

Risposta n. 473/2022

OGGETTO: Iper ammortamento e credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Momento di effettuazione dell'investimento - Articolo 1, commi 60-65, della legge n. 145 del 2018, articolo 1, commi 184-197, della legge n. 160 del 2019 e articolo 1, commi 1051-1063, della legge n.178 del 2020

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

QUESITO

La Società ALFA S.P.A. (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alla corretta applicazione delle norme agevolative relativamente a taluni investimenti nei cc.dd. "beni 4.0".

In particolare ALFA, che esercita l'attività prevalente di "Produzione e commercializzazione nei settori ...", chiede di chiarire quale sia la corretta imputazione temporale, ai fini delle agevolazioni 4.0 (iper ammortamento e credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi), dei costi relativi a tre importanti investimenti realizzati a decorrere dal 2019.

Il primo investimento, avviato nel 2019, consiste in una nuova linea produttiva ... (di seguito "Investimento 1"); il contratto con il fornitore BETA SRL (di seguito "BETA") - intitolato "Contratto per la progettazione, realizzazione e fornitura di linea ..." e denominato "Contratto di Appalto" nell'istanza di interpello (di seguito

"Contratto BETA") - è stato stipulato in data ... giugno 2019.

I costi complessivi sostenuti per l'Investimento 1 ammontano ad euro ... e l'interconnessione del bene al sistema di fabbrica è avvenuta nei primi mesi del 2022.

Il secondo investimento, avviato nel 2019, consiste in una nuova linea produttiva ... (di seguito "Investimento 2"); il contratto con il fornitore GAMMA SRL (di seguito "GAMMA") - intitolato "Contratto per la progettazione, realizzazione e fornitura di linea ..." e denominato "Contratto di Appalto" nell'istanza di interpello (di seguito "Contratto GAMMA") - è stato stipulato in data ... maggio 2019.

I costi complessivi sostenuti per l'Investimento 2 ammontano ad euro ... e l'interconnessione del bene al sistema di fabbrica è avvenuta nei primi mesi del 2022.

Il terzo investimento, avviato nel 2019, consiste in una nuova linea produttiva ... (di seguito "Investimento 3"); il contratto con il fornitore DELTA SRL (di seguito "DELTA") - intitolato "Contratto per la progettazione, realizzazione e fornitura di linea ..." e denominato "Contratto di Appalto" nell'istanza di interpello (di seguito "Contratto DELTA") - è stato stipulato in data ... giugno 2019.

I costi complessivi sostenuti per l'Investimento 3 ammontano ad euro ... e l'interconnessione del bene al sistema di fabbrica è avvenuta nei primi mesi del 2022.

Nei tre contratti sopra indicati ALFA ha conferito l'incarico al relativo fornitore per le attività di progettazione, realizzazione, messa in servizio e collaudo dell'intera linea (fornitura dell'opera "chiavi in mano").

L'Istante precisa che i beni relativi a tutti e tre gli investimenti in esame sono classificabili, ai sensi dell'Allegato A alla legge n. 232 del 2016 (di seguito "Allegato A") e della successiva circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, tra i *"Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti"* (ed in particolare nella terza categoria *"Macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime"*) e che la riconducibilità dei tre investimenti sopra descritti a quelli agevolabili indicati nell'Allegato A non è oggetto del presente interpello.

Ciò posto, l'Istante chiede, per ciascuno dei tre investimenti sopra indicati, quale sia la corretta disciplina agevolativa applicabile tra le seguenti:

- a) iper ammortamento per gli investimenti in beni strumentali 4.0 disciplinato dall'articolo 1, commi 8-12 */rectius: 9-13, N.d.R./* della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), come successivamente modificata dall'articolo 1, commi 60-65, della legge 30 dicembre 2018, n. 145 (legge di bilancio 2019);
- b) credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali 4.0 disciplinato dall'articolo 1, commi 184-197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020);
- c) credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali 4.0 disciplinato dall'articolo 1, commi 1051-1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021).

In altri termini, il dubbio della Società riguarda l'imputazione temporale dei costi degli investimenti poiché *"i momenti di emissione e pagamento delle fatture, di precollaudo e di collaudo definitivo per ciascuno dei tre investimenti risulta differito nel tempo rispetto alla sottoscrizione del contratto di appalto e ricade, a seconda del caso, nei diversi periodi temporali a cui afferiscono le tre diverse agevolazioni sopra richiamate"* (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante, per ciascuno dei tre investimenti oggetto del quesito, riporta nell'istanza una tabella nella quale, in sostanza, individua la disciplina agevolativa applicabile in base alla data di pagamento dei singoli acconti.

In sintesi, dalle suddette tabelle emerge che la Società ritiene agevolabili:

- con l'iper ammortamento di cui alla legge di bilancio 2019, gli importi pagati nel 2019 relativamente a ciascuna linea produttiva;
- con il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui alla

legge di bilancio 2020, gli importi pagati nel 2020 relativamente a ciascuna linea produttiva;

- con il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi di cui alla legge di bilancio 2021, gli importi pagati nel 2021 relativamente a ciascuna linea produttiva.

Ciò in quanto la Società ritiene che nel caso di specie si sia in presenza di un contratto di appalto e di corrispettivi liquidati in base agli stati di avanzamento lavori.

Al riguardo, l'Istante, richiamando i chiarimenti forniti con le circolari n. 9/E del 23 luglio 2021 e n. 4/E del 30 marzo 2017, afferma, per ciascuno dei tre investimenti in argomento, che:

- *"nel caso in questione, il contratto di appalto stipulato si configura come appalto per stato avanzamento lavori, come evincibile dal paragrafo 6.3 del contratto di appalto (letteralmente: 'il pagamento di ogni rata di acconto sarà subordinato alla consegna da parte del Fornitore di uno stato di avanzamento nel quale saranno sinteticamente riassunti tutti i lavori eseguiti dall'inizio del Contratto sino a quel momento secondo quanto indicato nel Planning');*

- *a riprova, il paragrafo 6.2 del contratto di appalto ha disposto che 'Al pagamento di ogni rata di acconto, ALFA acquisterà la piena proprietà della porzione del Macchinario venuto ad esistenza con conseguente onere in capo al Fornitore di rendere tale proprietà evidente e diritto di ALFA, in caso di fallimento o altra simile situazione, a procedere al recupero del Macchinario';*

- *inoltre, il successivo paragrafo 6.5 del contratto di appalto prevedeva che 'In occasione di ogni rata di acconto antecedente alla consegna del Macchinario, previa accettazione di ALFA, il Fornitore sarà tenuto alla consegna, a sua cura e spese, di una fideiussione ..., incondizionata e da escutersi a prima richiesta, ... per un importo complessivo pari all'importo concordato'" (v. pagg. ..., ... e ... dell'istanza di interpello).*

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenza che il presente parere viene reso sulla base delle informazioni 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 (i) della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, come del resto specificato dallo stesso interpellante nell'istanza, e (ii) della corretta quantificazione del costo agevolabile e degli importi delle "prenotazioni"; verifiche, queste, che non rientrano nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Riguardo ai requisiti tecnici, si ricorda, infatti, che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti puntuali chiarimenti sulla gestione delle istanze di interpello aventi ad oggetto diverse misure agevolative (tra cui quelle in argomento) che presuppongono l'espletamento di preliminari verifiche tecniche non di competenza dell'Agenzia delle entrate 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 verte soltanto sull'esame del quesito di carattere fiscale assumendo acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, il presente parere - come correttamente evidenziato anche dalla Società nella soluzione interpretativa - non comporta, per i beni oggetto dell'investimento in questione, alcun riconoscimento della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge ai fini agevolativi; in relazione a tale profilo 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.

Inoltre, si ritiene opportuno evidenziare che, coerentemente alle regole di

istruttoria delle istanze di interpello - che non implicano alcuna verifica delle circostanze fattuali né esauriscono i poteri ordinariamente esercitabili in relazione alle specifiche circostanze del caso valutabili nelle opportune sedi - nella stesura della presente risposta sono state analizzate le informazioni (desumibili, in particolare, da taluni dei numerosi allegati trasmessi) necessarie per qualificare sul piano giuridico, ai soli fini delle agevolazioni di cui trattasi, il rapporto contrattuale tra la Società e i fornitori (ossia i Contratti BETA, GAMMA e DELTA) al fine di rispondere al quesito formulato. Le restanti informazioni contenute in tutti gli altri allegati (ad es., check list, specifiche tecniche, D.D.T., fatture, note di credito, fidejussioni, proroghe di fidejussioni) che si riferiscono ad aspetti fattuali della questione, coerentemente alle finalità dell'istituto ed alle relative regole istruttorie sopra evidenziate, non sono valutabili in sede di interpello (ma solo in sede di eventuale controllo).

Riguardo al contenuto dei contratti, in considerazione della sostanziale identità delle clausole - che qui rilevano - riportate nei Contratti BETA, GAMMA e DELTA, nel seguito ci si riferirà unitariamente ai tre contratti in questione utilizzando il termine "Contratti".

Ciò premesso, si evidenzia che con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico, sono stati forniti chiarimenti in merito alla disciplina dell'iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge n. 232 del 2016, che, in quanto compatibili, risultano estendibili anche alla nuova disciplina del credito d'imposta recata dall'articolo 1, commi 184-197, della legge n. 160 del 2019 e ss.mm.ii., e dall'articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020 e ss.mm.ii..

In merito al momento di "effettuazione" dell'investimento, il documento di prassi chiarisce che l'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, *"alla data della consegna o spedizione ..., ovvero, se diversa e successiva,*

alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale", senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

La predetta circolare n. 4/E del 2017 precisa che, nell'ipotesi in cui l'investimento sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, in base ai criteri di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera (o porzione di essa) risulta verificata ed accettata dal committente; in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

La maggiorazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666 del Codice Civile, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.

La circolare in argomento, inoltre, specifica che dal momento di effettuazione degli investimenti, rilevante ai fini della spettanza della maggiorazione del costo, deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio (per ulteriori approfondimenti sulle agevolazioni in questione si rimanda alla circolare sopra richiamata, in tema di iper ammortamento, e alla circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, in tema di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi).

Ciò posto, con specifico riferimento al quesito formulato dall'Istante, relativo alla corretta imputazione temporale dei costi dell'Investimento 1, dell'Investimento 2 e dell'Investimento 3 (di seguito indicati in maniera unitaria come "Investimenti"), si rileva quanto segue.

I Contratti allegati all'istanza di interpello, definiti dall'Istante "contratti di appalto", recano l'intestazione "Contratto per la progettazione, realizzazione e fornitura di linea assemblaggio ...".

Al di là del *nomen iuris* utilizzato dalle parti e dall'Istante, dalla lettura dei

predetti Contratti emerge che ancorché gli impegni contrattualmente assunti dal fornitore non si esauriscano nella consegna della linea produttiva (di seguito "Macchinario"), (essendo di contro previsti una serie di ulteriori adempimenti riguardanti, in particolare, tra gli altri, l'installazione, il collaudo e l'avvio del Macchinario) e benché come "atto conclusivo" della procedura di acquisto sia prevista la sottoscrizione di un verbale di accettazione definitiva, nel particolare caso di specie, alla luce delle clausole contrattuali specificamente pattuite, questi ulteriori adempimenti costituiscono soltanto delle prestazioni "accessorie" alla prestazione principale, che è quella della fornitura dei Macchinari.

In altri termini, sulla base delle pattuizioni analizzate, tali ulteriori attività non assumono, ai fini di cui trattasi, un rilievo essenziale ai fini del completo adempimento degli obblighi contrattuali.

In tal senso depongono le seguenti clausole contrattuali:

- *in primis* rileva il contenuto dell'articolo 4.18 dei Contratti, secondo il quale il titolo di proprietà del bene si trasferisce dal fornitore a ALFA già al momento della consegna e non al momento della sottoscrizione del verbale di accettazione definitiva (la parti *"precisano e convengono che il passaggio di proprietà del Macchinario si intende avvenuto con la sua consegna presso la sede ALFA, senza che ciò comporti l'automatica accettazione senza riserve del Macchinario ... "*). Pertanto, nel contesto contrattuale in esame, le parti, con la suddetta clausola, hanno inteso inequivocabilmente conferire alla "consegna" un ruolo determinante ai fini traslativi, quindi preponderante rispetto alle ulteriori attività da eseguire successivamente; queste ultime, infatti, seppur importanti ai fini del funzionamento dei Macchinari, sono state considerate dalle parti del contratto come accessorie e secondarie rispetto alla materiale consegna dei beni;

- inoltre, depone in questo senso anche la previsione contenuta nell'articolo 7.6 dei Contratti, in seno al quale è previsto che la sottoscrizione del verbale di accettazione definitiva non produce il trasferimento della proprietà, ma riveste solo un

ruolo di garanzia per il completo adempimento delle obbligazioni dei fornitori che non incide né immediatamente inficia il trasferimento della proprietà. (*"Entro il termine del periodo di garanzia [24 mesi decorrenti dall'avviamento produttivo del Macchinario], e previa verifica di tutte le prestazioni previste nel presente Contratto, verrà emesso dagli Enti tecnici della ALFA il verbale di accettazione definitiva che sarà controfirmato dalle parti. Nella ipotesi [in cui] le operazioni di verifica dovessero avere esito negativo, la garanzia verrà procrastinata fino a quando la verifica successivamente disposta avrà esito positivo"*) (enfasi aggiunta);

- infine, ad ulteriore conferma, si deve rilevare che i Contratti, all'articolo 6.1, prevedono che due rate (su cinque totali) del prezzo complessivamente pattuito vengano versate prima della consegna del Macchinario (ad es., nel Contratto BETA il 10% deve essere corrisposto dopo la sottoscrizione del contratto e il 20% dopo il benestare al progetto) e che le tre rate residue vengano pagate dopo la consegna, quando ALFA, ai sensi dell'articolo 4.18 dei Contratti, è già divenuta proprietaria dell'intero bene.

Pertanto, nel quadro contrattuale sopra delineato non appare condivisibile la tesi della Società circa la configurabilità, nel caso di specie, dell'ipotesi di *"corrispettivi liquidati ... in base allo stato di avanzamento lavori"* di cui alla circolare n. 4/E del 2017 richiamata nell'istanza.

In conclusione, gli elementi sopra riportati inducono a ritenere che - ai fini dell'individuazione del momento di "effettuazione" dell'investimento, determinante per "incardinare" il bene nella corretta disciplina agevolativa - nella presente fattispecie risulti decisiva la "consegna" del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR; ovviamente, per individuare la disciplina agevolativa applicabile, si dovrà tenere conto anche dell'eventuale "prenotazione" del bene (v. risposta all'istanza di interpello n. 62 del 3 febbraio 2022 e n. 355 del 28 giugno 2022).

Dai dati contenuti nell'istanza di interpello (che in questa sede, come detto, vengono assunti acriticamente), emerge che:

- la formalizzazione dell'impegno contrattuale e il pagamento dell'acconto minimo del 20 per cento (c.d. "prenotazione" dell'investimento) sono avvenuti nel 2019 per tutti e tre gli Investimenti;

- la consegna dei Macchinari ("effettuazione" dell'investimento) è avvenuta nel 2020 per tutti e tre gli Investimenti.

Pertanto, agli Investimenti in questione risulta applicabile, al ricorrere di tutti i requisiti previsti dalla legge, la disciplina dell'iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 60-65, della legge n. 145 del 2018 (legge di bilancio 2019).

Infatti, il comma 60 del predetto articolo 1 stabilisce che l'iper ammortamento di cui all'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016, si applica, nelle misure previste al successivo comma 61, anche *"agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato, effettuati entro il 31 dicembre 2019, ovvero entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 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"*.

**firma su delega del Direttore Centrale,
Capo Divisione aggiunto
Vincenzo Carbone
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)