

**Risposta n. 107/2022**

**OGGETTO:** Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Individuazione del momento di effettuazione dell'investimento - Articolo 1, commi 1051-1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178

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

**QUESITO**

La società ALFA SPA (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti sul momento di "effettuazione" di un investimento ai fini del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi 1051-1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

La Società, specializzata nella produzione di ..., in data ... giugno 2019 ha sottoscritto con la società BETA ... (di seguito "BETA"), con sede in ..., un contratto per la fornitura di un impianto per ..., successivamente modificato con tre contratti, sottoscritti rispettivamente in data ... giugno 2019 (Modifica I), ... dicembre 2019 (Modifica II) e ... giugno 2021 (Modifica III) (di seguito "Contratto").

Il Contratto prevede in particolare (articolo ...): la fornitura degli "equipaggiamenti" (o anche, come da definizione contrattuale, "macchinario" o "linea ...", di seguito "Equipaggiamenti") per l'impianto di ...; il montaggio e la messa in funzione degli Equipaggiamenti, comprese le prove di funzionamento a freddo ed i

controlli di carico; le prove di funzionamento a caldo, la produzione del Primo ... e l'ottimizzazione dell'impianto in condizioni di produzione; la prova di performance (produzione preliminare e test di accettazione, accettazione mediante Certificato di Collaudo); la successiva assistenza alla produzione a chiamata.

Il "Prezzo Globale" della fornitura, a seguito della terza modifica (articolo ..., a modifica dell'articolo ... del contratto originario), è pari ad euro ..., suddiviso in "Prezzo Base" (euro ...), "Prezzo Integrativo A" (euro ...) e "Prezzo Integrativo B" (euro ...), da corrispondersi in ... rate.

La consegna degli Equipaggiamenti avverrà entro il 31 dicembre 2021 (e comunque dopo il 30 giugno 2021 - v. pag. ... dell'istanza di interpello) mentre le restanti attività, dal montaggio sino al Certificato di Collaudo finale, saranno realizzate nel corso del 2022.

L'articolo ... del contratto originario (come confermato anche dall'articolo ... della Modifica II e dall'articolo ... della Modifica III) prevede che *"la proprietà degli Equipaggiamenti e della Documentazione da fornire a fronte del presente contratto, così come gli inerenti rischi, si trasferiranno all'Acquirente al momento della Consegna al medesimo"*.

L'articolo ... del contratto originario, sul punto non modificato, prevede la risoluzione ex articolo 1456 del codice civile al verificarsi delle seguenti fattispecie: a) ritardata consegna degli Equipaggiamenti e/o ritardata produzione del Primo ... superiore a sei mesi per motivi imputabili al Venditore; b) mancato rimedio della Violazione dei Diritti di Proprietà Intellettuale entro tre mesi dalla Notifica (come definita nel Contratto); c) mancato superamento anche di un singolo Test, su un totale massimo di 3, in relazione a una o più delle ... oggetto di Test (come definito nel Contratto).

Tale risoluzione avrà effetto immediato e retroattivo: pertanto, il venditore dovrà, entro due mesi dalla risoluzione, smontare e ritirare gli Equipaggiamenti a sua cura, rischio e spese e restituire all'acquirente il Prezzo Globale, o la parte del Prezzo

Globale, già corrisposto, fermo restando il suo obbligo di risarcire i danni all'acquirente.

La gravità di fattispecie di inadempimento diverse dalle precedenti sarà valutata dalle parti ai sensi dell'articolo ... del contratto, ma in tali ipotesi la risoluzione non avrà effetti retroattivi e pertanto l'acquirente conserverà gli Equipaggiamenti e la Documentazione consegnati, ed il venditore tratterà le rate del Prezzo Globale già riscosse.

Ciò rappresentato, è intenzione della Società avvalersi del credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi previsto dall'articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020 (legge di bilancio 2021), e ss.mm.ii., con riferimento ai beni sopra descritti (di seguito "Investimento"), i quali, secondo l'Istante, presenterebbero le caratteristiche tecniche per essere ricompresi tra i beni strumentali indicati nell'elenco di cui all'allegato A della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017).

Considerato che:

- il contratto è stato sottoscritto nel 2019, con versamento alla sottoscrizione di un acconto pari al 20%;
- la consegna dei predetti Equipaggiamenti è stata effettuata nell'esercizio 2021 (dopo il 30 giugno 2021);
- alcune attività previste dal contratto (montaggio, collaudo, ecc.) saranno svolte nel 2022;

ALFA ritiene che possano sussistere dubbi sull'individuazione del periodo in cui l'Investimento debba considerarsi "effettuato" ai fini della normativa in esame.

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

L'Istante ritiene che, sebbene l'Investimento sia stato "prenotato" entro il 15 novembre 2020 (la sottoscrizione del contratto è intervenuta nel 2019, così come il versamento dell'acconto pari al 20%), non risultino applicabili le disposizioni di cui

alla legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020) in quanto l'investimento non è stato realizzato entro il 30 giugno 2021.

Per l'investimento in esame risulterebbero, invece, applicabili le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020 ai fini del calcolo del credito di imposta per beni strumentali.

Si tratta, quindi, di valutare se l'investimento si considera effettuato, dal punto di vista fiscale, nel 2021 o nel 2022.

L'articolo ... del contratto di fornitura (come confermato negli accordi modificativi successivi) prevede che la proprietà degli Equipaggiamenti e della documentazione da fornire, così come i rischi, si trasferiranno all'acquirente al momento della consegna.

In particolare, entro il 31 dicembre 2021 (ma comunque dopo il 30 giugno) il fornitore consegnerà l'intero impianto, con trasferimento dei rischi in capo all'acquirente, e fatturerà l'intero corrispettivo di vendita.

Nel corso del 2022, come detto, il fornitore provvederà all'installazione dell'impianto, alla realizzazione del Primo ... sino al collaudo finale, incassando man mano il corrispettivo prezzo sulla base delle pattuizioni contrattuali.

La Società ritiene che il chiaro disposto di cui all'articolo ... del contratto di fornitura concretizzi il requisito di certezza, previsto dall'articolo 109, comma 1, del TUIR, nell'esercizio 2021, anche se alcuni adempimenti verranno svolti dal fornitore nel corso del 2022, ossia dopo la consegna dell'impianto; in particolare, secondo l'Istante, non ricorre la fattispecie di *"spese ... di cui nell'esercizio di competenza non sia ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare"*, essendone al contrario certa l'esistenza e determinato in modo obiettivo l'ammontare.

Infatti, in caso di deperimento del bene, per causa non imputabile al venditore, nella fase successiva alla consegna ogni rischio graverà sull'acquirente. In caso di distruzione, sottrazione o deperimento del bene successivamente alla consegna per qualunque causa non imputabile al venditore, i rischi saranno unicamente in capo

all'acquirente e pertanto con la consegna dell'impianto, ad avviso dell'Istante, si sostanzia il requisito di certezza previsto dall'articolo 109 del TUIR.

Non rileverebbe, a tal fine, neppure il diritto alla risoluzione ex articolo 1456 c.c. di cui all'articolo ..., che eventualmente comporterà la decadenza dall'agevolazione di cui al credito di imposta per l'acquisto dei beni strumentali previsto dall'articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020.

Il fornitore BETA, peraltro, è leader ... in tale tipologia di forniture, certamente titolare dei Diritti di Proprietà Intellettuale di cui si avvale nelle proprie forniture, ed oggettivamente non sussistono dubbi sull'effettiva idoneità degli Equipaggiamenti a soddisfare i test contrattualmente previsti (del tutto "standard", per BETA), eventualmente - al massimo - previa esecuzione di alcuni interventi correttivi, pure contrattualmente previsti; sicché la clausola di risoluzione contrattuale ex articolo 1456 c.c. è stata introdotta a fini meramente prudenziali, nonché quale forma di pressione su BETA al perfetto adempimento, ma la risoluzione retroattiva è di fatto impraticabile, in quanto richiederebbe di smontare e ritirare gli Equipaggiamenti già installati, con enormi danni a carico del venditore, ma anche a carico dell'acquirente.

In considerazione di quanto sopra, il contratto (articolo ...) prevede - in deroga al codice civile (articolo 1458) - una risoluzione non retroattiva, che lascia quindi in capo all'acquirente la proprietà degli Equipaggiamenti, e prevede in ogni caso un lungo periodo di tempo per trovare soluzione al problema in tesi verificatosi, in difetto della quale la questione avrà conseguenze meramente obbligatorie, sotto il profilo risarcitorio, ferma - come detto - la proprietà degli Equipaggiamenti in capo all'acquirente.

Più in generale, la conclusione di un contratto ed il conseguente trasferimento della proprietà non potrebbero mai dirsi "certi", solo perché il codice civile prevede la possibilità della risoluzione del contratto per grave inadempimento, che rappresenta una patologia della fattispecie contrattuale certamente possibile in astratto, ma assai rara nella pratica, soprattutto in presenza di "contratti importanti", nei quali ciascuna

delle parti si adopererà per trovare una soluzione al problema, piuttosto che rimuoverne tutti gli effetti, comportando tale seconda alternativa conseguenze sempre più gravi della prima.

### **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 della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, né della corretta quantificazione del costo agevolabile; verifiche, queste, che non rientrano nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Al riguardo, si evidenzia 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 il credito d'imposta in argomento) 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 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 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.

Ciò premesso, in merito al quesito formulato dalla Società si osserva quanto segue.

L'articolo 1, comma 185, della legge di bilancio 2020 riconosce, per quanto qui rileva, un credito d'imposta, alle condizioni e nelle misure stabilite dal successivo comma 189, *"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 (...)".*

L'articolo 1, comma 1056, della legge di bilancio 2021 riconosce un credito d'imposta, in misura rafforzata rispetto a quello precedente, *"Alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 31 dicembre 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 (...)".*

In considerazione della parziale sovrapposibilità temporale delle due disposizioni sopra riportate, la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021 (paragrafo 3.1) ha chiarito che il coordinamento tra le due discipline agevolative deve avvenire distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020 (vale a dire anteriormente alla decorrenza della disciplina recata dalla legge di bilancio 2021) si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento (c.d. "prenotazione"), dal caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni: nel primo caso, gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30 giugno 2021, restano incardinati nella disciplina di cui alla legge di bilancio 2020; nel secondo caso si rende applicabile la

disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2021.

In merito al momento di "effettuazione" dell'investimento, è stato chiarito 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 (cfr., sul punto, la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente dall'Agenzia delle entrate e dal Ministero dello Sviluppo Economico in merito alla disciplina dell'iper ammortamento, i cui chiarimenti, in quanto compatibili, risultano estendibili anche alla nuova disciplina del credito d'imposta).

Tanto rappresentato, con specifico riferimento al caso di specie si deve rilevare quanto segue.

Dalla lettura dei documenti allegati all'istanza di interpello emerge che l'impegno contrattuale del fornitore degli Equipaggiamenti non si esaurisce con la semplice consegna del bene, ma si sostanzia in ulteriori adempimenti riguardanti, ad esempio, il montaggio e la messa in funzione degli Equipaggiamenti, comprese le prove di funzionamento, la produzione del Primo ... e l'ottimizzazione dell'impianto in condizioni di produzione, la prova di performance; l'atto conclusivo si concretizza nell'accettazione del bene da parte di ALFA mediante Certificato di Collaudo.

La fattispecie descritta nell'istanza della Società presenta delle similitudini con quella che è stata oggetto di chiarimenti in occasione della risposta ad interpello n. 895 pubblicata il 31 dicembre 2021.

Tuttavia, tra le due fattispecie esiste una differenza rilevante: nel caso qui in esame il fornitore si impegna a vendere un bene all'acquirente e ad eseguire ulteriori attività a favore di quest'ultimo ma, a differenza del caso descritto nella citata risposta n. 895, lo svolgimento di tali attività non assume un rilievo essenziale ai fini del

completo adempimento degli obblighi contrattuali.

Nel Contratto in esame, infatti, ALFA e BETA hanno convenuto che il passaggio della proprietà - e dei relativi rischi - avvenga già a seguito della consegna del bene.

Pertanto, nel contesto contrattuale riportato dall'Istante, le parti hanno inteso conferire alla "consegna" un ruolo preponderante rispetto alle ulteriori attività da eseguire successivamente; queste ultime, infatti, seppur importanti ai fini del funzionamento dell'impianto, sono state considerate dalle parti del Contratto come accessorie e secondarie rispetto alla materiale consegna degli Equipaggiamenti.

Per tale ragione, si ritiene 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.

Considerato che, nel caso in esame, il Contratto è stato sottoscritto nel 2019, con contestuale versamento di un acconto pari al 20%, e che la consegna degli Equipaggiamenti - e quindi l'"effettuazione" dell'Investimento - è intervenuta nell'esercizio 2021, ma oltre il 30 giugno, si ritiene che non risulti applicabile il credito d'imposta disciplinato dall'articolo 1, commi 185 e seguenti, della legge di bilancio 2020, in quanto, anche se la prenotazione è stata operata entro la data del 15 novembre 2020 (v. la citata circolare n. 9/E del 2021, paragrafo 3.1), l'investimento non risulta effettuato *"entro il 30 giugno 2021"*.

L'agevolazione applicabile, quindi, è quella prevista dall'articolo 1, comma 1056, della legge di bilancio 2021, spettante per gli investimenti in beni strumentali nuovi (indicati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017) effettuati *"a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021"*.

Per quanto concerne le prestazioni correlate agli Equipaggiamenti (se qualificabili come "oneri accessori"), si ricorda che, secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate.

**Firma su delega del  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e  
DIRETTORE CENTRALE ad interim  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**