

Risposta n. 537/2022

OGGETTO: Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Momento di effettuazione dell'investimento - 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 SRL (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alla corretta imputazione temporale - ai fini del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi 184-197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), e all'articolo 1, commi 1051-1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) - dei costi relativi a due importanti investimenti cc.dd. "4.0".

L'Istante premette di aver intrapreso, a partire dall'anno 2017, un piano di sviluppo in ottica "Industria 4.0", attraverso il quale intende ampliare il proprio patrimonio industriale, con l'obiettivo di aumentare la capacità produttiva e di avviare un percorso di digitalizzazione del processo produttivo.

A tale scopo, la Società ha sostenuto una serie di investimenti in beni materiali strumentali nuovi, compresi nell'elenco di cui all'allegato A (di seguito anche "Allegato A") annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017),

che constano di una pluralità di beni (es. macchinari principali, macchinari accessori, dotazioni, ecc.) e servizi (es. trasporto, collaudo, assemblaggio, installazione), che generalmente presuppongono l'emissione di diversi ordini di acquisto ("OdA").

Alcuni investimenti risultano completati ed interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura e, come tali, beneficiano delle agevolazioni 4.0 vigenti *ratione temporis*; altri investimenti, allo stato attuale, sono ancora in corso di finalizzazione e/o devono ancora essere interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Tra questi ultimi, ve ne sono alcuni avviati nel corso del 2020 e finalizzati nel 2021, i quali daranno luogo, alternativamente, al credito d'imposta disciplinato dalla legge di bilancio 2020 oppure al credito d'imposta previsto dalla legge di bilancio 2021.

Oggetto della presente istanza sono, in particolare, due investimenti effettuati da ALFA:

- una macchina ... localizzata nel sito produttivo di ... e impiegata per la produzione di ... ("...", di seguito "Investimento A");
- una macchina localizzata nel sito produttivo di ... e utilizzata per ... ("...", di seguito "Investimento B").

Il costo totale dell'Investimento A ammonta ad euro ... e riguarda "una molteplicità di beni e servizi resi" dal fornitore BETA (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Sotto il profilo cronologico, la procedura che ha portato all'acquisto e alla messa in funzione del macchinario in parola si è svolta, per quanto qui rileva, con le seguenti modalità:

- ... febbraio 2020: emissione dell'OdA;
- ... marzo 2020: accettazione dell'OdA da parte del fornitore;
- ... luglio 2020: pagamento dell'acconto del 20 per cento;
- ... febbraio 2021: consegna del macchinario presso lo stabilimento di ALFA;

- ... giugno 2021: effettuazione del "test di funzionamento" (*"Preliminary Acceptance Test"* o "PAT") presso lo stabilimento di ALFA, con l'obiettivo di verificare la rispondenza della macchina ai requisiti tecnici concordati con il fornitore e il buon esito del funzionamento, e contestuale emissione del certificato di accettazione "preliminare" (*"Preliminary Acceptance Certificate"* o "PAC"), con il quale - secondo l'Istante - la Società ha di fatto accettato la fornitura in tutte le sue componenti; dalla data del collaudo in questione è iniziato a decorrere il periodo di garanzia contrattuale di 24 mesi prestata dal fornitore a favore di ALFA;

- ... dicembre 2021: iscrizione del bene nel registro dei beni ammortizzabili e inizio del processo di ammortamento;

- ... dicembre 2021: acquisizione della perizia tecnica giurata;

- ... febbraio 2022: effettuazione di un ulteriore "test di perfezionamento", al solo fine di misurare le prestazioni del bene a regime, e contestuale emissione di un certificato di accettazione "finale" (*"Final Acceptance Certificate"* o "FAC").

Il costo totale dell'Investimento B, invece, ammonta ad euro ... e riguarda "un macchinario acquistato" presso il fornitore GAMMA (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Sotto il profilo cronologico, la procedura che ha portato all'acquisto e alla messa in funzione del macchinario in esame si è svolta, per quanto qui rileva, con le seguenti modalità:

- ... novembre 2019: emissione dell'OdA;

- ... febbraio 2020: accettazione dell'OdA da parte del fornitore mediante l'emissione della fattura di acconto del 20 per cento;

- ... aprile 2020: pagamento dell'acconto del 20 per cento;

- ... febbraio 2021: consegna del macchinario presso lo stabilimento di ALFA;

- ... giugno 2021: effettuazione del "test di funzionamento" (*"Preliminary Acceptance Test"* o "PAT") presso lo stabilimento di ALFA, con l'obiettivo di verificare la rispondenza della macchina ai requisiti tecnici concordati con il fornitore

e il buon esito del suo avvio, e contestuale emissione del certificato di collaudo "preliminare" ("*Preliminary Acceptance Certificate*" o "PAC"), con il quale - secondo l'Istante - la Società ha di fatto accettato la fornitura in tutte le sue componenti; dalla data del collaudo in questione è iniziato a decorrere il periodo di garanzia contrattuale di 12 mesi prestata dal fornitore a favore di ALFA;

- ... dicembre 2021: iscrizione del bene nel registro dei beni ammortizzabili e inizio del processo di ammortamento;

- ... dicembre 2021: effettuazione di un ulteriore test, al solo fine di misurare le prestazioni del bene a regime, e contestuale emissione di un ulteriore certificato di "perfezionamento" ("*Final Acceptance Certificate*" o "FAC");

- ... dicembre 2021: acquisizione della perizia tecnica giurata.

La Società fa presente che, per entrambi gli Investimenti, il lasso di tempo intercorso tra il momento del rilascio del PAC e, quindi, dell'accettazione della fornitura da parte di ALFA (... giugno 2021), e la data della capitalizzazione dei cespiti (... dicembre 2021) è da imputare al fatto che in tale periodo diversi macchinari presenti presso lo stabilimento di ... - a cui gli Investimenti dovevano essere collegati - presentavano malfunzionamenti che generavano prodotti finiti non adatti alla vendita, con la necessità di numerosi interventi di correzione volti a perfezionarne il funzionamento.

Tanto rappresentato, il dubbio dell'Istante riguarda la corretta imputazione temporale degli Investimenti, indispensabile per individuare la norma agevolativa applicabile.

A tale riguardo, con riferimento all'Investimento A la Società evidenzia che le condizioni di vendita applicabili sono quelle rinvenibili dalla lettura congiunta dei seguenti documenti: i) "*General conditions ...*" (di seguito "Condizioni Generali") che le società del Gruppo Alfa, inclusa ALFA, applicano nei confronti dei propri fornitori (salvo diversa pattuizione tra le parti); ii) "*Framework ...*" (di seguito "*Framework*") stipulato da Alfa2 SpA e il fornitore BETA ed applicabile nei confronti di tutte le

società appartenenti al Gruppo Alfa, ivi compresa ALFA.

La Società evidenzia che *"in base alle Condizioni Generali che regolano entrambi gli Investimenti, e nel caso dell'Investimento A formano parte integrante del citato Framework ..., per le forniture di beni:*

- che non prevedono un collaudo, il passaggio del titolo di proprietà avviene al momento della consegna;

- che prevedono il collaudo, il passaggio del titolo di proprietà avviene successivamente alla consegna e, segnatamente, all'esito positivo del collaudo" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Ciò posto, nel caso di specie si rende necessario *"individuare il momento in cui si verifica l'accettazione del bene e, quindi, il passaggio della proprietà in capo a ALFA, perché è in relazione a tale momento che l'investimento può ritenersi 'effettuato'" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).*

In altri termini, la Società chiede se il momento di effettuazione degli Investimenti debba essere individuato nella data di emissione del PAC oppure nella data di emissione del FAC.

Infatti, se il passaggio di proprietà avvenisse al momento di emissione del PAC (... giugno 2021 per entrambi gli Investimenti), si applicherebbe il credito d'imposta nella misura del 40%-20% del costo di acquisizione (articolo 1, commi 184-197, della legge di bilancio 2020), trattandosi di investimenti effettuati entro il 30 giugno 2021 con l'accettazione dell'ordine ed il pagamento dell'acconto pari al 20 per cento del costo di acquisizione intervenuti entro il 31 dicembre 2020; se, invece, il passaggio della proprietà avvenisse al momento di emissione del FAC (... febbraio 2022 per l'Investimento A e ... dicembre 2021 per l'Investimento B), si applicherebbe il credito d'imposta nella misura, più elevata, del 50%-30%-10% del costo di acquisizione (articolo 1, commi 1051-1063, della legge di bilancio 2021), *"trattandosi di investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2022 con l'accettazione dell'ordine ed il pagamento dell'acconto pari al 20 per cento del costo di acquisizione intervenuti entro*

il 31 dicembre 2021" (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante evidenzia di essere a conoscenza dei chiarimenti forniti, in casi apparentemente simili, con le risposte ad interpello n. 723 del 10 ottobre 2021 e n. 107 del 14 marzo 2022; tuttavia, come dettagliatamente motivato nell'istanza, essa ritiene che le stesse presentino significativi elementi di differenza rispetto alle fattispecie prospettate da ALFA.

Nel caso in esame, sulla base delle Condizioni Generali - che, ricorda la Società, risultano applicabili ad entrambe le fattispecie oggetto della presente istanza - le parti hanno concordato che la proprietà dei beni si trasferisca al momento dell'accettazione della fornitura da parte di ALFA.

In particolare, nel caso di beni complessi è previsto che l'accettazione da parte dell'Istante avvenga a seguito del "test di collaudo"; infatti, le attività di collaudo eseguite dal fornitore sono necessarie e imprescindibili ai fini dell'entrata in funzione e del materiale utilizzo dei beni agevolati acquistati.

Pertanto, nel caso di specie, la volontà contrattuale espressa dalle parti è quella di trasferire la proprietà del bene non al momento della consegna, bensì solamente a seguito del c.d. "test di funzionamento".

A tal riguardo, l'Istante fa presente di essere in grado, già in occasione del test di funzionamento, di verificare il rispetto delle specifiche tecniche definite tra le parti in sede di acquisto, e di attestare che il bene funziona correttamente; tanto è vero che, in seguito al test in questione, il macchinario entra in funzione e comincia a decorrere il periodo della garanzia contrattuale rilasciata dal fornitore.

Il fatto che, a seguito di tale test, il macchinario entri in funzione e che il fornitore consenta a ALFA di utilizzarlo, rappresenta una chiara evidenza che la fornitura si intende accettata e che, pertanto, è proprio a seguito del test di

funzionamento che si verifica il passaggio della proprietà dei beni in capo a quest'ultima.

Pertanto, l'Istante ritiene che il momento in cui si verifica il passaggio della proprietà del bene debba coincidere con il momento del rilascio del c.d. "*Preliminary Acceptance Certificate*".

La circostanza che detto certificato di collaudo sia denominato "*preliminary*" non deve portare a ritenere, secondo la Società, che sia, appunto, preliminare e quindi improduttivo di effetti giuridici.

Dal momento che non esiste una definizione giuridica di "PAC", esso rappresenta un termine convenzionale, e privo di valore legale, utilizzato nell'ambito di accordi di natura contrattuale e privatistica, che assume il significato attribuitogli dalle parti in relazione alla concreta fattispecie negoziale in essere.

A conferma di tale tesi, la Società evidenzia che già al termine del test di funzionamento l'esistenza del costo può dirsi "certa" e il bene viene utilizzato dalla Società senza dover attendere il successivo test di perfezionamento.

Del resto, quest'ultimo test - che, peraltro, può anche avvenire dopo un considerevole lasso di tempo rispetto al primo - rappresenta un ulteriore controllo volto esclusivamente ad ottimizzare la funzionalità del bene e che genera un mero effetto dilatorio sulle tempistiche di pagamento, senza rappresentare una condizione sospensiva o un elemento ostativo in relazione all'acquisto della proprietà.

Per le motivazioni sopra esposte, l'Istante ritiene che il momento di effettuazione degli Investimenti oggetto della presente istanza, ai fini dell'individuazione della norma agevolativa applicabile al caso di specie, coincida con il momento del rilascio del "PAC".

Pertanto, trattandosi di investimenti "prenotati" entro il 31 dicembre 2020 ed "effettuati" entro il 30 giugno 2021, la Società ritiene di poter beneficiare, per entrambi gli Investimenti, del credito d'imposta nella misura prevista dall'articolo 1, comma 189, della legge di bilancio 2020 a partire dall'anno di interconnessione ed

acquisizione della perizia asseverata.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia 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 e (ii) della corretta quantificazione del costo agevolabile e degli importi delle "prenotazioni"; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Al riguardo, 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 in ordine alla sussistenza dei requisiti che consentono di fruire del beneficio 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, coerentemente ai suddetti chiarimenti, 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.

Inoltre, sempre in via preliminare, si ritiene opportuno evidenziare che, ai fini della presente risposta, viene assunta acriticamente la circostanza rappresentata dall'Istante secondo la quale *"in base alle Condizioni Generali che regolano entrambi gli Investimenti, e nel caso dell'Investimento A formano parte integrante del citato Framework ..., per le forniture di beni ... che prevedono il collaudo, il passaggio del titolo di proprietà avviene successivamente alla consegna e, segnatamente, all'esito positivo del collaudo"* (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

Pertanto, il presente parere avrà ad oggetto esclusivamente la questione della determinazione del momento di effettuazione degli Investimenti (data di emissione del PAC oppure data di emissione del FAC), nel presupposto, suscettibile di eventuali verifiche nelle opportune sedi, che il trasferimento della proprietà avvenga effettivamente a seguito dell'accettazione dei beni in questione (e non al momento della consegna); circostanza, questa, che, in presenza di formule ampie, come quelle contenute nel contratto quadro o nell'ambito delle Condizioni generali rappresentati dall'interpellante, necessita del riscontro di ulteriori elementi fattuali valutabili esaustivamente solo in sede di eventuale controllo.

Ciò premesso, 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 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 alla fattispecie rappresentata dall'interpellante, dalla lettura dell'istanza emerge che i fornitori, tra le altre cose, sono tenuti ad effettuare:

- dopo la consegna del bene, un "test di funzionamento", allo scopo di verificare la rispondenza del macchinario ai requisiti tecnici concordati con il cliente e il buon esito del funzionamento, che porta all'emissione di un certificato di accettazione "preliminare" (*"Preliminary Acceptance Certificate"* o "PAC");

- dopo l'avvio del macchinario, ed entro una certa scadenza, un "test di prestazione", che si concretizza nella sottoscrizione di un certificato di "perfezionamento" (*"Final Acceptance Certificate"* o "FAC").

Dal contenuto dei documenti allegati all'istanza si rileva, coerentemente con quanto affermato dalla Società nell'interpello, che con la sottoscrizione del PAC la Società certifica l'"adeguato" rispetto di tutti i "principali" obiettivi di accettazione della fornitura (*"With the present document we're certifying that all main Acceptance Targets of... supply are quite respected and the supply is Preliminary Accepted"*, sottolineature aggiunte) e, in caso di sussistenza di malfunzionamenti e di questioni aperte, richiede al fornitore la verifica e la risoluzione dei problemi entro la sottoscrizione del FAC (*"Open Points and/or Malfunctions: ... This is the list of open points that the supplier is requested to check and solve within FAC"*); inoltre, è

proprio con la sottoscrizione del PAC che si dà avvio al periodo di garanzia relativo al bene.

Con la sottoscrizione del FAC, invece, ALFA certifica il "rispetto" di "tutti" gli obiettivi di accettazione della fornitura (*"With the present document, we're certifying that all Acceptance Targets of the supply are respected and the supply is Finally Accepted"*, sottolineature aggiunte).

Alla luce di quanto rappresentato, il test di "perfezionamento" sembra non costituire un test decisivo ai fini della "certezza" del sostenimento del costo, ma risponde ad una esigenza di garanzia rispetto ad eventuali anomalie di lieve entità non individuate all'atto del "test di funzionamento".

Pertanto, al di là del *nomen* utilizzato dalle parti negli atti, si ritiene che il costo, ai fini agevolativi, possa considerarsi "sostenuto" già alla conclusione del procedimento relativo al "test di funzionamento" (*"Preliminary" Acceptance Test*) e alla contestuale sottoscrizione del PAC (*"Preliminary" Acceptance Certificate*).

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 sottoscrizione del PAC; 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, n. 355 del 28 giugno 2022 e n. 473 del 27 settembre 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 2020 per entrambi gli Investimenti (entro luglio per l'Investimento A ed entro aprile per l'Investimento B);

- l'accettazione del bene attraverso la sottoscrizione del PAC ("effettuazione"

dell'investimento) è avvenuta entro il primo semestre del 2021 per entrambi gli Investimenti (il ... giugno).

Pertanto, agli Investimenti in questione risulta applicabile, al ricorrere di tutti i requisiti previsti dalla legge, la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, di cui all'articolo 1, commi 184-197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), tenuto conto che, ai sensi del comma 185, il credito d'imposta in questione è riconosciuto alle imprese che effettuano investimenti *"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 [rectius: 15 novembre 2020, v. circolare n. 9/E del 2021, paragrafo 3.1] 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)