

Risposta n. 726/2021

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 - Beni concessi in comodato

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020).

L'Istante svolge l'attività di commercializzazione di prodotti per il settore dentale, tra i quali, manipoli, turbine dentali ed attrezzature impiegabili nell'implantologia e chirurgia dentale (prodotte dalla controllante ...), nonché di sterilizzatrici per il settore dentale (prodotte dalla consociata ...).

La Società dichiara di voler ampliare la propria attività, creando al proprio interno una divisione dedita all'erogazione del servizio di sterilizzazione delle attrezzature dentali a favore di dentisti o cliniche dentali (così come già diffusamente avviene nel settore medicale); a tal fine, espone la necessità di acquistare in proprio le sterilizzatrici nuove da utilizzare come "beni strumentali".

L'Istante rappresenta che la suddetta nuova attività potrebbe essere svolta

secondo diverse modalità operative in relazione alle variegata esigenze dell'utenza finale (studi dentistici, individuali o associati, e cliniche dentali). In particolare, evidenzia le seguenti alternative:

1) istituzione di un *hub* di sterilizzazione presso l'attuale sede legale ed operativa della Società;

2) istituzione di ulteriori *hub* di sterilizzazione presso nuove unità locali della Società in aree geografiche nazionali strategiche per l'acquisizione o l'ampliamento delle quote di mercato;

3) creazione di uno o più *hub* presso spazi propri degli utenti finali o dei distributori (presenti sul territorio nazionale).

L'Istante puntualizza che nei primi due casi l'attività di sterilizzazione sarebbe svolta direttamente dalla Società presso locali "propri" (verosimilmente condotti in locazione) con servizio svolto da personale della stessa Società.

Nel terzo caso, "tramite la stipula di appositi contratti di comodato d'uso gratuito (aventi ad oggetto le sterilizzatrici) fra la Società e gli utenti finali od i distributori, le attività di sterilizzazione saranno condotte direttamente dal personale degli utilizzatori finali o dei distributori.

In ciascuno dei casi sopra prospettati, il corrispettivo a favore della ALFA sarà commisurato al numero di cicli di sterilizzazione che i clienti richiederanno, indipendentemente dalla ubicazione delle sterilizzatrici" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Inoltre, la Società segnala che il servizio potrebbe prevedere, a scelta dell'utilizzatore finale, la possibilità di "ricevere" in uso - anche con ricambio giornaliero - set di attrezzature sterilizzate necessarie per prestare le cure dentistiche ai pazienti.

Il dubbio dell'Istante riguarda la possibilità di poter fruire, in ciascuna delle tre ipotesi sopra prospettate, del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi introdotto dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge di bilancio 2020.

Al riguardo, l'Istante dichiara di aver "effettuato preliminarmente tutte le verifiche del caso presso il Ministero dello Sviluppo Economico accertando che le sterilizzatrici posseggono i requisiti per fruire dell'agevolazione per investimenti nell'Industria 4.0 nel rispetto delle condizioni che la normativa vigente pone a carico dei soggetti interessati con riguardo al soddisfacimento dei requisiti tecnici e di interconnessione dei beni con il sistema aziendale della ALFA e dell'utilizzatore finale" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Pertanto, la Società chiede "se, in ciascuna delle tre ipotesi prospettate, vi siano i presupposti per fruire del credito di imposta di cui all'art. 1, commi da 184 a 197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per investimenti 4.0" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che gli investimenti che saranno effettuati per lo svolgimento del servizio di sterilizzazione, indipendentemente dal luogo in cui le apparecchiature dedicate all'attività saranno ubicate e a prescindere dal soggetto che materialmente effettuerà la supervisione del processo di sterilizzazione, possano fruire del credito d'imposta per investimenti 4.0. Secondo ALFA, infatti, "l'ubicazione fisica dei dispositivi di sterilizzazione garantisce il requisito della strumentalità per colui che effettua gli investimenti e che - con i beni che costituiscono tale investimento - presterà il servizio in argomento" (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 argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro

veridicità e concreta attuazione del contenuto, e non riguarda la sussistenza dei requisiti tecnici e di interconnessione, che è stata oggetto di preliminare richiesta della Società al Ministero dello Sviluppo Economico.

Ciò premesso, con riferimento al quesito formulato nell'interpello si osserva quanto segue.

Con l'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge di bilancio 2020, è stata rimodulata la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano Nazionale Impresa 4.0 prevedendo, in luogo della maggiorazione del costo ammortizzabile prevista dalle precedenti discipline (cc.dd. "super ammortamento" e "iper ammortamento"), il riconoscimento di un credito d'imposta, alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 188, 189 e 190 in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili, alle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020 (ovvero entro il 30 giugno 2021, a condizione che entro la data del 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), effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Il comma 187 chiarisce che sono agevolabili gli investimenti in beni materiali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa; risultano esclusi dall'agevolazione in esame gli investimenti concernenti: i veicoli e altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164, comma 1, del TUIR); i beni per i quali il decreto ministeriale del 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento; i fabbricati e le costruzioni; i particolari beni di cui all'allegato 3 annesso alla legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016); i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti, in concessione e a tariffa, nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Sono, inoltre, agevolabili gli investimenti in beni immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa, individuati all'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016,

n. 232 (legge di bilancio 2017), come integrato dall'articolo 1, comma 32, della legge 27 dicembre 2017, n. 205 (legge di bilancio 2018).

Il credito d'imposta in parola è riconosciuto in misura differenziata secondo la tipologia di beni oggetto dell'investimento.

Ai sensi del comma 189, per gli investimenti aventi a oggetto beni ricompresi nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017, ovvero i beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0", il credito d'imposta spetta: nella misura del 40 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; nella misura del 20 per cento per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili, pari a 10 milioni di euro.

Ai sensi del successivo comma 190, per gli investimenti aventi ad oggetto beni immateriali (software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni) ricompresi nell'allegato B annesso alla legge di bilancio 2017, come integrato dall'articolo 1, comma 32, della legge di bilancio 2018, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 15 per cento del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro.

Il comma 188 chiarisce che, per gli investimenti aventi a oggetto beni diversi da quelli indicati nei commi 189 e 190, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 6 per cento del costo, determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera *b*), del TUIR, e nel limite massimo di 2 milioni di euro.

Si osserva, infine, che, in base a quanto disposto dal comma 191, il credito d'imposta in esame è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in cinque quote annuali di pari importo ridotte a tre per gli investimenti in beni immateriali di cui al comma 190, a decorrere:

- dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni per gli investimenti di cui al comma 188;

- dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione per gli investimenti di cui ai commi 189 e 190, ossia per i beni strumentali materiali e immateriali ricompresi negli allegati A e B alla legge di bilancio 2017.

Così delineato il quadro normativo di riferimento, si rileva che nel caso di specie l'Istante ha chiesto chiarimenti circa la spettanza del credito d'imposta per l'acquisto dei beni materiali strumentali nuovi di cui al citato comma 189 ("investimenti 4.0" in sterilizzatrici) nelle ipotesi in cui tali beni siano usati direttamente presso la propria sede operativa o in sedi secondarie, ovvero siano utilizzati da soggetti terzi per mezzo di contratti di comodato.

In merito ai requisiti della "novità" e della "strumentalità" dei beni, considerate le numerose analogie - sia in termini di *ratio* dell'agevolazione sia per quanto concerne i requisiti soggettivi ed oggettivi - tra la disciplina del super e dell'iper ammortamento e la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (che, ai sensi del comma 184, ridefinisce la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano nazionale Impresa 4.0.), si ritengono applicabili i chiarimenti forniti in tema di super e iper ammortamento nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 (alla quale si rinvia per approfondimenti).

Ferma restando la sussistenza di tutte le altre condizioni previste dalla normativa in esame, non oggetto del presente quesito, non si ravvisano dubbi sulla strumentalità e, quindi, sulla spettanza del credito d'imposta nei casi in cui, come nella fattispecie qui rappresentata, i beni nuovi oggetto dell'investimento siano impiegati, per la fornitura di servizi ai clienti, direttamente dall'Istante presso proprie strutture produttive ubicate nel territorio nazionale (*hub* di sterilizzazione istituiti presso la sede legale ed operativa della Società o presso nuove unità locali della medesima Società).

Per quanto concerne la fattispecie relativa alle sterilizzatrici concesse in comodato a terzi, in considerazione delle già menzionate analogie tra le discipline del super/iper ammortamento e del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, si ritiene che, anche in questo caso, le indicazioni fornite dalla citata circolare n.

4/E del 2017 in tema di concessione in comodato d'uso a terzi dei beni oggetto dell'investimento possano essere estese alla nuova disciplina.

In particolare, la circolare in questione ha precisato che nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare della maggiorazione, a condizione che i beni in questione siano "strumentali" ed "inerenti" alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento.

Al riguardo, il predetto documento di prassi ha evidenziato che, nell'ipotesi di comodato, il bene - anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e anche se non utilizzato in maniera diretta - può risultare parte integrante del complesso di beni organizzati dall'imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell'impresa qualora favorisca il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituendo un "mezzo" per il raggiungimento del "fine" della società comodante, che è quello della produzione di ricavi (in linea con quanto chiarito nella risoluzione n. 196/E del 16 maggio 2008).

Pertanto, prosegue la circolare, i beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno in ogni caso cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.

Di conseguenza, laddove l'Istante, relativamente al bene concesso in comodato, dimostri di trarre delle utilità (nel senso indicato dalla risoluzione n. 196/E del 2008) dalla stipula di un contratto a titolo gratuito come quello in questione, potrà accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)