

Risposta n. 134/2023

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali – Beni acquistati nell'ambito di un appalto pubblico che costituiscono sostituzioni, reintegri e/o migliorie – Articolo 1, commi 184–197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 e articolo 1, commi 1051–1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

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

QUESITO

La società ALFA Soc.Coop. (in breve, "Società" o "Istante") ha presentato istanza d'interpello ai sensi dell'art. 11, comma 1, lett. a), della legge 27 luglio 2000, n. 212, al fine di ottenere chiarimenti in merito alla corretta interpretazione degli artt. 1, c. 187, della Legge n. 160/2019 e 1, c. 1053, della Legge n. 178/2020, laddove escludono dalla fruizione del credito d'imposta 4.0 di cui agli artt. 1, cc. 184-197, della Legge n. 160/2019 e 1, cc. 1051-1063, della Legge n. 178/2020, 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 dei rifiuti", con particolare riferimento all'ipotesi di beni acquistati nell'ambito di un appalto pubblico, avente ad oggetto il servizio di ristorazione a favore di Aziende Sanitarie Locali.

Trattasi, in particolare, di beni in parte destinati a permanere nella titolarità e nella disponibilità di ALFA al termine del contratto, in altra parte sottoposti a vincolo di devoluzione finale all'Ente.

La Società opera nel settore della ristorazione collettiva e gestisce i servizi di mensa, erogando le proprie prestazioni, il più delle volte, nell'ambito di appalti pubblici, concessioni e contratti similari sottoscritti con le Amministrazioni Pubbliche, a seguito dell'aggiudicazione delle relative procedure.

In data ..., dopo essersi aggiudicata la procedura aperta avente ad oggetto l'affidamento in appalto del servizio di ristorazione per le aziende sanitarie e ospedaliere della Regione ...con riferimento a due lotti in gara, ha sottoscritto con l'Agenzia Regionale ... (di seguito anche "Agenzia Regionale") una Convenzione, preposta a regolare le modalità di erogazione delle prestazioni.

Sulla scorta di tale Convenzione, la Società si è obbligata a sottoscrivere con le Amministrazioni contraenti l'Atto di regolamentazione del servizio e successivamente i cc.dd. "Ordinativi di Fornitura", ossia i contratti con le singole Aziende Sanitarie finalizzati alla puntuale descrizione delle prestazioni richieste, secondo le modalità e i termini specificati nel Capitolato Tecnico, nell'Offerta Tecnica e nell'Offerta Economica presentate dalla Società in sede di gara e nell'Atto di Regolamentazione del servizio.

Al fine di svolgere le attività oggetto d'appalto, l'Istante è tenuta a dotarsi degli impianti e delle attrezzature all'uopo necessarie, secondo quanto previsto dal Capitolato Tecnico.

Tali beni sono, in taluni casi e in parte, conferiti in dotazione dalle singole Aziende Sanitarie contraenti ed in relazione ad essi la Società si impegna ad eseguire interventi di manutenzione ordinaria e straordinaria al fine di mantenerne o migliorarne la funzionalità; in altra parte, sono beni acquistati dalla Società sulla base del piano di investimenti proposto.

La procedura di gara richiede che le società partecipanti presentino un'Offerta Tecnica, oltre ad un'Offerta Economica, nella quale vengano dettagliatamente indicate le attrezzature, gli impianti e i macchinari da impiegare ai fini dell'espletamento delle prestazioni.

ALFA Soc. Coop. ha dunque presentato un'Offerta Tecnica contenente la proposta degli investimenti da porre in essere e rappresentativi, a seconda dei casi, di sostituzioni e/o reintegri di beni consegnati dalle Aziende Sanitarie contraenti o di nuove dotazioni.

Alcuni dei beni oggetto di investimento da parte dell'Istante possiedono i requisiti tecnici richiesti ai fini del riconoscimento del credito d'imposta 4.0 ex artt. 1, cc. 184-197, della Legge n. 160/2019 e 1, cc. 1051-1063, della Legge n. 178/2020.

Tanto premesso, il quesito verte sulla possibilità di fruire del credito d'imposta 4.0, al ricorrere dei relativi presupposti qui non indagati, senza che a ciò osti l'esclusione prevista dagli artt. 1, c. 187, della Legge n. 160/2019 e 1, c. 1053, della Legge n. 178/2020, in base alla quale non sono agevolabili *"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 dei rifiuti".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante osserva che, anche nella denegata ipotesi in cui tale preclusione normativa dovesse operare, dovrebbe essere riconosciuta la spettanza del credito d'imposta 4.0 tanto sui beni rappresentativi di investimenti in nuove dotazioni quanto su quelli rappresentativi di investimenti in sostituzioni e/o reintegri di beni ricevuti in consegna dall'Azienda Sanitaria contraente e destinati ad essere devoluti in favore dell'Ente al termine dell'appalto, in quest'ultimo caso, con l'ulteriore limitazione temporale della durata del contratto, per le ragioni esposte di seguito.

La disposizione di cui agli artt. 1, c. 187, della Legge n. 160/2019 e 1, c. 1053, della Legge n. 178/2020 stabilisce che sono esclusi dalla possibilità di fruire dell'agevolazione 4.0 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 dei rifiuti"*.

L'operatività di tale limite presuppone la sussistenza di tutti gli elementi individuati dal dettato normativo affinché operi l'esclusione ovvero:

- devono essere interessati i 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 dei rifiuti;
- deve trattarsi di concessione di servizi;

- deve essere prevista una tariffa;
- i beni devono essere oggetto di devoluzione finale gratuita a favore dell'Ente

pubblico concedente.

A giudizio dell'Istante, il venir meno anche di uno soltanto dei precedenti elementi comporta necessariamente l'impossibilità di ricondurre la fattispecie concreta nell'ambito applicativo della disposizione e dunque, di conseguenza, al ricorrere di tutti i presupposti, di riconoscere la spettanza del credito d'imposta 4.0.

In merito al primo punto, la Società osserva che la norma in esame, nel definire l'ambito oggettivo di operatività, reca la puntuale indicazione dei settori pubblici nei quali i soggetti interessati dalla disposizione debbono operare, menzionando, in particolare, i *"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 dei rifiuti"*.

Poiché il settore della ristorazione collettiva nel quale opera ALFA Soc.Coop. e nell'ambito del quale è stato posto in essere l'appalto di cui trattasi esula dai settori normativamente individuati, l'Istante che la disposizione in esame non sia suscettibile di esplicare i propri effetti nel caso di specie.

Relativamente ai due successivi elementi, concernenti il fatto che i soggetti interessati sono quelli che operano in concessione e a tariffa, l'Istante puntualizza che non appartiene a tale categoria l'appalto oggetto dell'istanza.

La concessione, infatti, consiste nell'affidamento ad un'impresa privata della gestione di un determinato servizio pubblico della cui titolarità l'Ente pubblico concedente si spoglia, trasferendone diritti e oneri in capo al soggetto concessionario.

Nel caso dell'appalto, invece, l'Ente pubblico appaltante rimane titolare del servizio, avvalendosi del soggetto privato appaltatore ai fini della materiale erogazione del servizio stesso.

L'elemento discriminante della concessione di servizi rispetto all'appalto è pertanto rappresentato dal trasferimento del rischio imprenditoriale dall'Ente pubblico al soggetto privato, circostanza, questa, estranea all'appalto.

Quanto alla tariffa remunerativa, nell'appalto non sono previste tariffe da applicare direttamente da parte del soggetto appaltatore all'utenza di riferimento, bensì corrispettivi che l'Ente appaltante si obbliga, direttamente o indirettamente, a corrispondere al soggetto appaltatore.

In virtù di quanto descritto, è da ritenersi esclusa la possibilità di ricondurre l'appalto in oggetto nell'ambito delle summenzionate concessioni di servizi a tariffa.

A parere della Società, in considerazione del settore economico di riferimento non ricompreso fra quelli individuati dalla norma e della qualificazione in termini di appalto del contratto di cui trattasi, che esclude l'appartenenza alle concessioni di servizi a tariffa, è evidente che la preclusione normativa in oggetto non operi nel caso di specie e ciò a prescindere dal verificarsi o meno dell'ultima condizione.

Ad ogni modo, l'esclusione dall'agevolazione riguarda unicamente i beni, acquistati dal soggetto privato concessionario e per i quali è astrattamente prevista la devoluzione finale gratuita a favore dell'Ente pubblico concedente.

Sebbene si tratti di investimenti il cui onere economico-finanziario sia stato sostenuto dall'impresa concessionaria, l'assegnazione dei beni a favore dell'Ente

pubblico concedente al termine della concessione, invero, preclude la possibilità di fruire del beneficio fiscale.

Preclusione che, ad avviso dell'Istante, non può che operare solo a decorrere dall'avvenuta devoluzione, dal momento che quello è il momento in cui avviene il passaggio della titolarità e del potere di disporre del bene a favore dell'Ente.

In ogni caso, è il presupposto dell'attribuzione finale gratuita dei beni a configurare la *conditio sine qua non* ai fini dell'esclusione dall'agevolazione 4.0, non già la mera circostanza per cui gli investimenti siano stati eseguiti nell'ambito di una concessione a tariffa nei settori specificati dalla norma, circostanza, questa, che, come si è visto, non ricorre nel caso di specie.

Alla luce di tutte le argomentazioni addotte, la Società ritiene che l'esclusione dall'agevolazione 4.0 non sia suscettibile di operare nella fattispecie che ci occupa, con la conseguenza che la Società intende procedere con la quantificazione del credito di imposta 4.0:

- con riferimento ai beni rappresentativi dei nuovi investimenti previsti nell'Offerta Tecnica e/o di quelli che si dovessero rendere necessari in corso d'opera, fermo restando l'obbligo di riversamento dell'agevolazione fruita nell'ipotesi in cui tali beni dovessero essere ceduti prima del decorso del periodo biennale di sorveglianza normativamente previsto;
- con riferimento ai beni che costituiscono sostituzioni, reintegri e/o migliorie delle strumentazioni fornite dall'Azienda Sanitaria contraente, che al contrario sono sottoposti all'obbligo di restituzione al termine del contratto a favore dell'Ente, limitatamente al periodo intercorrente fra il sostenimento dell'investimento e l'atto di

assegnazione finale a conclusione del contratto, fermo restando l'obbligo di riversamento dell'agevolazione fruita nell'ipotesi in cui la data di devoluzione ricada nel periodo biennale di sorveglianza normativamente previsto.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che la presente risposta viene resa sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi rappresentati dalla Società, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità, esaustività e concreta attuazione del contenuto, e non implica la verifica della sussistenza dei requisiti previsti per fruire dell'agevolazione oggetto del quesito.

Ciò premesso, si fa presente quanto segue.

Il quesito formulato dall'Istante riguarda la possibilità di beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui agli artt. 1, cc. 184-197, della Legge n. 160/2019 e 1, cc. 1051-1063, della Legge n. 178/2020 con particolare riferimento all'ipotesi di beni acquistati nell'ambito di un appalto pubblico, avente oggetto il servizio di ristorazione a favore di Aziende Sanitarie Locali.

In particolare, l'Istante chiede se, nella fattispecie concreta che lo riguarda, trovi applicazione la previsione di cui agli artt. 1, c. 187, della Legge n. 160/2019 e 1, c. 1053, della Legge n. 178/2020, che esclude dalla fruizione del credito d'imposta 4.0 i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa in alcuni settori produttivi.

Al riguardo, si rileva che l'articolo 1, comma 187, della legge di bilancio 2020 e l'articolo 1, comma 1053, della legge di bilancio 2021 - diversamente dalle

analoghe misure agevolative per gli investimenti in beni strumentali disciplinate dalle precedenti leggi di bilancio - hanno previsto l'espressa esclusione dall'ambito oggettivo dell'agevolazione dei *"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 dei rifiuti"*.

Con tale previsione, il legislatore ha evidentemente inteso escludere dalle nuove misure sovvenzionali - che per loro stessa natura sono in via di principio finalizzate ad incentivare l'effettuazione di nuovi investimenti che altrimenti l'impresa non intraprenderebbe o intraprenderebbe in misura minore - gli investimenti la cui realizzazione costituisca adempimento dei precisi obblighi assunti dalle imprese operanti nell'ambito della gestione in concessione di attività regolate, trattandosi di investimenti la cui effettuazione e la cui "remunerazione" trovano diretta corrispondenza nel piano economico-finanziario del contratto di concessione e nella determinazione della tariffa.

In ragione degli elementi descritti in istanza, conformemente a quanto proposto dall'Istante, si concorda con la tesi secondo la quale tale specifica esclusione non opera nella fattispecie concreta in quanto non sono presenti alcuni dei presupposti oggettivi previsti dalla norma.

In particolare, infatti, l'interpellante non opera nei settori individuati puntualmente dalla disposizione (i.e. energia, acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, raccolta e depurazione delle acque di scarico e raccolta e smaltimento dei rifiuti) e il contratto stipulato dalla Società con l'Agenzia Regionale si qualifica alla stregua di un contratto di appalto.

Tuttavia, al fine di valutare in maniera esaustiva l'agevolabilità dei beni oggetto del quesito dell'Istante, occorre svolgere talune considerazioni sulla natura dei beni stessi.

Gli investimenti astrattamente eleggibili all'agevolazione in commento sono di due tipologie diverse: (i) i beni rappresentativi di nuovi investimenti previsti nell'Offerta Tecnica o che si dovessero rendere necessari in corso d'opera, destinati a permanere nella titolarità e nella disponibilità della Società anche dopo la conclusione del contratto, e (ii) i beni che costituiscono sostituzioni, reintegri e/o migliorie delle strumentazioni fornite dall'Azienda Sanitaria contraente, che, al contrario dei primi, sono sottoposti all'obbligo di restituzione al termine del contratto a favore dell'Ente.

In relazione a questi ultimi si osserva che, come indicato in istanza, tali beni *"sono (solo) quelli di proprietà dell'Azienda Sanitaria contraente che ALFA Soc. Coop. ha ricevuto in consegna all'avvio dell'appalto, ossia i beni che costituiscono l'inventario originario ai sensi degli artt. 28 e 29 del Capitolato Tecnico"*.

A questo proposito l'art. 31 del Capitolato Tecnico prevede che *"Alla scadenza del contratto l'Impresa si impegna a riconsegnare all'Azienda Sanitaria Contraente i locali con impianti tecnologici, macchinari, attrezzature e arredi annessi, i quali devono essere in numero, specie e qualità corrispondenti a quelli riportati nell'inventario. Tali beni devono essere consegnati all'Azienda Sanitaria Contraente in perfetto stato di pulizia, funzionamento e di manutenzione, tenuto conto della normale usura dovuta all'utilizzo durante la gestione"*.

Al successivo art. 32 del medesimo Capitolato si esplicita inoltre che sono a carico del Fornitore, *inter alia*, le attività di manutenzione ordinaria di arredi e attrezzature

delle Amministrazioni contraenti utilizzati per il servizio; il reintegro delle stoviglie, utensileria, pentolame e tovagliato delle Amministrazioni Contraenti, utilizzate per il servizio, comprese le cassette termiche; la manutenzione ordinaria dei locali cucine e dei locali di servizio, ivi compresi gli impianti; l'acquisto o sostituzione o manutenzione straordinaria di arredi e attrezzature delle Aziende Sanitarie Contraenti.

Ulteriormente, l'art. 33 precisa che *"gli interventi di manutenzione ordinaria sui locali, a carico del Fornitore, comprendono i lavori di riparazione, rinnovamento e sostituzione delle finiture dei locali e quelle necessarie ad integrare o mantenere in efficienza gli impianti tecnologici esistenti e tutte le attrezzature e gli arredi, presenti nei locali interessati dall'appalto, mediante il ricorso, in tutto o in parte, a mezzi, attrezzature, strumentazioni, riparazioni, ricambi di parti, ripristini, revisione o sostituzione di apparecchi o componenti."*

In ragione di tali specifici elementi, sulla base di quanto rappresentato nell'istanza di interpello, gli asseriti investimenti in beni che costituiscono "sostituzioni, reintegri e/o migliorie delle strumentazioni fornite dall'Azienda Sanitaria contraente", in relazione ai quali la Società ritiene possibile fruire del beneficio, appaiono più correttamente inquadrabili - ai fini dell'agevolazione di cui trattasi - come attività di manutenzione ordinaria o straordinaria effettuata su beni non di proprietà dell'impresa, per i quali esiste un obbligo di restituzione (non di devoluzione gratuita) e di cui, pertanto, l'Istante non può disporre autonomamente, così come avviene, invece, per i beni appartenenti al "patrimonio proprio".

Agli effetti dell'applicazione dell'agevolazione in commento, quindi, occorre distinguere

- gli investimenti in beni previsti nell'Offerta Tecnica, destinati a permanere nella titolarità e nella disponibilità della Società anche dopo la conclusione del contratto, sui quali l'Istante può esercitare gli ordinari diritti di disposizione

- e gli investimenti relativi a beni "messi a disposizione dalle ASL e per i quali sussiste l'obbligo di restituzione nei termini sopra specificati", la cui effettuazione discende dagli obblighi assunti dall'appaltatore e in relazione ai quali, al termine del contratto, l'impresa non gode di analogo potere dispositivo, essendo tenuta all'obbligo di restituzione degli stessi.

Ciò posto, fermo restando che la presente risposta non implica la sussistenza di tutti i presupposti previsti dalla legge ai fini dell'ammissibilità al beneficio degli specifici investimenti da realizzare, in linea di principio, i beni previsti nell'Offerta Tecnica, destinati a permanere nella titolarità e nella disponibilità della Società anche dopo la conclusione del contratto, possono essere ammessi al beneficio, al ricorrere delle ulteriori relative condizioni.

Diversamente, i beni che costituiscono sostituzioni, reintegri e/o migliorie delle strumentazioni fornite dall'Azienda Sanitaria contraente devono ritenersi esclusi dall'ambito oggettivo delle nuove misure agevolative, in ragione del fatto che i costi ad essi relativi sono sostenuti dall'Istante in virtù di un preciso obbligo scaturente dal contratto di appalto stipulato con l'ente pubblico collegato allo svolgimento delle attività di manutenzione e reintegro dei beni di proprietà dell'ente.

**IL DIRETTORE CENTRALE,
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO
(firmato digitalmente)**