

Risposta n. 41/2023

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi – articolo 1, commi da 184 a 197 della legge del 27 dicembre 2019, n. 160 e articolo 1, commi da 1051 a 1063 della legge 30 dicembre 2020, n. 178 – esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa

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

QUESITO

La Società ALFA SPA (di seguito anche "ALFA", la "Società" o l'Istante) opera nei settori dell'IT, Industrial e Healthcare e si occupa di gestire le infrastrutture tecnologiche e i progetti di digitalizzazione di diverse medie e grandi aziende.

L'istante dichiara che l'attività della Società ha per oggetto la locazione non finanziaria di beni mobili, immobili e immateriali e i servizi collegati, nonché l'assistenza, il supporto, l'installazione, la manutenzione, il ricondizionamento e la vendita di beni o complessi di beni in particolare di natura informatica, robotica e tecnologica.

I servizi offerti, basati sui principi dell'economia circolare, comprendono la pianificazione, la fase operativa e la gestione contrattuale, la cancellazione certificata dei dati, il ricondizionamento e il *remarketing* degli *asset* usati nei due centri tecnologici in Germania e Norvegia.

La Società acquista prodotti informatici *hardware* e *software* nuovi che vengono poi locati con la garanzia di una serie di servizi di cui il cliente potrebbe aver necessità.

L'istante fa presente che tra le condizioni generali dei contratti di locazione sottoscritti, è previsto il trasferimento in capo al cliente locatario di ogni rischio e responsabilità concernenti il bene locato e delle obbligazioni accessorie riguardanti l'assistenza e la manutenzione ordinaria e straordinaria dello stesso (come ad esempio punto ... e ...), con pieno esonero del Locatore.

Pertanto, la Società sostiene di incentivare investimenti in beni strumentali direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento della sua attività ordinaria, mentre il cliente locatario effettua investimenti in beni che vengono utilizzati in locazione, sopportando i rischi e fruendo dei vantaggi che derivano dall'esercizio delle attività industriali o commerciali nei cui processi i nuovi beni strumentali sono inseriti.

L'istante dichiara, inoltre, che al cliente vengono offerti una serie di servizi accessori per rendere completo e flessibile il servizio reso e che rappresenterebbero il valore aggiunto dell'attività svolta dalla Società. A titolo esemplificativo, per quanto riguarda la gestione "mobile", la società rappresenta la convenienza della locazione rispetto all'acquisto del semplice cellulare in quanto il vero servizio offerto non consiste nella locazione semplice del bene, ma in una serie di servizi aggiuntivi e di flessibilità tecnologiche.

Tanto premesso, l'Istante ritiene che non vi siano chiarimenti ufficiali con specifico riferimento alla spettanza o meno del credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali ex L. 160/2019 e L.178/2020.

Ciononostante e considerando che la *ratio* del credito d'imposta è la medesima dei precedenti regimi agevolativi del super e dell'iper-ammortamento (in tal senso, cita la risposta all'interpello Agenzia delle Entrate del 19 aprile 2021 n. 259), anche in tema di locazione operativa dovrebbero valere i chiarimenti forniti in relazione a tali agevolazioni.

Cita al riguardo la circolare dell'Agenzia delle Entrate e del Ministero dello Sviluppo Economico n. 4/E del 2017 laddove è stato chiarito che sono esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio e il principio di diritto n. 2 del 28 gennaio 2020 dell'Agenzia Entrate, laddove l'Agenzia delle Entrate ha rilevato che tutti i soggetti potenziali destinatari dell'agevolazione sono accomunati dal fatto di essere, sia sul piano economico-patrimoniale che sul piano organizzativo, i soggetti che effettuano gli investimenti sopportandone in senso proprio i rischi e fruendo al contempo dei benefici derivanti dall'esercizio delle attività industriali o commerciali nei cui processi i nuovi beni strumentali sono inseriti.

Ad avviso dell'Istante, nel caso prospettato, l'esclusione del beneficio in capo al locatore va rintracciata nello schema contrattuale degli atti posti in essere, in cui la proprietà formale dei beni non si ricollega allo svolgimento di attività di noleggio o locazione operativa in senso proprio, ma alla sola funzione di garanzia a tutela del rischio di credito assunto dal locatore.

Pertanto, la Società chiede se i beneficiari dell'agevolazione possano essere i reali utilizzatori dei beni, ovvero i clienti locatari.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che la Società non può avvalersi del credito d'imposta per l'acquisto dei beni oggetto di locazione in quanto non sopporta i rischi e non fruisce dei vantaggi che derivano dall'esercizio dell'attività industriale e commerciale in cui i beni strumentali vengono inseriti.

In base allo schema contrattuale degli atti posti in essere, ad avviso dell'Istante, i beneficiari dell'agevolazione sono i reali utilizzatori dei beni, ovvero i clienti locatari, in quanto la *ratio* dell'agevolazione consiste nell'incentivare gli investimenti in beni strumentali utilizzati direttamente dall'impresa per lo svolgimento della propria attività ordinaria.

Pertanto sono considerati potenziali destinatari del beneficio coloro che effettuano gli investimenti sopportandone i rischi e fruendo dei vantaggi che derivano dall'esercizio delle attività industriali o commerciali, nei cui processi i nuovi beni strumentali sono inseriti.

Di conseguenza, ad avviso dell'istante, il cliente della Società, a cui vengono locati i beni, potrà avvalersi del credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi per l'ammontare del costo sostenuto dalla Società per l'acquisto di tali beni in base a quanto disposto dalla L. 160/2019 e dalla L.178/2020.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla sussistenza degli ulteriori requisiti previsti dalla legge per la fruizione del credito d'imposta per beni strumentali nuovi su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Sempre preliminarmente si rappresenta che non è oggetto della presente risposta la valutazione dei requisiti richiesti dall'articolo 1, comma 9 della legge 11 dicembre 2016, n. 232, come richiamato dall'articolo 1, comma 189, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, per la fruizione dell'agevolazione in esame, che, di conseguenza, si assumono acriticamente ai fini del parere di seguito riportato (cfr. circolare n. 31/E del 2020).

Il caso prospettato dall'Istante riguarda specificamente la possibilità, da parte dell'utilizzatore di beni strumentali nuovi, nell'ambito di un contratto di locazione operativa, di usufruire del credito d'imposta previsto dalla legge del 27 dicembre 2019, n. 160 (Legge di bilancio 2020, articolo 1, commi da 184 a 197) e dalla legge del 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di bilancio 2021, articolo 1, commi da 1051 a 1063).

Al riguardo, si ritiene di non poter concordare con la tesi dell'Istante per i motivi di seguito esposti.

Come precisato nella circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, l'iperammortamento - di cui il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi rappresenta sostanzialmente l'evoluzione normativa - consiste in una maggiorazione del costo di acquisizione fruibile dai soggetti che acquisiscono da terzi, in proprietà o in leasing, i beni materiali strumentali nuovi compresi nell'elenco di cui all'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016. I beneficiari dell'agevolazione, quindi, sono i

proprietari (nel caso di acquisto in proprietà) o i locatari finanziari (nel caso di acquisto tramite leasing finanziario).

Con la recente circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 è stato confermato che, anche relativamente al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, i beneficiari dell'agevolazione sono i proprietari e i locatari finanziari (v. paragrafo 2.1); per questi ultimi, il parametro di commisurazione del credito d'imposta spettante è rappresentato dal "costo per l'acquisto del bene" sostenuto dal locatore (v. paragrafo 4.4).

La citata circolare n. 4/E del 2017 ha chiarito che sono, invece, esclusi dal beneficio i beni utilizzati in base ad un contratto di locazione operativa o di noleggio. Per tali beni, la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, può spettare all'impresa di noleggio o che effettua la locazione operativa, ma - come chiarito dal principio di diritto n. 2 del 2020 richiamato dall'Istante - solo a condizione che il noleggio o la locazione operativa costituiscano oggetto dell'attività principale o tipica dell'impresa, vale a dire che il processo di produzione del servizio di noleggio o di locazione operativa costituisca, sia sul piano tecnico che organizzativo, l'attività o una delle attività abitualmente svolte dall'impresa.

La finalità dell'agevolazione, infatti, è proprio quella di incentivare l'effettuazione di investimenti in beni strumentali materiali direttamente utilizzati dall'impresa per lo svolgimento della sua attività ordinaria: nello specifico, l'attività industriale di prestazione di servizi di noleggio o di locazione operativa.

Il citato principio di diritto ha evidenziato che tutti i soggetti potenzialmente destinatari dell'agevolazione (proprietario, locatario finanziario, impresa svolgente attività di noleggio o locazione operativa) sono accomunati dal fatto di essere, sia sul

piano economico-patrimoniale e sia sul piano organizzativo, i soggetti che effettuano gli investimenti sopportandone in senso proprio i rischi e fruendo al contempo dei benefici derivanti dall'esercizio delle attività industriali o commerciali nei cui processi i nuovi beni strumentali sono inseriti.

In considerazione delle numerose analogie esistenti - 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 ridefinisce la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano nazionale Impresa 4.0), si ritengono applicabili al caso di specie i chiarimenti forniti - in tema iper ammortamento - nella circolare n. 4/E del 2017 e nel principio di diritto n. 2 del 2020 (ai quali si rinvia per ulteriori approfondimenti) relativamente alla concessione in locazione operativa a terzi dei beni oggetto dell'investimento.

Pertanto, in linea con la risposta n.720 del 18 ottobre 2021, a cui si rinvia per ulteriori approfondimenti, risultano esclusi dal beneficio i beni utilizzati dai clienti di ALFA (soggetti locatari) in base ad un contratto di locazione operativa. Per tali beni, il credito d'imposta, al ricorrere dei requisiti previsti, può spettare - in linea teorica - all'impresa che effettua la locazione operativa ma, nel caso di specie, come correttamente osservato nell'istanza di interpello, la Società (soggetto locatore) non potrà beneficiare dell'agevolazione in quanto, come emerge dalle clausole contrattuali, essa non sopporta il rischio dell'investimento.

(firmato digitalmente)