

**Risposta n. 355/2022**

**OGGETTO:** Iper ammortamento e credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi - Momento di effettuazione dell'investimento - Articolo 1, commi 60-65, della legge n. 145 del 2018, 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 S.P.A (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alla corretta applicazione delle norme agevolative relative agli investimenti nei cc.dd. "beni industria 4.0".

ALFA è una società manifatturiera interamente posseduta dal gruppo ALFA, che ha come capogruppo una società ... , attiva nel settore della produzione e commercializzazione ... .

Stante la specificità dei prodotti e dei processi produttivi, ALFA riferisce di avere necessità di realizzare "internamente" alcuni degli impianti e dei macchinari che compongono le proprie linee produttive. In particolare, ai fini che qui interessano, è attualmente in corso la "costruzione in economia" della "*XXX Machine*" (nel seguito, "XXX"), la cui realizzazione è iniziata nel 2019 e sarà terminata nel 2022.

La linea XXX è una macchina continua per la produzione di ... .

La linea è stata concepita sfruttando il *know-how* interno di ALFA e la collaborazione con primarie società del settore allo scopo di avere una macchina estremamente flessibile ed in grado di realizzare prodotti innovativi nel settore ... .

Gli investimenti sopra descritti avranno, una volta ultimati i lavori, una certificazione CE dell'insieme e una dichiarazione di conformità unica.

La Società precisa che la XXX rientra fra i beni di cui all'Allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0") e sarà interconnessa presumibilmente entro la fine del 2022; apposita perizia tecnica certificherà l'esistenza dei requisiti per beneficiare delle agevolazioni 4.0.

Alla realizzazione della XXX concorrono fattori produttivi interni ed esterni e, alla data del 31 dicembre 2021, risulta capitalizzato nella voce B6 dello stato patrimoniale attivo ("Immobilizzazioni in corso e acconti") un importo di euro ... , costituito dalla capitalizzazione dei seguenti costi:

- a) ore di lavoro del personale dipendente in relazione all'attività di progettazione e di sviluppo della XXX;
- b) beni acquisiti da fornitori terzi;
- c) prestazioni di servizi.

Per quanto rileva in relazione alla presente istanza di interpello, l'Istante precisa che in ognuno degli esercizi di costruzione della XXX sono stati sostenuti sia costi interni di cui alla lettera a), sia costi esterni di cui alle lettere b) e c) in precedenza indicate.

Nell'ambito dei fattori produttivi indicati alla precedente lettera b), la Società ha stipulato con fornitori specializzati alcuni contratti per l'acquisizione di beni complessi, destinati ad essere incorporati nella costruzione della XXX ed a farne parte integrante; detti contratti prevedono, come oggetto della fornitura, la consegna del bene unitamente ad una serie di servizi essenziali alla sua installazione e al suo funzionamento secondo livelli di servizio garantiti.

Le forniture oggetto della presente istanza sono le seguenti: Bene 1) ... ; Bene 2) ... ; Bene 3) ... (di seguito congiuntamente anche "Beni").

Bene 1) ...

Il contratto, sottoscritto in data ... marzo 2021 con la società ... , prevede (*Scope of Supply*, punto ... delle definizioni) la fornitura ad ALFA di un ... , da inserire organicamente nella XXX e costituito da diverse parti, nonché la fornitura di diversi servizi, necessari ad assicurarne l'inserimento e il funzionamento nell'ambito della XXX (*Installation supervision; Commissioning; Mechanical and Electrical testing; Start-up of the equipment; Trial runs; Takeover of the equipment as part of the XXX; Performance Guarantee running/testing/verification*).

In particolare, il superamento dei test di *performance* che confermano il raggiungimento dei valori garantiti ("*Performance Guarantee*") è condizione essenziale per il completamento della fornitura contrattualmente prevista e per liberare il fornitore dalle sue obbligazioni, potendo l'acquirente chiedere la risoluzione del contratto qualora taluni valori non fossero raggiunti.

La mera consegna materiale dei macchinari ("*Delivery*"), quindi, non è che la prima delle obbligazioni contrattuali che il cedente deve soddisfare, presupposto necessario di tutte le attività successive previste in contratto e finalizzate a garantire i livelli di servizio pattuiti affinché i macchinari ceduti siano inseriti efficacemente nella XXX.

Il prezzo di acquisto complessivo è di euro ... , da pagare in n. ... rate, di cui l'ultima al raggiungimento dei livelli di servizio garantiti, a conferma dell'essenzialità di tale evento.

L'importo che sarà effettivamente capitalizzato, e per il quale verranno richieste le agevolazioni per gli investimenti 4.0, è pari a euro ... .

L'ordine è stato emesso in data ... aprile 2021 e al 31 dicembre 2021 risultavano pagati importi pari al 67% del prezzo totale di acquisto.

La fornitura alla data del 31 dicembre 2021 non si è ancora conclusa, non

essendo stati effettuati i test sui valori di *Performance Guarantee* che saranno presumibilmente effettuati entro il mese di giugno 2022.

Sull'investimento in oggetto la Società riferisce di essere stata ammessa ai contributi previsti dal Bando ... .

Bene 2) ...

Il contratto sottoscritto in data ... dicembre 2020 con ... prevede la fornitura di ...

Il contratto è strutturato secondo lo stesso schema giuridico utilizzato nel contratto indicato al punto 1) precedente.

Il prezzo di acquisto complessivo è di euro ... , da pagare in n. ... rate, di cui l'ultima al raggiungimento dei livelli garantiti di servizio.

L'importo che sarà effettivamente capitalizzato, e per il quale verranno richieste le agevolazioni per gli investimenti 4.0, è pari a euro ... .

L'ordine è stato emesso in data ... gennaio 2021 e al 31 dicembre 2021 risultavano pagati importi pari al 22% del prezzo totale di acquisto.

La fornitura alla data del 31 dicembre 2021 non si è ancora conclusa non essendo stati effettuati i test sui valori di *Performance Guarantee* che saranno presumibilmente effettuati entro il mese di giugno 2022.

Sull'investimento in oggetto la Società riferisce di essere stata ammessa ai contributi previsti dal Bando ... .

Bene 3) ...

Il contratto, sottoscritto in data ... dicembre 2020 con ... , prevede la fornitura di ... .

Il contratto è strutturato secondo lo stesso schema giuridico utilizzato nel contratto descritto al punto 1) precedente.

Il prezzo di acquisto complessivo è di euro ... , da pagare in n. ... rate, di cui l'ultima al raggiungimento dei livelli di servizio garantiti.

Il costo complessivo del bene sarà capitalizzato.

L'ordine è stato emesso in data ... dicembre 2020 e al 31 dicembre 2021 risultavano pagati importi pari al 75% del prezzo totale di acquisto.

La fornitura alla data del 31 dicembre 2021 non si è ancora conclusa non essendo stati effettuati i test sui valori di *Performance Guarantee* che saranno presumibilmente effettuati entro il mese di giugno 2022.

Sull'investimento in oggetto la Società riferisce di essere stata ammessa ai contributi previsti dal Bando ... .

Tanto rappresentato, la Società evidenzia che, ai fini dell'applicazione delle agevolazioni fiscali in materia di beni 4.0, come più volte chiarito dai documenti di prassi amministrativa, occorre avere riguardo al "momento di effettuazione" dell'investimento, da individuare in base alle disposizioni dell'articolo 109 del TUIR, che consente di individuare il periodo d'imposta nel quale il costo si intende sostenuto.

Il momento di effettuazione dell'investimento determina inoltre la tipologia di agevolazione spettante tra quelle che si sono succedute nel tempo, mentre l'entrata in funzione e la successiva interconnessione determinano rispettivamente i momenti in cui è possibile fruire dell'agevolazione stessa.

Come chiarito inoltre dalla risposta ad interpello n. 712 del 2021, in particolare, quando l'investimento si compone di plurimi atti autonomi di acquisizione di beni e servizi, come nel caso in esame, il momento di effettuazione dell'investimento, e quindi di sostenimento del relativo costo, dovrà essere individuato per ogni bene/servizio acquisito, applicando ad ognuno di essi le disposizioni del citato articolo 109 del TUIR.

Con riferimento, pertanto, alla costruzione in economia della XXX, fattispecie oggetto della presente istanza, occorrerà - secondo l'Istante - individuare distintamente, per ognuno dei beni e servizi che concorrono alla sua realizzazione, il momento in cui si considerano sostenuti i relativi costi, ai quali si applicheranno le seguenti disposizioni agevolative:

- costi sostenuti nell'anno 2019: iper-ammortamento di cui all'articolo 1, commi

60-65, della legge n. 145 del 2018;

- costi sostenuti fino al 15 novembre 2020: credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 184-197, della legge n. 160 del 2019;

- costi sostenuti dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021: credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020.

Ognuna delle tre leggi agevolative citate contiene inoltre una disposizione speciale in merito alla c.d. "prenotazione" degli investimenti, volta a far ricadere nella legge agevolativa temporalmente precedente, in genere più favorevole, gli investimenti per i quali, pur in assenza dell'effettuazione ex articolo 109 del TUIR, si siano verificati alcuni presupposti, quali l'emissione dell'ordine e il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del prezzo.

Ciò posto, con riferimento al caso in esame, la Società solleva i seguenti dubbi interpretativi, relativi:

A) all'individuazione del momento di effettuazione degli investimenti nei Beni;

B) alla corretta interpretazione delle norme relative alle "prenotazioni" nel caso di acquisto di beni mobili destinati ad una costruzione in economia.

Più precisamente, riguardo all'individuazione del momento di effettuazione degli investimenti, il dubbio interpretativo nasce dal fatto che, per i beni complessi descritti nei precedenti punti da 1) a 3), la consegna - a parere dell'Istante - non esaurisce le obbligazioni contrattuali del cedente, che è invece tenuto a svolgere una serie di ulteriori attività affinché il bene possa essere utilmente inserito nel contesto produttivo dell'acquirente, e cioè, nel caso in esame, diventi funzionale alla realizzazione in economia della XXX.

Con riferimento alla corretta interpretazione delle norme relative alle "prenotazioni" in caso di costruzione in economia, la Società evidenzia che la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 tratta l'ipotesi di beni interamente realizzati in economia, ma non si occupa del caso - come quello di specie - in cui alla realizzazione dell'investimento concorrano sia fattori produttivi interni (manodopera,

ammortamenti), sia beni e servizi acquistati dall'esterno, ossia fattispecie, queste ultime, in cui sia possibile individuare l'ordine, il contratto e il pagamento degli acconti.

### **SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE**

Con riferimento al quesito A), l'Istante ritiene che la consegna materiale del bene non sia il momento in cui l'investimento possa ritenersi "effettuato", mancando i requisiti della certezza di cui all'articolo 109 del TUIR.

Il momento di effettuazione dell'investimento, ad avviso della Società, coinciderebbe, invece, con il momento in cui si esauriscono le obbligazioni contrattuali del venditore, e cioè con il superamento dei test di performance che confermano il raggiungimento dei valori garantiti di performance (*"Performance Guarantee"*); solo una volta adempiute tali ulteriori obbligazioni ed intervenuta l'accettazione finale del bene, a seguito dell'esito positivo del collaudo, si verifica il trasferimento legale della proprietà del bene.

Tale soluzione, secondo l'Istante, è coerente con i chiarimenti forniti nella risposta ad interpello n. 712 (ndr, *rectius*: 895) del 2021, relativo ad una fattispecie analoga a quella in esame, definita di "vendita-appalto", e consistente in un contratto complesso *"con il quale il fornitore si impegna a vendere un bene mobile all'acquirente e ad eseguire ulteriori e rilevanti attività a favore di quest'ultimo; lo svolgimento di tali attività (...) assume un rilievo decisivo ai fini del puntuale e completo adempimento degli obblighi contrattuali"*.

In tale ipotesi, *"ai fini dell'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento (...) non è sufficiente la consegna del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR, ma è necessario lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della certezza previsto dal comma 1 del citato articolo 109"*.

Per ciò che concerne il quesito B), la Società evidenzia che la costruzione in economia della XXX è iniziata nel 2019 e terminerà presumibilmente nel 2022.

In detto periodo, si sono succedute le seguenti discipline agevolative per i beni "Industria 4.0":

- iper ammortamento ex articolo 1, commi 60-65, della legge n. 145 del 2018, per gli investimenti effettuati: a) entro il 31 dicembre 2019, ovvero b) entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 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;

- credito d'imposta ex articolo 1, commi 184-197, della legge n. 160 del 2019, per gli investimenti effettuati: a) a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero b) entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 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;

- credito d'imposta ex articolo 1, commi 1051-1063, della legge n. 178 del 2020, per gli investimenti effettuati: a) a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero b) entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 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.

Le norme in precedenza riportate riconoscono la "prenotazione" degli investimenti quando, entro un determinato termine, (i) risulti accettato l'ordine di acquisto da parte del venditore e (ii) sia stato effettuato il pagamento di acconti in misura pari almeno al 20% del costo del bene.

Tali requisiti, facilmente individuabili nel caso di acquisto di beni mobili, non sono, al contrario, sempre rintracciabili nelle altre fattispecie contrattuali che possono essere utilizzate per realizzare gli investimenti agevolabili, quale ad esempio la costruzione in economia.

Al riguardo, la Società evidenzia che la circolare n. 4/E del 2017 - per quanto



rileva ai fini della presente istanza, e cioè relativamente agli investimenti realizzati attraverso costruzioni in economia - così si esprime: "*(...) nel caso di specie - trattandosi non di beni acquistati presso soggetti terzi, ma realizzati internamente - la prima condizione prevista dalla norma (l'accettazione dell'ordine da parte del venditore) non rileverà ai fini dell'estensione del beneficio del super ammortamento agli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2018. Tale estensione, nel caso di beni realizzati in economia, può essere ottenuta qualora entro il 31 dicembre 2017 risultino sostenuti costi pari almeno al 20 per cento dei costi complessivamente sostenuti nel periodo 1° gennaio 2017 - 30 giugno 2018*".

Il criterio sussidiario fornito dalla circolare n. 4/E del 2017 deriva dal presupposto, chiaramente enunciato dalla circolare stessa, che si tratti di beni non acquistati da fornitori terzi, ma interamente realizzati in economia, presupposto che renderebbe impossibile l'applicazione dei requisiti previsti dalla norma e relativi all'accettazione dell'ordine e al pagamento degli acconti.

La circolare, tuttavia, non tratta il diverso caso in cui alla realizzazione dell'investimento concorrano sia fattori produttivi interni (manodopera, ammortamenti), sia beni e servizi acquistati dall'esterno, ossia fattispecie, queste ultime, in cui sia possibile individuare l'ordine, il contratto e il pagamento degli acconti.

In tali ipotesi, fra cui rientra quella oggetto della presente istanza, il criterio sussidiario fornito per i beni interamente realizzati in economia e consistente nell'aver riguardo unicamente al sostenimento di una certa percentuale del costo, sarebbe in contrasto con il dettato normativo per i beni e servizi acquistati da fornitori terzi, oltre a produrre un risultato discriminatorio rispetto al caso in cui gli stessi beni fossero acquistati al di fuori di una costruzione in economia.

Pertanto, l'Istante ritiene che, nel caso in cui alla realizzazione di un investimento in economia concorrano, oltre ai costi sostenuti internamente, anche singoli beni e servizi frutto di atti autonomi di investimento, le norme sulle prenotazioni degli

investimenti debbano essere applicate ad ognuno di essi in base al dettato normativo ed ai criteri indicati nella citata circolare n. 4/E del 2017, e precisamente per quanto rileva ai fini della presente istanza:

- nel caso di acquisto di beni mobili: rileveranno l'accettazione dell'ordine, il pagamento degli acconti e la consegna del bene entro i termini previsti dalle diverse disposizioni agevolative;

- nel caso di "vendita-appalto" di beni complessi: rileveranno la sottoscrizione del contratto, il pagamento degli acconti e, in luogo della consegna, il completamento di tutte le obbligazioni contrattuali poste in capo al fornitore.

In applicazione dei suddetti principi, la Società ritiene quindi che, con specifico riferimento agli investimenti nei Beni, si avrà il seguente trattamento fiscale:

Bene 1) ... : se il test sulla *Guaranteed Performance* verrà ultimato con esito positivo entro il 30 giugno 2022, l'investimento potrà beneficiare del credito d'imposta ex legge n. 178 del 2020, risultando soddisfatte le condizioni per la prenotazione dell'investimento, e cioè:

- la sottoscrizione del contratto avvenuta in data ... marzo 2021;
- l'emissione dell'ordine avvenuta in data ... aprile 2021;
- il pagamento di acconti pari al 67% del prezzo di acquisto complessivo entro il 31 dicembre 2021.

Bene 2) ... : se il test sulla *Guaranteed Performance* verrà ultimato con esito positivo entro il 30 giugno 2022, l'investimento potrà beneficiare del credito d'imposta ex legge n. 178 del 2020, risultando soddisfatte le condizioni per la prenotazione dell'investimento, e cioè:

- la sottoscrizione del contratto avvenuta in data ... dicembre 2020;
- l'emissione dell'ordine avvenuta in data ... gennaio 2021;
- il pagamento di acconti pari al 22% del prezzo di acquisto complessivo entro il 31 dicembre 2021.

Bene 3) ... : se il test sulle *Guaranteed Performance* verrà ultimato con esito

positivo entro il 30 giugno 2022, l'investimento potrà beneficiare del credito d'imposta ex legge n. 178 del 2020, risultando soddisfatte le condizioni per la prenotazione dell'investimento, e cioè:

- la sottoscrizione del contratto avvenuta in data ... dicembre 2020;
- l'emissione dell'ordine avvenuta in data ... dicembre 2020;
- il pagamento di acconti pari al 75% del prezzo di acquisto complessivo entro il 31 dicembre 2021.

Con riferimento, inoltre, ai costi interni capitalizzati nei diversi esercizi di costruzione della XXX e relativi alle ore del personale dipendente adibito alla progettazione e allo sviluppo della macchina, non troverà applicazione la regola speciale per la prenotazione indicata dalla circolare n. 4/E del 2017 per i beni interamente costruiti in economia (regola che considera come "prenotazione" l'aver sostenuto una certa percentuale del costo).

Detti costi, quindi, potranno beneficiare della legge agevolativa vigente al momento del loro sostenimento, senza gli effetti derivanti dalla "prenotazione", come segue:

- costi interni sostenuti nel 2019: iper ammortamento ex legge n. 145 del 2018;
- costi interni sostenuti dal 1° gennaio al 15 novembre 2020: credito d'imposta ex legge n. 160 del 2019;
- costi interni sostenuti dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021: credito d'imposta ex legge n. 178 del 2020.

#### **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 della sussistenza dei

requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, della corretta quantificazione del costo agevolabile e degli importi delle "prenotazioni" e della corretta contabilizzazione dei costi afferenti la linea di produzione; verifiche, queste, che non rientrano nell'ambito delle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

Al riguardo, si ricorda che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti 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 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 avrà ad oggetto soltanto l'esame del quesito di carattere fiscale ed assumerà acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, 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.

Ciò premesso, si evidenzia che 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, come anche

evidenziato dallo stesso interpellante nella sua soluzione interpretativa, 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, 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 al quesito A) posto dall'Istante, relativo al "momento di effettuazione" dell'investimento nei Beni in questione, si deve rilevare quanto segue.

Dalla lettura dei documenti allegati all'istanza di interpello emerge che gli dopo la consegna del bene, i fornitori sono tenuti ad effettuare ulteriori adempimenti (riguardanti, ad esempio, lo svolgimento di test meccanici e di funzionamento, l'avvio del macchinario, lo svolgimento di test di prestazione); l'atto conclusivo della procedura di acquisto si concretizza nella sottoscrizione delle *Performance Guarantee Acceptance Minutes*.

Nel particolare caso di specie, alla luce delle clausole contrattuali specificamente pattuite, si ritiene che - ai fini di cui trattasi - questi ulteriori adempimenti costituiscano soltanto delle prestazioni "accessorie" alla prestazione principale, che è quella della fornitura dei macchinari; in altri termini, si è dell'avviso che tali ulteriori attività non assumano un rilievo essenziale ai fini del completo adempimento degli

obblighi contrattuali.

In tal senso depone il contenuto dell'articolo ... dei contratti di fornitura dei macchinari, secondo il quale il titolo di proprietà del bene si trasferisce dal fornitore ad ALFA già al momento della consegna (e non al momento della sottoscrizione delle *Performance Guarantee Acceptance Minutes*).

Pertanto, nel contesto contrattuale riportato dall'Istante, le parti hanno inteso conferire alla "consegna" un ruolo preponderante rispetto alle ulteriori attività da eseguire successivamente; queste ultime, infatti, seppur importanti ai fini del funzionamento dei macchinari, sono state considerate dalle parti del contratto come accessorie e secondarie rispetto alla materiale consegna dei Beni.

Per tale ragione, si ritiene 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 "consegna" del bene mobile ai sensi dell'articolo 109, comma 2, del TUIR; 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).

Con riferimento al potenziale cumulo delle agevolazioni oggetto del presente interpello con altre misure agevolative, si rimanda alle istruzioni fornite nella circolare n. 4/E del 2017 (paragrafo 6.4) e nella circolare n. 9/E del 2021 (paragrafo 6).

In merito al quesito B), relativo alla "prenotazione" degli investimenti, si ritiene che nella fattispecie rappresentata dall'Istante si sia in presenza, più che di una costruzione in economia nel senso inteso dalla già citata circolare n. 4/E del 2017, di una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori (principalmente attraverso contratti di compravendita).

Pertanto, i costi sostenuti dall'Istante per la realizzazione della nuova linea produttiva devono 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, tenendo conto - come detto in precedenza - dell'eventuale "prenotazione" del bene.

Infine, in merito ai costi del personale dipendente di ALFA impiegato nell'attività di progettazione e di sviluppo della XXX, laddove tali costi, in base alla corretta applicazione dei principi contabili, siano capitalizzabili ad incremento del costo dei beni e costituiscano "oneri accessori di diretta imputazione" ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR, si dovrà far riferimento alle regole generali della competenza previste dall'articolo 109 del TUIR per la corretta imputazione temporale ai fini delle agevolazioni in argomento.

**Firma su delega del  
CAPO DIVISIONE AGGIUNTO e  
DIRETTORE CENTRALE ad interim  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 43080 del 10 febbraio 2022**

**IL CAPO SETTORE**

**(firmato digitalmente)**