

Risposta n. 63/2022

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Requisito della "novità" in caso di acquisto di un bene precedentemente oggetto di comodato tra le stesse parti

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

QUESITO

La società ALFA SPA (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sulla possibilità di fruire del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi "4.0" - di cui all'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (di seguito "legge di bilancio 2020") e all'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito "legge di bilancio 2021") con riferimento all'investimento avente ad oggetto il bene strumentale materiale fornito da BETA SPA (di seguito, per brevità, anche "BETA" o "Fornitore") e rappresentato dal macchinario da stampa XXX e dai relativi componenti aggiuntivi YYY e ZZZ (di seguito anche "Macchinario da Stampa").

L'Istante, che appartiene ad un gruppo multinazionale ("Gruppo ... ") tra i leader mondiali nel settore della stampa online, è una società attiva da diversi anni nel settore.

Nel corso del 2020, ALFA ha deciso di installare una nuova linea produttiva, da affiancare alle altre due linee produttive già esistenti, che si compone di diversi

macchinari ognuno dei quali assolve ad una specifica funzione nell'ambito del processo di produzione di materiale stampato; in particolare, la nuova linea produttiva include il Macchinario da Stampa fornito da BETA.

Tale investimento, in considerazione dell'elevata complessità tecnica che lo caratterizza, ha richiesto l'implementazione e l'attuazione di un progetto di sviluppo realizzato in più fasi.

In una prima fase, ALFA ha stipulato con BETA, in data ... febbraio 2020, un contratto ("*Free Lease Agreement*") avente ad oggetto il comodato d'uso gratuito del Macchinario da Stampa fino alla data del ... giugno 2020, termine successivamente prorogato dalle parti fino al ... dicembre 2020.

Tale macchinario si caratterizzava come un bene "nuovo" assemblato direttamente presso il sito produttivo di ALFA e quindi mai utilizzato prima.

Secondo il *Free Lease Agreement*, alla cessazione del contratto ALFA avrebbe potuto esercitare un'opzione per l'acquisto della proprietà del Macchinario da Stampa.

In data ... dicembre 2020, ALFA e BETA hanno sottoscritto un nuovo contratto ("*Supply Agreement*") avente ad oggetto la compravendita sia del Macchinario da Stampa precedentemente oggetto del *Free Lease Agreement* sia di altri beni necessari alla realizzazione della nuova linea produttiva.

In particolare, tramite il *Supply Agreement*, la Società ha manifestato l'interesse ad acquistare il Macchinario da Stampa da BETA a condizione che quest'ultima si occupasse di: implementare un pacchetto ("Bundle") al fine di incrementare la velocità del Macchinario da Stampa; fornire, assemblare ed installare in coda al Macchinario da Stampa un ulteriore macchinario - prodotto da una società terza (GAMMA) - necessario per l'esecuzione delle operazioni di impilatura e taglio (c.d. "Tagliatrice"); completare l'integrazione del Macchinario da Stampa, comprensivo del Bundle, con la Tagliatrice (congiuntamente il "Sistema").

Il *Supply Agreement* prevede che il trasferimento della proprietà avvenga solo in caso di esito positivo del collaudo e a condizione che tale esito sia accertato dalle parti

con la redazione e la firma del "*Sign Acceptance Report*".

Il corrispettivo totale pattuito tra le parti per l'acquisto, l'assemblaggio ed il collaudo del Sistema è pari ad Euro ... , suddivise in Euro ... per l'acquisto del Macchinario da Stampa e per l'implementazione del Bundle e in Euro ... per l'acquisto della Tagliatrice.

Relativamente alle condizioni di pagamento del corrispettivo, è stato previsto un acconto pari al 20% del corrispettivo complessivo (i.e. Euro ...) da pagarsi entro il ... dicembre 2020 e un saldo pari al 80% del corrispettivo complessivo (i.e. Euro ...) da pagarsi entro il termine di ... giorni dal trasferimento della proprietà del Sistema (evento, come detto, subordinato all'esito positivo del collaudo). Tali pagamenti sono avvenuti, rispettivamente, in data ... dicembre 2020 e ... giugno 2021.

In data ... aprile 2021, ALFA e BETA hanno sottoscritto il *Site Acceptance Report* e, pertanto, per effetto di quanto previsto dal *Supply Agreement*, si è perfezionato il trasferimento formale della proprietà da BETA (cedente) a favore di ALFA (cessionario) sia del Macchinario da Stampa sia della tagliatrice. La Società precisa inoltre che il Macchinario da Stampa è stato interconnesso al sistema aziendale di ALFA.

Alla luce di quanto esposto in precedenza, l'Istante chiede se, nel caso di specie, il bene strumentale possa considerarsi "nuovo" ai fini del credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge di bilancio 2020 e dall'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge di bilancio 2021.

In particolare, l'Istante chiede di conoscere se l'acquisto a titolo di proprietà di un bene strumentale sia ammesso a godere del credito d'imposta ancorché, nel momento di effettuazione dell'investimento (i.e. formale passaggio della proprietà), il bene sia già stato utilizzato solo ed esclusivamente dallo stesso acquirente in virtù di un contratto di comodato d'uso gratuito e nell'ambito del processo di realizzazione di una nuova linea produttiva (Primo quesito).

Inoltre, in subordine alla risposta favorevole al Primo quesito, l'Istante chiede

chiarimenti in merito a quale sia la disciplina agevolativa applicabile: se quella prevista dalla legge di bilancio 2020 o quella prevista dalla legge di bilancio 2021 (Secondo quesito).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

A parere dell'Istante il Macchinario da Stampa deve essere ammesso a godere del credito d'imposta previsto per gli investimenti in beni strumentali nuovi, non essendo la circostanza che il bene strumentale sia stato inizialmente utilizzato in comodato d'uso gratuito, prima dell'acquisto a titolo di proprietà, un elemento sufficiente ad escluderlo dall'accesso al credito d'imposta per le seguenti motivazioni.

In primo luogo il Macchinario da Stampa rispettava il requisito della "novità" nel momento in cui è stato stipulato il *Free Lease Agreement*, essendo lo stesso stato consegnato, assemblato e montato da BETA presso lo stabilimento dell'Istante a seguito della stipulazione del *Free Lease Agreement* medesimo; pertanto, l'unico ed il solo soggetto che ha utilizzato il suddetto macchinario è stato ALFA.

Questa tesi, secondo l'Istante, risulta pienamente in linea con la *ratio* sottostante la disciplina del credito d'imposta, che è quella di agevolare gli investimenti in beni strumentali nuovi.

ALFA, inoltre, ha stipulato un contratto di comodato d'uso gratuito di breve durata al solo fine di verificare che il Macchinario da Stampa possedesse le caratteristiche necessarie per realizzare la nuova linea produttiva. D'altra parte, il Fornitore ha accettato di stipulare un contratto di comodato d'uso gratuito sia perché aveva interesse a vendere il Macchinario da Stampa, dimostrando che lo stesso rispettava i requisiti richiesti, sia per ragioni di carattere commerciale.

In conclusione, la stipulazione del contratto di comodato d'uso gratuito prima del formale passaggio della proprietà del bene è stata una scelta dovuta a specifiche esigenze di natura tecnica e commerciale di entrambe le parti coinvolte e rappresenta

un giusto compromesso tra due parti che, sin dall'inizio, avevano rispettivamente l'interesse ultimo a trasferire la proprietà del Macchinario da Stampa.

L'Istante sottolinea inoltre che il corrispettivo pattuito per l'acquisto del Macchinario da Stampa è un corrispettivo di mercato ed è analogo a quello che sarebbe stato applicato ad un bene nuovo con le stesse caratteristiche, ad ulteriore dimostrazione del fatto che l'utilizzo del bene durante il periodo di comodato d'uso gratuito non ne ha intaccato né il valore economico né la funzionalità tecnica e che, inoltre, era intenzione delle parti, sin dall'origine, di procedere al trasferimento della proprietà del Macchinario da Stampa come se lo stesso fosse "nuovo".

Infine, la Società ritiene che non siano applicabili al caso di specie i chiarimenti forniti con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, relativamente al contratto di comodato d'uso gratuito. Quest'ultima riconosce al comodante la possibilità di beneficiare del super/iper ammortamento, a condizione che il bene sia inerente e strumentale all'attività del comodante stesso.

Appare infatti evidente, secondo l'Istante, come il chiarimento sopra richiamato sia elaborato in relazione a fattispecie diverse da quella oggetto della presente istanza nella quale:

- il Macchinario da Stampa è destinato a soddisfare un'esigenza di produzione di ALFA e non certo del Fornitore;

- il contratto di comodato d'uso gratuito ha avuto una durata limita, sia in termini assoluti sia in termini di vita utile del bene (stimata in ... anni) e, comunque, tale contratto era *ab origine* finalizzato all'acquisto del bene da parte di ALFA;

- il Fornitore non aveva nessun interesse a concedere il bene in comodato d'uso gratuito per un periodo superiore a quello strettamente necessario alla realizzazione della nuova linea produttiva;

- il Fornitore non ha mai dedotto alcuna quota di ammortamento nel periodo del comodato d'uso, né ha beneficiato del credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali, avendo considerato il Macchinario da Stampa come un bene destinato alla

vendita, iscritto tra le rimanenze. In conseguenza di ciò può essere esclusa qualsiasi duplicazione del beneficio fiscale.

In conclusione, per quanto detto sopra, l'Istante ritiene che il Macchinario da Stampa acquistato per l'importo di Euro ... , oltre IVA, debba considerarsi un investimento in un bene strumentale nuovo e, pertanto, ammesso alla disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, previo soddisfacimento di tutti gli altri requisiti previsti dalla normativa applicabile (Primo quesito).

In relazione al Secondo quesito, relativo alla disciplina agevolativa applicabile al Macchinario da Stampa nel caso di risposta favorevole al quesito precedente, l'Istante ritiene che la data in cui il bene è stato consegnato non sia rilevante ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, rilevando invece la data di pagamento di un acconto pari ad almeno il 20% del prezzo entro il 31 dicembre 2020 e la data in cui è avvenuto il trasferimento della proprietà del bene.

Al fine di individuare la corretta disciplina applicabile al bene oggetto di interpello, ovvero se il credito d'imposta previsto dalla legge di bilancio 2020 o quello previsto dalla legge di bilancio 2021, assumono rilievo infatti i chiarimenti forniti con la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, in base ai quali, nel caso di specie, il Macchinario da Stampa risulterebbe agevolabile con la disciplina del credito d'imposta di cui alla legge di bilancio 2021; ciò in quanto alla data del 15 novembre 2020 l'investimento non poteva ritenersi "prenotato" poiché a tale data non era ancora avvenuto il pagamento dell'acconto in misura pari al 20%.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte 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 della

sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, né della corretta quantificazione del costo agevolabile; verifiche, queste, che non rientrano nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Al riguardo, si evidenzia che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti chiarimenti sulla gestione delle istanze di interpello aventi ad oggetto diverse misure agevolative (tra cui il credito d'imposta in argomento) ed è stato in particolare 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 avrà ad oggetto soltanto l'esame del quesito di carattere fiscale ed assumerà acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, 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.

Ciò premesso, con riguardo ai dubbi espressi dall'Istante nell'interpello si osserva quanto segue.

Primo quesito

Con il primo quesito l'Istante chiede se il bene strumentale "Macchinario da Stampa" possa considerarsi "nuovo" ai fini della spettanza del credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge di bilancio 2020 o, alternativamente, del credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge di bilancio 2021.

Le discipline agevolative sopra richiamate riconoscono il credito d'imposta a tutte le imprese che *"effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a*

strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato".

Il credito in questione riguarda gli investimenti in beni materiali strumentali "nuovi" e, di conseguenza, l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

Nella fattispecie rappresentata nell'interpello, il contratto di compravendita del Macchinario da Stampa stipulato da BETA (cedente) e dall'Istante (cessionario) presenta diversi elementi di collegamento al contratto di comodato, stipulato sempre da BETA (comodante) e dall'Istante (comodatario), avente ad oggetto lo stesso bene.

Il contratto di comodato in argomento - stipulato nell'ambito di un più vasto accordo transattivo mirante a comporre controversie sorte tra le parti su precedenti forniture - prevede, per quanto qui rileva, le seguenti pattuizioni:

- BETA si obbliga *"ad imballare, trasportare e quindi a consegnare a proprie spese, rischio e cura n. 1 Macchinario a ALFA, provvedendo anche alla relativa installazione, ove occorra, e a consentirne a quest'ultima l'uso continuativo a titolo gratuito..."*(articolo ... del *Free Lease Agreement*);

- *"... l'uso gratuito del Macchinario durerà sino al ... giugno 2020 [durata successivamente prorogata di comune accordo fino al ... dicembre 2020, N.d.R.], ferma restando la facoltà per ALFA di comunicare a BETA, anche a mezzo pec, con un preavviso di ... giorni, l'interesse, non vincolante, ad acquistare il Macchinario."* (articolo ...);

- *"In tale ultimo caso le Parti si incontreranno per negoziare la compravendita del Macchinario..."*(articolo ...);

- *"Alla scadenza del contratto, salvo quanto previsto al precedente art. ... , BETA dovrà, senza indugio alcuno, rimuovere il Macchinario dallo stabilimento di ALFA liberandone i locali, riprendendolo in consegna a proprie cure, spese e rischio e senza onere alcuno in capo a ALFA, accettando ora per allora l'eventuale deterioramento derivante dal normale utilizzo del Macchinario stesso."*(articolo ...).

Pertanto, il contratto di comodato prevedeva *ab origine* la possibilità, per ALFA,

di acquistare il bene alla scadenza del periodo di uso gratuito.

Tale facoltà è stata esercitata in data ... dicembre 2020 con la sottoscrizione, da parte dell'Istante e di BETA, del contratto di fornitura (*Supply Agreement*) avente ad oggetto la compravendita sia del Macchinario da Stampa precedentemente oggetto del *Free Lease Agreement* (e già installato presso lo stabilimento di ALFA), sia di altri beni necessari alla realizzazione della nuova linea produttiva, nonché la fornitura da parte di BETA di altri servizi di carattere accessorio.

In considerazione della peculiarità della fattispecie e in virtù del fatto che il Macchinario risulta essere stato utilizzato senza soluzione di continuità sempre dal medesimo soggetto - ossia l'Istante, prima in qualità di comodatario e poi in qualità di acquirente - si ritiene che nel caso di specie l'utilizzazione del bene in seno al contratto di comodato non influisca, ai fini agevolativi, sul requisito della "novità" del bene acquistato da ALFA.

Nel 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).

Al riguardo, pertanto, si concorda con la Società sull'inapplicabilità al caso di specie del principio affermato nella circolare n. 4/E del 2017 in tema di iperammortamento - e successivamente confermato anche in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (v. le risposte ad interpello n. 718 del 15 ottobre 2021 e n. 726 del 18 ottobre 2021) - secondo cui l'agevolazione, in caso di comodato, spetta al comodante al ricorrere di determinati requisiti e a condizione che i beni siano strumentali ed inerenti alla propria attività: nel caso rappresentato dall'Istante, infatti, il Macchinario costituisce per il comodante/fornitore BETA un bene merce e non, come nell'ipotesi disciplinata dalla circolare n. 4/E del 2017, un

bene strumentale.

Secondo quesito

Il dubbio interpretativo della Società trova risposta nel paragrafo 3.1 della circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, nel quale si afferma che il coordinamento sul piano temporale delle due discipline agevolative astrattamente applicabili al caso di specie (articolo 1, commi 184 e seguenti, della legge n. 160 del 2019 e articolo 1, commi 1051 e seguenti, della legge n. 178 del 2020) deve avvenire distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, vale a dire anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento (c.d. "prenotazione"), dal caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni.

Nel primo caso, gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30 giugno 2021, restano incardinati nella precedente disciplina di cui alla legge di bilancio 2020; nel secondo caso si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2021.

Pertanto, in base agli elementi esposti nell'istanza di interpello si ritiene che la disciplina applicabile al caso di specie non possa essere quella contenuta nella legge di bilancio 2020 in quanto la "prenotazione" dell'investimento, alla data del 15 novembre 2020, non era stata ancora effettuata; il credito d'imposta applicabile, quindi, sarà quello disciplinato dalla legge di bilancio 2021 in quanto il momento di "effettuazione" dell'investimento deve essere individuato nell'accettazione finale del bene da parte di ALFA, ossia nella sottoscrizione del "*Sign Acceptance Report*" del ... aprile 2021.

**Firma su delega del Direttore centrale
Vincenzo Carbone**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)