

AGEVOLAZIONI

Novità e recenti chiarimenti sul credito d'imposta per investimenti in beni strumentali

di **Debora Reverberi**

La Legge di conversione del D.L. 198/2022 (c.d. **Decreto Milleproroghe**) ha riservato una **novità per le imprese che hanno validamente prenotato investimenti in beni strumentali entro il 31 dicembre 2022**: un emendamento, approvato dalle commissioni congiunte Affari costituzionali e bilancio del Senato, ha previsto infatti **un'ulteriore proroga dei termini di effettuazione**.

L'estensione temporale del termine non riguarda solo gli investimenti in beni materiali 4.0, la cui *dead line* era già stata oggetto di proroga dal 30 giugno al 30 settembre 2023 ad opera del [comma 423](#) dell'articolo 1, Legge 197/2022 (c.d. Legge di Bilancio 2023), **ma anche gli investimenti in beni ordinari**.

Nel dettaglio, **il nuovo calendario dei termini di effettuazione degli investimenti prenotati entro il 31 dicembre 2022** risulta quello di seguito dettagliato:

- **investimenti in beni materiali e immateriali ordinari**, di cui al [comma 1055](#) dell'articolo 1, L. 178/2020 (c.d. Legge di Bilancio 2021) – aliquota del 6% fino a 2 milioni di euro e un milione rispettivamente, **al 30 novembre 2023**;
- **investimenti in beni materiali 4.0 dell'allegato A** annesso alla L. 232/2016, di cui al [comma 1057](#) dell'articolo 1, L. 178/2020 – aliquota del 40% per investimenti complessivi fino a 2,5 milioni di euro, 20% oltre i 2,5 e fino a 10 milioni di euro, 10% oltre i 10 e fino a 20 milioni di euro, **al 30 novembre 2023**;
- **investimenti in beni immateriali 4.0 dell'allegato B** annesso alla L. 232/2016, di cui al [comma 1058](#) dell'articolo 1, L. 178/2020 – 50% per investimenti complessivi fino a un milione di euro, **al 30 giugno 2023 (termine invariato)**.

Con l'inizio dell'anno l'Agenzia delle entrate ha pubblicato, poi, **una molteplicità di documenti di prassi in materia**, che spaziano dal tema dell'individuazione del momento di effettuazione, alle regole per la fruizione del credito d'imposta in caso di noleggio o locazione operativa, all'esclusione delle imprese operanti in concessione e a tariffa in determinati settori fino a **inediti chiarimenti sulle tipologie di beni agevolabili**.

Per quanto concerne **il momento di effettuazione dell'investimento**, col [principio di diritto n. 4/2023](#) l'Agenzia ne ha sintetizzato **il criterio generale di individuazione**:

- **applicazione delle regole dell'[articolo 109 Tuir](#) valevoli per i beni mobili** (la data di consegna o spedizione del bene, ovvero, se diversa e successiva, la data in cui, in base alle clausole contrattuali, si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale non tenendo conto di eventuali clausole di riserva della proprietà)?
- **laddove dalle previsioni contrattuali non si evinca esplicitamente la data del trasferimento della proprietà, valutazione caso per caso della volontà delle parti manifestata nel contratto** (se intenda privilegiare la consegna/spedizione del bene oppure l'integrale adempimento delle ulteriori prestazioni poste a carico del fornitore in un "contratto complesso").

Nella [risposta all'interpello 21/2023](#), resa in relazione all'iper ammortamento, l'Agenzia delle entrate ha chiarito **le differenze tra "investimento complesso" e "costruzione in economia"**.

Il caso prospettato dall'istante, caratterizzato dall'acquisto di beni materiali dalla casa madre, servizi e materiali da fornitori terzi e impiego di personale interno per servizi di ingegnerizzazione e per il coordinamento dei vari fornitori esterni nella realizzazione del bene agevolabile, si configura come **"investimento complesso", in quanto composto da una serie di atti realizzati per mezzo di diverse e autonome acquisizioni di beni e servizi presso fornitori diversi, in tempi diversi.**

Secondo l'orientamento consolidato delle Entrate, **i costi per l'acquisito di ciascun bene e dei relativi servizi qualificabili come oneri accessori risultano autonomamente incardinati nella disciplina in vigore *pro tempore***, secondo l'articolo 109 del Tuir.

Nella [risposta all'interpello 62/2023](#), l'Agenzia delle Entrate ha fornito indicazioni circa l'individuazione del momento di effettuazione di un **"investimento complesso" nel caso particolare in cui gli impianti agevolabili siano acquisiti mediante un unico contratto di locazione finanziaria avente ad oggetto anche il fabbricato a cui si riferiscono.**

L'utilizzatore, sia ai fini della determinazione del momento di effettuazione sia ai fini della fruizione del credito, deve avere **riguardo alla data della formale sottoscrizione del verbale di accettazione e presa in consegna dell'intero fabbricato**, sebbene gli impianti risultassero già entrati in funzione e interconnessi nell'anno precedente.

In materia di noleggio o locazione operativa, si segnalano le [risposte agli interpelli 41/2023 e 47/2023](#):

- nella [risposta all'interpello 41/2023](#) viene ribadita la non spettanza del credito d'imposta in capo al locatario e viene evidenziata l'importanza che il soggetto locatore o noleggiante sopporti il rischio dell'investimento senza ribaltarlo sul locatore, come emergente dalle clausole contrattuali;
- nella [risposta 47/2023](#) l'Agenzia invece si sofferma sui **requisiti necessari a evitare il *recapture*, in caso di locazione temporanea del bene all'estero nel periodo di sorveglianza.**

La locazione operativa o il noleggio all'estero non rappresenta una delocalizzazione se:

- **il bene appartiene alla struttura produttiva italiana sotto il profilo organizzativo, economico e gestionale** ed è impiegato nell'attività ordinariamente svolta dall'impresa in Italia?
- **il bene è utilizzato all'estero in misura non prevalente, in termini temporali ed economici**, rispetto all'utilizzo in Italia?
- **il canone di noleggio è in linea con quello pattuito tra soggetti indipendenti**, operanti in condizioni di libera concorrenza e in circostanze comparabili?
- **il costo e il rischio dell'investimento sono integralmente a carico dell'impresa italiana.**

La **risposta all'interpello 101/2023**, al di là della complessità del caso prospettato dall'istante, cela alcune **importanti interpretazioni dell'Agenzia**:

- **l'investimento riconducibile alla categoria dei "costi di sviluppo"**, che in quanto tale si concretizza in beni di consistenza fisica (il prototipo sviluppato) in cui la componente materiale dell'attività risulta secondaria rispetto alla sua componente *intangibile* (la nuova conoscenza sviluppata), **non risulterebbe agevolabile**;
- **gli investimenti in beni immateriali ordinari agevolabili**, di cui ai [commi 1054 e 1055](#) dell'articolo 1, L. 178/2020, **consisterebbero esclusivamente in "software, sistemi, piattaforme e applicazioni"** diversi da quelli dell'allegato B;
- **i diritti di proprietà industriale e i brevetti non risulterebbero agevolabili**, sia in quanto non rientranti nelle tipologie di beni ammissibili, sia in quanto mai riconducibili a oneri accessori di un bene materiale.

Per quanto riguarda, infine, **la causa di esclusione** prevista dal [comma 1053](#) dell'articolo 1 L. 178/2020 ("*beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti*"), nella [risposta all'interpello 134/2023](#), se ne **conferma l'applicabilità in via esclusiva**:

- **ai settori individuati dalla Legge;**
- **ai contratti di concessione di servizi e a tariffa.**