

Risposta n. 404

OGGETTO: Articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.
Credito di imposta Mezzogiorno: beni agevolabili oggetto di contratto di sale and lease back.

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

QUESITO

In datal'Agenzia delle entrate ha rilasciato in favore della società istante l'autorizzazione alla fruizione del credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno; per l'anno 2019 è previsto un investimento pari ad euro cui corrisponde un credito di imposta richiesto ed autorizzato pari ad euro

Viene evidenziato in istanza che oltre ad acquisti diretti, la società ha effettuato anche due acquisti in leasing:

- acquisto n. 1): in data la società ha sottoscritto con la società Alfa S.p.a. un contratto di Sale and lease-back avente ad oggetto l'acquisto di un macchinario nuovo di fabbrica: macchina per avvolgere coppette di cartone marca modello, completa di accessori - valore euro Il fornitore ha emesso a carico della società fattura n. del, avente ad oggetto la vendita del macchinario. In data il macchinario è stato consegnato presso la sede operativa della società. In data presso la sede operativa della società è avvenuto il

collaudo del macchinario. In data, in esecuzione del contratto di Sale and lease-back sottoscritto, la società ha emesso a carico della Alfa S.p.a. la fattura n. avente ad oggetto la vendita del macchinario per un importo di euro oltre IVA;

- acquisto 2): in data il fornitore Beta Sa ha emesso a carico della società la fattura n., avente ad oggetto la vendita di un macchinario nuovo di fabbrica, Fustellatrice autoplatina Marca, modello - valore euro In data il macchinario è stato consegnato presso la sede operativa della società. In data presso la sede operativa della società è avvenuto il collaudo del macchinario. In data la società ha sottoscritto con la società Alfa S.p.a. un contratto di Sale and lease-back avente ad oggetto il macchinario. In data la società ha emesso a carico della Alfa S.p.a. la fattura n., avente ad oggetto la vendita del macchinario per un importo di euro oltre IVA.

Nel corpo del contratto di *sale and lease back* (in entrambi i suddetti richiamati contratti) è indicato che lo stato del bene è "Bene Usato"; secondo quanto evidenziato dalla società istante, la qualificazione del bene come usato deriva dalla natura stessa del contratto di *sale and lease back*, in quanto trattasi di uno strumento finanziario che presuppone un duplice passaggio di proprietà: il costruttore vende alla società acquirente, che a sua volta vende alla società di leasing.

Il dubbio interpretativo ha per oggetto l'ammissibilità dei contratti di *sale and lease back* quale tipologia di contratto di finanziamento, simile al leasing finanziario, che qualifica il bene oggetto del contratto come "Bene Usato" pur trattandosi di fatto di beni nuovi di fabbrica, mai utilizzati dalla società a scopo produttivo se non limitatamente alle operazioni di collaudo necessarie e propedeutiche alla vendita a favore delle imprese di leasing; quindi, tali beni sono utilizzati dalla società per scopi produttivi solo successivamente alla data di vendita a favore delle imprese di leasing.

La società istante evidenzia che il dubbio interpretativo deriva dalla lettura del comma 98 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e successive modificazioni che

stabilisce che «Alle imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 99 (...) fino al 31 dicembre 2019 è attribuito un credito d'imposta nella misura massima consentita dalla citata Carta". Il citato comma 98, altresì, prevede espressamente che il credito di imposta riguarda gli investimenti in beni strumentali "nuovi". Conseguentemente, l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

Al riguardo, la Società segnala che può essere oggetto dell'agevolazione in esame anche il bene che viene esposto in showroom ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità (cfr. circolare n. 5/E del 19 febbraio 2015, par. 2.2; circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009, paragrafo 2.4; circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002).

Il successivo comma 99 stabilisce che, per le finalità di cui al comma 98, sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio.

La società istante evidenzia, altresì, quanto chiarito nella circolare n. 12 /E del 13 aprile 2017, secondo cui il credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno è relativo ad acquisti - facenti parte di un progetto di investimento iniziale - anche mediante sottoscrizione di contratti di leasing, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive nuove o già esistenti (art. 1, comma 99), ed evidenzia quanto previsto dal comma 98 della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e successive modificazioni, secondo cui il credito di imposta riguarda gli investimenti in beni strumentali "nuovi".

Conseguentemente, l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Fermo restando il rispetto delle altre condizioni previste dalla normativa, la Società ritiene ammissibile al credito di imposta per investimenti nel Mezzogiorno l'acquisto di entrambi i beni sopra descritti effettuato attraverso lo strumento finanziario del *sale and lease back*.

Innanzitutto viene evidenziato che la normativa di riferimento ammette ad agevolazione gli acquisti -facenti parte di un progetto di investimento iniziale - anche mediante sottoscrizione di contratti di leasing, di macchinari, impianti e attrezzature varie.

Inoltre, la norma non dispone l'esplicita esclusione del *sale and lease back*.

La società evidenzia, altresì, che il contratto di *sale and lease back* è, al pari del leasing finanziario, uno strumento avente la esclusiva finalità di finanziare l'acquisto di un bene; trattasi, quindi, di contratti assimilabili per natura e finalità; inoltre, viene evidenziato che lo stato di bene usato indicato all'interno del contratto di *sale and lease back* è meramente formale; in sostanza il bene viene acquistato dalla società nuovo di fabbrica e la qualifica di bene usato deriva dalla natura stessa del contratto di *sale and lease back* in quanto trattasi di uno strumento finanziario che presuppone un duplice passaggio di proprietà: il costruttore vende alla società acquirente che a sua volta vende alla società di leasing che, contestualmente, assegna il bene in locazione finanziaria al cedente.

Nella sostanza il bene è nuovo di fabbrica in quanto viene acquistato dalla società, installato e collaudato presso la sede operativa della società e venduto, prima della sua messa in funzione, alla società di leasing che si limita ad acquisirne la proprietà concedendo ,contestualmente, il medesimo bene in leasing alla società dalla quale lo ha acquisito.

Prima della vendita a favore delle imprese di leasing i beni oggetto del *sale and*

lease back non sono mai stati utilizzati dalla società a scopo produttivo se non limitatamente alle operazioni di collaudo necessarie e propedeutiche alla vendita a favore delle imprese di leasing e, quindi, i beni vengono utilizzati solo successivamente alla data di vendita a favore delle imprese di leasing.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che non costituisce oggetto del presente interpello la verifica del possesso di tutti requisiti di legge necessari per beneficiare del credito di imposta credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (quali, ad esempio, la nozione di struttura produttiva, di progetto di investimento e di beni agevolabili). Sui predetti elementi resta impregiudicato qualsiasi potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

L'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e successive modifiche e integrazioni, ha introdotto un credito di imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2016 e fino al 31 dicembre 2020, effettuano l'acquisizione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, vale a dire macchinari, impianti e attrezzature varie, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

In particolare, ai sensi del comma 99, *«Per le finalità di cui al comma 98, sono agevolabili gli investimenti, facenti parte di un progetto di investimento iniziale come definito all'articolo 2, punti 49, 50 e 51, del regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione, del 17 giugno 2014, relativi all'acquisto, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio».*

Il comma 105, del citato articolo 1, stabilisce che *«se, entro il quinto periodo*

d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione, il credito d'imposta è rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni anzidetti».

Al riguardo sono stati forniti chiarimenti con le circolari n. 34/E del 3 agosto 2016 e n. 12/E del 13 aprile 2017.

In particolare, per quanto concerne la nozione di beni "nuovi", nei menzionati documenti di prassi è stato chiarito che *«l'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati».*

Tanto premesso, in relazione al quesito posto in merito alla agevolabilità dei beni acquistati dall'istante e contestualmente fatti oggetto di un contratto di *sale and lease back*, con particolare riferimento al requisito della "novità" degli stessi, si formulano le seguenti osservazioni.

Con la circolare del 27 ottobre 2009, n. 44/E in materia di detassazione degli investimenti in macchinari (*cd. Tremonti-ter*), è stato precisato che *«L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento, per il quale si fruisca dell'agevolazione, formi oggetto di un successivo contratto di sale and lease back. In tali ipotesi, come si dirà in prosieguo (cfr. par. 6) la cessione del bene nuovo - oggetto d'investimento agevolabile - alla società di leasing nel contesto di un'operazione di lease back non determina la revoca dell'agevolazione».*

In materia di super e iper-ammortamento (*cfr. Circolare del 30 marzo 2017, n. 4/E*), inoltre, è stato affermato che l'agevolazione non viene meno nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento, per il quale si sia fruito del beneficio, formi successivamente oggetto di un contratto di *sale and lease back*.

In coerenza con tali interpretazioni, anche in riferimento al credito di imposta in argomento, si ritiene che, ricorrendone tutte le condizioni di legge, il beneficio spetta anche nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento, per il quale si fruisca

dell'agevolazione, formi oggetto di un successivo contratto di *sale and lease back* (cfr. citata circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009). In sostanza, il credito di imposta spetta al primo acquirente, a nulla rilevando il sopravvenuto contratto di leasing (che non configura, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento agevolabile).

Pertanto, nel caso di specie, nel presupposto che il bene sia stato acquistato dall'istante e solo successivamente ceduto alla società di leasing nell'ambito del contratto di *sale e lease back*, non si attiva la rideterminazione dell'incentivo, ai sensi del comma 105 dell'articolo 1 della legge n. 208 del 2015, in caso di cessione del bene oggetto di investimento alla società di leasing nel contesto di un'operazione di *sale and lease back*; nel particolare caso, infatti, la cessione del bene nel predetto schema contrattuale del *sale and lease back* non pregiudica in nessun modo la permanenza dell'investimento presso l'impresa utilizzatrice.

In considerazione di tutto quanto sopra evidenziato, si rammenta che il requisito della novità del bene, necessario per beneficiare del credito di imposta, deve apprezzarsi in sede di primo acquisto, a nulla rilevando, anche per tale aspetto, la successiva cessione dello stesso nell'ambito dell'operazione di *sale and lease back*.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)