

**Risposta n. 896/2021**

**OGGETTO:** Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (articolo 1, commi 1051 e seguenti, della legge 30 dicembre 2020, n. 178) e credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo (articolo 1, commi 199 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160) - Quesiti vari (anni 2021-2022)

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

**QUESITO**

Il CONSORZIO ALFA SOC. COOP. AGRICOLA (di seguito anche "ALFA", "Consorzio" o "Istante") chiede chiarimenti sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi 1051 e seguenti, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito, per brevità, anche "*credito beni strumentali*"), e sul credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo, di cui all'articolo 1, commi 199 e seguenti, della legge 27 dicembre 2019, n. 160, come modificati dalla legge n. 178 del 2020 (di seguito, per brevità, anche "*credito ricerca e sviluppo*"), per investimenti che saranno realizzati negli anni d'imposta 2021 e 2022.

ALFA è una cooperativa di secondo grado la cui compagine sociale è composta da ... cooperative di primo grado (i cc.dd. "BETA") che, a loro volta, hanno ... "agricoltori/produttori".

Gli agricoltori/produttori conferiscono ai BETA il prodotto " ... " ( ... ) e il

prodotto " ... " e " ... " (...); i BETA, quindi, non svolgono attività di produzione, ma si occupano unicamente della conservazione, mentre il CONSORZIO ALFA S.C.A. svolge in proprio le fasi della lavorazione del prodotto (...) e della successiva conservazione.

L'Istante è socio di GAMMA S.C.A. (...), da cui discende l'obbligo di adesione al Disciplinare di Produzione Integrata.

L'attività mutualistica svolta dal Consorzio, di cui all'articolo ... dello Statuto, è direttamente collegata al valore della produzione, la cui principale componente è data dai ricavi per la vendita di ... . La ... in giacenza è conferita dalle cooperative associate con prezzo da determinare, definito annualmente in base all'andamento dell'attività mutualistica.

In relazione alla suddetta attività mutualistica, oggetto statutario primario del Consorzio, all'articolo ... lo Statuto specifica altresì che "Per il perseguimento dello scopo sociale [...] il Consorzio potrà [...] d) svolgere attività di assistenza e consulenza in agricoltura [...] e promuovere pratiche e tecniche di produzione e di gestione dei rifiuti che rispettino l'ambiente in particolare per tutelare la qualità delle acque, dei suoli e del paesaggio e/o favorire la biodiversità; [...] f) al fine di migliorare qualitativamente e valorizzare commercialmente le produzioni associate, predisporre piani operativi pluriennali; [...] g) divulgare, promuovere e coordinare studi e ricerche concernenti il miglioramento delle pratiche colturali, delle tecniche produttive e di gestione dei residui che rispettino l'ambiente; [...]".

In funzione del perseguimento del proprio scopo, ALFA ha posto in essere investimenti rilevanti nell'ambito della c.d. "Agricoltura di Precisione", strategia gestionale che implica l'adozione di metodologie basate sull'impiego delle Tecnologie Abilitanti del paradigma "Industria 4.0".

L'Istante precisa al riguardo che la finalità di tali investimenti è del tutto analoga a quella degli investimenti operati dal Consorzio nell'ambito della difesa delle piante dagli insetti (tecnica della "confusione sessuale" basata sull'uso di feromoni), già

oggetto dell'interpello n. ... , il quale, accogliendo le richieste dell'Istante, ha riscontrato positivamente l'esistenza di un nesso funzionale che collega i componenti negativi di reddito relativi all'acquisto dei feromoni con lo svolgimento della specifica attività dell'impresa consortile.

In virtù del medesimo nesso funzionale, e dei principi contabili espressi in OIC 16, l'Istante ritiene correttamente attestata anche la strumentalità dei nuovi investimenti condotti nell'ambito dell'"Industria 4.0" e descritti nel prosieguo, i quali saranno interamente realizzati su terreni dei produttori agricoli soci delle cooperative associate al Consorzio ALFA.

Nello specifico, ALFA sta conducendo un progetto pilota denominato "XXX", un YYY totalmente automatizzabile in grado di gestire in modo ottimale la risorsa idrica, di attuare strategie attive antibrina (in particolare per la riduzione dei danni da gelate tardive), di erogare trattamenti fitosanitari con verifica puntuale delle quantità erogate e in modo estremamente localizzato e, più in generale, di controllare in modo estremamente efficace la qualità della produzione di ... .

L'impianto pilota basa la distribuzione della risorsa idrica sulla valutazione di dati provenienti da sensori IoT in campo e modelli previsionali, informazioni tutte gestite da software *embedded* e piattaforme DSS (*Decision Support System*) in *cloud*, da cui deriva una significativa riduzione dei fabbisogni idrici per ettaro (*Smart Irrigation* oppure *Precise Irrigation*). Tali metodologie, originariamente sviluppate in zone aride del pianeta, ove il tema della disponibilità della risorsa era determinante, si sono diffuse per effetto dell'ormai inarrestabile fenomeno della "*Digital Transformation*" in atto, che vede nel mondo agricolo uno dei settori più all'avanguardia.

L'impianto nel suo complesso è stato classificato come segue:

- per quanto inerente i beni strumentali materiali, questi sono classificabili nel secondo gruppo dell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 ("*Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità*"), nell'ottava categoria

*("Componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni");*

- per quanto riguarda i beni strumentali immateriali, questi sono classificabili in più categorie in ragione della definizione qualitativa delle funzionalità, in particolare nella terza categoria dell'allegato B annesso alla legge n. 232 del 2016 (*"Software, sistemi, piattaforme e applicazioni di supporto alle decisioni in grado di interpretare dati analizzati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema di produzione*) e nell'ottava categoria (*"Software, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti - Industrial Internet of Things - grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi*).

Nel caso specifico, ALFA opererà tale investimento in impianti per agricoltura di precisione affidando a una società specializzata la realizzazione delle opere con contratto *"turn key"*; gli impianti saranno tutti localizzati nella provincia di ... , in particolare nell'area di produzione di ... .

Gli investimenti, come detto localizzati su terreni dei produttori agricoli soci delle cooperative associate al Consorzio ALFA, saranno realizzati negli anni d'imposta 2021 e 2022 e riguarderanno un'estensione di circa ... ha.

I costi complessivamente sostenuti in relazione all'intero investimento sono riconducibili alle seguenti tipologie:

A - Beni materiali, fornitura "turn key": A.1 Centraline e automazione euro ... ; A.2 Impianto YYY XXX euro ... ; A.3 Piping, valvolame e cablaggi euro ... ; A.4 Posa in opera euro ... ;

B - Beni Immateriali: B.1 Piattaforma DSS in modalità ... euro ... .

Ciò posto, ALFA chiede chiarimenti su tre punti.

PRIMO PUNTO) Costi di posa in opera

Il primo dubbio dell'Istante riguarda la riconduzione a beneficio del costo della manodopera che caratterizza il progetto.

Come risulta evidente dall'elencazione dei costi, l'incidenza della manodopera (A.4) rileva in ragione del ... % circa del totale dell'investimento e in ragione del ... % circa sulla somma delle voci A.1, A.2, A.3., ove invece la voce B.1 è un bene immateriale dell'allegato B.

Pertanto, il Consorzio chiede chiarimenti circa l'ammissibilità di una percentuale di manodopera, in ambito agricolo, significativamente più rilevante di quanto riscontrabile in ambito manifatturiero.

#### SECONDO PUNTO) Scaglioni relativi agli investimenti

Il secondo quesito di ALFA concerne: a) i limiti relativi agli investimenti complessivi ai quali sono commisurate le diverse percentuali di maggiorazione (investimenti fino a 2,5 milioni di euro; da 2,5 a 10 milioni; da 10 a 20 milioni), nonché b) le corrette modalità di calcolo degli "scaglioni", in particolare per i beni materiali.

a) Più precisamente, il dubbio espresso dall'Istante riguarda la possibilità di estendere al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi i chiarimenti forniti in materia di iper ammortamento dalla circolare n. 8/E del 10 aprile 2019 relativamente ai limiti e agli scaglioni riguardanti gli investimenti, ossia:

- gli investimenti operati nell'anno  $n-1$  non rientrano nel computo degli investimenti complessivi rilevanti ai fini della determinazione delle percentuali di maggiorazione applicabili per il successivo anno  $n$ ;

- l'"effettuazione" dell'investimento (i.e. la consegna del bene in caso di compravendita o l'accettazione definitiva dell'opera in caso di appalto) può "slittare" fino al 31 dicembre dell'anno  $n+1$  qualora, al 31 dicembre dell'anno  $n$ , esistano un impegno all'acquisizione del bene e il pagamento di un acconto minimo - pari al 20 per cento del prezzo pattuito - da parte dell'acquirente.

b) L'Istante chiede di poter considerare rilevante, ai fini della determinazione degli scaglioni, "solo la parte dell'investimento effettivamente ammissibile a beneficio, al netto della parte di costo sostenuto ma scorporata per eventuale superamento del

limite ammesso quale 'normale dotazione del bene'" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

#### TERZO PUNTO) Impianto pilota

Un ultimo elemento di incertezza per il Consorzio è rappresentato dalla classificazione del progetto XXX nell'ambito dei cc.dd. "Impianti Pilota" descritti dal Manuale di Frascati (v. pag. ... dell'istanza di interpello); l'eventuale qualificazione come "impianto pilota" porterebbe ALFA a sommare i benefici del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo al beneficio del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali "Industria 4.0".

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

L'Istante ritiene di poter adottare le seguenti soluzioni interpretative.

#### PRIMO PUNTO) Costi di posa in opera

Relativamente ai beni strumentali materiali dell'allegato A alla legge n. 232 del 2016, ALFA ritiene che "il valore del 'bene principale', in relazione al quale sono poi operate le valutazioni in merito all'incidenza di 'attrezzature e accessori strettamente necessari al funzionamento del bene' e 'costi di installazione', sia pari ad euro ... " (v. pag. ... dell'istanza di interpello), somma delle voci seguenti: A.1 "Centraline e automazione", A.2 "Impianto YYY XXX", A.3 "Piping, valvolame e cablaggi".

L'Istante afferma inoltre che "Per quanto inerente i costi riconducibili a 'attrezzature e accessori strettamente necessari al funzionamento del bene' e 'costi di installazione', essi si ritiene siano pari a euro ... " (v. pag. ... dell'istanza di interpello), ossia all'intero importo dei costi relativi alla voce A.4 "Posa in opera".

Tale voce, che ha un'incidenza del ... % rispetto al valore del "bene principale", secondo ALFA deve essere considerata interamente ammissibile al beneficio in virtù delle caratteristiche peculiari del settore agricolo, contraddistinto da rilevanti costi di manodopera.

Il calcolo degli importi agevolabili, ovviamente, andrà fatto per ogni periodo d'imposta in base ai costi riferibili a ciascuno degli anni 2021 e 2022.

A sostegno della propria tesi, il Consorzio richiama la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, la circolare Mi.S.E. n. 177355 del 23 maggio 2018 e soprattutto:

- la risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017 relativa all'iper ammortamento, nella parte concernente gli "oneri accessori di diretta imputazione" [che rilevano ai fini della disciplina agevolativa come previsto dall'articolo 110, comma 1, lettera b), TUIR] e in quella concernente "le attrezzature che costituiscono dotazione ordinaria del bene agevolabile" (che sono state ritenute rilevanti in ragione del 5% del costo del bene principale determinato agli effetti dell'iper ammortamento, restando però ferma la facoltà per l'impresa di applicare l'iper ammortamento sulle attrezzature ed accessori in questione anche per l'importo che eccede il predetto limite del 5%; in tal caso l'impresa dovrà dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione);

- il principio di diritto n. 2 del 1° febbraio 2019, concernente l'iper ammortamento, nella parte relativa all'incidenza dei "costi di installazione" sul costo dei "contatori intelligenti" o "*smart meters*" (che, coerentemente con quanto affermato della predetta risoluzione n. 152/E del 2017, è stata ritenuta congrua entro il limite massimo del 5% del costo del contatore, in quanto una sproporzione tra il prezzo di acquisto del bene e il costo di installazione avrebbe determinato una significativa incongruità nell'utilizzo dell'incentivo, in contrasto con le sue finalità principali).

Nell'ipotesi di mancato accoglimento della richiesta di agevolare interamente il costo della posa in opera, l'Istante - senza fornire una specifica motivazione al riguardo - ritiene, in subordine, di poter agevolare tale costo nel limite del ... % del valore del bene principale.

#### SECONDO PUNTO) Scaglioni relativi agli investimenti

a) Con riferimento all'articolazione temporale dell'investimento e alla corretta determinazione degli scaglioni (e delle relative percentuali) previsti dalla disciplina del

credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, posto che, come rappresentato, ALFA opererà distinti investimenti nei due anni d'imposta 2021 e 2022, l'Istante ritiene che le modalità applicative relative al computo degli investimenti complessivi e al momento di effettuazione dell'investimento espresse in materia di iperammortamento nella circolare n. 8/E del 2019 possano essere adottate per analogia anche in relazione al predetto credito d'imposta, vista l'affinità tra le due discipline.

Pertanto:

- "per ciascun anno d'imposta (2021 e 2022), saranno considerati 'effettuati nell'anno' gli investimenti per i quali sussista la duplice condizione dell'impegno all'acquisizione del bene e del pagamento di un acconto non inferiore al 20 per cento del prezzo pattuito contrattualmente;

- gli investimenti operati nel 2021 non avranno effetto nel computo degli investimenti complessivi rilevanti ai fini della determinazione delle percentuali di maggiorazione applicabili nell'anno 2022" (v. pag. ... dell'istanza di interpello);

b) Ai fini del calcolo dello scaglione e quindi del beneficio, il Consorzio ritiene di poter considerare rilevante "solo la parte dell'investimento effettivamente ammissibile a beneficio, al netto della parte di costo sostenuto ma scorporata per eventuale superamento del limite ammesso quale 'normale dotazione del bene'" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

TERZO PUNTO) Impianto pilota

Per quanto inerente il terzo dubbio, ovvero la classificazione del progetto XXX nell'ambito dei cc.dd. "Impianti Pilota" descritti dal Manuale di Frascati, ALFA evidenzia che le finalità del progetto XXX sono perfettamente coerenti sia con le finalità statutarie del Consorzio, sia con quanto riportato nel suddetto Manuale.

In particolare, evidenzia l'Istante, è obiettivo specifico della conduzione dell'impianto pilota il perfezionamento di un "protocollo di verifica funzionale" che definisca la procedura di controllo sui parametri del sistema, in modo tale da garantire il perdurare delle previste condizioni di esercizio in tutto il periodo di vita



dell'impianto; è altrettanto evidente che tale impianto pilota sarà un impianto produttivo, anche nel periodo di esercizio finalizzato alla conduzione di attività R&D.

ALFA ritiene che non sussistano dubbi circa la possibilità del progetto di conseguire anche i benefici del credito d'imposta per attività di Ricerca e Sviluppo; pertanto, l'Istante "sommerà ai benefici del credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali 'Industria 4.0', il beneficio del credito d'imposta per attività di R&D (20 per cento dei costi eleggibili), in relazione alle quote di ammortamento dei beni materiali mobili e immateriali utilizzati, negli specifici anni d'imposta, nel limite massimo complessivo pari al 30 per cento delle spese di personale" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

#### **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 dell'ammissibilità delle attività descritte in istanza al credito ricerca e sviluppo, della corretta rilevazione in bilancio dell'investimento, della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per la spettanza del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, del corretto inquadramento dei beni oggetto dell'istanza negli allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016 e dell'interconnessione; tali verifiche non rientrano nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Al riguardo, si evidenzia altresì che con la 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 quelle richiamate dall'Istante) 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 e delle attività tra quelli ammissibili alle agevolazioni (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 i beni e le attività in esame, alcun riconoscimento della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge ai fini del *credito beni strumentali* o dell'ammissibilità al beneficio del *credito ricerca e sviluppo*, profili in relazione ai quali 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 (di seguito anche "Mi.S.E.").

Si evidenzia, infine, che la presente risposta è resa nel presupposto che il soggetto proprietario dei beni oggetto dell'investimento che sopporta in senso proprio i rischi e fruisce, al contempo, dei benefici derivanti dall'investimento sia il CONSORZIO ALFA S.C.A., circostanza non indagabile in sede di istanza di interpello e sulla quale resta quindi impregiudicato il potere di controllo dell'amministrazione finanziaria.

Ciò premesso, con riferimento ai quesiti formulati nell'interpello si osserva quanto segue.

#### PRIMO PUNTO) Costi di posa in opera

Il primo quesito formulato dall'Istante verte sulla individuazione del valore del "bene principale", a cui parametrare la congruità dei costi di posa in opera; tale richiesta configura nella sostanza, come già evidenziato precedentemente, una richiesta di parere tecnico riguardante la riconducibilità dei singoli beni costituenti l'impianto all'ambito applicativo della disciplina agevolativa del *credito beni strumentali*, esclusa, secondo quanto sopra già ricordato, dall'area di applicazione dell'interpello in quanto connessa a competenze tecniche non di carattere fiscale che

rientrano nell'ambito operativo di altre amministrazioni. Infatti, la determinazione del valore del bene principale presuppone, preliminarmente, l'individuazione dei beni che, dal punto di vista tecnico, rientrano tra quelli agevolabili elencati negli allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016.

Al riguardo, considerando la specificità della fattispecie si invita l'Istante a richiedere un parere al Ministero dello Sviluppo Economico - Direzione Generale per la Politica Industriale, l'Innovazione e le Piccole e Medie Imprese per verificare l'agevolabilità e la classificabilità delle diverse componenti materiali e immateriali oggetto dell'investimento, anche con riferimento all'asserito inquadramento dei beni della voce A3 "Piping, valvolame e cablaggi" tra gli "impianti tecnici di servizio agli impianti produttivi" di cui al paragrafo 6 della circolare Mi.S.E. n. 177355 del 23 maggio 2018.

Per quanto concerne l'aspetto fiscale del quesito, si deve innanzitutto rilevare che il richiamo dell'Istante ai chiarimenti della risoluzione n. 152/E del 2017 relativi alle attrezzature e agli accessori "strettamente necessari al funzionamento del bene dell'allegato A" che costituiscono "normale dotazione" del bene principale è inconferente: il presente quesito, infatti, riguarda l'attività di "posa in opera" (come dettagliata a pag. ... della documentazione integrativa presentata), mentre i predetti chiarimenti (relativi alla "normale dotazione" del macchinario) riguardavano soltanto le "attrezzature" e gli "altri cespiti strumentali" indispensabili al funzionamento, tanto che - con riguardo al meccanismo di fruizione dell'iper ammortamento relativo a tali beni - la risoluzione in esame ha dato rilievo al coefficiente di ammortamento specificamente previsto dal decreto ministeriale 31 dicembre 1988 per le attrezzature.

Ciò chiarito, si evidenzia che i costi relativi alla posa in opera sono capitalizzabili ad incremento del costo dell'impianto laddove costituiscano "oneri accessori di diretta imputazione" ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR; al riguardo la citata risoluzione n. 152/E del 2017 ha precisato che, in linea generale, ai fini della quantificazione del costo agevolabile agli effetti dell'iper

ammortamento, rilevano anche gli oneri accessori, per la concreta individuazione dei quali occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa.

Tale rilevanza, come affermato nel principio di diritto n. 2 del 2019, trova tuttavia un limite nella "congruità" degli oneri accessori.

Il richiamato principio di diritto ha fornito specifici chiarimenti in ordine al caso prospettato da una società operante nel settore della distribuzione del gas, impegnata nell'attuazione su scala nazionale di un programma di investimenti finalizzato alla sostituzione dei contatori tradizionali con nuovi contatori intelligenti (cc.dd. "*smart meters*"); i chiarimenti si riferivano alla disciplina del cd. iper ammortamento, nella versione *ratione temporis* vigente, con specifico riguardo - per quanto di interesse in questa sede - alla inclusione nel costo agevolabile anche degli oneri accessori di installazione dei nuovi contatori, di importo significativamente elevato.

In tale occasione, la scrivente ha concluso nel senso di dover individuare in via amministrativa un limite forfetario alla suddetta inclusione onde evitare che la sproporzione tra il prezzo di acquisto del bene e il costo di installazione determinasse una significativa incongruità nell'utilizzo dell'incentivo, in contrasto con le sue finalità principali; infatti, l'entità degli oneri in argomento deve essere tale da non snaturare la *ratio* dell'agevolazione, che è quella di incentivare l'acquisizione dei "beni" che il legislatore ha ritenuto meritevoli del beneficio.

Si ritiene che tali principi, affermati con riferimento all'iper ammortamento, siano applicabili anche al *credito beni strumentali* in virtù delle numerose analogie esistenti tra le due discipline.

Ciò posto, nella fattispecie rappresentata dall'Istante non viene riferita alcuna analogia al caso di cui al citato principio di diritto, in termini di rilevanza del costo unitario dei beni strumentali e di sproporzione tra tale costo e gli oneri accessori (costituiti dai costi di posa in opera dell'intero impianto); pertanto nella presente fattispecie non trovano, in linea di principio, applicazione i suddetti chiarimenti.

Resta fermo, in ogni caso, che l'Istante dovrà comunque dimostrare, in sede di eventuale controllo, la congruità dei costi di posa in opera rispetto al costo dei beni strumentali a cui si riferiscono, producendo tutti gli elementi tecnici, economici, commerciali e settoriali che giustificano il sostenimento e la capitalizzazione degli oneri in argomento ai sensi del principio contabile OIC 16 e la loro rilevanza come "*oneri accessori di diretta imputazione*" ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR.

Al riguardo, è opportuno ricordare che il principio contabile OIC 16, nel prevedere che "*I costi sono capitalizzabili nel limite del valore recuperabile del bene*" (paragrafo 32), fissa un limite che riguarda tutti i costi capitalizzabili e, quindi, anche gli oneri accessori: il limite è il "*valore recuperabile*" del bene, ossia il maggiore tra il "*valore d'uso*" (valore dei flussi di cassa attesi dall'utilizzo del bene) e il "*valore equo*" (*fair value*).

Si evidenzia, infine, che qualora dal punto di vista tecnico, alcune parti dell'impianto XXX non risultassero agevolabili - circostanza dalla quale il presente parere esula, come sopra ricordato - il costo della posa in opera rilevante ai fini della determinazione del *credito beni strumentali* dovrebbe essere riparametrato in base al costo della parte agevolabile del bene.

#### SECONDO PUNTO) Scaglioni relativi agli investimenti

a) Nell'istanza di interpello si afferma che gli investimenti saranno realizzati negli anni d'imposta 2021 e 2022.

Al riguardo, si evidenzia, per quanto qui rileva, che l'articolo 1, comma 1056, della legge n. 178 del 2020, prevede - per gli investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A effettuati nel 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 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 (c.d. "prenotazione" dell'investimento) - il riconoscimento di un credito d'imposta in misura variabile a seconda del volume degli

investimenti (scaglioni): *"nella misura del 50 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 30 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro"*.

Il successivo comma 1057 prevede - per gli investimenti nei beni dell'allegato A effettuati nel 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 sia stata effettuata la "prenotazione" (con ordine accettato e pagamento dell'acconto minimo del 20 per cento) - che il credito d'imposta sia riconosciuto in base ai seguenti scaglioni: *"nella misura del 40 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro"*.

In considerazione delle analogie esistenti tra la disciplina dell'iper ammortamento e quella del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, si ritiene che alle fattispecie (a scaglioni) previste dai suddetti commi 1056 e 1057 siano applicabili i chiarimenti forniti nella circolare n. 8/E del 2019 relativamente alla fattispecie (a scaglioni) prevista, in materia di iper ammortamento, dai commi 60 e 61 dell'articolo 1 della legge n. 145 del 2018 (legge di bilancio 2019).

Pertanto, per il calcolo degli scaglioni ai fini dell'applicazione del comma 1056, rileveranno:

- gli investimenti "effettuati", ai sensi dell'articolo 109 del TUIR, nel 2021 (esclusi quelli eventualmente effettuati dal 1° gennaio 2021 al 30 giugno 2021 che siano stati prenotati entro il 31 dicembre 2020 ai sensi del comma 185 dell'articolo 1 della legge n. 160 del 2019, i quali in questo caso sono agevolabili ai sensi del comma

189 del medesimo articolo 1);

- gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022, a condizione che tali investimenti siano stati prenotati entro la data del 31 dicembre 2021.

Per il calcolo degli scaglioni ai fini dell'applicazione del comma 1057, invece, rileveranno:

- gli investimenti effettuati nel 2022 (esclusi quelli eventualmente effettuati dal 1° gennaio 2022 al 30 giugno 2022 che siano stati prenotati entro il 31 dicembre 2021 ai sensi del comma 1056, i quali in questo caso sono agevolabili ai sensi di quest'ultimo comma);

- gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023 al 30 giugno 2023, a condizione che tali investimenti siano stati prenotati entro la data del 31 dicembre 2022.

b) Tanto rappresentato relativamente al precedente punto a), si ritiene di dover considerare rilevante, ai fini della determinazione degli scaglioni di riferimento (e, di conseguenza, delle percentuali applicabili), solo la parte dell'investimento effettivamente agevolabile, senza considerare la parte di costo che eventualmente supera il limite di congruità così come definito sopra al PRIMO PUNTO; infatti, le disposizioni contenute nei commi 1056 e 1057 sopra menzionati, nel fissare i limiti degli scaglioni, fanno riferimento ai *"costi complessivamente ammissibili"*.

TERZO PUNTO) Impianto pilota

Per ciò che concerne il terzo dubbio, l'Istante chiede se il progetto XXX possa essere classificato nell'ambito dei cc.dd. "Impianti Pilota" descritti dal Manuale di Frascati e se, in caso di risposta affermativa, possa sommare il beneficio del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo ai benefici del credito d'imposta per investimenti in beni "Industria 4.0".

Al riguardo, si ricorda che la riconducibilità delle attività svolte dall'Istante tra quelle ammissibili al *credito ricerca e sviluppo* attiene a profili che presuppongono attività di carattere tecnico non di competenza dell'amministrazione finanziaria; pertanto, la richiesta in argomento è esclusa dall'area di applicazione dell'interpello in

quanto rientrante nell'ambito operativo di altre amministrazioni.

Pertanto, al fine di verificare la correttezza dell'asserita classificazione dell'impianto XXX tra gli "impianti pilota" ai sensi del Manuale di Frascati, l'Istante potrà richiedere un parere al Ministero dello Sviluppo Economico - Direzione Generale per la Politica Industriale, l'Innovazione e le Piccole e Medie Imprese; tale richiesta potrebbe risultare utile per chiarire alcuni aspetti tratteggiati nell'istanza di interpello in esame rispetto alle previsioni di settore ed alcuni chiarimenti già resi dal MISE.

A titolo esemplificativo rilevano a tal fine:

- i contenuti dell'istanza di interpello, nella parte in cui si afferma (pag. ... ) che le metodologie di funzionamento dell'impianto XXX, "originariamente sviluppate in zone aride del pianeta, ove il tema della disponibilità della risorsa [idrica] era determinante, si sono diffuse per effetto dell'ormai inarrestabile fenomeno della "Digital Transformation" in atto...";

- i contenuti dell'allegato A alla documentazione integrativa presentata (...), nel quale si afferma (pag. ... ) che la società alla quale ALFA affida la realizzazione "chiavi in mano" dell'impianto XXX è un soggetto "leader nell'irrigazione di precisione", l'"inventore dell'irrigazione a goccia" che "svolge un'attività continua di supporto nel settore dell'irrigazione sulle coltivazioni arboree, ortive, seminativi di pieno campo e colture protette";

- le disposizioni del decreto del 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico, che nel definire il concetto di "miglioramento significativo" ai fini della configurabilità del c.d. "sviluppo sperimentale" (articolo 2, comma 2, lettera c) afferma che *"Per miglioramento significativo di prodotti o processi già esistenti s'intendono le modifiche che hanno il carattere della novità e che non sono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nel settore o dominio di riferimento. Il risultato dei lavori di sviluppo sperimentale è di regola rappresentato da prototipi o impianti pilota. Per prototipo s'intende un modello originale che possiede le qualità*



*tecniche essenziali e le caratteristiche di funzionamento del prodotto o del processo oggetto delle attività di sviluppo sperimentale e che permette di effettuare le prove per apportare le modifiche necessarie e fissare le caratteristiche finali del prodotto o del processo; per impianto pilota s'intende un insieme di macchinari, dispositivi, attrezzature o altri elementi che permette di testare un prodotto o un processo su una scala o in un ambiente prossimi alla realtà industriale o finale";*

- i chiarimenti del Mi.S.E. contenuti nella recente risposta ad interpello n. 188 del 17 marzo 2021 (che richiama la risoluzione n. 40/E del 2 aprile 2019), secondo cui *"... non si considerano attività di ricerca e sviluppo ammissibili al credito d'imposta le attività innovative che costituiscono il risultato di un semplice utilizzo dello stato dell'arte nello specifico settore e che, pertanto, pur potendo dare luogo sia a un ampliamento del livello delle conoscenze o delle capacità della singola impresa e sia a un miglioramento dei suoi prodotti o processi, non comportino un progresso delle conoscenze o delle capacità generali già disponibili (stato dell'arte)".*

Laddove l'impianto in questione avesse le caratteristiche per essere qualificato alla stregua di un "impianto pilota", l'Istante potrà cumulare il *credito ricerca e sviluppo* con il *credito beni strumentali*.

A tale riguardo, infatti, si deve evidenziare che l'articolo 1, comma 204, della legge n. 160 del 2019 stabilisce che il credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo *"è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive ... , non porti al superamento del costo sostenuto"*; analoga previsione è contenuta nell'articolo 1, comma 1059, della legge n. 178 del 2020 in materia di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (per ulteriori approfondimenti su quest'ultimo aspetto si rinvia alla circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, paragrafo 6).

**IL DIRETTORE CENTRALE**

**(firmato digitalmente)**