

Risposta n. 508/2021

OGGETTO: Interpello Articolo 11, comma 1, lett. a), legge 27 luglio 2000, n. 212 - Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, ex articolo 1, comma 185, della legge 27 dicembre 2019, n. 160. Cumulo con altri contributi pubblici a fronte dei medesimi costi agevolabili

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

QUESITO

La Società Alfa fa parte di un gruppo imprenditoriale le cui società hanno aderito all'opzione per il Consolidato Fiscale ex articolo 117 e seguenti del TUIR.

La società è impegnata in un progetto di investimento, avviato nel 2019, per la realizzazione di un nuovo stabilimento produttivo la cui ultimazione è prevista per il 2021.

Con riferimento al predetto investimento, la Società riferisce:

- di aver sottoscritto - con il Ministero per lo Sviluppo Economico, Invitalia SpA e la Regione ... - un Contratto di Sviluppo/Accordo di Programma, ai sensi dell'articolo 4, comma 6, del Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 9 dicembre 2014, che prevede la concessione di un contributo a fondo perduto pari al 47 per cento del valore dei beni ammessi all'investimento e di un finanziamento a tasso agevolato pari al 28 per cento del valore dei medesimi beni;

- che intende fruire anche delle agevolazioni fiscali disciplinate dalla legge n. 160 del 2019 (articolo 1, commi da 184 a 197) e di quelle derivanti dall'applicazione della legge n. 178 del 2020 (articolo 1, commi da 1051 a 1062), nei limiti degli importi ivi stabiliti;

- che intende procedere alla cessione del credito maturato in applicazione dalla suddetta disciplina agevolativa di cui alla legge n. 178 del 2020 in favore della consolidante.

Con specifico riferimento alla possibilità di cumulare i contributi maturati nell'ambito dei Contratti di sviluppo di cui al DM 9 dicembre 2014 con il credito d'imposta previsto dall'articolo 1, commi da 184 a 197, della legge n. 160 del 2019, la società ha acquisito il parere del MISE, il quale ha fornito i chiarimenti sotto riportati.

«In proposito si rappresenta che gli articoli 17, 24 e 31 del citato decreto del 9 dicembre 2014 stabiliscono un generale divieto di cumulo "con altre agevolazioni pubbliche concesse per le medesime spese, incluse quelle concesse a titolo "de minimis" secondo quanto previsto dal Regolamento n. 1407/2013, ad eccezione di quelle ottenute esclusivamente nella forma di benefici fiscali e di garanzia e comunque entro i limiti delle intensità massime previste dal Regolamento GBER.

Il predetto divieto di cumulo agisce solo qualora le agevolazioni siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 del TFUE. I contributi concessi a valere sui Contratti di sviluppo potrebbero, d'altro canto, assumere rilievo in funzione di eventuali specifiche limitazioni previste dalla normativa che regola la concessione degli altri benefici contestualmente fruibili - quali, ad esempio, il divieto di sovra compensazione - dovendosi in tal caso rimandare, per i necessari chiarimenti, al soggetto titolare della misura in questione.».

Ciò premesso, in merito alla fattispecie prospettata, la società chiede chiarimenti con riferimento:

a) alla possibilità di fruire cumulativamente, a fronte dei medesimi costi, del contributo previsto dall'accordo di programma, stipulato dalla società istante ai sensi

dell'articolo 4, comma 6, del Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico e del credito di imposta di cui ai commi 188, 189 e 190 dell'art. 1 della L. n. 160/2019 (c.d. "credito d'imposta beni strumentali") o di cui alla Legge 178/2020 (art. 1, commi da 1051 a 1062);

b) agli eventuali limiti entro cui è possibile cumulare le predette agevolazioni;

c) alla possibilità di cedere in favore della consolidante il credito maturato in applicazione dalla suddetta disciplina agevolativa di cui alla legge n. 178 del 2020.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

Con riferimento al quesito *sub a*, la società ritiene che non vi siano cause ostative all'eventuale cumulo delle agevolazioni sopra menzionate a fronte dei medesimi costi agevolabili. Al riguardo osserva che tale interpretazione trova giustificazione nella risposta alla richiesta di parere, riportata nell'istanza di interpello, nella quale il Ministero dello Sviluppo economico ha sancito la possibilità di cumulare le agevolazioni comprese nel "Contratto di Sviluppo" (ex articolo 4, comma. 6 del DM 09/12/2014) con altre agevolazioni non qualificabili come "Aiuti di Stato" ai sensi dell'articolo 107 del TFUE, riferite ai medesimi beni.

Tenuto conto, infatti, che gli strumenti agevolativi disciplinati rispettivamente dalla legge n. 160 del 2019 (articolo 1, commi da 184 a 197) e dalla legge n. 178 del 2020 (articolo 1, commi da 1051 a 1062) costituiscono misure di carattere generale non configurabili come "Aiuti di Stato" (come riportato, da ultimo, anche nella risposta ad interpello n. 157/ 2021), sotto il profilo giuridico nulla osta alla cumulabilità tra le diverse agevolazioni sopra riportate.

Per quanto attiene al quesito *sub b*, la società fa presente che entrambe le discipline agevolative individuano il limite alla possibilità di fruire cumulativamente di altre agevolazioni nel "costo sostenuto" per l'acquisto del bene agevolabile (come previsto dall'articolo 1, comma 192, della Legge 160 del 2019 e dall'art. 1, comma

1059, della Legge 178 del 2020), tenendo anche conto della non concorrenza di dette agevolazioni alla formazione della base imponibile ai fini dell'IRES e dell'IRAP.

Con particolare riferimento al Contratto di Sviluppo/Accordo di Programma, che prevede la concessione di un contributo a fondo perduto nella misura del 47 per cento degli investimenti ammessi e di un finanziamento agevolato nella misura del 28 per cento, secondo la società istante non v'è dubbio che ai fini della determinazione del limite di cumulabilità nel calcolo dell'agevolazione fruita rientri esclusivamente quella rappresentata dalla percentuale del contributo a fondo perduto, pari al 47 per cento, in quanto l'altra agevolazione (finanziamento agevolato) costituisce "mero sostentamento finanziario".

Per quanto attiene al quesito *sub c*, secondo la società istante, è possibile cedere in favore della consolidante il credito maturato in applicazione della disciplina agevolativa di cui alla legge n. 178 del 2020. A sostegno della propria soluzione, la società rileva come, diversamente da tale agevolazione, quella disciplinata dalla Legge n. 160 del 2019 (articolo 1, comma 191, ultimo periodo) preveda espressamente che il credito d'imposta non possa formare oggetto di cessione o trasferimento neanche all'interno del consolidato fiscale. Se ne deduce che, in assenza di un'espressa previsione normativa in tal senso, lo strumento agevolativo di cui alla citata legge n. 178 del 2020 non soggiaccia a tale limite e, di conseguenza, possa essere liberamente ceduto al consolidato fiscale.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

Ai sensi dell'articolo 1, comma 185, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020), *"Alle imprese che a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 [...] 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". Come previsto dal comma successivo, possono accedere al credito d'imposta, in linea generale, tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito.

Con l'art. 1, commi da 1051 a 1063, della Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (c.d. "Legge di bilancio 2021"), sono state previste alcune modifiche alla disciplina del predetto credito d'imposta, riguardanti, tra l'altro:

- l'ambito temporale di applicazione dell'agevolazione con riferimento agli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022, con possibilità di estensione fino al 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;

- la misura dell'agevolazione, a seconda delle diverse categorie di investimenti e del momento in cui gli stessi sono effettuati, nonché le modalità di fruizione della stessa.

Tanto premesso, con riferimento ai quesiti *sub a* e *b*, riguardanti la possibilità di fruire cumulativamente, a fronte dei medesimi costi, dei crediti d'imposta sopra citati e di altri contributi concessi ai sensi di altre discipline agevolative (come, ad esempio, i contributi previsti dall'articolo 4, comma 6, del Decreto del Ministro dello Sviluppo Economico del 9 dicembre 2014), si fa presente che entrambe le citate discipline prevedono, con identica formulazione, che:

- *"Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917";*

- *"Il credito d'imposta 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 di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto" (cfr. comma 192 della legge n. 160 del 2019 e comma 1059, della legge n. 178 del 2020).

Come si evince chiaramente dal dato letterale delle norme di riferimento, ciascuno dei predetti crediti d'imposta, maturati a fronte del sostenimento dei medesimi costi ammissibili, è cumulabile con altre agevolazioni, ancorché nel rispetto del limite costituito dal "costo sostenuto" per l'acquisto del bene agevolabile. Pertanto, nel complesso, il contribuente può fruire dei crediti d'imposta cumulandoli con eventuali altre agevolazioni, a condizione che il vantaggio fiscale non sia superiore al costo sostenuto, il quale, come espressamente previsto dalle norme sopra richiamate, va computato considerando complessivamente tutte le altre agevolazioni, compresa quella costituita dal risparmio d'imposta derivante dalla irrilevanza dei crediti stessi ai fini del computo della base imponibile, sia ai fini IRES che ai fini IRAP.

Sul punto, la società istante ritiene che, ai fini della determinazione del limite di cumulabilità, nel calcolo dell'importo complessivo delle agevolazioni fruitive rientri esclusivamente il "contributo a fondo perduto", ma non il "finanziamento a tasso agevolato", in quanto costituisce "mero sostentamento finanziario".

Al riguardo, tale soluzione non è condivisibile; depone in tal senso l'espressa previsione dell'articolo 8, commi 1 e 2, del DM 9 dicembre 2014 (recante disciplina dei c.d. "Contratti di Sviluppo") secondo il quale le agevolazioni previste in riferimento agli specifici progetti di investimento sono concesse *"nei limiti delle intensità massime di aiuto"* stabilite nel decreto stesso, in una delle *"seguenti forme, anche in combinazione tra di loro: finanziamento agevolato, contributo in conto interessi, contributo in conto impianti e contributo diretto alla spesa"*.

Quanto al "tasso agevolato di finanziamento", in particolare, il comma 3 del citato articolo 8, prevede che sia *"pari al 20 per cento del tasso di riferimento vigente alla data di concessione delle agevolazioni, fissato sulla base di quanto stabilito dalla*

Commissione europea".

Come risulta evidente dal dato normativo, il "finanziamento agevolato" costituisce una delle diverse forme di agevolazione concedibili, nei limiti delle intensità massime di aiuto.

Di conseguenza, si ritiene che il computo dell'effettivo beneficio economico ritraibile da tale strumento agevolativo in favore delle imprese assegnatarie (che si sostanzia nell'applicazione di un tasso di interesse "agevolato" in quanto inferiore a quelli di mercato) vada effettuato con gli stessi parametri utilizzati al fine di stabilire, nel contesto della normativa comunitaria sugli aiuti di Stato di riferimento - di cui al regolamento (UE) n. 651/2014 della Commissione del 17 giugno 2014 - le intensità massime di aiuto.

Per quanto attiene al quesito *sub c*, riguardante la possibilità di cedere nell'ambito del consolidato fiscale, il credito d'imposta derivante dalla legge n. 178 del 2020 (art. 1, commi da 1051 a 1063), si ritiene che la soluzione proposta dalla società sia condivisibile.

Al riguardo, occorre considerare, infatti, che, in linea generale, ai sensi dell'articolo 7, comma 1, lettera b) del DM 1° marzo 2018, per effetto dell'opzione per la tassazione di gruppo, *"ciascun soggetto può cedere, ai fini della compensazione con l'imposta sul reddito delle società dovuta dalla consolidante, i crediti utilizzabili in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, nel limite previsto dall'art. 25 di tale decreto per l'importo non utilizzato dal medesimo soggetto..."*.

Quanto alle modalità di fruizione del credito di imposta in esame, l'articolo 1, comma 1059, della legge n. 178 del 2020 prevede che *"è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241"*, senza ulteriori precisazioni o limiti.

Ciò posto, 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, si ritiene che lo strumento agevolativo in esame non soggiaccia al medesimo limite e, di conseguenza, possa essere liberamente trasferito nell'ambito del consolidato fiscale.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)