

Risposta n. 720/2021

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Articolo 1, comma 1056, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 - Magazzino automatizzato autoportante refrigerato concesso in locazione operativa ad una società del gruppo

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") ha chiesto chiarimenti sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, comma 1056, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), relativamente all'investimento in un magazzino automatizzato autoportante refrigerato che sarà acquisito tramite leasing e sarà successivamente concesso in locazione operativa ad una società del gruppo.

ALFA è stata costituita nel ... per lo svolgimento dell'attività di acquisto di beni immobili di qualsiasi genere, la valorizzazione e la vendita immobiliare, la costruzione, la ristrutturazione, la trasformazione e il ripristino di beni immobili in conto proprio e/o di terzi di edifici residenziali e non residenziali e l'attività di locazione immobiliare.

Il capitale sociale di ALFA risulta posseduto al 51% da BETA e al residuo 49% da altre due società.

ALFA fa parte del gruppo GAMMA (di seguito anche "Gruppo"), leader nel settore della produzione di ... ; i soci di ALFA, infatti, possiedono indirettamente il 100% del capitale sociale di GAMMA S.p.A..

Dal punto di vista fiscale ALFA partecipa, in qualità di consolidata, al consolidato con consolidante BETA; nel consolidato fiscale, tra le altre, è presente, quale consolidata, anche la società GAMMA S.p.A..

GAMMA S.p.A. svolge la propria attività imprenditoriale nel settore della produzione e commercializzazione di ... , con particolare (anche se non esclusivo) riferimento alla produzione di

Il centro produttivo di GAMMA S.p.A. è ubicato in XXX, su di un'area di circa ... mq contenente ... linee produttive

Alla data di predisposizione della presente istanza, ALFA risulta essere in possesso dei seguenti fabbricati e terreni ubicati in XXX:

- a) un immobile ... acquistato nel ... , attualmente locato a GAMMA S.p.A.;
- b) un complesso immobiliare destinato ad uso commerciale e terziario ... che la Società si è aggiudicata nel corso dell'anno ... nell'ambito di una procedura ... , attualmente locato a GAMMA S.p.A.;
- c) un terreno di mq ... acquistato da ALFA nel ... in un'area confinante con lo stabilimento produttivo di GAMMA S.p.a. ubicato in XXX.

Su una parte del terreno appena menzionato ALFA sta progettando la costruzione di un polo logistico per l'immagazzinamento, stoccaggio, e gestione delle spedizioni di prodotti ... , che conterrà un magazzino automatizzato autoportante refrigerato (di seguito anche "Magazzino").

La costruzione del polo logistico e la fornitura del magazzino automatizzato autoportante saranno finanziati attraverso dei contratti di leasing (v. pag. 2 della documentazione integrativa presentata) che verranno sottoscritti con un istituto finanziario (di seguito anche "Banca").

In particolare, ALFA cederà alla Banca il terreno sul quale sorgerà il polo

logistico ed il Magazzino e successivamente sottoscriverà due diversi contratti di locazione finanziaria: un contratto di leasing che finanzierà tutte le opere edili, civili, gli oneri di urbanizzazione e gli impianti del polo logistico e un contratto di leasing che finanzierà il Magazzino.

Il polo logistico verrà costruito in immediata contiguità con lo stabilimento esistente di GAMMA S.p.A. e sarà progettato per contenere un magazzino automatizzato autoportante refrigerato, finalizzato allo stoccaggio di prodotti

Dal punto di vista funzionale, il Magazzino sarà collegato con un tunnel allo stabilimento produttivo di GAMMA S.p.A. e permetterà la gestione dei flussi produttivi tra lo stabilimento produttivo e il magazzino.

Il Magazzino sarà composto:

- da una parte meccanica: rappresentata dall'insieme di trasloelevatori, impianti frigo, scaffalature e pannellature per permettere la refrigerazione del magazzino, *handling system*, trasportatori automatici, incroci rulli/catena che permetteranno l'allocazione di circa ... *pallets*;

- da una parte elettronica che permetterà la gestione e l'esecuzione di liste di operazioni IN e OUT funzionali all'interconnessione tra il magazzino ed i sistemi gestionali di fabbrica di GAMMA S.p.A..

Alla conclusione dei lavori di costruzione ALFA concederà in locazione operativa a GAMMA S.p.A. il polo logistico e il magazzino automatizzato autoportante refrigerato per lo stoccaggio del prodotto

A tal fine, ALFA effettuerà una modifica dello statuto sociale indicando tra le attività elencate nell'articolo ... dello statuto la nuova attività di prestazione di servizi di noleggio o di locazione operativa, che verrà svolta abitualmente affiancandosi all'attività immobiliare.

Inoltre, per l'espletamento dell'attività di noleggio/locazione operativa, ALFA assumerà un lavoratore dipendente che rivestirà la qualifica di responsabile della nuova attività, occupandosi del rapporto con GAMMA S.p.A., della gestione del

magazzino in caso di problematiche tecniche ed operative e di tutte le ulteriori attività connesse al noleggio e alla locazione operativa.

Ciò posto, in relazione alla situazione sopradescritta l'Istante chiede:

a) se, con riferimento al Magazzino che verrà acquisito in leasing, verrà concesso in locazione operativa a GAMMA S.p.A. e sarà interconnesso ai sistemi gestionali di fabbrica di quest'ultima, ALFA possa beneficiare del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 1056, della legge n. 178 del 2020 (di seguito anche solo "*comma 1056*"), fermo restando il soddisfacimento di tutte le ulteriori condizioni sostanziali e procedurali previste dalla norma;

b) se il credito, determinato ai sensi del *comma 1056*, possa essere trasferito al consolidato fiscale cui ALFA partecipa in qualità di consolidata (con consolidante BETA);

c) se, con riferimento alla determinazione del costo agevolabile del Magazzino ai fini del credito d'imposta di cui al *comma 1056*, ALFA possa applicare i chiarimenti forniti dall'articolo 3-*quater*, comma 4, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, che - in tema di iperammortamento dei magazzini automatizzati autoportanti - ha agevolato il costo attribuibile alla "*scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato*".

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al quesito a), l'Istante ritiene di poter beneficiare del credito d'imposta di cui al *comma 1056* in relazione al magazzino automatizzato autoportante refrigerato che verrà acquisito e installato all'interno del polo logistico.

In tal senso la disposizione normativa stabilisce che il credito d'imposta spetta alle imprese che effettuano investimenti nei beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A (di seguito anche "Allegato A") annesso alla legge 11 dicembre 2016,

n. 232 (legge di bilancio 2017), tra i quali rientrano i *"magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica"*.

Nella risposta fornita dall'Agenzia nel corso dell'evento "Telefisco 2018" è stato espressamente affermato che nell'Allegato A rientrano anche i magazzini automatizzati preposti allo stoccaggio automatico di materie prime, semilavorati, prodotti finiti o merci e alla loro trasformazione logistica.

Nella disposizione normativa, inoltre, non è presente alcuna causa di esclusione applicabile alle società che effettuano l'investimento in beni strumentali concessi successivamente a noleggio/locazione operativa.

Sul punto, seppur con riguardo alla diversa disciplina dell'iper ammortamento, nel principio di diritto n. 2 del 28 gennaio 2020 è stato affermato che la maggiorazione, al ricorrere dei requisiti previsti, potrà spettare all'impresa di noleggio o che effettua la locazione operativa, ma a condizione 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; in altri termini, l'impresa svolgente attività di noleggio o locazione operativa deve essere, sia sul piano economico-patrimoniale e sia sul piano organizzativo, il soggetto che effettua 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.

Nel caso specifico, ALFA:

- effettuerà l'investimento in proprio e acquisirà il Magazzino in leasing;
- inizierà la nuova attività di prestazione di servizi di noleggio/locazione operativa, che diventerà, assieme all'attività immobiliare, una delle attività abitualmente svolte della Società; a tal fine ALFA modificherà lo statuto sociale e assumerà un dipendente che rivestirà la qualifica di responsabile della nuova struttura organizzativa finalizzata alla gestione della nuova attività;
- concederà in locazione operativa a GAMMA S.p.A. il Magazzino, che verrà

interconnesso ai sistemi gestionali di fabbrica della medesima GAMMA S.p.A. in linea con quanto previsto dal Ministero dello Sviluppo Economico nelle FAQ del 12 luglio 2017.

In merito al quesito b) la Società, stante l'assenza di un divieto espresso nella norma (a differenza di quanto era previsto dalla previgente disciplina del credito d'imposta - v. articolo 1, comma 191, ultimo periodo, della legge 27 dicembre 2019, n. 160), ritiene di poter trasferire il credito d'imposta di cui al *comma 1056* al consolidato fiscale cui partecipa in qualità di consolidata.

Infine, in relazione al terzo quesito ALFA ritiene che i chiarimenti contenuti nell'articolo 3-*quater*, quarto comma, del decreto-legge n. 135 del 2018, seppur specificamente riferiti alla disciplina dell'iper ammortamento di cui alla legge di bilancio 2017, si rendano applicabili anche ai magazzini automatizzati agevolabili ai sensi della legge di bilancio 2021.

Pertanto, per la determinazione del costo agevolabile del Magazzino ALFA considererà le parti impiantistiche e di automazione del magazzino, gli impianti frigo, le scaffalature e le pannellature a queste collegate che permetteranno di tenere la temperatura del magazzino a -20 gradi centigradi.

Nel caso di specie, il Magazzino verrà utilizzato per stoccare e conservare prodotti ... e dovrà necessariamente essere refrigerato con degli impianti frigo per assicurare le temperature richieste. Per permettere il rispetto di tali condizioni il magazzino sarà caratterizzato da rivestimenti che verranno applicati direttamente alle scaffalature (c.d. pannellature). Le pannellature saranno costruite con materiali particolari che permetteranno ai sistemi di refrigerazione di assicurare la temperatura richiesta per la conservazione dei prodotti

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 di bilancio 2017 e dell'agevolabilità delle singole parti che compongono il Magazzino (ad es. pannellature), 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 recente 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 il Magazzino in esame e per le sue diverse componenti, alcun riconoscimento della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge ai fini agevolativi; profilo in relazione al quale 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 riferimento al quesito a) formulato nell'interpello si osserva quanto segue.

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.

Nella fattispecie in esame l'Istante, in risposta alla richiesta della scrivente di trasmettere - ove disponibili - i contratti di locazione operativa dei beni relativi al polo logistico (o una bozza di essi), ha precisato che "Allo stato attuale ALFA non ha ancora predisposto il contratto di locazione operativa con GAMMA S.p.A. per i suddetti beni" (v. pag. ... della documentazione integrativa presentata).

Alla luce di questi chiarimenti, laddove dal futuro contratto di locazione operativa dovesse emergere che l'Istante, relativamente all'investimento nel Magazzino, sopporta in senso proprio i rischi e fruisce, al contempo, dei benefici derivanti dall'esercizio delle attività industriali o commerciali nei cui processi il nuovo investimento è inserito - nel senso indicato dal principio di diritto n. 2 del 2020 - ALFA potrà accedere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.

In linea generale, infatti, la circostanza che l'investimento effettuato sia oggetto di un successivo contratto di noleggio/locazione operativa stipulato con un terzo non costituisce, di per sé, una causa ostativa all'accesso al credito d'imposta in argomento.

Per ciò che concerne il quesito b), relativo alla possibilità di trasferire il credito

d'imposta di cui al *comma 1056* al consolidato fiscale, si evidenzia che la tesi interpretativa dell'Istante trova accoglimento nella recente risposta ad istanza di interpello n. 508 del 23 luglio 2021.

Nel documento di prassi appena citato si afferma che in assenza di un espresso divieto che impedisca - in analogia a quanto previsto esplicitamente nell'ultimo periodo del comma 191 della legge n. 160 del 2019 - ogni forma di cessione o trasferimento anche all'interno del consolidato fiscale, il credito d'imposta derivante dalla legge n. 178 del 2020 (articolo 1, commi da 1051 a 1063) non soggiace al medesimo limite e, di conseguenza, può essere liberamente trasferito nell'ambito del consolidato fiscale.

Per ulteriori approfondimenti si rinvia alla predetta risposta n. 508 del 2021.

In merito, infine, al quesito c), si concorda con la tesi dell'Istante, che ritiene che i chiarimenti contenuti nell'articolo 3-*quater*, quarto comma, del decreto-legge 14 dicembre 2018, n. 135, convertito con modificazioni dalla legge 11 febbraio 2019, n. 12, seppur specificamente riferiti alla disciplina dell'iper ammortamento, si rendano applicabili anche ai magazzini automatizzati autoportanti agevolabili con il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.

La norma interpretativa di cui trattasi stabilisce che *"Ai soli fini dell'applicazione della disciplina di cui all'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232, il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'allegato A annesso alla suddetta legge, si intende comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato; resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato"*.

Al riguardo, si ricorda che la normativa recata dalla legge n. 232 del 2016 in tema di iper ammortamento, nell'annoverare tra gli investimenti ammissibili i *"magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica"*, non ha

operato alcuna distinzione tra i magazzini non costituenti fabbricati ed i magazzini della stessa tipologia, oggetto di accatastamento. In tal senso, la circolare n. 4/E del 2017, nel dettare le istruzioni applicative della disciplina agevolativa, non ha operato alcuna distinzione tra le due fattispecie.

Tuttavia, la circostanza che nell'ipotesi dei magazzini automatizzati cc.dd. "autoportanti" le scaffalature asservite agli impianti automatici di movimentazione, costituendo al contempo elementi essenziali del sistema costruttivo dell'intero fabbricato, rilevano ai fini della determinazione della rendita catastale, avrebbe potuto dare luogo ad una ingiustificata disparità di trattamento, agli effetti dell'agevolazione, rispetto agli analoghi investimenti in magazzini automatizzati non costituenti fabbricati.

Con la norma di interpretazione autentica recata dal predetto comma 4 dell'articolo 3-*quater*, il legislatore ha inteso eliminare ogni eventuale incertezza interpretativa sul punto, assicurando identità di trattamento ad entrambe le tipologie di investimento ai fini dell'accesso all'agevolazione (magazzini automatizzati "autoportanti" e "tradizionali"); in altri termini, la disposizione in esame ha sancito in via legislativa l'agevolabilità del costo delle scaffalature autoportanti, nonostante la loro intrinseca natura "immobiliare" dovuta al fatto di essere, oltre che una componente "impiantistica" asservita agli impianti automatici di movimentazione, anche "*parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato*" (per una panoramica di carattere generale sul trattamento applicabile, ai fini agevolativi, alle componenti immobiliari e impiantistiche di un bene si rinvia alla circolare n. 4/E del 2017, paragrafo 9).

Ciò rappresentato, con riferimento al quesito posto dall'Istante, si evidenzia che la disposizione in esame - riguardante l'iper ammortamento - si riferisce ai magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica "*di cui all'allegato A*" annesso alla legge n. 232 del 2016.

Considerato che, analogamente all'iper ammortamento, l'ambito oggettivo della

disciplina del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 1056 e 1057, della legge n. 178 del 2020 è costituito dagli *"investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232"* (il comma 189 della legge n. 160 del 2019 si esprime in maniera simile) e che, come detto, il credito d'imposta in esame costituisce un'evoluzione dell'iper ammortamento, si è dell'avviso che il comma 4 dell'articolo 3-*quater* in argomento si applichi anche ai magazzini automatizzati che possono beneficiare del predetto credito d'imposta (agevolazione che, al momento dell'entrata in vigore del citato comma 4, non esisteva nell'ordinamento tributario italiano).

Al riguardo, si ritiene che non possa ostare a tale conclusione il fatto che il comma 4 in esame preveda - in sostanza - l'assimilazione della scaffalatura autoportante ad una componente impiantistica *"ai soli fini"* dell'applicazione dell'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016; il riferimento esclusivo all'iper ammortamento, infatti, mira ad evitare che tale assimilazione possa essere effettuata anche ai fini di altre e diverse discipline (come ad esempio quella catastale e quella dell'IMU), per le quali la norma interpretativa stabilisce, invece, che *"resta ferma la rilevanza di detta scaffalatura ai fini della determinazione della rendita catastale, in quanto elemento costruttivo dell'intero fabbricato"*.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)