

Risposta n. 863/2021

OGGETTO: Iper ammortamento e credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Acquisti centralizzati di gruppo e "prenotazione" dell'investimento

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

QUESITO

La società ALFA SRL (di seguito anche "ALFA ITA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sul tipo di agevolazione applicabile all'investimento in una nuova linea di produzione effettuato nel corso del 2020 (credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi 184 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, oppure iper ammortamento, di cui all'articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

ALFA ITA è una società facente parte di un gruppo multinazionale ... (di seguito "Gruppo), attivo a livello mondiale nel settore

Tra i principali prodotti commercializzati dal gruppo si possono annoverare ... , con marchi quali

L'Istante è la società italiana del Gruppo che opera con uno stabilimento produttivo sito a ... e che, tra l'altro, opera come distributore sul mercato nazionale.

La Società evidenzia che il Gruppo è dotato di una *policy di procurement* che

prevede una gestione centralizzata delle politiche di acquisto, da un lato per razionalizzare e uniformare le diverse gestioni di *procurement* locali e, dall'altro lato, per disporre di un maggior peso contrattuale con fornitori sia locali che internazionali. A tal fine, il Gruppo seleziona preventivamente dei fornitori e stipula dei "contratti-quadro" validi per tutte le società del Gruppo.

Nel 2019, nell'ottica di un potenziamento dello stabilimento di ... , l'Istante ha avviato un nuovo progetto finalizzato alla realizzazione di una nuova linea di produzione (di seguito "Investimento").

In base alla citata *policy*, la procedura di selezione e gestione del fornitore non è stata effettuata dall'Istante, ma dalla società controllante ALFA UK che, in particolare, si è occupata dell'identificazione del potenziale fornitore, a cui è stata indirizzata una *Request for quotation* (RFQ) contenente la proposta contrattuale (tecnica e giuridica) per la formulazione dell'offerta.

Dalla citata RFQ, secondo la Società, emerge come l'Investimento sia da intendere imputabile all'Istante in quanto in essa, da un lato, è stata identificata come "*project location*" la struttura produttiva di ... e, dall'altro lato, è stato identificato "come interlocutore tecnico del progetto un dipendente dell'Istante" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Si sintetizzano qui di seguito, in ordine cronologico, le principali vicende relative all'Investimento descritte nell'istanza della Società:

- 12 febbraio 2019: ALFA UK ha sottoscritto un accordo quadro con il fornitore selezionato (di seguito "Fornitore");

- 28 novembre 2019: ALFA UK ha accettato l'offerta economica del Fornitore;

- 3 dicembre 2019: ALFA UK ha versato un acconto di euro ... (più IVA), superiore al 30% del corrispettivo pattuito, come da fattura emessa dal Fornitore a favore del rappresentante IVA in Italia di ALFA UK (ALFA ITA);

- 6 marzo 2020: ALFA ITA ha chiesto a ALFA UK la cessione del contratto di fornitura;

- 9 marzo 2020: ALFA UK ha accettato la proposta di cessione del contratto di fornitura; il corrispettivo del contratto è stato determinato in misura pari all'importo del sopra citato acconto;

- 13 marzo 2020: il Fornitore ha espresso il proprio consenso alla cessione del contratto di fornitura;

- 18 dicembre 2020: il collaudo finale dei beni oggetto del contratto è avvenuto con la sottoscrizione del *Final Acceptance Certificate* (FAC) da parte dell'Istante e del Fornitore (dopo consegna, installazione e *testing*).

In sintesi, l'Investimento è stato avviato nel 2019 da ALFA UK e, a seguito della cessione del contratto di fornitura, completato nel 2020 da ALFA ITA.

Ciò rappresentato, relativamente alla linea di produzione che ha formato oggetto del contratto con il Fornitore, l'Istante intende fruire dell'agevolazione prevista per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi finalizzati alla trasformazione dell'industria in chiave "4.0"; ALFA ITA, infatti, ritiene che l'Investimento realizzato rientri tra i beni di cui all'Allegato A annesso alla legge n. 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), evidenziando che la relativa valutazione tecnica non rientra nell'oggetto del presente interpello.

Tuttavia, per la Società le modalità con cui l'Investimento stesso è stato effettuato rendono controversa l'identificazione della disciplina agevolativa applicabile.

Una prima possibile interpretazione - prettamente formalistica - porterebbe, secondo l'Istante, a ritenere applicabile la disciplina prevista dall'articolo 1, commi 184 e seguenti, della legge n. 160 del 2019 e, in particolare, la disciplina del credito d'imposta di cui al comma 188 (*rectius*: 189) per i beni strumentali nuovi di cui al sopra citato Allegato A (tesi A); ciò in quanto l'Investimento risulterebbe effettuato dall'Istante nel corso del 2020 a seguito della cessione del contratto di fornitura.

A tale conclusione si perverrebbe dando piena valenza alla circostanza che l'efficacia del contratto decorre dal 13 marzo 2020, ossia dalla data di accettazione del

contraente ceduto (articolo 3 del contratto), in coerenza peraltro con le ordinarie disposizioni dell'articolo 1406 e seguenti del codice civile in materia di cessione del contratto.

Una seconda possibile interpretazione - più sostanzialistica - porterebbe, di contro, a ritenere applicabile la disciplina del c.d. iper ammortamento introdotta dall'articolo 1, commi 9 e seguenti, della legge n. 232 del 2016, così come modificata dall'articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge n. 145 del 2018 (tesi B).

Con tale ultima modifica normativa, la disciplina dell'iper ammortamento, ricorda la Società, era stata estesa anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero "prenotati" entro tale data (con ordine accettato dal venditore e il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) ed ultimati entro il 31 dicembre 2020.

La citata disciplina potrebbe applicarsi laddove si intendesse attribuire direttamente all'Istante l'attività preliminare svolta nel 2019 da ALFA UK, il cui intervento nella procedura di acquisizione del contratto di fornitura risulta funzionale al rispetto di una precisa *policy* di gruppo (che tende ad accentrare gli acquisti), ma risulta anche chiaramente finalizzata alla gestione di un investimento economicamente imputabile all'Istante e al sito produttivo di

In tale prospettiva, l'investimento risulterebbe:

- "prenotato" entro il 31 dicembre 2019 poiché l'accettazione dell'ordine è avvenuta il 28 novembre 2019 e il versamento di un acconto superiore al 20% è avvenuto il 3 dicembre 2019;

- concluso entro il 31 dicembre 2020 in quanto il FAC risulta sottoscritto in data 18 dicembre 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere della Società, l'Investimento può essere considerato fin dall'origine

effettuato dalla Società stessa e quindi può ritenersi "prenotato" entro il 31 dicembre 2019 ed ultimato entro il 31 dicembre 2020, potendo pertanto soggiacere alla disciplina agevolativa dell'iper ammortamento introdotta dall'articolo 1, commi 9 e seguenti, della legge di bilancio 2017, così come modificata dall'articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge di bilancio 2019 (tesi B).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività, e non riguarda la verifica della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017 e dell'asserita riferibilità *ab origine* dell'Investimento alla ALFA ITA; verifiche, queste, che non rientrano nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Su tutti i predetti aspetti rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, così come resta impregiudicata la facoltà dell'Istante di richiedere un eventuale parere tecnico al Ministero dello Sviluppo Economico (v. circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020).

Ciò premesso, si riassume sinteticamente, per quanto qui di interesse, l'evoluzione della normativa agevolativa riguardante i beni elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, che sono quelli oggetto del dubbio interpretativo dell'Istante.

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, in prima battuta, dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018).

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.

La nuova normativa relativa al credito d'imposta, in vigore dal 1° gennaio 2020, ha sostituito le previgenti disposizioni riguardanti il super e l'iper ammortamento; la

disciplina dell'iper ammortamento - che è quella che qui rileva ai fini della risposta al quesito dell'Istante - resta applicabile agli investimenti in beni strumentali effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 in caso di effettuazione della prenotazione entro il 31 dicembre 2019 [v. articolo 1, comma 60, della legge di bilancio 2019 e articolo 1, comma 196, lettera *b*), della legge di bilancio 2020].

Per completezza, si rileva che l'articolo 1, commi 1051 e seguenti, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), ha prorogato e rafforzato il credito d'imposta in esame.

Nella fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello, la Società - in virtù del fatto che l'Investimento è stato "prenotato" nel 2019 da ALFA UK e, a seguito della cessione del contratto di fornitura perfezionatasi il 13 marzo 2020, è stato "effettuato" nel 2020 da ALFA ITA - chiede di conoscere quale sia la disciplina agevolativa applicabile: l'iper ammortamento, di cui all'articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge di bilancio 2019, oppure il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi 184 e seguenti, della legge di bilancio 2020.

Al riguardo, si ritiene di poter condividere la soluzione proposta dall'Istante (tesi B), con le seguenti precisazioni.

Ai fini delle agevolazioni di cui trattasi, per poter riferire l'ordine e l'acconto alla società del gruppo cessionaria del contratto di fornitura (che è quella che successivamente "effettua" l'investimento) è necessaria la sussistenza - fin dall'origine - di elementi documentali e fattuali che, in maniera certa e incontrovertibile, dimostrino che la società del gruppo a cui è affidata la gestione centralizzata delle politiche di acquisto abbia effettuato la "prenotazione" dell'investimento in favore e per conto della società cessionaria stessa.

In tal modo, ai fini agevolativi viene assicurata la neutralità tra gli acquisti centralizzati di gruppo e gli acquisti effettuati dalle singole società; una tesi contraria, invece, rischierebbe di condizionare, in maniera ingiustificata, l'assetto organizzativo e le strategie di investimento di quei gruppi che, per motivi di economicità e per ottenere

un maggior potere contrattuale, hanno accentrato le politiche di acquisto in capo ad un'unica società del gruppo anziché affidarle autonomamente alle singole società.

In conclusione, qualora ALFA ITA riesca a dimostrare di essere, sin dall'origine, destinataria della "prenotazione" effettuata da ALFA UK, potrà fruire dell'iperammortamento in quanto l'Investimento, grazie all'ordine e all'acconto della stessa ALFA UK, risulterà incardinato nella disciplina stabilita dall'articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge di bilancio 2019.

Tale verifica, come detto, non può essere effettuata in questa sede in quanto riguarda elementi fattuali che possono essere valutati in maniera esaustiva solo in sede di eventuale controllo.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)