

Risposta n. 221/2024

OGGETTO: Credito di imposta investimenti Transizione 4.0 – bene già concesso in comodato – acquisto – requisito della novità – assenza – art. 1, co. 1051 e ss., della legge n. 178 del 2020

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

QUESITO

La società ALFA s.r.l. (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello cd. ordinario ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000 volta ad avere chiarimenti in merito al requisito della "novità" del bene oggetto di investimento ai fini della fruizione del credito d'imposta Transizione 4.0 di cui all'articolo 1, commi 1051 e ss., della legge 30 dicembre 2020, n. 178, così come modificati dall'articolo 1, comma 44, della legge 30 dicembre 2021, n. 234 (di seguito, "Credito d'imposta Transizione 4.0"), in relazione alla fattispecie qui di seguito descritta.

L'Istante afferma di essere stata costituita nell'aprile 2019 a seguito di una collaborazione ventennale tra la società italiana BETA s.r.l. e la società tedesca GAMMA e di avere per oggetto [...].

Sempre l'Istante sostiene di operare in uno stabilimento che ha realizzato direttamente, a partire dall'acquisto di un terreno sito nella zona industriale di [...]. Tale stabilimento, a causa dei vari provvedimenti che avevano imposto il *lockdown* durante l'emergenza Covid-19, è stato costruito a partire dal mese di [...] 2020, con l'auspicio di poter avviare la produzione a [...] 2021. Ciò, tuttavia, non è stato possibile - secondo la prospettazione dell'Istante - a seguito di ritardi, dovuti al periodo emergenziale, anche nella consegna degli impianti e macchinari necessari per realizzare la trafilatura. Pertanto, il collaudo degli impianti è stato eseguito nel mese di [...] 2022, momento in cui è stata avviata di fatto la produzione.

L'Istante rileva che DELTA, che si occupa della compravendita, nonché la lavorazione e l'imballaggio di prodotti termoplastici ed elastomeri, la detenzione e la gestione di beni propri, ha acquistato per conto dell'Istante medesima in data [...] 2020 un [...] (di seguito, "Macchinario") quando i lavori di costruzioni del capannone non erano ancora iniziati. L'acquisto del Macchinario avrebbe consentito all'Istante la produzione di [...].

In particolare, l'Istante evidenzia che l'effettuazione dell'acquisto del Macchinario da parte di DELTA era funzionale a consentire all'Istante medesima di avviare la propria attività; diversamente, l'elevato costo del Macchinario avrebbe impedito all'Istante di procedere a tale acquisizione "*date le difficoltà oggettive che si sono dovute affrontare, dovute ai ritardi, per cause di forza maggiore*".

Al riguardo, in sede di documentazione integrativa [...], l'Istante specifica che "[p]er un banale refuso, erroneamente, nell'istanza di interpello presentata era stato inserito il nome della Società GAMMA GMHB (con medesima sede legale), quale società che aveva effettuato l'acquisto. Tale refuso si giustifica con il fatto che, come si evince dalle visure allegare di entrambe le società (all. 3), i soci sono i medesimi, come anche la sede sociale. [...] In buona sostanza la Società DELTA, è la "finanziaria del gruppo" e si è occupata dell'acquisto delle varie componenti per la realizzazione del macchinario sopra presentato. Successivamente, la stessa ha concesso la [...] in oggetto, a titolo di comodato gratuito, alla Società istante".

Ciò posto, l'Istante fa presente che, in data [...] 2021, quando effettivamente lo stadio di avanzamento dei lavori dello stabilimento lo consentì, "il Macchinario veniva consegnato dal Produttore/Venditore direttamente presso la Sede della scrivente società e collaudato ad installazione completata in [...] 2022 presso il già menzionato stabilimento".

Sempre l'Istante sottolinea che "[d]opo un periodo di avviamento della complessa macchina e di messa a regime della capacità produttiva della stessa, in data [...] 2023 GAMMA [rectius, DELTA] vendeva il Macchinario alla ALFA" e che "nel frattempo, si è dotata degli strumenti informatici che ne consentono l'integrazione con i Sistemi Informativi aziendali e intende interconnettere il Macchinario e così usufruire delle agevolazioni fiscali per l'Industria 4.0".

In sede di documentazione integrativa, l'Istante precisa - tra l'altro - di aver "utilizzato" il Macchinario dal [...] 2021 fino alla data di sua acquisizione in virtù di un contratto di comodato (gratuito) concluso il [...] 2021 tra la stessa Istante e DELTA (di

seguito, "Contratto di comodato") volto (appunto) a consentire "*l'utilizzo di tale linea di [...] alla ALFA SRL, di nuova costituzione, tale concessione ha il fine di consentire di avviare l'attività di [...] che costituisce la sua attività principale*".

Ciò posto, l'Istante chiede sostanzialmente se, ai fini del Credito d'imposta Transizione 4.0, il Macchinario possa essere considerato come "bene nuovo" alla luce di quanto sopra rappresentato e del fatto che la stessa Istante risulta l'unica utilizzatrice del medesimo Macchinario.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che il Macchinario non possa essere considerato un "bene usato".

Secondo l'Istante, infatti, tale definizione si attaglia solo a quelle situazioni nelle quali il bene sia stato sottoposto a un effettivo uso, con collaudo da parte del produttore, presso un soggetto terzo che, direttamente o tramite intermediario, ceda il bene a un ulteriore utilizzatore.

Nel caso in ispecie, l'Istante evidenzia che il bene è stato installato, collaudato e messo in funzione presso l'Istante medesima la quale risulta, pertanto, l'unica utilizzatrice del Macchinario.

L'Istante fa presente che, anche alla luce dei chiarimenti forniti con la Circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 (pagg. 27 e ss.), il Macchinario non rientra tra quelli esclusi dall'agevolazione, ovvero tra i beni forniti a titolo di noleggio o locazione operativa, non essendoci stato alcun tipo di *sfruttamento* da parte del cedente a seguito della cessione/trasferimento.

Secondo l'Istante, il cedente (DELTA) avrebbe solamente fornito la garanzia e, di fatto, la provvista per l'acquisto, e l'Istante "*acquisito il bene in forma e funzione di primo ed unico utilizzatore*".

L'Istante sostiene che il caso in esame "*sia molto più simile, nella forma attuativa, ad una "locazione finanziaria" senza onere economico per il cessionario (non sarebbe ammissibile da parte del cedente) ma con garanzia di proprietà del bene da parte del cedente. Il cessionario, al momento definito tra le parti, ha provveduto a "riscattare" il bene dal cedente. Il risultato dell'operazione ha comunque portato beneficio indiretto al cedente che, essendo socio al 50% del cessionario, ha visto un forte incremento del valore delle proprie quote. In tale interpretazione, essendo la condizione di "locazione finanziaria" perfettamente ammissibile, si ritiene che il cessionario, ora proprietario del bene, che, nel frattempo, ha adottato gli standard definiti da "Transizione 4.0" e possa procedere alla fruizione del beneficio per tale bene*".

In sede di documentazione integrativa, l'Istante ha precisato che sostanzialmente DELTA rappresenta la "*finanziaria del gruppo*" e che la stessa si è occupata dell'acquisto delle varie componenti per la realizzazione del macchinario sopra presentato. Solo successivamente, quest'ultima ha concesso il Macchinario, a titolo di comodato gratuito, all'Istante.

In proposito, l'Istante richiama la risposta all'istanza di interpello pubblicata *sub* n. 63 del 2022, con la quale è stato evidenziato che il periodo del comodato può essere assimilato, ai fini agevolativi, a una sorta di periodo di prova, a esito del quale il comodatario può far scattare l'opzione di acquisto, senza che si verifichi alcuna

interruzione nell'utilizzo da parte dello stesso comodatario/acquirente e senza che vi sia alcun cambiamento del soggetto utilizzatore del bene.

Dunque, secondo l'Istante, la stipula di un contratto di comodato d'uso gratuito prima del formale passaggio di proprietà del bene è stata una scelta dovuta a specifiche esigenze di natura tecnica e commerciale di entrambe le parti coinvolte; circostanza che non inficia l'agevolazione richiesta in parola.

Tutto ciò considerato, l'Istante ritiene che il Macchinario possa essere considerato come un "bene nuovo" ancorché sia stato oggetto del Contratto di comodato e che l'Istante medesima intenda procedere all'interconnessione del Macchinario e usufruire del Credito d'imposta Transizione 4.0.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni e degli elementi rappresentati dall'Istante, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello e nella successiva documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità, completezza, concretezza ed esaustività.

Inoltre, il presente parere non implica o presuppone alcuna verifica in ordine alla sussistenza degli ulteriori requisiti di accesso al Credito d'imposta in parola diversi da quello della "novità" del bene oggetto dell'investimento (come, ad esempio, la classificazione del Macchinario all'interno dei beni di cui all'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232). Simili verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Pertanto, in relazione a tali aspetti resta impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Occorre premettere che l'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (cd. "Legge di Bilancio 2020") ha ridefinito la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano Nazionale Impresa 4.0, mediante l'introduzione di un credito d'imposta, utilizzabile in compensazione, per gli investimenti in beni strumentali nuovi, parametrato al costo di acquisizione degli stessi. Il credito d'imposta è inquadrato nel progetto di revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano Industria 4.0". La disciplina, in vigore dal 1° gennaio 2020, sostituisce le previgenti disposizioni riguardanti il "Superammortamento" e l'"Iper ammortamento".

Successivamente, l'articolo 1, comma 1057, della legge n. 178 del 2020 ha previsto che *"[a]lle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 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, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 5 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro. Per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti inclusi nel PNRR, diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica individuati*

con decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro della transizione ecologica e con il Ministro dell'economia e delle finanze, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 5 per cento del costo fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 50 milioni di euro".

Nel caso di specie, l'Istante afferma di voler beneficiare della citata agevolazione in relazione all'acquisto del Macchinario (complessa linea di trafilatura della gomma) detenuto, inizialmente, in qualità di comodatario e, solo successivamente, di proprietario.

Come evidenziato in sede di documentazione integrativa, le componenti del Macchinario sono state originariamente acquistate da DELTA e "*montate in un momento successivo, quanto vi è stata l'effettiva disponibilità di tutti i pezzi per il componimento del macchinario*"; successivamente, il Macchinario è stato concesso in uso (gratuito) all'Istante tramite il Contratto di comodato stipulato il [...] 2021 (ossia, in data precedente alla consegna e al collaudo del Macchinario stesso avvenuti, rispettivamente, nel [...] 2021 e nel [...] 2022), e poi acquistato dall'Istante medesima (nel 2023).

Inoltre, sempre con la documentazione integrativa, l'Istante ha specificato che DELTA rappresenta la "finanziaria del gruppo" che fa capo a GAMMA e che, proprio in ragione della sua solidità economico-finanziaria, la stessa DELTA (e non GAMMA, come originariamente indicato nell'istanza) si è occupata dell'acquisto del Macchinario in quanto la sua attività principale è proprio [...] (di cui conosce *know-how* tecnico e fornitori). Attraverso tale operazione, DELTA ha potuto garantire - secondo quanto indicato nell'istanza - l'avvio della nuova attività dell'Istante. Sul punto, la scrivente evidenzia tuttavia che DELTA non risulta far parte della compagine sociale dell'Istante.

Ciò detto, va rilevato che il quesito in esame verte sostanzialmente sulla possibilità di riconoscere la fruizione del Credito d'imposta Transizione 4.0 per l'acquisto di un bene strumentale (il Macchinario) da parte di soggetto acquirente (l'Istante) che ha già utilizzato il bene precedentemente all'acquisto, in base al Contratto di comodato, senza soluzione di continuità.

Al riguardo, *in primis*, occorre far presente che la fattispecie descritta nell'istanza non è assimilabile a quella presa in considerazione nella risposta a istanza d'interpello pubblicata *sub* n. 63 del 2022. La fattispecie alla base di detta risposta riguardava un caso di un contratto di comodato (gratuito) di breve durata e "*stipulato nell'ambito di un più vasto accordo transattivo mirante a comporre controversie sorte tra le parti su precedenti forniture*" (cfr., la richiamata risposta n. 63 del 2022). Nell'ambito di detta risposta, è stato ritenuto che il precedente utilizzo del bene oggetto d'investimento in qualità di comodatario da parte dell'acquirente, senza soluzione di continuità nel suo utilizzo, non influisse sul requisito della "novità" del bene stesso 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, invece, occorre sottolineare, sulla base di quanto si evince dall'istanza e della documentazione integrativa, che:

- l'utilizzo del Macchinario, successivamente acquistato dall'Istante, è avvenuto in base al Contratto di comodato protrattosi per un arco temporale di più di due anni dalla data del [...] 2021 di stipula di detto contratto (data precedente a quella del [...] 2021 indicata come quella della sua consegna presso la sede dell'Istante nonché a quella del suo collaudo avvenuto nel [...] 2022) alla data di acquisto del Macchinario da parte dell'Istante ([...] 2023, data della fattura, con pagamenti effettuati nel corso del 2024);

- il Contratto di comodato risulta stipulato all'espresso "*fine di consentire [all'Istante, n.d.r.] di avviare l'attività di [...] che costituisce la sua attività principale*";

- il Contratto di comodato non prevede alcuna "opzione" di acquisto del Macchinario ma esclusivamente una data (31 dicembre 2023) entro la quale lo stesso "*sarà acquistat[o]*" da parte dell'Istante.

Emerge dagli elementi forniti dall'Istante, inoltre, che i vari componenti del Macchinario sono stati, prima, acquistati da DELTA e, poi, stoccati "*all'interno delle sedi delle società facenti parte del gruppo*" (così risposta n. 6 alla documentazione integrativa). Solo successivamente il Macchinario è stato assemblato presso la sede dell'Istante e a questa consegnato solo in data [...] 2021, che l'ha utilizzato sulla base del Contratto di comodato concluso precedentemente, il [...] 2021; contratto che già in sé presupponeva un *obbligo* di acquisto da parte dell'Istante del Macchinario medesimo "*entro e non oltre il 31/12/2023*".

Conseguentemente, in base al contenuto delle sue previsioni e del contesto in cui lo stesso è stato concluso, si ritiene che il periodo in cui ha avuto efficacia il Contratto di comodato non può essere assimilato a un "periodo di prova" nei termini indicati nella richiamata risposta n. 63 del 2022, e che detto periodo non può essere

ritenuto irrilevante ai fini dell'individuazione del requisito della *novità* del Macchinario, considerato che quest'ultimo viene utilizzato (tramite il Contratto di comodato) dallo stesso Istante prima del suo *effettivo* acquisto (quando, cioè, lo stesso Macchinario, che l'Istante si è sostanzialmente *impegnata* ad acquistare, non è ancora di sua proprietà ma di un soggetto terzo, DELTA).

Alla luce di tali elementi, si ritiene che il Macchinario non possa considerarsi come bene "nuovo" al momento del suo acquisto da parte dell'Istante essendo lo stesso bene già stato precedentemente utilizzato a diverso titolo dal soggetto acquirente€ quindi, nel caso in esame, non è riscontrabile l'imprescindibile requisito della *novità* del bene oggetto d'investimento come sopra indicato.

Pertanto, l'Istante non potrà fruire del Credito d'imposta Transizione 4.0 per l'acquisto del Macchinario.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)