

Risposta n. 532/2022

OGGETTO: Iper ammortamento - Effettuazione dei cc.dd. "investimenti sostitutivi" - Articolo 1, commi 9-13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 e articolo 1, comma 35, della legge 27 dicembre 2017, n. 205

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

QUESITO

La Società ALFA SRL (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito all'effettuazione dei cc.dd. "investimenti sostitutivi", di cui all'articolo 1, comma 35, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), ai fini del c.d. "iper ammortamento", di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) e ss.mm.ii..

La Società, costituita il 2022 mediante conferimento in denaro del socio unico BETA SRL (di seguito "Socio Unico"), esercita l'attività di progettazione e costruzione di

ALFA, con effetti a partire dal 2022, ha ricevuto dal Socio Unico un conferimento in natura avente ad oggetto il ramo d'azienda relativo all'attività di progettazione e costruzione di ... ; del ramo aziendale in questione fanno parte, tra le altre, due linee produttive destinate alle attività di produzione di ... e all'assemblaggio di

L'Istante evidenzia che l'avvio della suddetta attività produttiva di ... è avvenuto in seguito all'installazione delle due linee produttive sopra citate, acquisite nel contesto di un programma di investimenti realizzato dal citato Socio Unico, a partire dall'anno 2018; nello specifico, tali investimenti, effettuati progressivamente negli anni d'imposta 2018 e 2019, hanno avuto ad oggetto l'acquisizione di macchinari nuovi e tecnologici, riconducibili ai beni inclusi nell'allegato A alla legge n. 232 del 2016 (di seguito anche "Allegato A"), che, a seguito dell'interconnessione al sistema aziendale di gestione, hanno beneficiato dell'iper ammortamento in base alla disciplina normativa *pro-tempore* applicabile.

In relazione agli investimenti agevolati e in ordine alla titolarità della fruizione dell'iper-ammortamento, la Società rappresenta di essere subentrata, in qualità di conferitaria, nella posizione fiscale del Socio Unico conferente, evidenziando che al 2022 - data di efficacia del conferimento, realizzato in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 176 del TUIR - il periodo di fruizione dell'agevolazione fiscale in argomento era ancora in corso, per un ammontare residuo di maggiori quote di ammortamento fiscalmente deducibili pari ad euro ... (corrispondenti a un beneficio fiscale complessivo di euro ...).

In linea con la strategia adottata dal gruppo Beta ... , che prevede la rifocalizzazione sulla produzione di ... , ALFA intende potenziare l'attività di produzione di ... , attraverso la creazione di una filiera europea più sostenibile e resiliente, dando vita al c.d. "*Progetto ...*", che sarà realizzato attraverso l'ampliamento del citato stabilimento produttivo, con un primo incremento di capacità produttiva già entro settembre 2023 e un esercizio a pieno regime entro luglio 2024.

Al fine di raggiungere gli obiettivi di produzione programmati, l'Istante intende procedere alla sostituzione dei macchinari che compongono le due linee produttive (di seguito "Beni Sostituiti") con nuove tipologie di macchinari maggiormente performanti e tecnologicamente più avanzati, sempre riconducibili, per caratteristiche tecniche, ai beni elencati nell'Allegato A, da interconnettere al sistema aziendale di

gestione (di seguito "Beni Sostitutivi").

Tale operazione, nel suo complesso, si articola, sul piano sequenziale e temporale, nell'interruzione dell'interconnessione dei Beni Sostituiti, a cui faranno seguito la loro disinstallazione e dismissione e la successiva sostituzione con i Beni Sostitutivi.

Più in particolare, l'Istante evidenzia che nel corso del periodo d'imposta 2022 sono iniziate - e si concluderanno - le operazioni di smontaggio e di disconnessione dei Beni Sostituiti, mentre nel periodo d'imposta 2023 si procederà sia al "realizzo a titolo oneroso" dei Beni Sostituiti sia alla loro sostituzione mediante l'acquisizione, l'installazione e l'interconnessione dei nuovi Beni Sostitutivi.

A tal riguardo, la Società precisa che la "dismissione" dei Beni Sostituiti (vecchi macchinari, componentistica, etc.) avverrà, tra l'altro, mediante "cessione a titolo oneroso" ad operatori specializzati (rottamatori), i quali provvederanno, dietro corrispettivo, anche allo smaltimento dei materiali e dei componenti non più riutilizzabili; il tutto secondo uno schema contrattuale (già adottato nell'anno 2021 dal Socio Unico per la cessione di una vecchia linea produttiva, non oggetto dell'agevolazione fiscale in commento) che si compone di un contratto di appalto per lo smontaggio e la rimozione dei macchinari della linea e di un contratto di vendita dei materiali derivanti dalle predette attività di smontaggio.

Tanto rappresentato, in relazione agli "investimenti sostitutivi" prospettati, l'Istante - richiamando l'articolo 1, comma 35, della legge n. 205 del 2017 (di seguito anche solo "comma 35") - chiede se:

1) l'ipotesi di "dismissione" dei singoli macchinari - da realizzarsi previo smontaggio degli stessi e successiva "cessione a titolo oneroso" ad operatori specializzati (rottamatori), i quali provvederanno, dietro corrispettivo, anche allo smaltimento dei materiali e dei componenti non riutilizzabili - sia equiparabile alla fattispecie di "realizzo a titolo oneroso" di cui al citato comma 35, ai sensi del quale, in presenza delle altre condizioni ivi stabilite, è consentita la possibilità, in caso di

sostituzione dei beni agevolati, di continuare a fruire del corrispondente iperammortamento residuo;

2) possa ritenersi soddisfatto, nel caso in esame, il requisito temporale richiesto dalla disciplina normativa in materia di investimenti sostitutivi, secondo cui il realizzo e la sostituzione dei Beni Sostituiti, nonché l'interconnessione dei Beni Sostitutivi, devono avvenire nel medesimo periodo d'imposta;

3) la fruizione delle quote residue della maggiorazione debba essere sospesa nel periodo di tempo intercorrente tra l'interruzione dell'interconnessione (disconnessione) dei Beni Sostituiti e l'avvenuta interconnessione dei Beni Sostitutivi, oppure se debba proseguire senza soluzione di continuità nello stesso periodo della disconnessione dei Beni Sostituiti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In ordine ai quesiti posti, l'Istante ritiene, rispettivamente, che:

1) la dismissione dei Beni agevolati Sostituiti, effettuata secondo le modalità sopra evidenziate, sia riconducibile alla fattispecie del "realizzo a titolo oneroso" prevista dal comma 35 "poiché, all'atto della cessione dei beni da parte di ALFA, il soggetto rottamatore verserà alla Società medesima un corrispettivo pari al valore di mercato dei materiali riutilizzabili degli stessi beni" (v. pag. ... dell'istanza di interpello). L'Istante ritiene, inoltre, che con la risposta ad interpello n. 317 del 31 maggio 2022 - resa in tema di fruizione del "super ammortamento" residuo nell'ipotesi di eliminazione volontaria del bene agevolato dal processo produttivo - la fattispecie della "rottamazione" dei beni agevolati sia stata equiparata, agli effetti di tale disciplina agevolativa, all'ipotesi della loro cessione a titolo oneroso;

2) anche nella particolare situazione prospettata sussistano le condizioni per poter continuare a fruire dell'iperammortamento, posto che, a tal fine, non assume rilievo la circostanza che lo smontaggio dei Beni Sostituiti dalla linea produttiva

avvenga in un esercizio (2022) precedente a quello in cui avverrà la loro "rottamazione" e "sostituzione" con i Beni Sostitutivi (2023); "solo per queste ultime due condizioni, infatti, la norma richiede, espressamente ed in modo perentorio, la coesistenza nel medesimo periodo d'imposta" (v. pag. ... dell'istanza di interpello);

3) poiché l'interconnessione dei Beni Sostitutivi rappresenta la condizione necessaria ai fini della fruizione dell'agevolazione fiscale in esame, all'atto dell'interruzione dell'interconnessione dei Beni Sostituiti occorra sospendere la fruizione del beneficio in commento e, successivamente all'interconnessione dei Beni Sostitutivi, si possa continuare ad usufruire dell'agevolazione, "in misura pari all'intero ammontare della maggiorazione che residuava alla data della predetta sospensione" (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 informazioni 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 (i) della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati nell'Allegato A, (ii) della sussistenza di tutti gli altri presupposti per il riconoscimento del beneficio fiscale, in capo prima al Socio Unico conferente e poi alla Società conferitaria, e (iii) della corretta quantificazione dell'agevolazione; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Riguardo ai requisiti tecnici, si ricorda che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti puntuali chiarimenti sulla gestione delle istanze di interpello aventi ad oggetto diverse misure agevolative (tra cui quella in argomento) che presuppongono l'espletamento di preliminari verifiche tecniche in ordine alla sussistenza dei requisiti che consentono di fruire del beneficio non di competenza

dell'Agenzia delle entrate; in particolare è stato chiarito che, nell'ipotesi di mancata allegazione all'istanza di interpello del parere del competente organo tecnico in ordine alla riconducibilità dei beni tra quelli ammissibili alla agevolazione (come nel caso di specie), la risposta dell'Agenzia delle entrate verte soltanto sull'esame del quesito di carattere fiscale assumendo acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, coerentemente ai suddetti chiarimenti, il presente parere non comporta, per i beni oggetto dell'investimento in questione, alcun riconoscimento della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge ai fini agevolativi; in relazione a tale profilo resta impregiudicata ogni facoltà di controllo dell'Agenzia, così come resta impregiudicata la facoltà dell'Istante di richiedere un eventuale parere tecnico al Ministero dello Sviluppo Economico.

Inoltre, sempre in via preliminare, si ritiene opportuno evidenziare che, ai fini della presente risposta, vengono assunte acriticamente le seguenti circostanze rappresentate dall'Istante, secondo le quali:

- "... nel corso del 2022 sono iniziate e si concluderanno le operazioni di smontaggio e disconnessione dei Beni Sostituiti, mentre ... nel successivo anno 2023 si procederà sia al realizzo a titolo oneroso dei Beni Sostituiti, che alla loro sostituzione mediante l'acquisizione, l'installazione e l'interconnessione dei nuovi Beni Sostitutivi" (v. pag. ... dell'istanza di interpello);

- l'eliminazione dei beni agevolati dal processo produttivo avviene secondo lo schema contrattuale che "... si compone di un contratto di appalto per lo smontaggio e la rimozione dei macchinari della linea e di un contratto di vendita dei materiali derivanti dalle predette attività di smontaggio" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

La verifica di tali circostanze, infatti, necessita del riscontro di ulteriori elementi di carattere fattuale, valutabili esaustivamente solo in sede di eventuale controllo.

Ciò premesso, riguardo alle questioni prospettate dalla Società si osserva quanto segue.

L'articolo 1, commi da 9 a 13, della legge n. 232 del 2016, ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2017, la disciplina del c.d. "iper ammortamento", che prevede, ai soli fini delle imposte sui redditi, e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di leasing, la possibilità, per i soli titolari di reddito d'impresa, di maggiorare del 150 per cento, ai fini fiscali, il costo di acquisizione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, ad elevatissima tecnologia e interconnessi tra loro, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale in chiave "4.0", elencati nell'Allegato A annesso alla medesima legge di bilancio 2017.

L'iper ammortamento - che costituisce l'evoluzione del c.d. "super ammortamento", introdotto dall'articolo 1, commi da 91 a 94, e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) - è stato prorogato, inizialmente, dall'articolo 1, comma 30, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018), e, successivamente, è stato ulteriormente prorogato, con modificazioni, dall'articolo 1, commi da 60 a 65, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019).

In tema di "investimenti sostitutivi", il comma 35 dell'articolo 1 della citata legge di bilancio 2018 dispone che, ai soli effetti della disciplina dell'iper ammortamento, *"... se nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione del costo si verifica il realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione, non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:*

a) sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232;

b) attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione secondo le regole previste dall'articolo 1, comma 11, della legge 11 dicembre 2016, n. 232."

In base al successivo comma 36, *"Nel caso in cui il costo di acquisizione*

dell'investimento sostitutivo di cui al comma 35 sia inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito e sempre che ricorrano le altre condizioni previste alle lettere a) e b) del comma 35, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento."

Come evidenziato nella relazione illustrativa alla legge di bilancio 2018 e confermato, in via di prassi, nella circolare n. 8/E del 10 aprile 2019 (paragrafo 2.3), le disposizioni in materia di investimenti sostitutivi intendono evitare che il beneficio dell'iper ammortamento interferisca, negli esercizi successivi, con le scelte di investimento più opportune che l'impresa possa avere l'esigenza di compiere al fine di mantenere il livello di competitività raggiunto; non può escludersi, infatti, che in determinati casi l'impresa abbia la necessità di sostituire i beni agevolati con beni più performanti e pur sempre nella prospettiva di accrescere il livello di competitività tecnologica perseguito e raggiunto in ottica "4.0".

Pertanto, in presenza delle condizioni previste dal comma 35 non viene meno la fruizione delle residue quote di iper ammortamento.

Sul tema degli investimenti sostitutivi, nella citata circolare n. 8/E del 2019 (paragrafo 2.3) è stato ulteriormente precisato che il c.d. "*recapture*", ossia il recupero del beneficio dell'iper ammortamento in caso di "cessione a titolo oneroso" o "delocalizzazione" dei beni agevolati - introdotto, per gli investimenti effettuati dal 15 luglio 2018, dall'articolo 7 del decreto legge 12 luglio 2018, n. 87 (c.d. "decreto dignità"), convertito, con modificazioni, dalla legge 9 agosto 2018, n. 96 - non opera nell'ipotesi in cui il bene iper ammortizzabile ceduto venga sostituito, nel rispetto delle condizioni dettate dall'articolo 1, comma 35, della citata legge di bilancio 2018, da un altro bene dalle caratteristiche uguali o superiori: in tal caso, infatti, il livello tecnologico raggiunto dall'azienda non si riduce e, quindi, l'agevolazione viene mantenuta.

Ciò posto, con riferimento al quesito 1) formulato dall'Istante - circa la possibilità di fruire dell'iper ammortamento residuo a seguito dell'effettuazione dei

descritti "investimenti sostitutivi" - si è dell'avviso che, sulla base del quadro normativo e di prassi sopra riportato, tale fruizione non risulti preclusa.

Al riguardo, la Società, nell'istanza, fa presente di voler procedere alla sostituzione di alcuni beni agevolati con altri più performanti in quanto, per perseguire obiettivi di *policy* di gruppo, vi è la necessità di aumentare la produzione di ... e, di conseguenza, per ALFA vi è la necessità di incrementare la capacità di produzione di ... , anche attraverso il miglioramento del livello di competitività tecnologica della sua struttura produttiva.

Nel particolare caso di specie, l'eliminazione dei macchinari dalle due linee produttive in questione (eliminazione propedeutica alla sostituzione con nuove tipologie di macchinari maggiormente performanti e tecnologicamente più avanzati) avviene attraverso uno schema contrattuale (contratto di appalto per la rimozione dei macchinari e contratto di vendita dei materiali derivanti dalle predette attività di rimozione) i cui effetti complessivi possono essere assimilati, ai fini della normativa in esame, a quelli prodotti dal "*realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione*" previsto dal comma 35.

Tale conclusione è conforme alla *ratio* delle disposizioni in materia di investimenti sostitutivi, che, come sopra evidenziato, intende preservare le scelte di investimento più opportune che l'impresa, successivamente, possa avere l'esigenza di compiere relativamente a beni già oggetto di agevolazione, al fine di mantenere o accrescere il proprio livello di competitività tecnologica.

In merito al quesito 2), relativo alla sussistenza, nel medesimo periodo d'imposta, del "*realizzo a titolo oneroso del bene oggetto dell'agevolazione*", della "sostituzione" del bene e dell'"attestazione", si ritiene di poter concordare con la tesi dell'Istante.

Infatti, dagli elementi contenuti nell'istanza di interpello (che in questa sede, come detto, vengono assunti acriticamente), emerge che nel 2023 la Società procederà sia al "realizzo a titolo oneroso" dei Beni Sostituiti sia alla loro "sostituzione" (a seguito dell'acquisizione, dell'installazione e dell'interconnessione dei Beni

Sostitutivi); ovviamente ALFA, per poter continuare a fruire del beneficio in questione, entro il medesimo periodo d'imposta, dovrà anche attestare la sussistenza dei requisiti previsti dalla lettera *b)* del comma 35.

In ultimo, riguardo al quesito 3), concernente le conseguenze della "disconnessione" dei Beni Sostituiti e l'interconnessione dei Beni Sostitutivi, si osserva quanto segue.

Nella circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, relativa al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, è stato precisato - sulla scorta del parere tecnico reso dal Ministero dello Sviluppo Economico in relazione alla risposta ad interpello n. 394 dell'8 giugno 2021 - che il requisito dell'interconnessione deve essere mantenuto in essere per tutto il periodo di godimento dei benefici 4.0 e che, ai fini dei controlli, dovrà essere cura dell'impresa beneficiaria documentare, attraverso un'adeguata e sistematica reportistica, il mantenimento, per tutto il periodo di fruizione dei benefici, delle caratteristiche e dei requisiti richiesti.

Per tali ragioni, l'interconnessione, nel contesto delle agevolazioni 4.0, assume un rilievo determinante.

Di conseguenza, con riferimento al caso di specie, si ritiene che la fruizione dell'iper ammortamento residuo debba essere sospesa nel periodo di tempo intercorrente tra l'interruzione dell'interconnessione dei Beni Sostituiti e l'avvenuta interconnessione dei Beni Sostitutivi.

In altri termini, nel periodo di mancata interconnessione la quota annua di iper ammortamento spettante per i beni in questione dovrà essere proporzionalmente ridotta; la fruizione dell'iper ammortamento potrà riprendere - per l'importo complessivamente pari all'iper ammortamento residuo al momento l'interruzione dell'interconnessione dei Beni Sostituiti - solo nel momento in cui verrà effettuata la "nuova" interconnessione, ossia quella riguardante i Beni Sostitutivi.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)