

Risposta n. 721/2021

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Beni gratuitamente devolvibili - Articolo 1, comma 187, della legge n. 160 del 2019 e articolo 1, comma 1053, della legge n. 178 del 2020

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito all'applicabilità del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi previsto dai commi 184-197 della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020).

ALFA gestisce la raccolta e lo smaltimento dei rifiuti nell'ambito territoriale di ..., in forza del Contratto di Servizio (di seguito anche "CdS") stipulato il ..., con efficacia a partire dall'esercizio

La Società è tenuta a redigere il bilancio secondo i principi contabili internazionali IAS/IFRS.

Con l'avvio dell'esercizio ... è iniziata la gestione, da parte dell'Istante, della concessione di ... (di seguito "Concessione").

Dopo la stipula del Contratto di Servizio, avvenuta il ..., la Società ha posto in essere le attività previste dall'articolo ... del Contratto propedeutiche all'avvio della

Concessione.

In tale quadro, l'Istante sottolinea i seguenti elementi del Contratto di Servizio: i) ai sensi dell'articolo ... del CdS, la durata dell'affidamento al concessionario è pari a venti anni, che decorrono dal ..., data di stipula del contratto; ii) il perimetro territoriale dell'affidamento del servizio - come definito nell'articolo ... del CdS - include il territorio istituzionale di Amministrazioni Comunali che non sono socie di ALFA; iii) lo statuto di ALFA non contiene vincoli di presenza o mantenimento di partecipazione pubbliche nel capitale sociale; iv) ai sensi degli articoli ... e ... del CdS il corrispettivo del Gestore a partire dal ..., anche ai fini della determinazione della tassa sui rifiuti (TARI), è stabilito sulla base del piano economico-finanziario allegato all'offerta di gara, determinandosi piena traslazione sul Gestore del rischio operativo della Concessione.

La Società, nello svolgimento dell'attività di raccolta e smaltimento di rifiuti, oltre a utilizzare gli *asset* acquisiti in sede di avvio della Concessione, effettua costantemente investimenti in beni strumentali.

Tali immobilizzazioni possono essere: impianti, autocompattatori e spazzatrici, sedi logistiche e centri di raccolta, computer e altri dispositivi hardware, software.

Detti beni vengono esposti in bilancio nella seguente maniera:

- i beni non rientranti nel perimetro concessorio vengono rappresentati come immobilizzazioni qualificate in base alla loro natura tecnica (macchinari, impianti, veicoli) e ammortizzati in base alla loro vita utile;

- i beni rientranti nel perimetro concessorio, in forza delle disposizioni contenute nel principio interpretativo IFRIC 12, vengono considerati *asset* immobilizzati immateriali. A livello di ammortamento, tuttavia, gli stessi beni sono ammortizzati non in base alla durata della concessione ventennale, così da azzerarne il valore al termine del contratto, ma in base alla vita utile fisico-tecnica del bene, stabilita in forza delle aliquote di ammortamento fissate dall'Autorità per la Regolazione Energia Reti e Ambiente (ARERA) con la Delibera n. 443 del 2019.

Tale scelta contabile "è dettata da un particolare elemento del Contratto di Servizio, che qualifica detti beni non propriamente come gratuitamente devolvibili al futuro concessionario" (v. pag. ... dell'istanza di interpello). L'articolo ... del Contratto di Servizio, infatti, afferma che "*Alla scadenza della gestione del servizio o in caso di sua cessazione anticipata, i beni strumentali e le loro pertinenze, necessari per la gestione del servizio sono ceduti al Gestore subentrante a titolo gratuito e liberi da pesi e gravami. Se al momento della cessazione della gestione tali beni non sono stati interamente ammortizzati il Gestore subentrante corrisponde al precedente Gestore un importo pari al valore contabile originario dell'opera o dell'importo non ancora ammortizzato al netto di eventuali contributi pubblici ad essi direttamente riferibili...*".

Nella sostanza, evidenzia l'Istante, il suddetto Contratto di Servizio, pur prevedendo il trasferimento dei beni "a titolo gratuito", ne prevede un costo per il gestore subentrante, il quale dovrà riconoscere al precedente gestore un valore pari al *book value*.

In pratica, "gli stessi beni non necessariamente verranno devoluti gratuitamente alla cessazione del Contratto, cessazione che potrà avvenire nel corso del ventennio per il verificarsi di una delle varie cause di risoluzione anticipata (articolo ... CdS) o in sede di scadenza naturale" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Il dubbio dell'Istante riguarda le disposizioni contenute nei commi 184-197 della legge n. 160 del 2019, che prevedono il riconoscimento di un credito d'imposta diversamente modulato alle imprese che investono in specifici beni strumentali materiali e immateriali; in particolare, nel quadro qui in esame, il comma 187 dispone l'esclusione dall'agevolazione, tra gli altri, 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.*"

Al riguardo, la Società chiede se, nel quadro dell'esclusione prevista dal citato

comma 187, possa beneficiare del credito d'imposta in questione per i beni strumentali materiali e immateriali, acquistati nell'anno 2020:

- non rientranti nel perimetro concessorio;
- rientranti nel perimetro concessorio.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Fatta salva la sussistenza dei requisiti oggettivi dei beni (aliquota di ammortamento, beni diversi da quelli previsti nell'articolo 164 del TUIR, ecc.), l'Istante propone la seguente soluzione.

Per i beni non rientranti nel perimetro concessorio, la Società ritiene che sia possibile beneficiare del credito d'imposta in questione in quanto tali beni non sono riconducibili alla categoria dei beni gratuitamente devolvibili, visto che ALFA non sarà obbligata, alla cessazione della Concessione, a devolvere gli stessi al nuovo concessionario.

L'Istante ritiene, inoltre, di poter beneficiare del credito d'imposta anche per i beni rientranti nel perimetro concessorio per due ordini di considerazioni.

In primo luogo, la Società ha diritto ad un compenso/corrispettivo dal trasferimento dei beni alla cessazione del Cds, determinato in un importo pari al valore di libro, "con ciò determinando l'assenza della gratuita devoluzione degli stessi (cfr. art. ... del CdS)" (v. pagina ... dell'istanza di interpello).

In secondo luogo, i beni medesimi hanno normalmente una vita utile fisico-tecnica inferiore alla durata contrattuale della concessione (salvo i beni con percentuale di ammortamento inferiore a 6,5%, comunque esclusi dal beneficio in esame). Questi beni, "nella sostanza, non sono gratuitamente devolvibili, se la concessione arrivasse a scadenza naturale, in quanto sarebbero sostituiti nel normale rinnovo degli *asset* aziendali. Si sta, nel caso, facendo riferimento a veicoli, spazzatrici, autocompattatori, impianti che dovranno essere sostituiti e quindi dismessi

prima della scadenza. Di conseguenza, non è ipotizzabile una concreta gratuita devoluzione degli stessi" (v. pagina ... dell'istanza di interpello).

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, comma 185, della legge di bilancio 2020 stabilisce quanto segue:
"Alle imprese che a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi 188, 189 e 190 in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili".

Il credito d'imposta è stato riproposto, con modificazioni, dall'articolo 1, comma 1051, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), che prevede: *"A tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, ..., che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da 1052 a 1058, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili".*

Nella risposta alla richiesta di documentazione integrativa, l'Istante ha precisato di aver "effettuato, tra gli investimenti realizzati e agevolabili, esclusivamente investimenti di cui al comma 188 dell'articolo 1 della legge 160/2019 e di cui al comma 1054 dell'articolo 1 della legge 178/2020" (v. pag. ... della documentazione integrativa presentata).

Tali commi, in estrema sintesi, prevedono, nei rispettivi ambiti temporali di applicazione:

- un credito d'imposta nella misura del 6 per cento del costo per i beni diversi da quelli indicati nei commi 189 e 190, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro (comma 188);

- un credito d'imposta nella misura del 10 per cento del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro per i beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 e pari a 1 milione di euro per i beni strumentali immateriali diversi da quelli indicati nell'allegato B annesso alla medesima legge (comma 1054).

Diversamente dalle analoghe misure agevolative per gli investimenti in beni strumentali disciplinate dalle precedenti leggi di bilancio (il riferimento è al super ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e ss.mm.ii., e all'iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 e ss.mm.ii.), sia la richiamata legge di bilancio 2020 e sia la legge di bilancio 2021 hanno previsto l'espressa esclusione dall'ambito oggettivo 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"* (v. articolo 1, comma 187, della legge n. 160 del 2019 e articolo 1, comma 1053, della legge n. 178 del 2020).

Con tale previsione, il legislatore ha evidentemente inteso escludere dalle nuove misure sovvenzionali - che per loro stessa natura sono in via di principio finalizzate a 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.

Proprio in ragione di tali specifici elementi giuridici ed economici della fattispecie, nell'ambito delle convenzioni che regolano i rapporti tra l'ente concedente e i gestori è previsto, di regola, che al termine del rapporto i beni rientranti nel perimetro concessorio siano oggetto di devoluzione obbligatoria finale al soggetto concedente, non potendo l'impresa concessionaria disporre autonomamente così come avviene invece per i beni appartenenti al "patrimonio proprio".

Agli effetti dell'applicazione delle nuove misure agevolative, quindi, diversamente dall'impostazione seguita nelle precedenti discipline, occorre distinguere: i) gli investimenti in beni non rientranti nel perimetro concessorio, la cui effettuazione non discende da un obbligo assunto nell'ambito della concessione e sui quali il gestore-proprietario può esercitare gli ordinari diritti di disposizione, sia nel corso della concessione, sia al termine della stessa (tali beni, quindi, possono formare oggetto di cessione nei confronti di qualunque soggetto e nell'ambito di una ordinaria operazione commerciale effettuata sulla base del prezzo riconosciuto dal mercato e delle scelte gestionali più convenienti per l'impresa); ii) gli investimenti in beni rientranti nel perimetro concessorio, la cui effettuazione discende dagli obblighi assunti dal titolare della concessione e in relazione ai quali, al termine della concessione, l'impresa concessionaria non gode di analogo potere dispositivo, essendo tenuta all'obbligo di devoluzione degli stessi secondo quanto previsto sin dall'origine in sede di concessione.

Ciò posto, con riferimento al caso rappresentato nell'istanza di interpello, si concorda con l'Istante circa la possibilità di applicare le nuove misure agevolative per i beni non rientranti nel perimetro concessorio e per i quali, come detto, non sussiste alcun obbligo di devoluzione finale all'ente concedente ovvero al soggetto subentrante. Giova al riguardo precisare che la fruizione delle misure agevolative per tali investimenti è pur sempre subordinata alla sussistenza di tutti i requisiti previsti dalle

stesse norme; verifica questa che non costituisce oggetto del quesito dell'Istante, né dell'attività istruttoria di questa Direzione e sulla quale, quindi, rimane impregiudicato ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

Diversamente, i beni rientranti nel perimetro della Concessione devono ritenersi esclusi dall'ambito oggettivo delle nuove misure agevolative, in forza di quanto previsto dalle richiamate disposizioni della legge n. 160 del 2019 e della legge n. 178 del 2020.

Non assume rilievo la circostanza che il CdS preveda, nel caso in cui detti beni non siano stati interamente ammortizzati al termine del rapporto concessorio, che il Gestore subentrante corrisponda ad ALFA un importo pari al valore contabile non ancora ammortizzato, al netto di eventuali contributi pubblici ad essi direttamente riferibili [v. l'articolo ... del CdS, che definisce il *"Valore residuo contabile (o Valore netto contabile)"* come *"l'importo dovuto dal Gestore di ambito ai gestori uscenti, a titolo di indennizzo per il trasferimento dei beni"*; il predetto importo è calcolato come *"differenza tra il costo storico del cespite e gli ammortamenti ed eventuali contributi pubblici erogati per l'acquisto di tale bene"*].

Tale elemento, infatti, non è idoneo a modificare la qualificazione dei beni in questione nell'ambito del rapporto di concessione e, di conseguenza, neanche la configurazione dei medesimi agli effetti delle discipline agevolative.

In particolare, il diritto per il gestore uscente a vedersi riconosciuto un indennizzo a carico del gestore subentrante, parametrato al valore residuo contabile dei beni, non solo non è in contraddizione con l'obbligo di devoluzione degli stessi, ma neanche con la (presunta) "gratuità" di tale devoluzione.

Più precisamente, l'indennizzo in questione non costituisce il corrispettivo ottenuto a seguito di una (libera) cessione a titolo oneroso dei beni, ma trova causa nello stesso rapporto di concessione.

L'indennizzo assume, per il gestore uscente, natura e funzione di elemento di riequilibrio economico-finanziario della gestione (nel caso in cui le relative vicende

non abbiano consentito il completo recupero, sotto forma di ammortamento, degli investimenti nei beni rientranti nel perimetro concessorio) e costituisce, per il gestore subentrante, il costo degli investimenti che lo stesso sarebbe stato tenuto a effettuare in attuazione degli obblighi previsti dalla convenzione con l'ente concedente; peraltro, è appena il caso di osservare, a conferma della natura e della funzione di tale indennizzo, che in sua mancanza il soggetto subentrante si troverebbe a godere di un ingiustificato arricchimento a danno del soggetto uscente.

Tali conclusioni sono coerenti con quanto disposto dal Consiglio di Stato (Sez. V) con la sentenza n. 4586 del 3 settembre 2001, riguardante un contenzioso relativo all'affidamento del c.d. "servizio idrico integrato" da parte di alcuni enti locali. In tale occasione, il Consiglio di Stato ha chiarito che l'indennizzo (spettante al gestore al momento della cessazione dell'affidamento nel caso in cui i beni da restituire ai Comuni non siano stati completamente ammortizzati), *"rimediando ad una possibile perdita del gestore, non in grado di esaurire il processo di ammortamento..., non contraddice affatto la gratuità essenziale della devoluzione, ma corregge solo un pregiudizio certo, lesivo dell'equilibrio sul quale si regge l'affidamento"*.

Ad ulteriore conferma che la presenza di un indennizzo - nei termini sopra delineati - non muti la qualificazione di "beni gratuitamente devolvibili" degli investimenti rientranti nel perimetro concessorio, si richiama la risoluzione n. 231/E del 29 dicembre 2003, avente ad oggetto - tra l'altro - il trattamento, ai fini del reddito d'impresa, dell'indennizzo corrisposto da un concessionario subentrante al concessionario uscente, prima del completo ammortamento da parte di quest'ultimo delle opere costruite in concessione (in misura pari alla differenza tra il costo complessivo sostenuto per la realizzazione delle opere e la somma delle quote di ammortamento già dedotte).

Con tale documento di prassi amministrativa è stato precisato che il costo residuo da ammortizzare rappresenta per il concessionario uscente un componente negativo straordinario che, da un punto di vista economico e fiscale, è "bilanciato" dal

componente positivo rappresentato dall'indennizzo pagato dal concessionario subentrante; in tal modo viene riconosciuta la funzione "riequilibratrice" svolta dall'indennizzo nell'ambito delle vicende concessorie nonché, implicitamente, la sua irrilevanza ai fini della qualificazione dei beni in questione alla stregua di beni gratuitamente devolvibili.

Le predette conclusioni rilevano anche con riferimento ai beni rientranti nel perimetro della Concessione la cui vita utile risulti inferiore alla durata della concessione stessa e che, dunque, devono essere *medio tempore* dismessi e sostituiti con beni nuovi; anche in tale fattispecie, infatti, permane l'obbligo di devoluzione al momento della cessazione della Concessione e il diritto all'ottenimento di un indennizzo in funzione di riequilibrio economico-finanziario, non mutando in tal caso la qualificazione di beni gratuitamente devolvibili nel senso sopra chiarito.

Alla luce di quanto sopra esposto, i beni rientranti nel perimetro concessorio sono esclusi dall'ambito di applicazione dei crediti d'imposta in esame, ai sensi dell'articolo 1, comma 187, della legge di bilancio 2020 e dell'articolo 1, comma 1053, della legge di bilancio 2021.

Il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi presentati dal contribuente, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto, e non riguarda la verifica della correttezza del comportamento contabile adottato dalla Società nel caso di specie, né la quantificazione dei costi agevolabili; tali circostanze, infatti, richiedendo un esame di fatto della situazione del contribuente, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)