

OGGETTO: *Interpello n. 904-1257/2020*
Articolo 11, comma 1, lett.a), legge 27 luglio 2000, n.212

Codice Fiscale *Partita IVA*
Istanza presentata il 07/08/2020

Con l'interpello specificato in oggetto e' stato esposto il seguente

QUESITO

L'istante svolge l'attività di allevamento di suini e coltivazione di cereali, nonché di produzione di energia elettrica (sia da fonte fotovoltaica che da risorse agroforestali). Ai sensi dell'articolo 1, comma 423, della legge 23 dicembre 2005, n. 266, la produzione di energia, raggiungendo la prevalenza con prodotti propri, rientra nel reddito agrario ad eccezione della parte eccedente la franchigia ed escludendo da tassazione il corrispettivo riconducibile alla tariffa incentivante.

Intende ora realizzare un nuovo impianto per la produzione di energia da biogas. A tal fine dichiara di dover acquistare un insieme di beni strumentali (ossia caricatore del solido, pompe di miscelazione delle biomasse liquide e solide, contenitore meccanico con altre due pompe, due gasometri con desolforazione, quattro miscelatori ed un impianto di riscaldamento) necessari per la trasformazione delle biomasse agricole in biogas.

Il biogas prodotto, a sua volta, viene condotto in un cogeneratore che lo trasforma in energia elettrica, immessa in rete e ceduta al Gestore dei Servizi Energetici (GSE), ed in energia termica, riutilizzata in azienda. Precisa che la produzione di energia avviene solo all'interno del generatore, mentre le precedenti fasi consistono nella trasformazione di un prodotto agricolo in gas.

L'impianto prevede una seconda componente (la cui realizzazione è ancora ipotetica), posta a completamento della prima, per la purificazione del biogas e la produzione di biometano per l'immissione in rete e per l'autotrazione.

Ciò premesso, chiede se le componenti sopra descritte per l'impianto che intende realizzare (che sono distinte rispetto al generatore di energia) possano beneficiare del credito di imposta previsto dal Piano Nazionale Impresa 4.0, e di cui ai commi 184-194 dell'articolo 1, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'istante ritiene che i beni strumentali costituenti l'impianto di produzione di energia elettrica e termica, al netto del generatore di energia, rientrando tra quelli previsti dall'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, abbiano i requisiti oggettivi per poter beneficiare del credito di imposta del 40 per cento di cui all'articolo 1, comma 189, della legge 27 dicembre 2019, n. 160.

Nello specifico, l'istante ritiene che tali beni rientrino, specificatamente, tra le "macchine utensili e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime" (punto 3 della categoria "Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti") e tra i "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" (punto 9 della categoria "Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità"). Sostiene, inoltre, che la produzione di energia elettrica da fonti agroforestali è considerata una attività di trasformazione rientrante nella categoria delle attività agricole connesse, così come precisato dalla circolare della Agenzia delle entrate n. 32/E del 6 luglio 2009.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi 9 e seguenti della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) ha introdotto la disciplina dell'iper ammortamento, prevedendo, 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 (o 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), funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale in chiave "industria 4.0". Si tratta di beni ad elevatissima

tecnologia ed interconnessi tra loro, elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017 (allegato A), per i quali la maggiorazione è riconosciuta nella misura del 150 per cento del costo di acquisizione.

La disciplina dell'iper ammortamento è stata successivamente prorogata dalla legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018) e dalla legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019). Con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico (MiSE), inoltre, sono stati forniti i primi chiarimenti.

L'articolo 1, comma 184 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) ha poi ridefinito la disciplina degli incentivi fiscali collegati al "Piano nazionale Impresa 4.0", prevedendo la possibilità per le imprese residenti nel territorio dello Stato di accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, alle condizioni e nelle misure stabilite dai successivi commi 188, 189 e 190 in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.

Con riferimento all'ambito soggettivo di applicazione della norma, diversamente dall'iper ammortamento che limitava l'agevolazione ai soli titolari di reddito d'impresa, possono beneficiarie del nuovo credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito. Sono escluse le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale e le imprese destinatarie di sanzioni interdittive.

Gli investimenti agevolabili devono essere effettuati dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021, a condizione che entro il 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.

Riguardo l'ambito oggettivo, deve trattarsi di beni strumentali nuovi, materiali o immateriali, come espressamente individuati ai commi 188, 189 e 190 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2020. Tali beni, pertanto, devono caratterizzarsi per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria del credito d'imposta, ossia, devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa e devono essere, inoltre, "nuovi", per cui l'agevolazione non spetta per i beni a qualunque titolo già utilizzati (cfr. anche circolare n. 90 del 2001 per quanto concerne il requisito della novità).

Ai sensi del predetto comma 189, relativo agli investimenti in beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0", ricompresi nell'allegato A della legge di bilancio 2017, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 40 per cento del costo - determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del Testo Unico delle Imposte sui Redditi (TUIR) - per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di Euro e del 20 per cento per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro, che costituisce il tetto massimo di spesa per beneficiare del credito di imposta.

I beni strumentali di cui al comma 189, contenuti nel predetto allegato A, sono tutti previsti per specifiche funzioni: manifattura, assemblaggio, deformazione, asportazione, carico e scarico nella parte relativa ai beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati gestiti tramite sensori e azionamenti; sistemi di monitoraggio, misura, ispezione, marcatura, etichettatura nella parte dei sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità interazione uomo macchina (tra cui i sistemi per il sollevamento e le apparecchiature di comunicazione).

Con riferimento, invece, agli investimenti in beni immateriali (software, sistemi

e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi ad investimenti in beni materiali "industria 4.0", ricompresi nell'allegato B della legge di bilancio 2017, il credito d'imposta spetta in misura pari al 15 per cento del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro (articolo 1, comma 190, legge di bilancio 2020).

Infine, ai sensi del comma 188, per gli investimenti in altri beni strumentali materiali, diversi da quelli di cui agli allegati A e B richiamati dai commi 189 e 190, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del 6 per cento, nel limite massimo dei costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione in cinque quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione per i beni di cui agli allegati A e B della legge di bilancio 2017, ovvero di entrata in funzione per gli altri beni. Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto (cfr. articolo 1, comma 192, della legge di bilancio 2020).

Tutto ciò premesso, con riferimento al caso di specie, l'istante dichiara di svolgere, tra l'altro, l'attività di produzione di energia elettrica sia da fonte fotovoltaica che da risorse agroforestali, ed intende realizzare un impianto per la produzione di energia elettrica da biogas, formato da alcune componenti dettagliate nell'istanza.

In merito, è utile in via preliminare rilevare che, come chiarito dalla circolare n. 32/E del 6 luglio 2009, per "fonti rinnovabili agroforestali" si intendono le biomasse, ovvero, la parte biodegradabile dei prodotti, rifiuti e residui provenienti dall'agricoltura (comprendente sostanze vegetali ed animali) e dalla silvicoltura (es. biomasse legnose che si ottengono da legna da ardere).

Fatta tale premessa, si fa presente che, come precisato nella richiamata circolare dell'Agenzia delle Entrate e del MiSE n. 4/E del 30 marzo 2017, in via di principio sono escluse dall'agevolazione dell'iper ammortamento previsto per i beni di cui all'allegato A tutte le soluzioni finalizzate alla produzione di energia, quali ad esempio i sistemi cogenerativi, i sistemi di generazione di energia da qualunque fonte rinnovabile e non.

Di conseguenza, questa Direzione ritiene che tale esclusione, avendo valenza generale, debba riferirsi ad ogni soluzione finalizzata a produrre energia e non solo ad una o più specifiche componenti di un impianto attraverso le quali si ottiene concretamente l'energia. Pertanto, posto che l'impianto produttivo di energia dalle biomasse dev'essere considerato nella sua interezza, ovvero prescindendo dalle singole componenti che lo costituiscono, si ritiene che l'esclusione prevista dalla circolare n. 4/E del 2017 si applichi anche al caso di specie, con riferimento al credito d'imposta previsto dall'articolo 1, comma 189, della legge di bilancio 2020.

Fermo restando che la riconducibilità di un bene nell'elenco di cui all'allegato A non rientra tra le valutazioni esperibili in sede di interpello, si rileva tale elenco di beni strumentali, che risulta essere di tipo puntuale ed è da interpretare, ai fini dell'agevolazione in commento, in modo restrittivo, non include alcun impianto di produzione di energia tra i beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese, secondo il "modello Industria 4.0".

In conclusione, per le ragioni sopra riportate non si condivide la soluzione interpretativa proposta dall'istante. Pertanto, non si ritiene applicabile nel caso di specie il credito d'imposta previsto dall'articolo 1, comma 189, della legge di bilancio 2020 all'investimento che l'istante intende realizzare, avente ad oggetto un impianto complessivamente finalizzato ad avviare un nuovo processo di produzione di energia elettrica e termica attraverso la valorizzazione energetica delle biomasse agricole

prodotte.

I documenti citati sono disponibili sul sito www.agenziaentrate.gov.it

**Firma su delega (prot. n. 45077 del 1° aprile 2020) del
DIRETTORE REGIONALE**

Pier Paolo Verna

IL CAPO UFFICIO

Paola Alfieri

(firmato digitalmente)