

AGEVOLAZIONI

Il momento di effettuazione di investimenti complessi in beni strumentali

di **Debora Reverberi**



L'individuazione del **momento di effettuazione dell'investimento**, fondamentale per incardinare il bene strumentale alla previgente disciplina del super e iper ammortamento o alle successive normative dei crediti d'imposta ex L. 160/2019 e L. 178/2020, non è sempre agevole o immediata.

Il criterio generale da applicarsi in base alla [circolare AdE 4/E/2017](#) consiste **nell'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione secondo le regole generali della competenza dell'[articolo 109 commi 1 e 2, Tuir](#)**, in base al quale, per quanto qui rilevante:

- le spese incerte nell'esistenza o non determinabili in modo obiettivo concorrono a formare il reddito dell'esercizio in cui si verificano tali condizioni (c.d. **requisito di certezza**);
- **le spese di acquisizione dei beni mobili** si considerano sostenute alla **data di 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 tenere conto delle clausole di riserva della proprietà;
- **le spese per acquisizione di servizi** si considerano **sostenute alla data di ultimazione delle prestazioni**.

Ciò premesso, nei casi di **investimenti complessi**, possono sorgere almeno due **elementi di criticità**:

- la presenza di **contratti aventi ad oggetto lo svolgimento di una pluralità di attività che non si esauriscono nella mera cessione del bene**;
- la presenza di una **serie di autonomi atti di investimento in beni e servizi**, caratterizzati da momenti di effettuazione distinti.

I due temi sono stati affrontati dall'Amministrazione finanziaria nelle seguenti risposte a interpelli:

- la [risposta 723/2021](#) in materia di individuazione del momento di effettuazione dell'investimento nel caso di contratti complessi per l'applicazione del super e iper ammortamento;
- la [risposta 712/2021](#) in materia di opere destinate alla parte muraria di un nuovo impianto di depurazione delle acque reflue, la cui parte impiantistica è acquisita tramite una serie di autonomi atti di investimento.

Ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione di un investimento complesso, il cui **contratto sovente prevede una pluralità di obblighi in capo al venditore ulteriori e successivi rispetto alla consegna del bene**, risulta **imprescindibile l'analisi del contenuto del medesimo**.

L'analisi dei contratti di acquisizione dei beni va effettuata con riguardo **all'esame congiunto dei seguenti elementi**:

- **gli impegni contrattuali assunti dal fornitore;**
- **il frazionamento dei corrispettivi e gli eventi a cui i pagamenti sono subordinati.**

Quando gli impegni contrattuali del fornitore si sostanziano in adempimenti ulteriori rispetto alla consegna del bene, quali ad esempio la realizzazione di modifiche tecniche in base alle specifiche del committente, l'addestramento del personale, il collaudo presso il fornitore (cd. FAT) onde verificare le caratteristiche generali della macchina, il collaudo presso l'acquirente, ecc. (c.d. SAT) **è lo svolgimento di tali ulteriori attività ad assumere rilevanza ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione**.

Ciò accade in particolare quando **il pagamento a saldo del corrispettivo pattuito è subordinato allo svolgimento di un'attività diversa e ulteriore rispetto alla mera consegna del bene**.

In tal caso **è necessario lo svolgimento delle ulteriori attività** da cui dipende il saldo della fornitura **perché si concretizzi il requisito di certezza dell'investimento** di cui al [comma 1 dell'articolo 109 Tuir](#).

Da non sottovalutare inoltre, a prescindere dalle clausole contrattuali, **sono le dinamiche finanziarie dei corrispettivi**, che potrebbero rivelare la **maturazione della ragionevole certezza dell'investimento in un momento antecedente a quello contrattualmente previsto**, ad esempio in caso di pagamento del saldo prima del rilascio del c.d. *Final Acceptance Certificate*.

Per quanto attiene l'altro elemento di criticità che può caratterizzare un investimento complesso, la **presenza di una serie di autonomi atti di acquisizione caratterizzati da tempi e modalità diverse**, ci si domandava se e come individuare un unico momento di effettuazione dell'investimento dell'impianto oppure procedere alla **valutazione autonoma dell'atto di**

acquisizione di ciascun bene e servizio secondo il criterio di competenza dell'[articolo 109 del Tuir](#).

Nell'ambito di una più ampia risposta a interpello, la [712/2021](#) in materia di impianti di depurazione di acque reflue, l'Agenzia delle entrate ha confermato come ***“...omissis...i costi sostenuti dalla società istante per la realizzazione della parte impiantistica del nuovo impianto di depurazione delle acque reflue debbano essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili - e assoggettati alla disciplina vigente pro tempore - facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio ad esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir”***.