza che sia necessaria l'identificazione della componente muraria;
- nel corso del 2020 sono stati pagati acconti superiori al 20% del valore del bene comprensivo sia della parte impiantistica sia di quella muraria;
- verrà interconnesso rispettandone i requisiti previsti dalla norma.

Quesito n. 2

La società istante ritiene che la contabilizzazione tramite il c.d. component approach non pregiudichi l'agevolazione, in quanto l'ampliamento non soddisfa i requisiti per poter essere iscritto come cespite a sé stante.

Quesito n. 3

Qualora l'Amministrazione finanziaria ritenesse corretto scindere la componente muraria applicando il beneficio alla sola componente impiantistica, pari a circa ... euro, al fine di stabilire la normativa di riferimento, la società istante ritiene di dover considerare il pagamento degli acconti esclusivamente riferibili a tale componente.

Dato che Alfa S.r.l. ha corrisposto più del 20% degli acconti riferibili alla componente impiantistica nel corso del 2019, la società istante ritiene applicabile il beneficio previsto dall'articolo 1, commi 60 e 62, della legge n. 145 del 2018 ai sensi del comma 196, lettera b), della legge n. 160 del 2019, ossia il c.d. iper ammortamento in luogo del credito d'imposta.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Si evidenzia, in via preliminare, che il presente parere viene reso sulla base degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e in sede di documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto. Il parere, inoltre, non riguarda la corretta quantificazione dell'entità del costo agevolabile; tale valutazione, infatti, richiedendo un esame di fatto della situazione del contribuente, esula dalle competenze esercitabili in sede di interpello.

Quesito n. 1

L'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (c.d. "legge di

bilancio 2017") stabilisce che *"al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla presente legge, il costo di acquisizione è maggiorato del 150 per cento. La disposizione di cui al presente comma si applica agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 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"*.

L'agevolazione in esame (c.d. "iper ammortamento) comporta, ai fini della determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di locazione finanziaria, il riconoscimento di una maggiorazione del costo di acquisizione del 150 per cento per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017 (Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello >).

L'articolo 1, comma 30, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (c.d. "legge di bilancio 2018") ha successivamente prorogato la disciplina dell'iper ammortamento per gli investimenti effettuati fino al 31 dicembre 2018 oppure fino al 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

L'articolo 1, comma 60, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (c.d. "legge di bilancio 2019") ha di nuovo prorogato la disciplina dell'iper ammortamento, disponendo che essa si applichi *"anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, 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"*

".

Il legislatore 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 legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), all'articolo 1, commi da 184 a 197, è stata ridefinita la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano nazionale Impresa 4.0, mediante l'introduzione di un credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, parametrato al costo di acquisizione degli stessi, in luogo della maggiorazione del costo fiscalmente ammortizzabile.

Tale disciplina prevede, in particolare, la concessione di un credito d'imposta alle imprese che dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 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, effettuino investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive localizzate sul territorio dello Stato, alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 188, 189 e 190 in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.

Riguardo all'ambito oggettivo dell'agevolazione in esame, per quanto rileva ai fini della presente istanza di interpello, il comma 189 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020 prevede che, per gli investimenti aventi a oggetto beni ricompresi nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 40 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, e nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti oltre i

2,5 milioni di euro, e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 10 milioni di euro.

In riferimento agli investimenti nei beni strumentali sopra individuati, il successivo comma 191 prevede che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in cinque quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni.

La stessa norma specifica, inoltre, che, nel caso in cui l'interconnessione dei beni di cui al comma 189 avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta nella misura del 6 per cento del costo e nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro (mediante il rimando operato al comma 188).

Ai sensi dell'articolo 1, comma 196, lettera b), della legge n. 160 del 2019 le disposizioni dei commi da 184 a 195 non si applicano *"agli investimenti aventi a oggetto i beni indicati nei commi 189 e 190, effettuati tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020, in relazione ai quali entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, per i quali restano ferme le agevolazioni previste dall'articolo 1, commi 60 e 62, della legge 30 dicembre 2018, n. 145"*.

Da ultimo, l'articolo 1, comma 1051, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) ha disposto la possibilità di fruire di un credito d'imposta per tutte le imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 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.

Con riferimento specifico alle imprese che effettuano investimenti in beni

strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 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, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 30 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro (comma 1056 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021).

Nell'ipotesi, invece, di investimenti effettuati in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 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, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 40 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro (comma 1057 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021).

Ai sensi del successivo comma 1059, il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo n. 241 del 1997, in tre quote annuali di pari importo a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni.

Anche nelle previsioni della legge di bilancio 2021 è disposto che, nell'ipotesi in

cui l'interconnessione dei beni avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi dei commi 1054 e 1055 dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020.

Si evidenzia che, con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle Entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico (MISE), sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina dell'iper ammortamento che, in considerazione delle sostanziali analogie esistenti, si ritengono estensibili, in linea generale, anche al credito di imposta di cui sopra.

Con riferimento al caso di specie e, in particolare, alla possibilità di estendere l'applicazione della disciplina agevolativa in esame anche ai costi sostenuti per la realizzazione della parte muraria del nuovo impianto di depurazione delle acque reflue, si rinvia alle precisazioni contenute nella risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 in tema di iper ammortamento.

In tale documento di prassi è stato chiarito che, 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.

Sta di fatto che, ai sensi dell'articolo 1, comma 93, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 ("legge di stabilità 2016), richiamato dall'articolo 1, comma 13, della legge n. 232 del 2016, le "costruzioni" non rientrano nell'ambito di applicazione della disciplina in tema di iper ammortamento.

Si veda, al riguardo, anche il paragrafo 9 della circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, laddove, seppur in tema di super ammortamento, con riferimento alle centrali fotovoltaiche ed eoliche, è stata riconosciuta la possibilità di fruire della disciplina agevolativa solo sulle componenti impiantistiche in quanto tali componenti non

rientrano nelle ipotesi di esclusione previste dall'articolo 1, comma 93, della legge di stabilità 2016 (investimenti in fabbricati e costruzioni o in beni materiali strumentali che hanno coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%).

Pertanto, soltanto i costi relativi alle piccole opere murarie, nei limiti in cui tali opere non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi non assumano natura di "costruzioni" ai sensi della disciplina catastale, possono configurarsi come oneri accessori e rilevare ai fini della disciplina dell'iperammortamento.

Si rammenta che, con la circolare n. 2/E del 1° febbraio 2016, sono stati fissati i criteri per l'individuazione della nozione di "costruzioni".

Il documento di prassi chiarisce che alla categoria "costruzioni"- da includere nella stima catastale ai fini della determinazione della rendita - afferisce qualsiasi opera edile avente i caratteri della solidità, della stabilità, della consistenza volumetrica, nonché della immobilizzazione al suolo, realizzata mediante qualunque mezzo di unione e ciò indipendentemente dal materiale con cui tali opere sono realizzate.

A titolo esemplificativo, rientrano in tale categoria i fabbricati, le tettoie, i pontili, le gallerie, le opere di fondazione e di supporto in genere, così come quelle di sbarramento, approvvigionamento, contenimento e restituzione di materiali solidi, liquidi e gassosi, quali le dighe e le opere di presa e di scarico delle acque, i canali, i serbatoi, le cisterne e le vasche, le torri, le ciminiere e i pozzi, che siano posti a monte e a valle dei processi produttivi svolti all'interno delle unità immobiliari in argomento.

A ciò può aggiungersi, con specifico riferimento ai depuratori, che, laddove tali strutture siano costituite da vasche, cilindriche o longitudinali, realizzate tipicamente in calcestruzzo gettato in opera o in metallo, che costituiscono di fatto strutture di non agevole rimozione, a pena della loro distruzione e/o alterazione significativa, e dotate di una serie di dispositivi per il caricamento, la regolazione della portata dei reflui, la miscelazione, ecc., assumono rilevanza catastale ai fini della determinazione della

rendita le opere edili riconducibili alle vasche di cui sopra.

Sono, invece, esclusi dalla stima diretta tutti i macchinari, le attrezzature e gli impianti, annessi a tali manufatti, che assolvono le funzioni tipiche delle diverse fasi del processo di depurazione.

Pertanto, dal momento che le opere destinate alla realizzazione della parte muraria del nuovo impianto di depurazione delle acque reflue sembrano assumere la natura di "costruzioni", i relativi costi saranno esclusi dal beneficio dell'iperammortamento e del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (cfr., a quest'ultimo riguardo, l'articolo 1, comma 187, della legge n. 160 del 2019 e l'articolo 1, comma 1053, della legge n. 178 del 2020).

La disciplina agevolativa troverà applicazione soltanto con riferimento alle spese di acquisizione della parte impiantistica dell'investimento, sempreché si tratti di beni contemplati nell'allegato A alla legge n. 232 del 2016.

Si evidenzia, tuttavia, che, secondo il Ministero dello Sviluppo Economico l'agevolazione in esame non può essere riconosciuta per le componenti dell'investimento riferibili agli impianti elettrici e similari, trattandosi di "impianti generali" e, in quanto tali, come chiarito nella circolare 23 maggio 2018, n. 177355 (vedasi, in particolare, il paragrafo n. 5), da escludere dall'Allegato A alla legge n. 232 del 2016.

In ogni caso, al fine di dirimere eventuali dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione, con particolare riferimento alla riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, il contribuente può acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo Economico.

Quesito n. 2

Con riferimento al quesito concernente il trattamento contabile delle spese sostenute per la realizzazione del nuovo impianto di depurazione delle acque reflue, si

rileva che lo stesso investe valutazioni civilistiche non esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

In più, si evidenzia che, dagli atti in possesso di questa Amministrazione, risulta che la Direzione Provinciale di ..., con riferimento ad una fattispecie analoga, ha già avuto modo, in sede di controllo (cfr. processo verbale di constatazione del ... e atto di adesione ... - Anno di imposta ...), di pronunciarsi sulle modalità di contabilizzazione degli interventi eseguiti sull'impianto di depurazione preesistente.

Ciò, pertanto, preclude ogni valutazione in merito della scrivente al fine di non interferire con le attività accertative svolte dall'Agenzia delle Entrate (cfr. circolare n. 9/E del 1° aprile 2016).

In ogni caso, a prescindere dalle modalità di contabilizzazione adottate, si ritiene che la società istante possa, con riferimento alla parte impiantistica dell'investimento, beneficiare dell'agevolazione dell'iper ammortamento o del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, dal momento che le spese sostenute riguardano l'acquisizione di beni materiali strumentali caratterizzati dal requisito della novità che assolvono, nel loro insieme, ad una funzione autonoma nell'ambito del processo di depurazione delle acque reflue.

Resta fermo, che l'agevolazione spetta a condizione che i predetti beni siano riconducibili tra quelli elencati nell'Allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016.

Quesito n. 3

La circolare n. 4/E del 2017 ha chiarito che la spettanza e la fruizione dell'iper ammortamento dipendono dai momenti di "effettuazione" dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo momento è possibile iniziare a godere dell'iper ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene. Nell'ipotesi in cui, invece, l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale

successivo periodo.

In merito al "momento di effettuazione dell'investimento", rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione, lo stesso documento di prassi chiarisce che 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, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Con riferimento al caso di specie, dalla documentazione integrativa prodotta dalla società istante, si evince che il nuovo impianto di depurazione delle acque reflue rappresenta un investimento complesso, costituito da un insieme di beni (e servizi), consegnati in tempi differenti a ... S.r.l. da fornitori terzi.

Si è in presenza, più precisamente, di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori (principalmente attraverso contratti di compravendita e attraverso il contratto di appalto con la società Beta S.r.l.).

Pertanto, si ritiene che i costi sostenuti dalla società istante per la realizzazione della parte impiantistica del nuovo impianto di depurazione delle acque reflue debbano essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili - e assoggettati alla disciplina vigente pro tempore - facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio ad esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Con riferimento ai contratti di appalto, si ricorda che la verifica della condizione degli acconti in misura pari almeno al 20 per cento (necessaria al fine di individuare la disciplina concretamente applicabile) va condotta avendo riguardo al costo complessivo dei beni e dei servizi correlati previsto nel contratto (cfr. circolare n. 4/E del 2017).

Sul tema della rilevanza degli oneri accessori ai fini della determinazione del costo degli investimenti agevolabili, si rinvia a quanto affermato nella risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 e nel principio di diritto n. 2 del 1° febbraio 2019.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)