

Risposta n. 101/2023

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi – Agevolabilità dei costi relativi ad un progetto di investimento – Articolo 1, commi 1051–1063, della legge n. 178 del 2020

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

QUESITO

La Società ALFA SPA (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alla corretta applicazione della disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi 1051-1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 - legge di bilancio 2021 ("Agevolazione").

ALFA è una società che opera nella produzione e nella distribuzione sul mercato nazionale ed estero di

A decorrere dal periodo di imposta ..., la Società è divenuta parte di un gruppo multinazionale ("Gruppo") facente capo a BETA ... ("BETA"), società avente sede legale e residenza fiscale in ... (Stato Estero 1), che coordina e gestisce l'operatività del Gruppo

per il tramite di due "sottogruppi": l'uno facente capo, per l'appunto, a ALFA, l'altro facente capo a GAMMA ... ("GAMMA"), società di diritto ... (Stato Estero 2) con oggetto sociale analogo e complementare a quello di ALFA.

In considerazione della sua attività di produttrice di ..., oltre che di società distributrice di tali prodotti, nel ... 2017 GAMMA ha avviato un progetto di innovazione industriale ("Progetto") finalizzato all'elaborazione e alla successiva messa in commercio di un prodotto innovativo denominato "... " ("Prodotto X"), ossia un

Nell'ambito del Progetto, a partire dal 2017, GAMMA ha quindi sviluppato "*in house*", presso i propri stabilimenti produttivi e grazie alla propria *expertise*, un prototipo sperimentale di macchinario ("*Macchina A*") per lo sviluppo e la messa a punto del processo necessario alla successiva produzione su scala industriale del Prodotto X.

La Società evidenzia che, in considerazione dei beni impiegati e della strumentazione utilizzata per il relativo sviluppo, la *Macchina A* si qualifica quale "bene complesso" (ossia formato da molteplici componenti) per la cui messa a punto sono stati impiegati beni "usati" in misura soltanto marginale (20%); infatti, il costo complessivamente sostenuto per la realizzazione della *Macchina A* da parte di GAMMA è riferibile in modo prevalente all'acquisto, alla produzione e all'impiego di beni "nuovi", nonché alla manodopera impiegata per la progettazione, lo sviluppo e il collaudo del macchinario (80%).

Grazie alla *Macchina A* di propria creazione, GAMMA è riuscita a mettere a punto il processo per l'implementazione su ridotta scala industriale del Prodotto X e dunque a creare un primo prototipo di Prodotto X.

Dopo aver valutato le potenzialità economiche della produzione del Prodotto X su scala industriale, in data ... ottobre 2018, GAMMA ha commissionato a DELTA ... ("DELTA"), una società terza rispetto al Gruppo ed avente sede legale in ... (Stato Estero 3), la costruzione di un macchinario avente le medesime caratteristiche - in termini di processo - della *Macchina A*, capace tuttavia di produrre il Prodotto X su scala industriale ai fini della relativa immissione sul mercato ("*Macchina B*").

Da tale data fino all'agosto 2021, GAMMA ha corrisposto a DELTA un importo pari ad euro ... a titolo di acconto per la realizzazione della *Macchina B* ("Acconto"), suddiviso in ... fatture a stato avanzamento lavori, corrispondente a circa il ...% del corrispettivo complessivo, con l'accordo di procedere al pagamento del saldo residuo una volta finalizzata la costruzione e la relativa consegna a GAMMA.

In considerazione del successo ottenuto nella messa a punto del processo necessario alla prospettica produzione su scala industriale del Prodotto X, GAMMA ha proceduto, ove ritenuto necessario, alla registrazione dei diritti di proprietà industriale e dei brevetti che, unitamente alla documentazione ad essi relativa, hanno consentito la tutela dell'unicità del Progetto ("Diritti IP" e, unitamente alla *Macchina A* e alla *Macchina B*, gli "Investimenti").

Ciò premesso, nell'ottobre del 2021 è stato disposto il trasferimento in Italia, in capo a ALFA, dell'intero Progetto, in considerazione della maggiore *expertise* della Società relativamente alla produzione di

ALFA è stata quindi individuata quale società del Gruppo in grado di affrontare da un punto di vista tecnico la produzione del Prodotto X, in quanto già dotata delle

strutture industriali (ad es., quelle necessarie per ...) e della rete commerciale necessaria per la prospettata distribuzione del Prodotto X sul mercato nazionale ed estero.

Pertanto, in data ... dicembre 2021, GAMMA ha ceduto a ALFA gli Investimenti, sottoscrivendo a tale fine due distinti contratti di cessione ("Cessioni):

- uno riguardante la *Macchina A* (euro ...); a tale riguardo, l'Istante evidenzia, per completezza, che la *Macchina A* è stata consegnata a ALFA in una data antecedente, ossia il ... agosto 2021;

- l'altro concernente i Diritti IP (euro ...) e l'Acconto versato a DELTA (euro ...) per la realizzazione della *Macchina B*.

Le Cessioni sono state concluse ad un prezzo determinato da un esperto indipendente sulla base di due apposite perizie di stima redatte, attestanti la conformità del corrispettivo delle Cessioni al valore di mercato e, quindi, secondo l'Istante, alla normativa in materia di *transfer pricing*.

Il corrispettivo delle Cessioni (determinato in base alle predette perizie) è stato computato considerando i costi sostenuti da GAMMA sin dall'avvio del Progetto (i.e., dal 2017) per la produzione della *Macchina A*, per lo sviluppo dei Diritti IP e per la costruzione della *Macchina B* (commissionata, come visto, a DELTA).

GAMMA ha provveduto ad emettere regolari fatture, rispettivamente in data ... settembre 2021 e ... dicembre 2021 per la *Macchina A* e per i Diritti IP ("Fatture"), nelle quali, precisa l'Istante, non è stato indicato alcunché riguardo alla potenziale applicabilità di eventuali norme di favore o agevolazioni in relazione agli Investimenti; a fronte dell'emissione delle Fatture, ALFA ha versato il corrispettivo per l'acquisto,

rispettivamente in data ... settembre 2021 (per la *Macchina A*) e in data ... dicembre 2021 (per i Diritti IP).

Allo stato, ALFA prevede che la *Macchina B* sarà consegnata entro e non oltre il primo semestre del 2023, termine entro il quale ALFA stessa provvederà altresì a corrispondere il saldo a DELTA.

Il dubbio interpretativo dell'Istante *"attiene alla possibilità di fruire dell'Agevolazione in relazione agli Investimenti, i.e. la Macchina A, la Macchina B e i Diritti IP. ... I dubbi interpretativi di ordine fiscale ... sono relativi, in particolare:*

(i) alla possibilità di beneficiare dell'Agevolazione a fronte dell'acquisto a titolo oneroso della Macchina A, della Macchina B (per la quale, al momento dell'invio della presente Istanza, la Società ha indirettamente sostenuto soltanto il pagamento dell'Acconto, valorizzato in sede di determinazione del corrispettivo delle Cessioni) e dei Diritti IP da GAMMA, società appartenente al Gruppo;

(ii) alla sussistenza del requisito della "novità" richiesto dalla legge di bilancio 2021 ai fini della fruizione dell'Agevolazione in relazione agli Investimenti;

(iii) al momento di "effettuazione" degli Investimenti; e

(iv) alla possibilità di considerare integrati i requisiti documentali normativamente previsti" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

L'Istante precisa che, ai sensi della circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020, esula dall'oggetto dell'istanza il quesito circa la sussistenza, in relazione agli Investimenti, dei requisiti tecnici necessari ai fini della riconducibilità degli Investimenti stessi ai beni materiali e immateriali cc.dd. "4.0", che ai fini della presente istanza dà per assunta; la Società provvederà ad adempiere agli oneri documentali richiesti dalla legge (perizia

asseverata rilasciata da un perito industriale o da un ingegnere iscritti nei rispettivi albi professionali, ovvero attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato) e, in presenza di eventuali incertezze in relazione alle caratteristiche dei predetti beni, provvederà a richiedere ottenere il parere del Ministero dello Sviluppo economico (ora Ministero delle Imprese e del Made in Italy) che certifichi l'esistenza delle previste condizioni tecniche.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, per i motivi di seguito esposti per ciascuno dei quesiti formulati, ritiene che, nel caso di specie, ricorrano tutte le condizioni necessarie ai fini dell'accesso all'Agevolazione, sia di ordine oggettivo - a prescindere dalle caratteristiche tecniche necessarie ai fini della riconducibilità degli Investimenti ai beni materiali e immateriali 4.0 - che di ordine soggettivo e temporale normativamente previste.

Nell'ipotesi in cui dovesse essere negata la riconducibilità degli Investimenti, rispettivamente, ai beni materiali 4.0 e ai beni immateriali 4.0, è comunque intenzione della Società riconoscere agli Investimenti in argomento l'agevolazione relativa ai beni cc.dd. "non 4.0".

Quesito (i): carattere intercompany delle Cessioni

Gli Investimenti sono stati effettuati da ALFA a titolo oneroso, a fronte di un corrispettivo determinato "*at arm's length*" da un esperto indipendente tramite la redazione di apposite perizie.

L'Istante ritiene che il fatto che i beni oggetto degli Investimenti siano stati acquistati da un soggetto appartenente al Gruppo non sia ostativo ai fini della possibilità di fruire dell'Agevolazione da parte della Società.

Sul punto, ALFA osserva, in primo luogo, che, nell'ambito della disciplina del super e iper ammortamento, la circolare n. 4/E del 2017 ha già considerato agevolabili gli investimenti effettuati attraverso l'acquisto "da terzi" soggetti della relativa proprietà giuridica; tale chiarimento è stato espressamente esteso anche alla disciplina in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (cfr. circolare. n. 9/E del 23 luglio 2021).

Pertanto, essendo GAMMA un soggetto giuridico distinto ed autonomo rispetto a ALFA, l'Istante ritiene che la fattispecie in esame possa essere a tutti gli effetti agevolata.

Sebbene, infatti, le due società - GAMMA e ALFA - siano parte del medesimo Gruppo, con la conseguenza che gli interessi economici rispettivamente perseguiti siano in ultima analisi comuni in ottica sinergica, tale circostanza non risulta rilevante ai fini dell'applicabilità dell'Agevolazione in relazione agli Investimenti, posto che: (a) il corrispettivo delle Cessioni è stato determinato da un esperto indipendente in conformità alla normativa in materia di *transfer pricing*, in osservanza delle linee guida dettate dall'OCSE, e dunque il prezzo corrisposto da ALFA per l'acquisto della Macchina A, della Macchina B (con riferimento all'Acconto), nonché dei Diritti IP è il medesimo che sarebbe stato pattuito tra soggetti indipendenti operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili; (b) le Cessioni non hanno comportato, né avrebbero potuto comportare, alcuna duplicazione dell'Agevolazione in quanto GAMMA, società residente in ... (Stato Estero 2), non avrebbe in ogni caso

avuto i requisiti soggettivi per beneficiare dell'Agevolazione (che risulta applicabile esclusivamente agli investimenti effettuati da imprese residenti in Italia).

Quesito (ii): requisito della "novità"

L'Istante ritiene che gli Investimenti siano dotati del carattere della "novità", per come declinato dall'Agenzia delle entrate ai fini dell'accesso all'Agevolazione.

Al riguardo, ALFA rappresenta di aver acquistato la *Macchina A* e i Diritti IP direttamente da GAMMA, ossia dal soggetto che li ha prodotti e sviluppati "*in house*", senza tuttavia portare a compimento il Progetto nel suo complesso e non immettendo gli Investimenti nel proprio circuito produttivo.

Inoltre, la Società è subentrata a GAMMA nell'acquisto della *Macchina B* (corrispondendo, ad oggi, solo l'Acconto) direttamente da DELTA, ossia dal produttore del macchinario che non lo ha mai "usato", circostanza questa che si evince dal fatto che il relativo collaudo sarà effettuato solo in sede di consegna a ALFA.

Per le ragioni che precedono l'Istante ritiene quindi che non vi sia stata alcuna utilizzazione degli Investimenti, né da parte di GAMMA - posto che la società ... (Stato Estero 2) si è meramente limitata alla produzione della *Macchina A* e alla registrazione dei Diritti IP - né tantomeno da parte di DELTA.

In entrambi i casi, infatti, si tratta di società che si sono limitate ad intervenire nella fase del tutto preliminare di sviluppo e/o produzione dei processi e dei macchinari necessari alla finalizzazione del Progetto, che avverrà in capo a ALFA; tale fase preliminare, gestita da soggetti terzi rispetto alla Società, ha portato alla mera realizzazione dei primi prototipi di Prodotto X, insuscettibili di commercializzazione,

trattandosi di stampi del tutto preliminari e prodotti esclusivamente a valle dello sviluppo del processo industriale interno al Gruppo.

Quesito (iii): momento di "effettuazione" degli Investimenti

La Società ritiene che gli Investimenti *"debbano a tutti gli effetti considerarsi effettuati nel periodo di imposta 2021 (e, per la parte di corrispettivo ancora dovuta a DELTA, nel 2022 o, a seconda del caso, entro il primo semestre del 2023), con conseguente integrazione del requisito temporale di applicazione dell'Agevolazione"* (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

In primo luogo, tale posizione interpretativa dell'Istante origina dal fatto che, in relazione alla *Macchina A* e ai Diritti IP, il trasferimento della titolarità giuridica a favore di ALFA si è verificato nel periodo di imposta 2021, posto che, in conformità all'articolo 109 del TUIR: (a) la spedizione e successiva consegna della *Macchina A* sono avvenute in data ... agosto 2021; (b) il trasferimento della titolarità giuridica dei Diritti IP si è perfezionata con la sottoscrizione del contratto di cessione in data ... dicembre 2021.

Inoltre, ALFA ritiene che il requisito temporale di applicazione dell'Agevolazione sia soddisfatto anche in relazione alla *Macchina B*, di cui infatti acquisirà la titolarità giuridica entro il periodo agevolato.

In merito, la Società precisa che *"l'Acconto corrisposto [da GAMMA] a DELTA ha concorso alla valorizzazione del corrispettivo per la Cessione dei Diritti IP, in quanto componente accessorio rispetto al valore complessivo del Progetto. Inoltre, posto che la Macchina B sarà consegnata e collaudata da DELTA entro e non oltre il primo semestre del 2023 ..., la Società, in qualità di proprietaria del Progetto subentrata a GAMMA, ne*

acquisirà la titolarità giuridica entro il periodo agevolato, con conseguente integrazione del requisito temporale richiesto ai fini normativi" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Per le ragioni che precedono, l'Istante ritiene, quindi, che il requisito temporale di applicazione dell'Agevolazione sia soddisfatto con riferimento a tutti gli Investimenti, posti essere, come visto, tra il periodo d'imposta 2021 e, con riguardo alla *Macchina B*, entro il primo semestre del 2023

Quesito (iv): sussistenza dei requisiti documentali

La Società ritiene che, dal punto di vista dei requisiti documentali richiesti dalla legge, non sia ostativo all'accesso all'Agevolazione il fatto che, in vista delle Cessioni, ALFA non abbia emesso nei confronti di GAMMA alcun ordine di acquisto.

Nel caso di specie, a parere della Società, l'assenza di tale documento appare del tutto giustificata, in primo luogo, in considerazione del fatto che le Cessioni sono avvenute nel contesto del Gruppo; nel caso di specie, infatti, non vi sarebbe stata necessità di cristallizzare in un ordine d'acquisto le condizioni della compravendita, considerato, per l'appunto, il carattere *intercompany* delle Cessioni.

Per tali ragioni, la Società ritiene che, nel caso di specie, la finalità dell'ordine d'acquisto nell'ambito dell'Agevolazione debba considerarsi a tutti gli effetti assolta dai contratti delle Cessioni, ossia i titoli giuridici che hanno legittimato e dato causa ai trasferimenti, ove è puntualmente indicato non soltanto l'oggetto delle Cessioni, ma anche tutte le condizioni cui i trasferimenti dei beni in esame sono stati soggetti.

Inoltre, con specifico riferimento alla *Macchina B*, la Società precisa che l'ordine di acquisto è stato emesso, nel 2018, da GAMMA, per la sola ragione che quest'ultima

era la società in origine individuata come beneficiaria del relativo trasferimento, alla quale ALFA è integralmente subentrata.

Nell'istanza si evidenzia, altresì, che, a seguito del trasferimento del Progetto, la Società ha provveduto - in data ... febbraio 2022 - all'emissione nei confronti di DELTA dell'ordine relativo alla *Macchina B*, ove si precisa che: (a) il saldo ancora dovuto sarà corrisposto in ... *tranches* di pari importo entro la data di consegna del bene (primo semestre 2023); (b) sono dovuti a DELTA ulteriori importi a titolo di adeguamento del prezzo originariamente convenuto.

Da ultimo, sotto il profilo dell'adeguatezza documentale, la Società precisa che provvederà a sanare la rilevata omissione nelle Fatture dei riferimenti normativi rilevanti per l'applicazione dell'Agevolazione alle Cessioni secondo le modalità indicate *ad hoc* dall'Agenzia delle entrate.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni 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, in particolare, la verifica (i) della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati negli allegati A e B annessi alla legge di bilancio 2017 e (ii) della corretta quantificazione dei costi agevolabili degli investimenti e delle relative "prenotazioni"; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello ed

in relazione a tali aspetti resta impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi.

Il presente parere, inoltre, è reso assumendo acriticamente quanto riferito dall'interpellante in ordine alla circostanza per cui il corrispettivo determinato da un esperto indipendente tramite la redazione di apposite perizie sia realmente "*at arm's length*" esulando, tale valutazione, da quelle esperibili in sede di risposta ad interpello (in relazione alla quale resta, quindi, impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria nelle opportune sedi).

Riguardo ai requisiti tecnici si ricorda, come correttamente evidenziato dallo stesso interpellante, che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti puntuali chiarimenti sulla gestione delle istanze di interpello aventi ad oggetto diverse misure agevolative (tra cui quella in argomento) che presuppongono l'espletamento di preliminari verifiche tecniche non di competenza dell'Agenzia delle entrate in ordine alla sussistenza dei requisiti che consentono di fruire del beneficio; in particolare è stato 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 verte soltanto sull'esame del quesito di carattere fiscale assumendo acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, coerentemente ai suddetti chiarimenti, 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, oltre che ogni potere di controllo dell'Agenzia, la facoltà dell'Istante di

richiedere un eventuale parere tecnico al Ministero delle Imprese e del Made in Italy (già Ministero dello Sviluppo Economico).

Ciò premesso, per quanto di competenza della Scrivente, riguardo alle specifiche questioni prospettate dalla Società si osserva quanto segue.

Il credito d'imposta oggetto dei quesiti dell'Istante è disciplinato dall'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

Con riferimento al credito d'imposta in questione, con diversi documenti di prassi sono stati resi chiarimenti utili anche ai fini del caso in esame.

In particolare:

- con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente all'allora Ministero dello Sviluppo Economico, sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina dell'iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge n. 232 del 2016 (legge di bilancio 2017); detti chiarimenti, per la parte in cui sono compatibili, rilevano anche relativamente alla nuova disciplina del credito d'imposta recata dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge n. 160 del 2019 (legge di bilancio 2020) e successive integrazioni e modificazioni e dall'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge n. 178 del 2020 (legge di bilancio 2021) e successive integrazioni e modificazioni;

- con la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, sono stati forniti chiarimenti in merito al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge di bilancio 2021.

Come precisato in quest'ultima circolare, per le imprese l'ambito soggettivo di applicazione del credito d'imposta è individuato dal comma 1051 della legge di

bilancio 2021, secondo il quale detto credito è attribuito *"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"*.

Sotto il profilo soggettivo, dunque, il credito di imposta è riservato alle imprese residenti nel territorio dello Stato - incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti - che, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dalle dimensioni aziendali e dal regime contabile adottato, effettuano investimenti alle condizioni stabilite dai successivi commi da 1052 a 1058-ter, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.

Sotto il profilo oggettivo, l'Agevolazione spetta per i beni materiali strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge di bilancio 2017 ("Beni Materiali 4.0"), per i beni immateriali strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge di bilancio 2017 ("Beni Immateriali 4.0") e per i beni materiali e immateriali strumentali nuovi diversi dai precedenti ("Beni Non 4.0").

La riconducibilità dei beni alle diverse tipologie sopra indicate incide sulla misura e sull'ambito temporale di applicazione dell'Agevolazione (cfr. commi da 1054 a 1058-ter).

Come anticipato, il comma 1051 fa riferimento ad investimenti in *"beni strumentali nuovi"*; con la circolare n. 4/E del 2017 è stato chiarito che detti beni devono caratterizzarsi:

- per il requisito della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria dell'agevolazione: i beni devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa;

- per il requisito della "novità": l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

In merito al momento di "effettuazione" dell'investimento, la circolare n. 4/E del 2017 chiarisce anche che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, *"alla data della consegna o spedizione ..., ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà"*.

In forza del comma 1059, l'utilizzo del credito d'imposta è consentito non a decorrere dalla maturazione del beneficio (i.e., "effettuazione" dell'investimento eleggibile), ma a decorrere dall'entrata in funzione del bene che dà diritto all'agevolazione o dall'interconnessione dello stesso (per approfondimenti sulle nozioni di "effettuazione", "entrata in funzione" e "interconnessione", v. circolare n. 4/E del 2017).

Dal punto di vista degli oneri documentali da soddisfare, il comma 1062 stabilisce che le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'esplicito riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter; inoltre, per gli investimenti in Beni 4.0, le imprese sono tenute a produrre una perizia asseverata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali

o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni: (i) possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232; (ii) sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Ciò posto in termini generali, con specifico riferimento alla fattispecie descritta nell'istanza presentata da ALFA, si ritiene di poter concordare solo in parte con la soluzione interpretativa prospettata dalla Società.

In via preliminare, si precisa che il rinvio contenuto nei commi 1054 e 1055, agli *"investimenti in beni strumentali immateriali diversi da quelli indicati nell'allegato B"*, deve considerarsi riferito esclusivamente a *"software, sistemi, piattaforme e applicazioni"* non riconducibili al processo di *"Trasformazione 4.0"*.

Tale ricostruzione interpretativa, infatti, trova conferma nelle precisazioni contenute nella relazione illustrativa al disegno di legge di bilancio 2021, in cui si legge che *"Al fine di promuovere un avanzamento digitale delle imprese italiane anche attraverso il ricorso a software, sistemi, piattaforme e applicazioni non riconducibili al processo di 'Trasformazione 4.0', vengono inclusi nell'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione gli investimenti in nuovi beni strumentali immateriali diversi da quelli elencati nell'allegato B"*.

Ciò precisato, con riferimento alla *Macchina A* l'Istante afferma che trattasi di *"un prototipo sperimentale di macchinario per lo sviluppo e la messa a punto del processo necessario alla successiva produzione su scala industriale del Prodotto X"*, sviluppato *"in house"* da GAMMA presso i propri stabilimenti produttivi a partire dal 2017 (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

La *Macchina A*, quindi, *"non è stata ... realizzata con la finalità di produrre su scala industriale il Prodotto X, bensì ... all'esclusivo fine di elaborare lo 'stampo' iniziale del Prodotto X e vagliare la fattibilità del Progetto in termini di produzione e funzionamento"* (v. pag. ... della integrazione documentale).

Al riguardo, si ritiene che il costo della *Macchina A* non possa accedere all'Agevolazione in quanto riconducibile alla categoria dei costi di sviluppo.

Il paragrafo 5 del principio contabile internazionale IAS 38, concernente le "Attività immateriali", prevede che *"Le attività di ricerca e sviluppo sono rivolte allo sviluppo di conoscenze. Conseguentemente, sebbene tali attività possano concretizzarsi in beni di consistenza fisica (per esempio, un prototipo), la componente fisica dell'attività risulta secondaria rispetto alla sua componente immateriale, ossia la conoscenza in esso contenuta"*.

In base al successivo paragrafo 8, *"Lo sviluppo è l'applicazione dei risultati della ricerca o di altre conoscenze a un piano o a un progetto per la produzione di materiali, dispositivi, processi, sistemi o servizi, nuovi o sostanzialmente migliorati, prima dell'inizio della produzione commerciale o dell'utilizzazione"*.

Più in dettaglio, secondo il paragrafo 59 del predetto principio contabile *"Esempi di attività di sviluppo sono: a) la progettazione, la costruzione e la verifica di prototipi o modelli che precedono la produzione o l'utilizzo degli stessi; b) la progettazione di mezzi, prove, stampi e matrici concernenti la nuova tecnologia; c) la progettazione, la costruzione e l'attivazione di un impianto pilota che non è di dimensioni economicamente idonee per la produzione commerciale; e d) la progettazione, la costruzione e la prova"*

di alternative scelte per materiali, progetti, prodotti, processi, sistemi o servizi nuovi o migliorati".

Il macchinario in questione è stato acquistato dall'Istante presso la società GAMMA, che lo ha realizzato ed inizialmente utilizzato per la creazione del primo prototipo di Prodotto X (*"Grazie alla Macchina A di propria creazione GAMMA è riuscita a mettere a punto il processo per l'implementazione su ridotta scala industriale del Prodotto X e dunque a creare un primo prototipo di Prodotto X"* - v. pag. ... dell'istanza di interpello).

La *Macchina A*, come dichiarato dall'Istante, viene "adattata" alla sperimentazione di nuovi prodotti; infatti, ALFA *"ha avviato la sperimentazione, per il tramite del macchinario in parola, di un prodotto innovativo per uso ... (Prodotto Y), nell'ottica di una sua futura immissione nel mercato ... A tale fine, la Società ha ad oggi già sostenuto i costi iniziali necessari ad adattare la Macchina A al suo nuovo utilizzo, sostenendo una spesa attualmente pari a Euro ..."* (v. pag. ... della integrazione documentale).

In altri termini, ALFA ha impiegato la *Macchina A* non nell'ambito del processo di produzione del Prodotto X, bensì per finalità di creazione e sviluppo di ulteriori prodotti di carattere innovativo (Prodotto Y), con la conseguenza che i relativi costi sono annoverabili tra i costi di sviluppo, ai sensi di quanto disposto dal citato IAS 38.

Per le ragioni sopra esposte, il costo della *Macchina A* non potrà accedere né al credito d'imposta previsto per i Beni Materiali 4.0, né al credito d'imposta per i Beni Materiali Non 4.0.

Per quanto riguarda i Diritti IP, ossia i diritti di proprietà industriale e i brevetti relativi al Progetto, la scrivente, in sede di richiesta di documentazione integrativa, ha chiesto - tra le altre cose - di *"chiarire le ragioni per quali l'Istante ritiene che i Diritti IP rientrino nell'allegato B annesso alla legge n. 232 del 2016 - che agevola taluni software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni - e, quindi, siano agevolabili con il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi"* (v. pag. ... della richiesta di documentazione integrativa).

Al riguardo, l'Istante ha precisato quanto segue: *"... l'Istanza non ha ad oggetto l'accertamento tecnico circa la riconducibilità degli Investimenti ai beni di cui agli Allegati A e B annessi alla Legge 232/2016, trattandosi di una verifica di natura strettamente tecnica... Ciò posto - e fermo restando, in ogni caso, che la Società si doterà di apposita perizia tecnica asseverata in relazione agli Investimenti (inclusi i Diritti IP) ai sensi dell'art. 1, comma 1062, della Legge di Bilancio 2021 - l'Istante intende precisare che a livello aziendale ha provveduto a condurre delle verifiche che, seppur non vincolanti ai fini dell'accesso all'Agevolazione, consentono prima facie di considerare agevolabili gli Investimenti e che, dunque, hanno reso opportuna la presentazione dell'Istanza al fine di dirimere i dubbi interpretativi di natura fiscale afferenti la fattispecie. Si precisa, da ultimo, che a seguito di ulteriori verifiche effettuate da parte della Società sta emergendo il fatto che i costi sostenuti in relazione ai Diritti IP possano essere considerati quali oneri accessori alla Macchina A" (v. pag. ... della integrazione documentale, enfasi aggiunta).*

Nella medesima sede, alla richiesta della scrivente di chiarimenti circa la contabilizzazione degli Investimenti da parte della Società, l'Istante ha precisato, tra

l'altro, che *"Il principio contabile di riferimento è il Principio Contabile Internazionale IAS 16"* e che *"i costi sostenuti in relazione ai Diritti IP sono stati iscritti quali oneri accessori alla Macchina A, e in quanto tali capitalizzati sul relativo costo alla voce 'Immobili, impianti e macchinari'"* (v. pag. ... della integrazione documentale).

Ciò posto - nel ribadire che risultano agevolabili con il credito d'imposta previsto per i Beni Immateriali 4.0, di cui ai commi 1058, 1058-*bis* e 1058-*ter*, soltanto le tipologie di beni immateriali elencati nell'allegato B annesso alla legge di bilancio 2017, ossia *"software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni"*, e nel ricordare che l'Istante può comunque rivolgersi al Ministero delle Imprese e del Made in Italy per ottenere un parere tecnico in merito - non si concorda con la soluzione proposta dalla Società relativamente all'agevolabilità dei Diritti IP.

Infatti, anche laddove la contabilizzazione adottata dalla Società in relazione ai Diritti IP (capitalizzazione sul costo della *Macchina A*, voce "Immobili, impianti e macchinari") fosse conforme alle prescrizioni dei principi contabili - tenuto conto che, diversamente da quanto prospettato dall'interpellante, i Diritti IP, per come descritti nell'istanza di interpello, sembrano essere dei beni immateriali dotati di una propria "autonomia" economica - il costo degli asseriti "oneri accessori" (Diritti IP) non risulterebbe agevolabile per le ragioni esposte in precedenza in relazioni ai costi sostenuti per l'acquisto della *Macchina A*.

Infine, per ciò che concerne la *Macchina B*, si ritiene che - in presenza dei requisiti tecnici prescritti e nel rispetto di tutte le ulteriori previsioni di legge così come integrate dalla prassi amministrativa - possano sussistere le condizioni affinché il macchinario rientri nella categoria dei Beni Materiali 4.0.

Il macchinario - che, da quanto riportato nell'istanza, sarà consegnato da DELTA nel primo semestre 2023 e sarà utilizzato da ALFA per produrre l'innovativo Prodotto X - costituirà per l'Istante un bene "nuovo" se e in quanto risulterà non essere mai stato utilizzato, per le medesime finalità, dal produttore DELTA (circostanza rappresentata dall'interpellante ed in questa sede assunta acriticamente).

Conformemente alla tesi interpretativa sostenuta dall'Istante, nel caso di specie, la circostanza che la costruzione e la fornitura del macchinario siano state commissionate ad un terzo (DELTA) da una società del Gruppo (GAMMA) e il fatto che l'acquisto del bene da parte di ALFA sia stato effettuato attraverso il "subentro" nel predetto contratto di fornitura (stipulato da GAMMA con DELTA) non costituiscono un ostacolo all'accesso al credito d'imposta in argomento; infatti, tale modalità di acquisizione non contrasta con la *ratio* dell'agevolazione, che è quella di favorire la trasformazione digitale delle imprese italiane e la modernizzazione e il rafforzamento del sistema produttivo nazionale [quesiti (i) e (ii)].

Nel caso di specie, ai fini della determinazione degli elementi necessari per "incardinare" il costo della *Macchina B* nella corretta disciplina agevolativa, ossia il momento di effettuazione dell'investimento e l'eventuale "prenotazione" dell'investimento stesso, l'Istante dovrà considerare [quesito (iii)]:

- come data dell'assunzione dell'impegno contrattuale la data del formale subentro di ALFA nel contratto di fornitura del macchinario;

- come pagamenti rilevanti per l'eventuale calcolo dell'acconto del 20 per cento entro il 31 dicembre, i pagamenti effettuati da ALFA sia a GAMMA, per il subentro nel

contratto di fornitura del macchinario, sia a DELTA; nessuna rilevanza assumeranno, a questi fini, gli acconti versati da GAMMA a DELTA dall'ottobre 2018 all'agosto 2021;

- come momento di effettuazione dell'investimento, la data individuata seguendo i criteri dettati dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR già esposti in precedenza.

La verifica concreta dei predetti elementi implica delle valutazioni di carattere fattuale che esulano dalle competenze esercitabili in sede di interpello.

Infine, per quanto concerne il quesito *(iv)*, le fatture relative all'acquisizione della *Macchina B* da parte di ALFA, emesse da GAMMA in sede di subentro e da DELTA dopo il subentro, dovranno contenere - ai sensi del comma 1062 - l'espresso riferimento alle disposizioni agevolative dei commi da 1054 a 1058-*ter*; laddove non sia stato indicato il corretto riferimento normativo, si dovrà integrare il documento secondo le indicazioni contenute nella circolare n. 9/E del 2021, paragrafo 8.1.

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