

Risposta n. 336/2022

OGGETTO: Articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi in caso di un investimento complesso.

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

QUESITO

ALFA S.p.A. (di seguito ALFA), società che, tra le altre cose, produce film monostrato e multistrato in materiale polimerico, alla fine del 2018, assume la decisione di dotarsi di un nuovo impianto di coestrusione per la produzione di foglia multistrato (di seguito Impianto).

L'Impianto, oggi, è costituito dai componenti elencati nella tabella allegata all'istanza di interpello (cui si rinvia per esigenze di formattazione della risposta).

Individuati i componenti dell'Impianto e le aziende fornitrici dei singoli beni, si espliciteranno, di seguito, le modalità ed i tempi inerenti alla loro acquisizione:

a) i componenti indicati dal n. 1 al n. 18 della tabella A sono stati così acquisiti:

- il 14 dicembre 2018, fra ALFA e BETA. (di seguito BETA), interviene un contratto di compravendita per un importo complessivo di Euro oltre IVA. All'interno del contratto, e segnatamente nella parte dedicata alle "condizioni di vendita", si prevede, fra le altre cose: a) che ALFA possa effettuare il pagamento delle

componenti dell'Impianto (cioè acquistarle) mediante l'intervento di una società di leasing; b) che la corresponsione del prezzo di vendita avvenga con le seguenti modalità: 20% al momento dell'ordine ed il restante 80% "alla firma del verbale di accettazione della linea e collaudo positivo della linea presso ALFA". Conformemente al citato contratto, BETA emette la fattura n. del 18.12.2018 per un importo di Euro0 più iva, pari al 20% del valore complessivo delle componenti da fornire. Il 20 dicembre 2018, ALFA effettua il pagamento, mediante bonifico bancario, della fattura emessa da BETA;

- subito dopo la conclusione del contratto di compravendita, ALFA, in data 17 dicembre 2018 (e non in data 15.12.2018, come erroneamente indicato nella prima pagina del documento), conclude con GAMMA Leasing il contratto di locazione finanziaria n. In forza di tale accordo GAMMA Leasing si obbliga ad acquistare da BETA i componenti dell'Impianto forniti da quest'ultima società e, contestualmente, a concederli in locazione finanziaria a ALFA. Si puntualizza che l'effettuazione, da parte di un'impresa, dell'investimento conformemente alle seguenti modalità: a) ordine del bene da parte dell'impresa; b) pagamento dell'acconto al fornitore per bloccare il bene; c) acquisizione definitiva del bene mediante la sottoscrizione di un successivo contratto di leasing, è molto comune, tant'è che la modalità appena descritta è stata oggetto di trattazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate, nella risoluzione n. 132/E del 24.10.20217 [sic];

- la produzione dei componenti dell'Impianto viene ultimata da BETA nel mese di ottobre 2019 ed i beni vengono consegnati presso lo stabilimento di ALFA nel corso del mese di dicembre dello stesso anno;

- da ultimo, conformemente al contratto di compravendita ed al successivo contratto di leasing, in data 10 agosto 2020, all'esito del collaudo, viene sottoscritto il verbale di consegna;

b) i componenti descritti al n. 19 della tabella A sono stati acquistati da ALFA direttamente dal fornitore xxxx s.r.l. La compravendita, per un importo di

oltre iva, è intervenuta nel 2020 ed i beni sono stati consegnati nel corso dello stesso anno;

c) i componenti descritti al n. 20 della tabella A sono stati acquistati da ALFA direttamente dal fornitore yyyyyy s.r.l. La compravendita, per un importo di Euro oltre iva, è intervenuta nel 2020 ed i beni sono stati consegnati nel corso dello stesso anno;

d) i componenti descritti ai nn. 21 e 22 della tabella A sono stati acquistati da ALFA direttamente dal fornitore zzzzzzzz s.r.l. La compravendita, per importo di Euro oltre iva, è intervenuta nel 2020 ed i beni sono stati consegnati nel corso dello stesso anno;

e) i componenti descritti al n. 23 della tabella A sono stati acquistati da ALFA direttamente dal fornitore vvvvvvvv s.r.l. La compravendita, per un importo di Euro oltre iva, è intervenuta nel 2020 ed i beni sono stati consegnati nel corso dello stesso anno;

f) i componenti descritti al n. 24 della tabella A sono stati acquistati da ALFA direttamente dal fornitore wwwwww s.n.c. La compravendita, per un importo di Euro oltre iva, è intervenuta nel 2020 ed i beni sono stati consegnati nel corso dello stesso anno.

Ricostruiti i fatti inerenti all'acquisizione dei beni costituenti l'Impianto, occorre a questo punto fissare, al fine di determinare se l'investimento effettuato da ALFA rientri nella disciplina di cui alla legge n. 160/2019 (credito d'imposta) o in quella precedente (iper/super ammortamento), il momento di effettuazione dell'investimento relativo ai singoli beni sopra elencati.

Sul punto, con la circolare n. 23/E del 26 maggio 2016, proprio con riferimento all'applicazione delle misure finalizzate ad incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi (c.d. piano Industria 4.0.), è stato precisato che:

- *«[...] ai sensi delle disposizioni del richiamato articolo 109 del TUIR, 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; [...]

- Ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. Nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. Rileva, ai fini della spettanza del beneficio in questione, la consegna del bene al locatario (o l'esito positivo del collaudo) e non il momento del riscatto».

Chiarito, in termini generali, il momento in cui si considera "effettuato" l'investimento, nella successiva tabella contenuta nell'istanza di interpello, si evidenzierà il momento in cui ALFA ha effettuato l'investimento in relazione ai singoli componenti costituenti l'impianto.

Dalla citata tabella si ricava, in sintesi, che ALFA:

- in relazione ai componenti dell'Impianto acquistati (recte: acquisiti) da BETA ha, da un lato, effettuato l'investimento (ex art. 109 TUIR) dopo il 1° gennaio 2020 (la dichiarazione di esito positivo del collaudo è del 10 agosto 2020) e, dall'altro, ha pagato un acconto pari al 20% entro la data del 31 dicembre 2019;

- in relazione ai componenti dell'Impianto acquistati dagli altri fornitori (.....) ha effettuato l'investimento (ex art. 109 TUIR) e pagato il prezzo di tutti i beni dopo il 1° gennaio 2020;

- ha effettuato un investimento per l'intero Impianto di Euro

Le considerazioni fin qui svolte, a parere dell'istante, devono essere integrate con quanto rappresentato con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, all'interno della quale si forniscono chiarimenti sui beni strumentali compresi nell'allegato A della legge n. 232/2016. Ci si riferisce, in particolare, ai contenuti delle pagine 79 e 80, dedicate ai «

Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamento», categoria alla quale appartiene il nuovo bene strumentale acquisito da ALFA, qualificabile come « impianto per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime».

In tali pagine si precisa che « In questo caso, si intendono macchine e impianti impiegati nell'industria manifatturiera discreta, nell'industria di processo e in quella di trasformazione che devono essere dotati di proprietà di riconfigurabilità o flessibilità (sia per quanto riguarda le tipologie di operazioni che possono essere eseguite, sia per quanto riguarda la gestione dei flussi all'interno dell'impianto). Nel rispetto delle condizioni sopra esposte, la voce nell'elenco è applicabile indipendentemente dal prodotto (o semilavorato) realizzato o trasformato o trattato e dal relativo ciclo tecnologico e indipendentemente dal tipo di realizzazione o trasformazione o trattamento (meccanico, chimico, fisico, ecc.) indotto sul prodotto o semilavorato. Per impianto o porzione di impianto si intende un insieme di macchine connesse fisicamente tra di loro anche se ogni macchina o attrezzatura funziona in maniera indipendente. L'impianto gode del beneficio fiscale anche nel caso in cui i singoli componenti provengano da fornitori diversi».

Tornando, ora, alla fattispecie oggetto di interpello, si puntualizza - come peraltro attestato nella perizia a firma dell'ing. - che l'Impianto acquisito da ALFA è da intendersi come un'unica linea di produzione nella quale ogni elemento impiantistico che la costituisce è necessario per la sua messa in uso. All'interno della predetta perizia, in particolare, l'ing. puntualizza che:

- l'impianto di coostrusione "è da intendersi come un'unica linea di produzione nella quale ogni elemento impiantistico che la costituisce è necessario per la sua messa in uso nei modi forniti dal fornitore";
- il sistema di raffreddamento ed il sistema di produzione e distribuzione dell'aria compressa rappresentano un imprescindibile equipaggiamento dell'impianto;

- il sistema di raffreddamento ed il sistema di produzione e distribuzione dell'aria compressa non rientrano in nessuna categoria della linea di azione dell'allegato A della legge n. 232/2016, però, trattandosi di elementi strettamente indispensabili per il funzionamento dell'impianto di coostrusione, assumono rilevanza agevolativa in quanto dotazione ordinaria e necessaria del predetto impianto.

A tal riguardo, si richiama quanto espressamente affermato dall'Agenzia delle Entrate con la risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017, e cioè che « si ritiene che gli

accessori costituenti elementi strettamente indispensabili per la funzione che una determinata macchina è destinata a svolgere nell'ambito dello specifico processo produttivo possano assumere rilevanza agli effetti della disciplina agevolativa nei limiti in cui costituiscano ordinaria dotazione del cespite principale».

Ne consegue, in definitiva, che l'Impianto esiste ed è produttivo se, e solo se, è costituito da tutti i componenti elencati nella precedente tabella A.

Un'ultima notazione attiene alla circostanza per cui i quesiti qui esposti contengono le informazioni necessarie affinché l'istanza qui in esame sia considerata ammissibile secondo quanto precisato nella circolare n. 31/E del 2020.

Riassumendo, dalla ricostruzione della fattispecie fin qui operata - e documentata - si può affermare che ALFA:

- per l'acquisizione dei componenti dell'Impianto forniti da BETA ha effettuato un investimento (ai sensi dell'art. 109 TUIR), tra il 1° gennaio 2020 ed il 31 dicembre 2020 pari ad Euro....., corrispondendo, al suddetto fornitore, entro la data del 31 dicembre 2019, un acconto pari al 20% del costo di acquisizione;

- per l'acquisizione dei componenti dell'Impianto forniti da xxxxxx, yyyyyyy, zzzzzzz, vvvvvvv e wwwwww, ha effettuato un investimento (ai sensi dell'art. 109 TUIR), tra il 1° gennaio 2020 ed il 31 dicembre 2020, pari ad Euro, non corrispondendo ai suddetti fornitori alcun acconto in data antecedente al 31 dicembre 2019;

- per l'acquisizione dell'intero Impianto ha effettuato un investimento complessivo di Euro ed ha corrisposto, alla data del 31 dicembre 2019, un acconto di Euro, pari al 18,72% (dunque inferiore al 20%) dell'intero costo di acquisizione del nuovo bene strumentale.

Tale ricostruzione, infine, deve essere integrata quanto disposto con l'art. 1, comma 196, lettera b), della legge n. 160 del 2019 (norma, di cui si chiede la corretta interpretazione al fine di individuare le ipotesi nelle quali non trova applicazione la disciplina del credito d'imposta, ma quella prevista dalla precedente legge di stabilità) considerando che tale disposizione, non chiarisce se con l'espressione «*investimenti aventi ad oggetto i beni indicati nei commi 189 e 190*», si faccia riferimento:

A. all'investimento in un "nuovo bene strumentale" da considerarsi nella sua interezza, cioè ad un impianto completo di tutti i singoli componenti anche se provenienti da fornitori diversi, oppure

B. ad "investimenti" rappresentati anche solo da alcuni componenti e/o da singoli elementi del "bene strumentale nuovo".

Si tratta di una distinzione molto rilevante per il caso in esame poiché ALFA, per l'acquisizione dell'Impianto, ha effettuato un investimento complessivo di Euro ed ha corrisposto, alla data del 31 dicembre 2019, un acconto di Euro, pari al 18,72% del costo di acquisizione dell'intero Impianto ed al 20% del costo di acquisizione dei soli componenti forniti da BETA.

Ne discende che nell'ipotesi di interpretazione della norma riassunta alla precedente lettera A, ALFA beneficerebbe del credito d'imposta sull'intero impianto, non avendo corrisposto alla data del 31.12.2019 un acconto pari al 20% del costo di acquisizione dell'intero bene. Al contrario nell'ipotesi di interpretazione prospettata alla precedente lettera B, ALFA potrebbe beneficiare (si ipotizza): i) dell'iperammortamento sui componenti dell'Impianto acquisiti da BETA, per i quali ha versato un acconto del 20% entro il 31.12.2019; ii) del credito d'imposta (40%) su tutti gli altri componenti acquistati nel 2020 per i quali, invece, non ha versato alcun acconto entro

il 31.12.2019.

Tutto ciò premesso, l'istante chiede di sapere se per l'acquisto dell'impianto di coestrusione per la produzione di foglia multistrato, potrà - sussistendo ovviamente anche gli altri requisiti di legge - beneficiare della misura introdotta dall'articolo 1, commi 185 e seguenti, della legge n. 160 del 2019.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Preliminarmente, preme evidenziare che le agevolazioni per i beni elencati nell'allegato A della legge n. 232/2016, sono rivolte all'acquisto di beni strumentali nuovi, tra i quali rientrano anche le *«macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime»*. Ebbene, l'impianto di coestrusione acquisito da ALFA, costituito da plurimi componenti che provengono da fornitori diversi, è in grado di funzionare e trasformare la materia prima in un nuovo prodotto se, e solo se, è composto da tutti i suoi componenti, diversamente non è più qualificabile come impianto.

Per quanto rappresentato in istanza, si ritiene corretto adottare il seguente comportamento: per l'acquisto dell'impianto di coestrusione per la produzione di foglia multistrato, ALFA intende beneficiare della misura introdotta dall'art. 1, commi 185 e seguenti, della legge n. 160/2019 (credito d'imposta), anziché delle misure previste dalla legge di stabilità dell'anno precedente (iper ammortamento), in quanto, alla data del 31 dicembre 2019, non ha corrisposto (come previsto dall'art. 1, comma 196, lett. b, della legge n. 160/2019) un acconto pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione dell'intero Impianto o nuovo bene strumentale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, a prescindere dal parere di seguito riportato,

non sono in alcun modo oggetto del presente interpello i requisiti necessari per accedere al beneficio in argomento, nelle diverse versioni *pro tempore* vigenti, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo, si precisa che la risposta al presente interpello non comporta in nessun caso l'implicito riconoscimento della spettanza del beneficio con particolare riferimento agli investimenti descritti in istanza.

Per quanto qui di interesse, si segnala che la riconducibilità del bene menzionato in istanza tra quelli ammissibili all'agevolazione di cui si tratta, nelle diverse versioni *pro tempore* vigenti, rappresenterebbe una richiesta di un parere tecnico nell'accezione sopra descritta da ritenersi esclusa dall'area di applicazione dell'interpello, in quanto l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale rientranti nell'ambito operativo di altre amministrazioni. Trova, quindi, applicazione il chiarimento di portata generale contenuto nella citata circolare n. 9/E del 2016 (cfr. circolare n. 31/E del 2020) ed eventuali richieste in merito a tali aspetti potranno essere trasmesse dal contribuente direttamente alla competente Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le piccole e medie imprese del Ministero per lo sviluppo economico, restando fermo che a tal riguardo, in ogni caso, non si producono gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente).

Sempre preliminarmente, si rammenta che esulano dalle valutazioni esperibili in sede di interpello l'identificazione del momento in cui sono stati acquisiti i diversi componenti dell'impianto e l'ammontare di quanto versato ai fornitori qui menzionati a titolo di acconto o altro restando impregiudicato ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 1, commi 9 e seguenti, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, ha introdotto la disciplina del c.d. "iper ammortamento", che prevede, ai 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 aumentare il costo di acquisizione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati dal 1° gennaio al 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 sia stata effettuata la c.d. "prenotazione" dell'investimento, ossia 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. Si tratta di beni ad elevatissima tecnologia ed interconnessi tra loro, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale in chiave "Industria 4.0", 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 - che costituisce l'evoluzione del c.d. "super ammortamento", introdotto dall'articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) - è stato prorogato dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018); l'articolo 1, comma 30, di quest'ultima legge, infatti, ha esteso l'agevolazione agli investimenti *«effettuati entro il 31 dicembre 2018, ovvero entro il 31 dicembre 2019, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2018 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»*.

La legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019), 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 l'investimento sia stato prenotato con ordine e acconto minimo (articolo 1, comma 60), ha anche rimodulato la misura della percentuale di maggiorazione in base a determinati "scaglioni" (comma 61).

Successivamente, con l'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), 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; con l'articolo 1, comma 1051, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) è stato previsto un rafforzamento della misura relativa al predetto credito d'imposta. 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.

La circolare n. 4/E del 2017 ha chiarito che la spettanza e la fruizione dell'iperammortamento 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. Peraltro, la rilevanza del citato articolo 109, ai fini della determinazione del momento di effettuazione degli

investimenti, è stata confermata anche in relazione al credito di imposta introdotto dalla legge di bilancio 2020.

Con riferimento al caso di specie, dalla documentazione prodotta dalla società istante, si evince che l'impianto descritto in istanza rappresenta un investimento complesso, costituito da un insieme di beni, consegnati in tempi differenti da diversi 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 effettuate presso diversi fornitori (principalmente attraverso contratti di compravendita e attraverso un contratto di leasing).

Pertanto, alla luce di tutto quanto sopra rappresentato, si ritiene che, nel caso di specie, i costi sostenuti dalla società istante 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 eventuale servizio ad esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), secondo le regole generali della competenza fiscale previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)