

Risposta n. 109/2024

OGGETTO: credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali 4.0 – art. 1, co. 1051–1063, della legge n. 178 del 2020 – bene agevolabile – requisito della "novità" – acquisto di bene già utilizzato dall'acquirente sulla base di un contratto di noleggio – non spettanza

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

QUESITO

ALFA S.P.A. (di seguito "Società") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000, in ordine alla corretta interpretazione della disciplina relativa al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali 4.0 previsto dall'articolo 1, commi 1051-1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito, "Credito d'imposta 4.0"), in relazione alla fattispecie prospettata.

La Società rappresenta:

- di occuparsi del trattamento superficiale di materiali e impianti utilizzati nel settore [...] e di far parte del settore [...];

- che, con contratto del [...] ha concluso un accordo con la BETA (di seguito, "Fornitore"), denominato [...] (di seguito, "Contratto di noleggio" o "Contratto"), avente ad oggetto il diritto d'uso (*i.e.*, noleggio), oltre ai servizi di manutenzione e riparazione espressamente previsti nel relativo Allegato 2, di un impianto denominato [...] (di seguito, "Impianto") presso il luogo convenuto (*i.e.*, la propria sede);

- che, in base al Contratto, dalla consegna dell'Impianto [...] viene stabilito un periodo di noleggio per la durata di 18 mesi, con rinnovo automatico per ulteriori 3 mesi.

La Società riferisce che i corrispettivi del Contratto di noleggio sono così modulati: (i) maxi canone iniziale di € [...]; (ii) canone per i mesi 1-6: € [...]; (iii) canone per i mesi 7-9: € [...]; (iv) canone per i mesi 10-18: € [...]; (v) in caso di rinnovo automatico per ulteriori 3 mesi, si prevede un canone mensile pari a € [...]; (vi) l'importo *una tantum* di € [...] al termine del Contratto di noleggio per lo smantellamento e il trasporto dell'Impianto in [...].

La Società sottolinea che, senza il previo consenso scritto del Fornitore, può apportare solo modifiche o aggiunte che non siano sostanziali e non interferiscano con la funzione o il valore dell'Impianto e che, al termine del Contratto, tutti i diritti e la titolarità su eventuali aggiunte all'Impianto che ne diventino parti integranti sono ceduti al Fornitore (fermo restando che, in ogni caso, la stessa non avrà diritto ad alcun indennizzo, pagamento o corrispettivo per le eventuali integrazioni).

La Società evidenzia che il Contratto prevede che, laddove al cliente (*i.e.*, la Società stessa) sia stata concessa l'opzione di acquistare l'Impianto, l'esercizio

dell'opzione stessa darà luogo ad un contratto di vendita solo previo pagamento integrale del prezzo di acquisto e che per tutti i rimedi legali e contrattuali in garanzia farà fede la data della originaria consegna dell'Impianto (e non la successiva data di esercizio dell'opzione).

La Società riferisce che, in base all'articolo 6, comma 3, del Contratto, qualsiasi modifica, integrazione, risoluzione o rinuncia sarà valida solo se effettuata in forma scritta, ritenendosi sufficiente ad integrare il predetto requisito anche le comunicazioni via fax o e-mail e che, come emerge dagli scambi di e-mail intervenuti tra le Parti, propedeutici alla finalizzazione del Contratto (che inizialmente prevedeva una durata di 6 mesi, poi 9 e infine 18) "*Trascorso tale periodo ALFA potrà decidere di acquistare la macchina, oppure di rispedirla a BETA*".

La Società sottolinea come "[f]in dall'inizio emerge quindi chiaramente la volontà delle Parti di regolamentare (sotto forma di noleggio) quello che avrebbe dovuto essere un periodo di prova in quanto:

- lato Fornitore, tale periodo era necessario per eseguire i test al fine di un "*capability study*" per la dimostrazione dei risultati in termini di proprietà meccaniche e applicazioni [...] sviluppate con apparecchiature, processi e polveri BETA;

- lato ALFA, tale periodo era necessario per "*giudicare, testare e convalidare [...] per applicazioni [...]*". Il riscatto al termine del periodo di prova non era quindi certo, in quanto la Società non sapeva se le funzionalità della macchina avrebbero soddisfatto le proprie aspettative".

La Società precisa che negli scambi di e-mail precedenti alla sottoscrizione del Contratto, le parti già avrebbero predeterminato il prezzo di riscatto al termine dei

18 mesi, ma che, su richiesta del Fornitore, tale convenzione veniva lasciata "*come accordo a latere del contratto di noleggio, al fine di evitare che lo stesso potesse venire riqualificato (e quindi sottoposto alla relativa normativa) quale vendita rateale*" (così pag. 4 dell'istanza).

La Società dichiara che nel mese di [...] l'Impianto è stato interconnesso ai sistemi aziendali e la stessa ha esercitato l'opzione di riscatto al prezzo convenuto.

Ciò posto, la Società pone un quesito in merito all'applicazione alla fattispecie rappresentata della normativa relativa al Credito d'imposta 4.0, con specifico riferimento alla sussistenza del requisito della "novità" in caso di acquisto di un bene precedentemente oggetto di noleggio tra le stesse parti.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene di poter beneficiare del Credito d'imposta 4.0 per l'acquisto in proprietà dell'Impianto ancorché questo avvenga dopo un periodo di tempo in cui avuto a noleggio detto Impianto, atteso che:

- "*il contratto originario di noleggio/locazione*" aveva ad oggetto un bene nuovo (*i.e.*, l'Impianto);

- al momento di effettuazione dell'investimento (passaggio formale della proprietà), il bene era stato utilizzato solo ed esclusivamente dall'acquirente (ossia, la Società);

- il Contratto di noleggio aveva una durata determinata (18 mesi), allo scadere della quale la Società ha optato per l'acquisto (ancorché la possibilità del riscatto, per

volontà del venditore, non è stata disciplinata nel Contratto medesimo, ma prevista fin dall'origine solo negli scambi di e-mail intervenuti tra le parti);

- la durata del periodo di prova era commisurata alla tipologia del bene (nel caso di specie, un impianto complesso che ha avuto necessità di un lungo periodo prima di essere "settato" correttamente - tant'è che nei primi mesi non funzionava);

- l'Impianto "*verrebbe ad essere utilizzato senza soluzione di continuità dallo stesso soggetto (prima in veste di locatario, poi di proprietario)*";

- il periodo di noleggio può essere, a tutti gli effetti, assimilabile a un periodo di prova necessario per "*giudicare, testare e convalidare [...]*";

- la società noleggiante (residente a [...], senza stabile organizzazione in Italia, non ha usufruito del Credito d'imposta.

L'Istante ritiene che la fattispecie in esame presenti degli elementi di analogia con il caso esaminato nella risposta ad interpello pubblicata *sub* n. 63 del 3 febbraio 2022, relativa all'applicazione del Credito d'imposta 4.0 nell'ipotesi in cui l'acquisto abbia ad oggetto un bene precedentemente oggetto di comodato tra le stesse parti, in quanto anche in detto caso il bene, oggetto di un precedente contratto tra le parti, era nuovo ed era stato utilizzato solo ed esclusivamente dallo stesso soggetto fino all'acquisto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività - in particolare, per quanto concerne la qualificazione del contratto menzionato in istanza

come "noleggio" ed il contenuto delle relative clausole - e non riguarda la verifica della sussistenza dei requisiti previsti per poter fruire del Credito d'imposta 4.0, compresi quelli tecnici previsti nell'Allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017).

Restano impregiudicati sui suddetti aspetti i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Occorre ricordare che l'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge n. 178 del 2020 (legge di bilancio 2021), ha prorogato e rimodulato la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi introdotta dall'articolo 1, commi 185-197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), in sostituzione delle agevolazioni in materia di investimenti in beni strumentali nuovi accordate dalle precedenti normative sotto forma di maggiorazione del costo fiscalmente ammortizzabile (note come "super ammortamento" e "iper ammortamento") a seguito alla ridefinizione della disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano Nazionale Impresa 4.0.

L'articolo 1, comma 1051, della legge n. 178 del 2020 ha previsto che "[a] *tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese 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 dell'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da*

1052 a 1058-ter, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili" (sottolineatura aggiunta).

Chiarimenti sulla disciplina agevolativa in esame, introdotta dalla legge di bilancio 2021 sono stati forniti con la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021; alla stessa sono inoltre estendibili, in quanto compatibili, i chiarimenti forniti con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente con il Ministero dello Sviluppo Economico, in merito alla disciplina dell'iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge di bilancio 2017.

Sotto il profilo soggettivo, la circolare n. 4/E del 2017 ha precisato che i beneficiari dell'agevolazione dell'iper ammortamento sono i proprietari (nel caso di acquisto in proprietà) o i locatari finanziari (nel caso di acquisto tramite leasing finanziario) e che *"sono, invece, esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare al soggetto locatore o noleggiante"* (cfr. paragrafo 5.2 - sottolineatura aggiunta).

Con la circolare n. 9/E del 2021 è stato confermato che, anche relativamente al Credito d'imposta 4.0 (qui in esame), i beneficiari dell'agevolazione sono i proprietari e i locatari finanziari (cfr. paragrafo 2.1)€ per questi ultimi, il parametro di commisurazione del credito d'imposta spettante è rappresentato dal *"costo per l'acquisto del bene"* sostenuto dal locatore (cfr. paragrafo 4.4).

Conformemente, la risposta ad interpello pubblicata *sub* n. 41 del 17 gennaio 2023, ha specificato che *"risultano esclusi dal beneficio i beni utilizzati dai [...] (soggetti locatari) in base ad un contratto di locazione operativa. Per tali beni, il credito*

d'imposta, al ricorrere dei requisiti previsti, può spettare - in linea teorica - all'impresa che effettua la locazione operativa [...]", essendo la finalità dell'agevolazione quella di "incentivare l'effettuazione di investimenti in beni strumentali materiali direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento della sua attività ordinaria: nello specifico, l'attività industriale di prestazione di servizi di noleggio o di locazione operativa".

Quanto sopra chiarito porta a escludere che, in caso di noleggio, il soggetto utilizzatore del bene agevolabile possa beneficiare di detta agevolazione.

In base al dato normativo, sotto il profilo oggettivo, va ulteriormente evidenziato che il Credito d'imposta 4.0 spetta per determinate tipologie di beni, caratterizzati dal requisito della strumentalità e della *novità*.

Per quanto concerne il riferimento ad investimenti in beni strumentali *nuovi*, con la citata circolare n. 4/E del 2017, al paragrafo 5.2, è stato infatti chiarito che *"l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati"*.

Ciò posto, va evidenziato che nel caso in esame il quesito verte sostanzialmente sulla possibilità di riconoscere la fruizione del Credito d'imposta 4.0 per l'acquisto di un bene strumentale (l'Impianto) da parte di soggetto acquirente (la Società) che ha già utilizzato detto bene precedentemente all'acquisto, in base al Contratto di noleggio, senza soluzione di continuità.

Al riguardo, *in primis*, occorre rilevare che la fattispecie descritta nell'istanza non è assimilabile a quella contemplata ed esaminata nella risposta ad istanza d'interpello pubblicata *sub* n. 63 del 2022. In detta risposta, relativa ad un peculiare caso di comodato d'uso gratuito di breve durata, è stato ritenuto che il precedente utilizzo del bene oggetto d'investimento in qualità di comodatario da parte dell'acquirente, senza

soluzione di continuità nell'utilizzo del bene, non influisse sul requisito della *novità* in quanto "[n]el particolare contesto contrattuale descritto nell'istanza, infatti, il periodo del comodato può essere assimilato, ai fini agevolativi, ad una sorta di periodo di prova, ad esito del quale il comodante può far scattare l'opzione di acquisto, senza che si verifichi alcuna interruzione nell'utilizzo da parte del comodante/acquirente e senza che vi sia alcun cambiamento del soggetto utilizzatore del bene (che rimane sempre ALFA)" (sottolineature aggiunte).

Nel caso in esame, occorre invece rilevare, sulla base di quanto riferito dalla Società, che:

- l'utilizzo del bene agevolabile (l'Impianto), successivamente acquistato dalla Società, è avvenuto in base al Contratto di noleggio (un contratto a titolo oneroso, diverso, dunque, da un contratto di comodato a titolo gratuito richiamato nella risposta a interpello n. 63 sopra menzionata), protrattosi per un determinato e più lungo (rispetto al comodato preso in considerazione nella citata risposta n. 63) arco temporale;
- il Contratto di noleggio non contemplava, tra le sue clausole, la facoltà di riscatto finale dell'Impianto, definendone il prezzo e le modalità, ma, di contro, prevedeva espressamente l'importo da versare al termine del noleggio per il suo smantellamento e il suo trasporto in [...] (ossia, per la restituzione dell'Impianto medesimo);
- il periodo di durata del Contratto di noleggio, di 18 mesi (con rinnovo automatico di ulteriori tre mesi), non può qualificarsi come "breve" e, tenuto conto delle complessive condizioni contrattualmente pattuite (anche alla luce dell'entità dei corrispettivi previsti - maxi-canone, canone, *una tantum* - a carico della Società), non è

assimilabile a un "periodo di prova" (anche in quanto la previsione del riscatto del bene veniva demandata - per espressa ammissione della Società - a pretesi "*accordi a latere [...] al fine di evitare che lo stesso potesse venire qualificato (e quindi sottoposto alla relativa normativa) della vendita rateale*").

Conseguentemente, alla luce di tali considerazioni, non si concorda con la soluzione interpretativa prospettata della Società. Si ritiene, infatti, che la Società non possa fruire del Credito d'imposta 4.0 per l'acquisto dell'Impianto poiché il suo utilizzo (in data precedente all'acquisto agevolabile), in base al Contratto di noleggio, comporta che l'Impianto stesso debba ritenersi come un bene già precedentemente utilizzato a diverso titolo dal soggetto acquirente; quindi, nel caso in esame, viene così a mancare l'imprescindibile requisito della novità del bene oggetto d'investimento come sopra indicato.

Si ribadisce che esula dalla presente risposta ogni ulteriore e diversa valutazione tesa ad una riqualificazione/valutazione del Contratto di noleggio menzionato in istanza, restando sul punto impregiudicati i poteri di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Firma su delega della Direttrice centrale

**IL CAPO SETTORE
(firmato digitalmente)**