

Risposta n. 723/2021

OGGETTO: Super e iper ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 e all'articolo 1, commi 9 e seguenti, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 - Momento di effettuazione dell'investimento

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

QUESITO

La società ALFA (di seguito anche "Società" o "Istante") - leader internazionale nel settore del disegno, progettazione e produzione di valvole, attuatori, saracinesche ed accessori per le industrie petrolifere, chimiche e petrolchimiche - ha chiesto un parere in merito alla possibilità di fruire della disciplina dell'iper ammortamento prevista dall'articolo 1, comma 9, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), relativamente all'acquisizione, effettuata a cavallo degli anni 2016 e 2017, di beni strumentali nuovi necessari alla propria attività produttiva.

In particolare, ALFA nel corso del 2016 ha sottoscritto tre contratti di acquisto, sostanzialmente uguali tra di loro, relativi ai seguenti macchinari:

- 1) ... (di seguito anche "Bene 1") della società BETA;
- 2) ... (di seguito anche "Bene 2") della società GAMMA;
- 3) ... (di seguito anche "Bene 3") della società GAMMA.

L'acquisto dei citati macchinari è avvenuto con le seguenti tempistiche.

Bene 1:

- il 24 marzo 2016 la Società ha sottoscritto il contratto di acquisto (*Purchase Agreement* o PA) con il fornitore BETA e, conseguentemente, ha emesso l'ordine di acquisto (*Purchase Order* o PO) n. ... del 25 marzo 2016;

- il 15 novembre 2016 il macchinario è stato consegnato presso lo stabilimento di ... dell'Istante;

- il 13 gennaio 2017 si è conclusa la procedura di accettazione finale con la sottoscrizione del *Final Acceptance Certificate* (FAC) da parte della Società e del fornitore;

- il 2 febbraio 2017 il macchinario è stato iscritto nel libro cespiti nella categoria dei macchinari industriali (categoria ...). L'Istante precisa che, come risulta dal libro cespiti, il bene è stato iscritto tra le macchine industriali nell'esercizio sociale 2017, corrispondente a quello avente durata 1° giugno 2016 - 31 maggio 2017.

Bene 2:

- il 22 febbraio 2016 la Società ha sottoscritto il *Purchase Agreement* con il fornitore GAMMA e, conseguentemente, ha emesso il *Purchase Order* n. ... del 26 febbraio 2016;

- il 16 dicembre 2016 il macchinario è stato consegnato presso lo stabilimento di ... dell'Istante;

- il 9 giugno 2017 si è conclusa la procedura di accettazione finale con la sottoscrizione del *Final Acceptance Certificate* da parte della Società e del fornitore;

- il 30 maggio 2017 il macchinario è stato iscritto nel libro cespiti nella categoria dei macchinari industriali (categoria ...). L'Istante precisa che, come risulta dal libro cespiti, il bene è stato iscritto tra le macchine industriali nell'esercizio sociale 2017, corrispondente a quello avente durata 1° giugno 2016 - 31 maggio 2017. In sede di presentazione della documentazione integrativa, la Società ha chiarito che l'iscrizione del Bene 2 nel libro cespiti nel periodo d'imposta 1° giugno 2016 - 31 maggio 2017 è

stata effettuata per errore in quanto l'esercizio sociale corretto era quello successivo, di durata semestrale 1° giugno 2017 - 30 novembre 2017 ("esercizio di accettazione ed entrata in funzione" - v. pag. ... della documentazione integrativa).

Bene 3:

- il 29 aprile 2016 la Società ha sottoscritto il *Purchase Agreement* con il fornitore GAMMA e, conseguentemente, ha emesso il *Purchase Order* n. ... del 28 aprile 2016;

- il 9 dicembre 2016 il macchinario è stato consegnato presso lo stabilimento di ... dell'Istante;

- il 21 luglio 2017 si è conclusa la procedura di accettazione finale con la sottoscrizione del *Final Acceptance Certificate* da parte della Società e del fornitore;

- il 21 agosto 2017 il macchinario è stato iscritto nel libro cespiti nella categoria dei macchinari industriali (categoria ...). L'Istante precisa che, come risulta dal libro cespiti, il bene è stato iscritto tra le macchine industriali nell'esercizio sociale corrispondente a quello avente durata semestrale 1° giugno 2017 - 30 novembre 2017.

La Società, la cui attività principale consiste nella produzione di valvole di alta precisione con caratteristiche uniche e non standardizzate, evidenzia di aver definito, nei contratti di acquisto dei citati macchinari, tutta una serie di specifiche tecniche affinché gli stessi fossero costruiti/modificati secondo le proprie particolari esigenze produttive.

Più in particolare, in una prima fase ALFA ha inviato ai fornitori (BETA e GAMMA) la documentazione relativa alle caratteristiche tecniche delle valvole che dovevano essere prodotte dai macchinari oggetto di acquisto; successivamente i fornitori, dopo aver verificato l'effettiva possibilità di produrre/modificare i macchinari affinché soddisfacessero le richieste dell'Istante, hanno quotato la loro fornitura.

Con riferimento alle modifiche apportate, la Società segnala quanto segue.

Il Bene 1 è un macchinario generalmente realizzato dalla BETA per la produzione di valvole standard, tuttavia, grazie alle modifiche apportate su richiesta di

ALFA, il macchinario acquistato risulta adatto alla produzione di valvole con caratteristiche non standardizzate.

Nello specifico, ALFA ha richiesto al fornitore di sostituire il sistema di controllo numerico installato sulla macchina con il sistema fornito dalla Questa modifica, senza la quale la Società non avrebbe acquistato il macchinario, risulta fondamentale in quanto il sistema di controllo della ... consente: (i) di eseguire lavorazioni complesse che non sarebbe stato possibile effettuare con il sistema implementato dalla BETA e (ii) di avere una gestione più efficiente del macchinario in quanto tutta la rete aziendale di produzione di ALFA è fornita dalla

Il sistema di controllo numerico ... in questione risulta essere tecnologicamente più avanzato in quanto riesce a gestire cicli di lavoro più complessi e sofisticati, come la programmazione multipoint ad alta efficienza di sgrossatura da CAD/CAM; inoltre, la soluzione ... presenta un software nativo *cloud* per la gestione dei parametri macchina *off-line*.

I macchinari acquistati dalla GAMMA, essendo destinati a svolgere lavorazioni su prodotti molto particolari, hanno un mercato assai limitato, nell'ordine di poche unità prodotte all'anno che, per di più, si distinguono tra di loro per differenti specifiche tecniche. La produzione di questi macchinari ad altissima precisione richiede una rilevante abilità produttiva tale per cui solo pochi fornitori sono in grado di costruirli.

L'acquisto delle macchine GAMMA (Bene 2 e Bene 3) è stato effettuato in seguito all'aggiudicazione di una gara per la produzione di valvole con caratteristiche tecnologicamente avanzate la cui realizzazione richiede un'elevata precisione di lavorazione che solo questi macchinari, prodotti sulla base di particolari specifiche tecniche richieste da ALFA, sarebbero stati in grado di soddisfare.

Nello specifico la particolarità richiesta consisteva nell'ottenimento di tolleranze di forma molto strette.

Le modifiche, richieste da ALFA ai produttori, fanno sì che i macchinari

acquistati non possono essere considerati come beni standardizzati e disponibili in commercio, bensì come beni costruiti su richiesta dell'acquirente.

I menzionati contratti di acquisto non identificano esplicitamente il momento in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale sui beni in oggetto.

Tuttavia, l'Istante segnala che il paragrafo 2 dei contratti, che definisce gli obblighi delle parti (*"Parties' undertakings and obligations"*), specifica che il cedente si impegna a:

- a) fornire il macchinario secondo le specifiche indicate nel contratto;
- b) nominare un responsabile di progetto che avrà il compito di coordinare e verificare tutte le esigenze derivanti dal contratto;
- c) fornire il macchinario ed i servizi concordati entro le tempistiche previste dal contratto;
- d) addestrare e formare i dipendenti dell'acquirente all'utilizzo del macchinario;
- e) completare la procedura di accettazione del macchinario presso l'impianto del venditore stesso (*Preliminary Acceptance Procedure*) e presso lo stabilimento dell'acquirente (*Final Acceptance Procedure*). Il *Purchase Agreement* [paragrafo ..., lettera ...] specifica che le procedure di accettazione devono essere condotte al fine di garantire che le attrezzature, le specifiche tecniche ed il software forniti funzionino ad un livello accettabile rispetto allo scopo ed all'utilizzo a cui è destinato il bene;
- f) garantire, ove richiesto, personale di assistenza presso lo stabilimento dell'acquirente;
- g) fornire i manuali tecnici (manutenzione, programmazione e operativi) dei macchinari.

Inoltre, il paragrafo ... di tutti i *Purchase Agreement*, denominato *"Termination"*, prevede che la Società può esercitare la facoltà di recedere dal contratto in qualsiasi momento al venir meno da parte del fornitore ad uno qualsiasi dei suoi obblighi contrattuali, ossia tutte le attività sopra elencate.

Infine, l'Istante segnala che:

- nel documento di accettazione definitiva sottoscritto con BETA il 13 gennaio 2017 (per il Bene 1) viene affermato quanto segue: "il cliente ritiene che la macchina è accettata e si impegna ad effettuare il pagamento secondo le condizioni specificate nell'ordine di cui sopra";

- nei due certificati di collaudo finali sottoscritti con GAMMA il 9 giugno 2017 (per il Bene 2) ed il 21 luglio 2017 (per il Bene 3) viene affermato quanto segue: "si certifica che le prove di collaudo finale sono state completate; la macchina viene accettata dall'acquirente alla data del presente certificato ed ha inizio il periodo di garanzia tecnica contrattuale di 18 (diciotto) mesi. La macchina è a disposizione per la produzione e l'acquirente in data odierna la prende in carico".

Ciò posto, è intenzione della Società avvalersi dell'iper ammortamento previsto dall'articolo 1, comma 9, della legge n. 232 del 2016, e ss.mm.ii., con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi sopra descritti.

L'Istante afferma che "dalle valutazioni tecniche già effettuate, tali macchinari presentano le caratteristiche tecniche per essere ricompresi tra i beni strumentali indicati nell'elenco di cui all'allegato A della citata legge" e che, quindi, essi "potrebbero usufruire del regime fiscale agevolato dell'iper ammortamento" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Considerato che l'acquisizione dei predetti macchinari è stata effettuata a cavallo degli anni 2016 e 2017, secondo ALFA sussiste un'obiettiva incertezza con riferimento all'individuazione del periodo in cui gli investimenti devono essere considerati effettuati ai fini della normativa fiscale.

In altri termini, l'Istante chiede di confermare che gli investimenti sopra descritti siano da considerare dal punto di vista fiscale "effettuati" successivamente al 1° gennaio 2017 e, pertanto, rientrino nell'ambito temporale dell'agevolazione dell'iper ammortamento.

Come affermato a pag. ... della documentazione integrativa presentata, la

Società, per tutti i beni oggetto dell'istanza di interpello, ha iniziato a fruire dell'agevolazione prevista dalla disciplina del cd. super ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, e ss.mm.ii..

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

La Società ritiene che gli investimenti siano da considerare effettuati dopo il 1° gennaio 2017 per i motivi che seguono.

La circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 ha chiarito che, ai fini della determinazione della spettanza della maggiorazione, vale il principio in base al quale 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 cui 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 consegna e la spedizione, segnano, in linea di massima, anche il momento in cui si realizza, sul piano giuridico, il trasferimento dal venditore al compratore della proprietà e dei rischi correlati. Pertanto, quando l'investimento agevolato è realizzato attraverso l'acquisto presso terzi di singoli beni già presenti sul mercato (beni "standardizzati"), la ricognizione del momento in cui si realizza l'investimento non presenta particolari difficoltà in quanto l'acquisizione al patrimonio dell'impresa avviene con la semplice consegna o spedizione.

Più complessa è l'individuazione del momento in cui si verifica l'effetto traslativo nel caso di beni prodotti o modificati su indicazione dell'acquirente e di contratti in cui, oltre alla cessione del bene oggetto di investimento, viene previsto che il venditore esegua tutta una serie di attività, quali il trasporto, l'installazione, la calibratura, la garanzia del buon funzionamento, ecc..

A tal proposito, la Società richiama la sentenza con la quale la Corte di Cassazione inquadra nella fattispecie del "contratto di appalto" la cessione di beni non standardizzati prodotti sulla base di specifiche richieste tecniche dell'acquirente, richieste che implicano *"una rilevante abilità produttiva nel rispettare con precisione le ridottissime tolleranze ammesse, alle quali le parti avevano dato peso preponderante"* (sentenza n. 7624 del 2013).

L'Istante, nel richiamare diverse sentenze della Suprema Corte che definiscono il contratto di appalto come quello in cui vi è prevalenza del "fare" sul "dare", afferma che, per poter ricondurre una transazione alla fattispecie del contratto di appalto, è necessario ravvedere all'interno delle clausole contrattuali la volontà delle parti contraenti di conferire maggiore rilievo al processo produttivo del bene piuttosto che al suo trasferimento.

Dal punto di vista della prassi, a sostegno della propria tesi, ALFA cita:

- la risoluzione ministeriale n. 360009 del 5 luglio 1976, relativa alla disciplina IVA, con la quale è stato chiarito che, nel caso in cui le clausole contrattuali obbligassero il cedente a realizzare un *"quid novi"* rispetto alla normale serie produttiva, deve ritenersi prevalente l'obbligazione di *"facere"*, configurandosi gli elementi peculiari del contratto di appalto;

- la risoluzione n. 259/E del 1° agosto 2002, che ha confermato che il contratto di appalto, dal punto di vista delle imposte dirette, è considerato una prestazione di servizi, anche nella particolare ipotesi che esso abbia come oggetto il compimento di un'opera e i materiali siano forniti dall'appaltatore. Secondo la giurisprudenza, infatti, assume rilevanza come elemento fondante la distinzione con la cessione di beni il fatto che nel contratto di appalto la cosa prodotta è frutto di una specifica richiesta del committente, mentre nel contratto di compravendita la cosa è costruita per autonoma iniziativa del cedente.

Dato che il contratto di appalto è considerato fiscalmente una prestazione di servizi, sulla base del principio di competenza stabilito dall'articolo 109 del TUIR i

relativi costi si considerano sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione, ossia con l'accettazione senza riserve da parte del committente che, solitamente, coincide con la positiva esecuzione del collaudo finale.

Ciò detto, l'Istante ritiene tuttavia che i contratti sottoscritti per l'acquisto dei macchinari in oggetto non siano pienamente inquadrabili né nella tipologia della vendita, né in quella dell'appalto.

Tali accordi, secondo la Società, presentano, invece, le caratteristiche di un "contratto quadro" in cui la prestazione del venditore non si esaurisce solamente con la fornitura del bene, prodotto sulla base delle specifiche tecniche concordate, ma richiede che il fornitore porti a compimento tutta una serie di attività tra cui l'assemblaggio, i collaudi e la garanzia del buon funzionamento (cfr. paragrafo ... del PA).

In particolare, dalla lettura delle clausole contrattuali l'Istante ritiene che si tratti nello specifico di una c.d. "vendita-appalto", dove il venditore ha assunto un'obbligazione unitaria che può ritenersi adempiuta solamente al momento in cui sono state soddisfatte tutte le pattuizioni contrattuali, ossia solo all'esito positivo del collaudo finale che attesta l'effettiva rispondenza del bene ai requisiti richiesti dal committente. Infatti, trattandosi di beni complessi prodotti sulla base delle particolari esigenze produttive di ALFA, l'obbligo della posa in opera o del collaudo erano essenziali per l'interesse della Società affinché il bene assolvesse alla funzione cui era destinato.

Pertanto, solo con la sottoscrizione del certificato finale di collaudo (FAC) da parte del fornitore e di ALFA è possibile ritenere l'obbligazione contrattuale adempiuta nella sua interezza e, quindi, realizzato l'effetto traslativo della proprietà dei beni.

Infatti, nel documento di accettazione definitiva sottoscritto il 13 gennaio 2017 con BETA viene precisato che "il cliente ritiene che la macchina è accettata" ed anche nei due certificati di collaudo finali sottoscritti con GAMMA il 9 giugno 2017 ed il 21 luglio 2017 viene specificato che "la macchina viene accettata dall'acquirente alla data

del presente certificato".

Inoltre, a riprova che le attività previste dal contratto non costituiscono una mera prestazione accessoria ma parte essenziale di un'obbligazione unitaria, si ricorda che nel paragrafo ... del PA, denominato "*Termination*", è stata espressamente prevista la facoltà di recesso dal contratto, in qualsiasi momento, al venir meno da parte del fornitore ad uno qualsiasi dei suoi obblighi contrattuali, ossia le attività elencate nel paragrafo ... del PA.

Sulla base di tutto quanto sopra esposto, per l'Istante si deve anche escludere che gli investimenti in oggetto possano essere qualificati come una "vendita con posa in opera".

In particolare, secondo la prassi dell'Agenzia delle Entrate (v. circolare n. 37/E del 22 dicembre 2015, paragrafo 3), si qualifica come cessione con posa in opera quella in cui il programma negoziale ha quale scopo principale la cessione di un bene e l'esecuzione dell'opera sia esclusivamente diretta a consentirne la fruizione, senza modificarne la natura. Pertanto, tale fattispecie è frequente nelle cessioni di beni "standardizzati", ossia quei beni prodotti in serie e per i quali la verifica del buon funzionamento è, di solito, eseguita già nella fase della produzione. In tali situazioni gli eventuali servizi aggiuntivi richiesti al fornitore, come l'installazione o la posa in opera del bene, costituiscono una prestazione accessoria che non incide sull'avvenuto trasferimento del bene (e sulla competenza economica dell'investimento).

Secondo la Società, nel caso dei beni in analisi la semplice consegna dei macchinari è insufficiente a considerare adempiuta l'obbligazione del fornitore in quanto:

- le modifiche apportate ai beni sulla base delle specifiche tecniche richieste da ALFA sono tali da trasformare i macchinari in prodotti non standardizzati - e quindi non prodotti in serie - e, pertanto, queste non possono essere considerate come "esclusivamente dirette ad adattare il bene alle esigenze del cliente, o a consentirne la fruizione" (v. risoluzione n. 220/E del 10 agosto 2007);

- dalle pattuizioni contrattuali emerge che l'intenzione delle parti è quella di considerare le attività di installazione, collaudo, addestramento e garanzia elementi essenziali del contratto che rendono passibile di rifiuto l'adempimento parziale nel caso in cui il bene consegnato non risponda alle esigenze del cliente; in un contratto così congegnato, la consegna del bene in assenza del collaudo (e, quindi, dell'accettazione definitiva) non sarebbe sufficiente a garantire il requisito di "certezza" imposto dall'articolo 109 TUIR.

In conclusione, per l'Istante i contratti sottoscritti con BETA e GAMMA configurano una vendita-appalto e, pertanto, le date in cui si è verificato l'effetto traslativo della proprietà sui beni sono quelle di sottoscrizione del relativo certificato di accettazione finale (FAC), ossia:

- il 13 gennaio 2017 per il Bene 1;
- il 9 giugno 2017 per il Bene 2;
- il 21 luglio 2017 per il Bene 3.

Di conseguenza, ai sensi dell'articolo 109 del TUIR gli investimenti nei tre beni strumentali in oggetto sono da considerarsi "effettuati" dalla Società successivamente al 1° gennaio 2017 e, pertanto, rientrano nell'ambito applicativo dell'iperammortamento.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che la presente risposta viene resa nel presupposto che gli investimenti effettuati da ALFA, per le loro caratteristiche tecniche, rientrino tra i beni elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 e che sussistano tutti gli altri requisiti previsti dalla normativa in vigore, circostanze queste che non costituiscono oggetto del quesito dell'Istante, né dell'attività istruttoria di questa Direzione. Inoltre, con il presente parere non si esprimono giudizi riguardo alla corretta quantificazione del costo agevolabile dei beni oggetto del quesito

dell'Istante; tale valutazione, infatti, richiedendo un esame di fatto della situazione del contribuente, esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello.

Ciò premesso, in relazione alla fattispecie rappresentata nell'istanza di interpello si osserva quanto segue.

Il comma 9 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2017 ha introdotto, a partire dal 1° gennaio 2017, il c.d. "iper ammortamento", che prevede - ai soli fini delle imposte sui redditi e con esclusivo riferimento alla determinazione delle quote di ammortamento e dei canoni di *leasing* - la possibilità, per i soli titolari di reddito d'impresa, di maggiorare il costo di acquisizione per gli investimenti in beni materiali strumentali nuovi, funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale in chiave "Industria 4.0"; si tratta di beni ad elevatissima tecnologia, interconnessi, elencati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017, per i quali la maggiorazione è riconosciuta nella misura del 150 per cento del costo di acquisizione.

Il predetto comma 9 ha stabilito che l'iper ammortamento *"si applica agli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2017, ovvero entro il 30 settembre 2018, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2017 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"*.

Con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 sono stati forniti i primi chiarimenti relativi alla disciplina dell'iper ammortamento.

Nel predetto documento di prassi è stato precisato che ai fini della determinazione del "momento di effettuazione", rilevante ai fini della spettanza della predetta maggiorazione, 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 (v. paragrafo 5.3, richiamato nel paragrafo 6.1.3).

La citata circolare ha inoltre chiarito che dal momento di "effettuazione" degli investimenti, rilevante ai fini della spettanza dell'iper ammortamento, devono distinguersi i diversi momenti dell'"entrata in funzione" e dell'"interconnessione" del bene (per approfondimenti sui rapporti tra il momento di effettuazione degli investimenti, l'entrata in funzione del bene e l'interconnessione, si rinvia ai paragrafi 6.3 e 6.4 della circolare n. 4/E del 2017).

L'iper ammortamento, in prima battuta, è stato prorogato dalla legge di bilancio 2018 (articolo 1, comma 30, della legge 27 dicembre 2017, n. 205) e, successivamente, è stato prorogato con modifiche dalla legge di bilancio 2019 (articolo 1, comma 60, della legge 30 dicembre 2018, n. 145).

Ciò posto, con riferimento al quesito posto dall'Istante si osserva quanto segue.

Dalla lettura dei contratti allegati all'istanza di interpello si evince che gli impegni contrattuali dei fornitori dei macchinari non si esauriscono con la semplice consegna del bene, ma si sostanziano in ulteriori adempimenti riguardanti, ad esempio, le modifiche tecniche da apportare ai macchinari secondo determinate specifiche indicate da ALFA, l'addestramento e la formazione del personale all'utilizzo dei macchinari, un primo collaudo presso lo stabilimento del fornitore (con il quale si effettua una verifica delle caratteristiche generali della macchina, sia quelle geometriche che quelle funzionali), un secondo collaudo presso la sede produttiva di ALFA (con il quale, oltre a ripetere il *check* generale delle funzionalità della macchina, si eseguono ulteriori test e verifiche di funzionamento). L'esito positivo del primo collaudo viene formalizzato con la sottoscrizione di un *Preliminary Acceptance Certificate* (PAC), a seguito del quale viene effettuata la consegna del bene presso lo stabilimento dell'acquirente, mentre l'esito positivo del secondo collaudo viene attestato da un *Final Acceptance Certificate* (FAC).

I contratti prevedono, inoltre, un pagamento del corrispettivo frazionato in base a diversi *step*: 1) emissione dell'ordine; 2) accettazione preliminare (PAC); 3) consegna

del bene presso lo stabilimento di ALFA; 4) accettazione finale (FAC); 5) decorso di 60 giorni dalla data del FAC.

Pertanto, nel caso di specie si è in presenza di un contratto complesso, con il quale il fornitore si impegna a vendere un bene mobile all'acquirente e ad eseguire ulteriori e rilevanti attività a favore di quest'ultimo; lo svolgimento di tali attività, in virtù della complessità dell'investimento in questione, assume un rilievo decisivo ai fini del puntuale e completo adempimento degli obblighi contrattuali.

Per tale ragione, ai fini dell'individuazione del momento di "effettuazione" dell'investimento - determinante per "incardinare" il bene nella disciplina del super ammortamento o in quella dell'iper ammortamento - non è sufficiente la "consegna" del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR, ma è necessario lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della "certezza" previsto dal comma 1 del citato articolo 109.

L'adempimento decisivo, a tali fini, deve essere individuato nel rilascio del *Final Acceptance Certificate* (FAC), che è il momento nel quale l'esistenza del costo del bene può dirsi "certa", tanto che proprio al FAC è legato l'obbligo contrattuale del pagamento del saldo dovuto al fornitore (v. precedenti *step* 4 e 5).

Ciò detto, per rispondere al quesito dell'Istante è necessario esaminare separatamente, da un lato, il Bene 1 e, dall'altro, i Beni 2 e 3.

Bene 1

Relativamente al macchinario acquistato presso il fornitore BETA, si rileva che il FAC è stato sottoscritto in data 13 gennaio 2017 (v. allegato ... all'istanza di interpello) e che il saldo dovuto (v. fattura BETA n. ... del 18 novembre 2016 - allegato ... all'istanza di interpello) è stato corrisposto al fornitore in data 9 febbraio 2017 e 5 aprile 2017 (v. distinta bonifico SEPA - allegato ... alla documentazione integrativa).

Nel caso di specie, quindi, il requisito della certezza si è concretizzato nel 2017 e quindi il Bene 1, al ricorrere di tutti gli altri presupposti previsti dalla legge, può

accedere alla disciplina dell'iper ammortamento.

Beni 2 e 3

Con riferimento ai macchinari acquistati presso il fornitore GAMMA, si rilevano le seguenti discordanze tra le previsioni contrattuali e le dinamiche finanziarie dei pagamenti:

- Bene 2: il FAC è stato sottoscritto in data 9 giugno 2017 (v. allegato ... all'istanza di interpello), mentre il saldo dovuto (v. fattura GAMMA n. ... del 19 dicembre 2016 - allegato ... all'istanza di interpello) è stato corrisposto al fornitore in data 22 dicembre 2016 (v. distinta bonifico SEPA - allegato ... alla documentazione integrativa);

- Bene 3: il FAC è stato sottoscritto in data 21 luglio 2017 (v. allegato ... all'istanza di interpello), mentre il saldo dovuto (v. fattura n. ... del 9 dicembre 2016 - allegato ... all'istanza di interpello) è stato corrisposto al fornitore in data 22 dicembre 2016 (v. distinta bonifico SEPA - allegato ... alla documentazione integrativa).

Pertanto, per i Beni 2 e 3 il FAC è stato sottoscritto nel giugno/luglio 2017, mentre il saldo è stato corrisposto diversi mesi prima, ossia nel dicembre 2016.

L'esame congiunto delle clausole contrattuali (che legano il pagamento del saldo all'esito positivo del collaudo presso ALFA) e delle dinamiche finanziarie dei corrispettivi (che dimostrano che il pagamento al fornitore è stato completato diversi mesi prima del rilascio del FAC) induce a ritenere che l'investimento nei due macchinari in questione sia stato "effettuato", ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR, già in data 22 dicembre 2016, giorno in cui, con il pagamento (anticipato) del saldo al fornitore GAMMA, è maturata la ragionevole certezza di un esito positivo del collaudo definitivo dei macchinari.

Di conseguenza, i Beni 2 e 3 non accedono alla disciplina dell'iper ammortamento, bensì fruiscono, al ricorrere di tutti i requisiti previsti dalla legge, del super ammortamento di cui all'articolo 1, commi 91 e seguenti, della legge n. 208 del 2015.

Tuttavia, in un'ottica di rapporti improntati al principio della collaborazione e della buona fede, si rappresenta che dall'analisi della documentazione integrativa prodotta dall'Istante sono emerse, incidentalmente, informazioni che lascerebbero trasparire ulteriori elementi rilevanti nel caso di specie; in particolare, i beni appena menzionati nel mese di ottobre 2016 sono stati oggetto di uno scambio di e-mail tra ALFA e il fornitore GAMMA (v. allegato ... alla documentazione integrativa), nel quale quest'ultima società ha motivato il ritardo nell'installazione dei beni precisando che la rilevante mole di ordini ricevuti a seguito dell'introduzione del super ammortamento e il ritardo nell'arrivo di alcuni componenti strategici (che avrebbero bloccato diverse operazioni di assemblaggio) avrebbero provocato un differimento dei termini previsti per il completamento degli adempimenti a suo carico.

Dalle e-mail in questione emerge, in particolare, che GAMMA, nel caso in cui ALFA avesse avuto necessità di effettuare completamente i pagamenti entro il 31 dicembre 2016, sarebbe stata disponibile ad emettere una garanzia bancaria per l'importo dovuto all'accettazione finale; in tal modo ALFA sarebbe stata tutelata nel recupero delle somme anticipate in caso di mancato adempimento degli obblighi contrattuali da parte del fornitore.

Tali elementi - se adeguatamente supportati da oggettiva documentazione e da dimostrate reali circostanze di fatto, che non è possibile appurare in questa sede - potrebbero giustificare anche una diversa conclusione in ordine al periodo rilevante ai fini della individuazione del beneficio fiscale applicabile alla fattispecie in esame.

In particolare, laddove GAMMA, in sede di pagamento anticipato del saldo, avesse effettivamente rilasciato, a favore di ALFA, la predetta garanzia bancaria a "copertura" del rischio di un successivo inadempimento contrattuale, non si potrebbe più configurare, al 22 dicembre 2016, la "certezza" dell'esito positivo del collaudo definitivo dei macchinari.

Pertanto, in tale ipotesi, i Beni 2 e 3, al ricorrere di tutti gli altri requisiti previsti dalla legge, potrebbero accedere all'iper ammortamento, in quanto la certezza

dell'esistenza del costo, ai sensi dell'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, si avrebbe solo nel 2017 con il rilascio del FAC.

Per quanto riguarda la determinazione del costo agevolabile dei beni oggetto del quesito dell'Istante, si ricorda, come precisato dalla risoluzione n. 152/E del 15 dicembre 2017, che per la concreta individuazione degli oneri accessori di diretta imputazione occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa.

Il presente parere viene reso sulla base delle argomentazioni esposte e degli elementi e dei documenti presentati, assunti acriticamente così come illustrati nell'istanza di interpello, nella documentazione integrativa e nei relativi allegati, nel presupposto della loro veridicità e concreta attuazione del contenuto.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)