

REDDITO IMPRESA E IRAP

“Momento di effettuazione” dell’investimento e iperammortamento di Fabio Landuzzi

Seminario di specializzazione

PATENT BOX RIMPIAZZATO UNA DEDUZIONE MAGGIORATA DEI COSTI R&S

 Disponibile in versione web: partecipa comodamente dal Tuo studio!

[accedi al sito >](#)

L’Amministrazione Finanziaria, nella [risposta all’interpello n. 723/2021](#), ha affrontato una fattispecie riferita, nello specifico caso, alla disciplina dell’**iperammortamento** (*ex articolo 1, comma 9, L. 232/2016*) ma ha fornito una **chiave di lettura** la quale, per le ragioni che saranno esposte, desta **perplessità tecniche** sotto il profilo **civilistico-contabile**, che è astrattamente estensibile anche alle **altre tipologie di incentivazioni** agli investimenti, poiché afferisce ai **criteri da utilizzare** ai fini della **individuazione del momento** in cui l’investimento agevolabile può dirsi “**effettuato**” per poter essere eleggibile all’agevolazione tempo per tempo vigente.

L’oggetto dell’istanza è la realizzazione di un **investimento complesso**, composto di una **pluralità di forniture** di macchinari aventi **specifiche tecniche** indicate dal committente e da questi acquistati presso soggetti diversi fra di loro, un investimento che ha trovato la sua concreta realizzazione in modo progressivo con **consegne ripartite nel tempo**; non si tratta perciò della fornitura di macchinari standardizzati, bensì di beni costruiti secondo le **specifiche tecniche del committente**, i cui ordini prevedono l’impegno del fornitore anche ad **addestrare i dipendenti** del committente, fornire **manuali tecnici**, garantire **assistenza**, ecc..

L’incertezza interpretativa verte in tema di individuazione del **momento in cui l’investimento può dirsi “effettuato”** e quindi accedere, al sussistere di tutte le altre condizioni, all’iperammortamento, considerato che la consegna dei vari macchinari è avvenuta in due diverse annualità.

L’Agenzia delle Entrate ([circolare 4/E/2017](#), par. 5.3) ha precisato che ai fini della determinazione del “**momento di effettuazione**” dell’investimento rilevante per l’accesso all’agevolazione in questione rilevano le **regole in tema di competenza temporale** di cui all’[articolo 109, commi 1 e 2, Tuir](#); perciò, a tale fine, anche per i **soggetti las Adopter**, in deroga alla disciplina ordinaria ad essi applicabile, in caso di realizzazione affidata in **appalto a terzi** i costi si considerano sostenuti dal committente alla **data di ultimazione della prestazione** oppure, in caso di **stati avanzamento lavori**, alla data in cui l’opera o la porzione di

essa, risulta “**verificata e accettata dal committente**”, dovendo in questo caso limitare l’agevolazione ai soli corrispettivi individuati secondo il **SAL liquidato in via definitiva ex articolo 1666 cod. civ.**”

La stessa [circolare 4/E/2017](#) correttamente distingue dal **momento di “effettuazione”** dell’investimento – che rileva, come detto, per **collocare il costo** sostenuto **nell’asse temporale** e quindi verificare se esso cade in un periodo coperto dalla norma agevolatrice – il **momento della “entrata in funzione”** del bene; quest’ultimo corrisponde all’istante in cui, ai fini fiscali, si rendono **deducibili le quote di ammortamento** (*ex articolo 102, comma 1, Tuir*), un momento che – purtroppo, a causa di un persistente **mancato allineamento normativo** – non necessariamente corrisponde a quello in cui prende invece **inizio il processo di ammortamento contabile** del cespita, il quale si identifica con il **momento in cui il bene è “pronto all’uso”** (Oic 16, par. 61).

Infine, vi è un terzo momento, quello della **“interconnessione”** che rileva solo per l’accesso all’**agevolazione maggiorata** dell’iperammortamento.

Concentrandosi sull’individuazione del **“momento di effettuazione”** dell’investimento, nella risposta in commento **l’Amministrazione** afferma che a tali fini **deve realizzarsi il “requisito della certezza previsto dal comma 1 del citato articolo 109”** e tale requisito, nel caso di specie, sarebbe identificato con il momento in cui viene rilasciato il **“First Acceptance Certificate - FAC”** con cui si attesta **l’esito positivo del collaudo** del bene presso il sito del committente.

Sino a qui, il ragionamento non presenta particolari pieghe, le quali si presentano invece quando la risposta in commento **vira sulla dinamica finanziaria dei pagamenti** previsti nel contratto di appalto, assegnando ad essa il ruolo di **fattore rilevante** ai fini dell’individuazione dell’anzidetto **“momento di effettuazione”** dell’investimento.

Il contratto prevedeva, come di regola avviene in questi casi, il **pagamento frazionato** del prezzo suddiviso fra il momento dell’**ordine**, dell’**accettazione preliminare**, della **consegna** e infine dell’**accettazione finale**. Nel caso di specie è accaduto che **il saldo è stato corrisposto** dal committente diversi mesi **prima** del rilascio del FAC e quindi **dell’accettazione finale**, per motivi che nel testo della risposta non sono esplicitati.

Ma ciò che rileva, e che desta **perplessità**, è che secondo l’Amministrazione il fatto che il pagamento al fornitore sia 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 (...) nel giorno in cui, con il pagamento (anticipato) del saldo al fornitore (...) è maturata la ragionevole certezza di un esito positivo del collaudo definitivo dei macchinari”**.

La risposta prosegue poi affermando che la **conclusione** potrebbe essere **diversa** laddove il fornitore, a fronte del pagamento anticipato ricevuto dal committente, avesse rilasciato a favore di questi una **garanzia bancaria** a copertura del **rischio di inadempimento contrattuale**,

poiché in tale circostanza **verrebbe meno la “certezza” dell'esito positivo del collaudo.**

Come premesso, la risposta desta **forti perplessità** poiché **inquina la competenza economica del costo** – chiaramente normata dall'[articolo 109 Tuir](#) – **con la dinamica finanziaria dei pagamenti**, che spesso ha ragioni del tutto sganciate e derivanti da fattori negoziali avulsi dalla competenza economica dell'investimento; introdurre questa variabile **aumenta in modo significativo l'alea di incertezza** nell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento, dando rilevanza ad elementi che sono in verità **del tutto estranei alla chiara disposizione normativa.**

L'auspicio è quindi che le argomentazioni riportate nella risposta in commento rimangano **relegate alla soluzione del caso specifico** e non assumano una rilevanza più allargata, che insinuerebbe serie **difficoltà ed incertezze** nella individuazione dell'anzidetto momento rilevante per la collocazione temporale dell'investimento.