

AGEVOLAZIONI

La normativa della prenotazione per beni costruiti in economia

di Paolo Meneghetti



Con la procedura di “**prenotazione**” del bene strumentale si ottiene il risultato di bloccare la misura dell’agevolazione fiscale a quella vigente al momento della stessa prenotazione, anche se il bene viene effettivamente **consegnato successivamente**.

Tale procedura è tanto più interessante in questi ultimi mesi del 2022, considerando che, allo stato attuale, **non sono previste agevolazioni per cespiti non 4.0 consegnati nel 2023**.

Inoltre, la procedura di “prenotazione” appare particolarmente delicata per i **beni costruiti in economia**, alla luce della modalità con cui tali beni generano il credito d’imposta.

Si può sostenere, infatti, che anche **non avendo ultimato il bene entro una certa scadenza (diciamo il 30 giugno 2023) comunque un credito d’imposta sarà fruibile**.

Ricordiamo che per i beni costruiti in economia il dato rilevante è **la quota di investimento sostenuta nel dato periodo d’imposta**, anche se la costruzione del bene è ultimata in periodi successivi non più agevolati, come ha sostenuto la [circolare 23/E/2016](#), par. 3.

Poi bisogna aggiungere che, in forza dell’[articolo 1, comma 1059, L. 178/2020](#) il credito d’imposta è fruibile a far data dal periodo d’imposta in cui il bene **entra in funzione**.

Allora, cercando di coordinare le due fonti citate possiamo dire che per il bene costruito in economia l’investimento si intende **realizzato per singoli step** (cioè i costi sostenuti nel dato periodo d’imposta), ma poi l’agevolazione, una volta quantificato come sopra, va sospesa, e **sarà fruibile solo a far data dal momento in cui, conclusa la fase di costruzione, il cespite entra in funzione**.

Tutto ciò va ulteriormente coordinato con la normativa della “prenotazione”, in base alla quale se per il bene si realizzano **tre condizioni** (pagamento **acconto** 20%, **accettazione dell’ordine** da

parte del fornitore, **consegna** del bene entro 30 giugno anno successivo), l'agevolazione va calcolata con le regole esistenti al momento della **prenotazione**.

Ma come si applica la normativa della **prenotazione** al bene costruito in economia per il quale non esiste un **fornitore**, inteso in modo univoco?

Anche questa domanda trova una risposta nella prassi della Agenzia delle Entrate che, con la [circolare 4/E/2017](#), **al par. 5.3** afferma che la prenotazione si realizza se nel dato periodo d'imposta sia realizzata una parte significativa dell'investimento (quindi costi sostenuti e risultanti da scheda di lavorazione) **per almeno il 20% del costo complessivo del bene**.

Allora proviamo ad immaginare cosa accade nell'ipotesi di un bene strumentale la cui **costruzione in economia** sia stata iniziata nel 2022, maturando **costi globali** (mano d'opera, materia prima, costi indiretti, ecc.) per euro 300.000 a fronte di un costo globale stimato di euro 1.000.000.

Aggiungiamo che entro il 30 giugno 2023 saranno maturati ulteriori costi per euro 400.000, oltre a costi per euro 100.000 sostenuti entro il 31.12.2023. I costi finali euro 200.000 saranno sostenuti nel 2024, momento nel quale il bene **entra in funzione**.

È fruibile l'agevolazione del credito d'imposta nella misura del 6%, e se sì, in quale misura?

In primo luogo va detto che la prenotazione del bene risulta correttamente eseguita poiché una quota superiore al 20% è stata maturata entro il 2022.

Vero è che il bene **non è stato ultimato entro il 30 giugno 2023**, ma tale elemento (che sarebbe ostativo alla intera agevolazione per i beni acquistati direttamente) non dovrebbe essere un blocco insuperabile per il bene costruito in economia, nel senso che l'investimento si intende realizzato per *step* di costi sostenuti, **quindi si ritiene corretto a tal fine considerare eseguito un investimento di euro 700.000** (300.000 euro entro il 31.12.2022 e 400.000 entro il 30 giugno 2023).

In altri termini è come se l'investimento fosse perfezionato, anche se solo per una parte di esso.

E il credito d'imposta da quando sarà **fruibile**?

Tornando al passaggio normativo di cui al citato comma 1059, si deve ritenere che a far data dal 2024 (momento di entrata in funzione del bene), il credito sarà fruibile per un ammontare di euro 42.000.

Il credito d'imposta sopra citato sarà spendibile in **compensazione** per l'intero importo nel 2024?

A tale domanda si ritiene vada data risposta negativa. Infatti il “beneficio nel beneficio”, cioè poter compensare in unica soluzione il credito d'imposta compete sì ai soli investimenti in beni strumentali non 4.0, ma limitatamente a quelli effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021. Al di fuori di tale arco temporale si deve tornare alla previsione generale secondo cui la compensazione deve essere spalmata in **tre quote annuali**.

Infine un punto particolarmente delicato risulta essere l'ipotesi in cui il costo a consuntivo **sia superiore a quello stimato tale per cui l'ammontare del costo maturato al 31.12 dell'anno di prenotazione sia inferiore al 20% del totale.**

Sul punto ricordiamo che, con specifico riferimento ai beni costruiti con contratto di appalto, l'Agenzia delle Entrate, a Telefisco 2019, aveva affermato che la quota di investimento per la quale si realizza la procedura di **prenotazione** è sempre commisurata al 20% , mentre un eventuale **costo eccedentario risulta o non più agevolabile** (se sostenuto in periodo d'imposta non più interessato dalla agevolazione) o **agevolabile con l'aliquota dell'anno successivo** (se nell'anno successivo è ancora vigente l'agevolazione).

Ma nel caso del bene costruito in economia si potrebbe sostenere che l'unico investimento agevolato è quello maturato al 30.06.2023 (e preceduto da prenotazione al 31.12.2022), quindi tornando al nostro esempio euro 700.000, il cui 20% è ben inferiore a euro 300.000 maturati al 31.12.2022.

Quindi, anche se a **consuntivo** il costo del bene totale fosse di euro 2.000.000, (importo per il quale il 20% sarebbe euro 400.000 superiore al costo maturato al 31.12.2022) si potrebbe sostenere la tesi interpretativa in base alla quale l'unico **investimento rilevante è quanto realizzato al 30.6.2023** per il quale valore di euro 700.000 la quota maturata al 31.12.2022 è ben oltre il 20%.

Questa ultima lettura, tuttavia, potrebbe **non essere condivisa dalla Agenzia delle Entrate**, per cui una certa cautela nell'applicarla va certamente suggerita.