

**Risposta n. 875/2021**

**OGGETTO:** Iper ammortamento e credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Forza maggiore, "prenotazione" e effettuazione dell'investimento

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

**QUESITO**

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") formula un quesito relativo agli effetti della pandemia Covid-19 sulla fruibilità del regime del c.d. "iper ammortamento" di cui all'articolo 1, commi da 60 a 65, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019).

La Società appartiene al Gruppo internazionale "ALFA" (di seguito "Gruppo"), che possiede nel mondo diversi stabilimenti per la produzione di ... ed è considerato uno dei maggiori produttori di ... a livello mondiale.

Per quanto riguarda il mercato europeo, il Gruppo ha intrapreso la realizzazione di una intera nuova linea produttiva di ... presso lo stabilimento di ... (di seguito "Linea Y").

La Linea Y si aggiungerà alle attuali ... linee produttive già esistenti, e sarà interamente integrata in ottica 4.0 con sistemi di controllo, interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica, integrazione automatizzata, interfaccia uomo-macchina,

rispondenza ai parametri di sicurezza, salute e igiene, nonché sistemi di controllo in remoto e monitoraggio in continuo delle condizioni di lavoro e parametri di processo, mediante set di sensori e adattività alle derive di processo, beneficiando delle più nuove tecnologie disponibili sul mercato (...).

L'investimento complessivamente previsto per il progetto in questione ammonta a circa ... euro.

La realizzazione di ciascuna fase del progetto è strettamente interconnessa con le altre e il progressivo avanzamento dei lavori richiede che la prestazione richiesta a ciascun fornitore sia eseguita coerentemente con il previsto stato di avanzamento dei lavori.

L'Istante, dopo aver richiamato - per quanto qui di interesse - la normativa e la prassi relativa all'iper ammortamento (articolo 1, commi 9 e seguenti, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, articolo 1, commi 60 e seguenti, della legge 30 dicembre 2018, n. 145, circolare n. 4/E del 30 marzo 2017), espone il caso concreto relativo al progetto di realizzazione della Linea Y, la nuova linea produttiva di ... dello stabilimento di ... .

In particolare ALFA evidenzia che, come risulta dal cronoprogramma originariamente posto a base del progetto, i diversi interventi avrebbero dovuto realizzarsi nel rispetto dei tempi richiesti dalla normativa agevolativa (31 dicembre 2020).

Tuttavia, rispetto a tale previsione, gli eventi dei primi mesi dell'anno 2020, legati al Covid-19, hanno avuto rilevanti conseguenze, immediate e di più lungo effetto: le prime sono state conseguenza diretta del blocco imposto ai movimenti delle maestranze dal d.P.C.M. del 22 marzo 2020, le seconde sono dipese dai ritardi "a catena" che si sono verificati in tutti i comparti produttivi una volta riprese le attività.

Come noto, la pandemia ha portato il Governo a decretare, con delibera del Consiglio dei Ministri del 31 gennaio 2020, lo stato di emergenza nazionale per effetto del quale il Presidente del Consiglio ha emanato diversi decreti che, progressivamente hanno condotto alla chiusura degli impianti industriali e al blocco degli spostamenti

sul territorio nazionale e, addirittura, tra gli Stati (cd. "lockdown").

In queste circostanze, anche l'avanzamento dei lavori di realizzazione della Linea Y si è interrotto; a riprova di ciò, la Società allega all'istanza alcuni documenti che testimoniano la sospensione dei lavori (ad esempio, comunicazione del ... marzo 2020 inviata dalla Società a tutti i fornitori avente ad oggetto la sospensione delle attività del cantiere; comunicazione del ... marzo 2020 del Coordinatore della sicurezza del cantiere inviata a tutte le imprese esecutrici dell'appalto avente ad oggetto la cessione temporanea di tutte le aree di cantiere alla committente ALFA; tabella che mostra la diminuzione delle presenze delle maestranze sul cantiere).

L'Istante evidenzia come il ritardo complessivamente accumulato nel primo semestre dell'anno abbia riverberato i suoi effetti sul cronoprogramma.

Il successivo decreto-legge 16 maggio 2020, n. 33 ha posto fine, a far data dal 2 giugno successivo, al divieto di spostamenti tra le diverse Regioni italiane.

La Società rileva che ciò, tuttavia, non ha certamente significato che ogni attività interrotta riprendesse immediatamente il suo corso. Invero, il blocco degli spostamenti e la chiusura degli impianti produttivi ha determinato non solo l'interruzione dell'attività, ma anche il blocco di intere filiere produttive tra loro interconnesse, con inevitabili effetti anche sulle commesse in corso e gli ordinativi attesi.

Tale situazione ha inciso anche su ALFA, il cui progetto di sviluppo della Linea Y ha subito un grave rallentamento, come risulta dal cronoprogramma elaborato alla data del ... ottobre 2020, secondo cui i lavori di realizzazione della nuova Linea si protrarranno inevitabilmente oltre il 31 dicembre 2020, diversamente da quanto previsto nel 2019.

La Società afferma di aver effettuato, al 31 dicembre 2019, pagamenti di acconti, pari ad almeno il 20% del costo dell'investimento, rilevanti ai fini dell'iperammortamento (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Stante la descritta situazione, determinata esclusivamente dagli effetti dei decreti presidenziali e dei decreti legge citati conseguenti alla pandemia da Covid-19, l'Istante

chiede di conoscere se tale intervento dell'Autorità possa configurarsi come una causa giustificatrice, della specie di "forza maggiore" o del c.d. *"factum principis"*, idonea a consentire il prolungamento dell'orizzonte temporale per la fruizione (rectius: spettanza) del suddetto regime di iper ammortamento attraverso un prolungamento del termine del 31 dicembre 2020, di cui all'articolo 1, comma 60, della legge n. 145 del 2018, nel rispetto della *"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"*.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

A fronte della oggettiva situazione descritta, la Società ritiene sia configurabile una causa di giustificazione idonea a rimetterla nei termini di legge in modo da poter godere dell'agevolazione in esame.

In particolare, l'Istante ritiene configurabile un'ipotesi riconducibile alla "forza maggiore" indotta da un *factum principis*, ovvero da un atto della pubblica autorità, tale che, vietando i movimenti delle persone e imponendo la chiusura delle attività produttive, ha impedito che le obbligazioni contrattuali tra la Società e le sue controparti (fornitori e prestatori di servizi) potessero essere correttamente adempiute e completarsi nel previsto termine di legge del 31 dicembre 2020.

ALFA evidenzia che ricorre il caso della forza maggiore quando si verifica e sopravviene un impedimento oggettivo non prevedibile e tale da non poter essere evitato, vale a dire un ostacolo all'adempimento dell'obbligazione, caratterizzato da non imputabilità alla parte obbligata, inevitabilità e imprevedibilità dell'evento.

Nell'ambito delle cause di forza maggiore, con l'espressione *factum principis* si indica precisamente una causa di impossibilità oggettiva ad effettuare una prestazione derivante da un sopravvenuto atto della pubblica autorità.

Quest'ultima rappresenta un'ipotesi di forza maggiore che ricorre quando

determinati provvedimenti legislativi o amministrativi, emanati dopo la conclusione del contratto per interessi generali (come appunto la tutela della salute pubblica), rendono oggettivamente impossibile l'esecuzione della prestazione, in modo temporaneo o definitivo, indipendentemente dalla volontà dei soggetti obbligati.

L'istante evidenzia che, nella consapevolezza di tali effetti, l'articolo 91 del decreto-legge 17 marzo 2020, n. 18 (c.d. "decreto cura Italia") è intervenuto sul precedente decreto-legge emergenziale del 23 febbraio 2020, n. 6 (recante "Misure urgenti in materia di contenimento e gestione dell'emergenza epidemiologica da COVID-19"), inserendo nell'articolo 3 il seguente comma: *"6-bis. Il rispetto delle misure di contenimento di cui presente decreto è sempre valutato al fini dell'esclusione, ai sensi e per gli effetti degli articoli 1218 e 1223 del codice civile, della responsabilità del debitore, anche relativamente all'applicazione di eventuali decadenze o penali connesse a ritardati o omessi adempimenti"*.

In tal modo, sul fronte strettamente civilistico è stato offerto un preciso riferimento normativo per regolare i rapporti *iure privatorum* conseguenti all'emanazione dei provvedimenti normativi volti a disciplinare gli effetti dell'emergenza in corso.

Secondo la giurisprudenza consolidata, gli ordini o i divieti emanati dalle autorità (come quelli innescati dall'emergenza Covid-19) sono suscettibili di determinare l'impossibilità della prestazione qualora: gli stessi siano del tutto estranei alla volontà dell'obbligato (Cass. n. 21973/2007); non siano ragionevolmente prevedibili, secondo la comune diligenza, all'atto dell'assunzione dell'obbligazione (Cass. n. 2059/2000); il debitore abbia sperimentato tutte le ragionevoli possibilità per adempiere regolarmente (Cass. n. 14915/2018; Cass. n. 11914/2016).

Per l'Istante è indubbio che l'emergenza sanitaria in atto e i conseguenti provvedimenti amministrativi, restrittivi della libertà personale della circolazione, per le loro caratteristiche di gravità, eccezionalità ed imprevedibilità, costituiscano senz'altro un'ipotesi di imprevedibilità e di estraneità alla volontà del contribuente. È

quindi evidente che il requisito della dimostrazione del collegamento eziologico fra inadempimento e causa impossibilitante rappresentata dal rispetto delle prescrizioni di contenimento dell'epidemia sia ampiamente soddisfatto nel caso di specie.

L'Istante, con riferimento alla forza maggiore in ambito tributario, cita la recente sentenza della Corte di Cassazione n. 8094/2020, con la quale le Sezioni Unite hanno enunciato il principio di diritto secondo cui gli eventuali benefici fiscali (nel caso di specie l'applicazione di un'aliquota agevolata d'imposta) si applicano *"anche qualora l'edificazione non sia realizzata nel termine di legge, purché tale esito derivi non da un comportamento direttamente o indirettamente ascrivibile all'acquirente, tempestivamente attivatosi, ma per una causa esterna, sopravvenuta, imprevedibile ed inevitabile, malgrado l'adozione di tutte le precauzioni del caso, tale da configurare la forza maggiore, ovvero il factum principis"*.

Riguardo alla prassi, ALFA, dopo aver richiamato la circolare n. 8/E del 3 aprile 2020, la risoluzione n. 35/E del 1° febbraio 2002 e la circolare n. 180 del 10 luglio 1998, si sofferma sulla recente risposta all'interpello n. 485 del 19 ottobre 2020.

Tale risposta, relativa alla detrazione degli interessi passivi su mutuo per acquisto di immobile da accorpate all'abitazione principale, nel confermare l'applicabilità dell'esimente ha affermato la possibilità di fruire di una proroga del termine per un tempo corrispondente alla durata (dal 23 febbraio al 2 giugno 2020) della causa di forza maggiore che ha impedito o rallentato le attività propedeutiche alla destinazione dell'immobile a dimora abituale.

Alla luce della disamina della giurisprudenza e della prassi sopra indicate, la Società ritiene che nel caso in esame sia pacificamente configurabile un *factum principis*, costituito dai diversi provvedimenti aventi forza di legge sopra richiamati (in primis, la delibera del Consiglio dei Ministri del 31 gennaio 2020 e il decreto del Presidente del Consiglio dei Ministri del 22 marzo 2020).

Relativamente alla determinazione del nuovo termine per il completamento dell'iter procedurale previsto dalla legge n. 145 del 2018, l'Istante ritiene che

l'approccio di cui alla risposta n. 485 del 2020, secondo cui si potrà fruire di una proroga del termine per un tempo corrispondente alla durata della causa di forza maggiore (dal 23 febbraio al 2 giugno 2020), non risulti praticabile nel caso della ripresa dei lavori per la realizzazione di impianti complessi tramite appalti. Infatti, il grave dissesto provocato nelle interconnesse *supply chains* dei diversi fornitori dal lockdown non può certamente recuperarsi nel periodo suggerito dalla risposta in quanto la ricostituzione dell'efficienza delle filiere produttive, con sovrapposti ritardi nelle reciproche commesse e perduranti difficoltà di approvvigionamento, richiede molto più tempo.

Stante ciò, ed alla luce di quanto sopra argomentato, l'Istante ritiene che, "salvo ulteriori proroghe dello stato di emergenza che il Governo dovesse decidere prossimamente, o che subentrino ulteriori restrizioni del tipo lockdown, più o meno allargate, la Società, nel rispetto delle condizioni richieste al 31 dicembre 2019, dovrebbe aver diritto a vedersi riconosciuta una proroga dei termini almeno fino alla ... data del 31 dicembre 2021" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

#### **PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE**

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi forniti dal contribuente, assunti acriticamente così come rappresentati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

Si evidenzia, inoltre, che la trattazione di seguito svolta relativamente allo specifico quesito formulato dall'Istante non produce alcun implicito riconoscimento dell'ammissibilità all'iper ammortamento, in tutto o in parte, dell'investimento in questione; riguardo a quest'ultimo, per di più, si deve rilevare che una parte dei costi e degli acconti relativi alla realizzazione della Linea Y si riferiscono ad opere edili (v. pagg. ... e ... dell'istanza di interpello), che - in linea di principio - sono escluse

dall'agevolazione (v. circolare n. 4/E del 2017, paragrafo 9).

Non costituisce, inoltre, oggetto del presente parere la verifica della corretta applicazione delle regole concernenti l'imputazione temporale degli investimenti, né di quelle concernenti la determinazione del costo fiscale degli stessi.

Di conseguenza, su tutti i predetti aspetti rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, con riferimento al quesito formulato nell'interpello in esame si esprimono, per ciò che rileva in questa sede, le seguenti considerazioni.

Il comma 9 dell'articolo 1 della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2017, il c.d. "iperammortamento", 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.

Con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 (alla quale si rimanda per approfondimenti, anche in merito alla distinzione tra spettanza e fruizione dell'agevolazione) sono stati forniti i primi chiarimenti relativi alla disciplina dell'iperammortamento.

L'iperammortamento, in prima battuta, è stato prorogato dall'articolo 1, comma 30, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), e, successivamente, è stato ulteriormente prorogato, con modifiche, dall'articolo 1, comma 60, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019).

Il comma 60 appena citato dispone che *"Al fine di favorire processi di trasformazione tecnologica e digitale secondo il modello «Industria 4.0», le*

*disposizioni dell'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, si applicano, nelle misure previste al comma 61 del presente articolo, 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".*

Pertanto, in presenza di una "prenotazione" fatta entro il 31 dicembre 2019 (attraverso l'ordine accettato e il pagamento di acconti nella misura richiesta), il momento di "effettuazione" dell'investimento (da determinarsi, in relazione alle diverse modalità di realizzazione, secondo le regole previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR - v. circolare n. 4/E citata) poteva essere differito di un anno (dal 31 dicembre 2019 al 31 dicembre 2020).

Nel caso di specie, ALFA evidenzia di non essere riuscita a completare l'investimento entro la suddetta data del 31 dicembre 2020 a causa delle restrizioni imposte dall'autorità pubblica a seguito dell'emergenza Covid-19.

Al riguardo, pur ritenendo plausibile - secondo l'*id quod plerumque accidit* - che nella fattispecie rappresentata dall'Istante possano essersi verificate condizioni pregiudizievoli che hanno causato ritardi nel completamento delle opere e degli investimenti programmati, e che tali fattori ostativi possano essere stati determinati da elementi non dipendenti dalla volontà della Società e dei fornitori, ma da specifiche disposizioni normative adottate dall'autorità pubblica per fronteggiare l'emergenza sanitaria tuttora in corso, non si condivide la soluzione interpretativa proposta nell'istanza di interpello in esame, in quanto, per le motivazioni di seguito esposte, un'eventuale proroga del termine di effettuazione dell'investimento descritto, basata su di un'interpretazione amministrativa, non troverebbe giustificazione nel vigente quadro normativo che disciplina la materia oggetto del presente interpello.

Al riguardo, va in primo luogo ricordato che il legislatore, proprio in

considerazione delle possibili conseguenze direttamente o indirettamente provocate dall'emergenza sanitaria, è già intervenuto sul termine finale per l'effettuazione degli investimenti in beni strumentali agevolabili. Infatti, l'articolo 50 del decreto-legge 19 maggio 2020, n. 34 (c.d. "decreto rilancio"), convertito, con modificazioni, dalla legge 17 luglio 2020, n. 77, ha differito di 6 mesi il termine finale per l'effettuazione degli investimenti ammissibili al c.d. *"super ammortamento"*; in particolare, la citata norma ha disposto che: *"In considerazione della situazione emergenziale covid-19, il termine del 30 giugno 2020 previsto dall'articolo 1 del decreto-legge del 30 aprile 2019, n. 34, convertito, con modificazioni, dalla legge 28 giugno 2019, n. 58, è prorogato al 31 dicembre 2020"*.

Nello stesso intervento normativo, invece, non è stata disposta alcuna estensione del termine finale previsto per l'effettuazione degli investimenti ammissibili all'*iper ammortamento*, vale a dire degli investimenti in beni riconducibili agli allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016; tale termine, per il caso di investimenti "prenotati" entro il 31 dicembre 2019 con ordine accettato e versamento dell'acconto del 20 per cento (come nel caso di specie), è stato fissato al 31 dicembre 2020 dall'articolo 1, comma 60, della legge n. 145 del 2018.

Appare fondato, dunque, ritenere che il legislatore abbia scientemente adottato una differente soluzione nella considerazione che, in relazione agli investimenti nei beni indicati negli allegati A e B, il predetto termine del 31 dicembre 2020 è stato ritenuto già sufficiente, in via generale, per consentire la ripresa e il completamento degli investimenti.

Conseguentemente, poiché le criticità provocate dall'emergenza sanitaria sui tempi di completamento degli investimenti agevolabili hanno già formato oggetto di specifico intervento normativo, in assenza di un ulteriore espresso intervento del legislatore, non ricorrono margini per riconoscere, con un documento di prassi amministrativa, un'ulteriore proroga dei termini per il completamento degli investimenti ammessi al regime dell'*iper ammortamento*.

Cionondimeno, occorre tuttavia precisare che, nella fattispecie in parola, il mancato rispetto del termine del 31 dicembre 2020 non comporta, quale propria conseguenza, la perdita definitiva dei benefici previsti nell'ambito del "Piano Impresa 4.0" in relazione agli investimenti intrapresi nel 2019 e non completati entro il 31 dicembre 2020. Tali investimenti, infatti, ricorrendo i relativi requisiti, rientrano nell'analoga disciplina agevolativa prevista - per gli investimenti in beni riconducibili ai citati allegati A e B - dall'articolo 1, commi 189 e 190, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), nella forma di credito d'imposta in misura pari, rispettivamente, al 40 per cento e al 15 per cento.

Si evidenzia, al riguardo, che il legislatore ha disposto, senza soluzione di continuità rispetto alla precedente disciplina dell'iper ammortamento, l'ammissibilità al credito d'imposta degli investimenti effettuati *"...a decorrere 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 ..."* (v. comma 185).

In definitiva, qualora il momento di effettuazione dell'investimento si verifichi entro il 30 giugno 2021, in presenza delle condizioni precedentemente indicate, si ritiene che la fattispecie oggetto d'interpello rientri nell'ambito applicativo del credito d'imposta di cui alla legge n. 160 del 2019, atteso che l'accettazione dell'ordine e il versamento dell'acconto del 20 per cento sono comunque avvenuti entro la data del 31 dicembre 2020, risultando così soddisfatte le condizioni previste dal citato comma 185.

Parimenti, va evidenziato che in sede di legge di bilancio 2021 è stata introdotta una nuova (e ulteriore) versione del credito d'imposta.

In particolare, con l'articolo 1, commi 1051 e seguenti, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), il legislatore, preso atto delle criticità dovute all'emergenza Covid-19, ha potenziato il precedente credito d'imposta, soprattutto per i

beni di cui ai citati allegati A e B; infatti, come emerge dalla relazione illustrativa del disegno di legge, la disciplina *"in esame - nell'ambito di un più ampio rafforzamento del programma 'Transizione 4.0' diretto a favorire e ad accompagnare le imprese nel processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, nonché al fine di rilanciare il ciclo degli investimenti penalizzato dall'emergenza legata al Covid-19 - estende fino al 31 dicembre 2022 (...) la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, prevedendo il potenziamento delle aliquote agevolative, l'incremento dell'ammontare delle spese ammissibili e l'ampliamento dell'ambito oggettivo, e anticipando, nel contempo, le decorrenza della innovata disciplina al 16 novembre 2020 (...)"*.

Pertanto, per effetto di tale nuova disciplina agevolativa, la Società, qualora non riuscisse ad effettuare l'investimento neanche entro il termine del 30 giugno 2021, si troverebbe nella situazione di poter utilizzare, per il medesimo investimento, il nuovo credito d'imposta come disciplinato dalla legge di bilancio 2021.

In conclusione, nel confermare - per le considerazioni di ordine sistematico sopra svolte - che non ricorrono le condizioni affinché la scrivente riconosca, in via interpretativa, una proroga del termine finale di effettuazione degli investimenti, si evidenzia, tuttavia, che sussistono i presupposti affinché l'Istante verifichi, nel caso concreto che lo riguarda, in quale delle richiamate discipline agevolative, succedutesi senza soluzione di continuità, debba essere collocato l'investimento in corso di realizzazione.

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**