

## Risposta n. 62/2023

**OGGETTO:** *Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi – Momento di effettuazione dell'investimento – Articolo 1, commi 1051–1063, della legge n. 178 del 2020*

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

### QUESITO

La Società ALFA SPA (di seguito anche "ALFA", "Società" o "Istante") chiede chiarimenti in merito alla possibilità di fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 1057, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), per i costi relativi all'acquisto in leasing di una parte di un bene strumentale materiale nuovo complesso c.d. "4.0" (di seguito "Impianto").

La Società, costituita il ... come start-up (innovativa dal ...), opera nel settore ....

ALFA sviluppa e vende "..." (sui quali, quindi, insistono specifici *know-how*) per il settore ...; in particolare, l'attività dell'Istante si rivolge ai settori ....

La Società, sino a quasi tutto il 2021, poteva essere assimilata sia concettualmente che strutturalmente - data l'assenza di impianti produttivi a fronte dell'esternalizzazione del processo produttivo - ad una *IP Company* "pura", ossia "testa pensante", catalizzatore e custode di idee e *know-how* che diventano poi prodotti finiti grazie al supporto di aziende produttrici che coadiuvano ALFA nella realizzazione in scala industriale degli stessi.

In particolare, la Società è stata attiva sino al ... settembre 2021 con il codice ATECO relativo al "Commercio all'ingrosso di ...".

L'Istante riferisce che con l'evoluzione della gestione - e visto anche il crescente sviluppo dei prodotti (e la conseguente crescita del fatturato), nonché la necessità di ulteriormente custodire e preservare il proprio *knowhow* - è nata l'esigenza di dotarsi di propri impianti produttivi e, di conseguenza, di una sede ove produrre.

Pertanto, una volta definito il progetto del fabbricato - composto da una parte "produttiva", da una parte "direzionale e di ricerca" e dai relativi impianti, forniture, installazioni e lavori collaterali (di seguito "Fabbricato") - e individuato un terreno ritenuto idoneo per la costruzione del predetto edificio, in data ... ottobre 2018, il Consiglio di amministrazione della Società ha deliberato l'acquisto di un terreno a ... (di seguito "Terreno").

La forma di finanziamento scelta sia per il Terreno che per il Fabbricato (di seguito, congiuntamente, "Immobile") è ricaduta sul leasing e, in particolare, sul "*leasing in costruendo*"; il partner finanziario scelto è ... ("*Lessor*").

In data ... ottobre 2018 è stato stipulato il contratto di locazione finanziaria n. ... (di seguito anche "Contratto di Leasing") tra la Società e il *Lessor* per un importo di euro ...,

una durata di ... mesi - decorrenti dalla data del verbale di consegna ed accettazione del Fabbricato (di seguito "Verbale") - e un canone iniziale anticipato di euro ..., pagato nella stessa data.

Come evidenziato dall'Istante, *"è dalla sottoscrizione del verbale di presa in consegna ed accettazione del Fabbricato ..., da stipularsi una volta che tutte le relative singole opere saranno completate, che si determinerà a tutti gli effetti l'inizio della locazione finanziaria quale conseguenza della definitiva ed incondizionata accettazione da parte della Società del Fabbricato stesso"* (v. pag. ... dell'istanza di interpello).

I tempi originariamente previsti per la realizzazione del Fabbricato si sono allungati a causa delle conseguenze della pandemia Covid-19 e della complessità delle opere; l'ultimazione del Fabbricato (e, quindi, la firma e il rilascio del Verbale), inizialmente prevista per ottobre 2020, è prima slittata a giugno 2022 (v. pag. ... dell'istanza di interpello) e poi a dicembre 2022 (v. pag. ... della documentazione integrativa presentata).

Una volta avviata l'edificazione del Fabbricato (nel 2019), ALFA ha affidato il progetto di realizzazione dell'Impianto a taluni fornitori; tale impianto, come detto, è finalizzato a trasformare la Società da "testa pensante" (con *outsourcing* della produzione) a produttore c.d. *"full fledged manufacturer"*.

A tal fine, dunque, è stato concepito un impianto "complesso" automatizzato di ... da costruire nella citata parte produttiva del Fabbricato.

Per la realizzazione dell'Impianto - che non è un "semplice" macchinario standard prodotto in serie, ma una linea produttiva dalle caratteristiche uniche e progettata *ad hoc* in base alle specifiche esigenze della Società - l'Istante si è affidata a diversi fornitori,

ognuno con le competenze necessarie rispetto alle varie parti/componenti dello stesso, tramite una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi consegnati/ultimati in tempi differenti; l'Impianto, quindi, fatte salve le precisazioni che si effettueranno in seguito, non rientra nel Contratto di Leasing in questione.

Secondo la Società, l'Impianto, stante l'elevatissimo contenuto tecnologico nonché l'alta automatizzazione, è un bene rientrante nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017) e, precisamente, nella voce "*macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime*".

Ai fini del funzionamento dell'Impianto, sia a livello energetico/di allacci sia ai fini dello specifico processo produttivo cui è destinato, è stato necessario realizzare, nei termini di cui si dirà *infra*, alcuni impianti ed elementi c.d. "di servizio".

La realizzazione della "parte principale" dell'Impianto 4.0 è stata finanziata direttamente dalla Società (con fondi propri/tramite mutuo), mentre alcuni dei citati impianti "di servizio" ed alcune "parti strutturali" dello stesso (in seguito "*Parti Impianto Contratto di Leasing*") sono stati finanziati e realizzati nell'ambito del Contratto di Leasing (nello specifico: ...).

Come da Contratto di Leasing, i rapporti con i fornitori delle citate *Parti Impianto Contratto di Leasing* sono stati gestiti direttamente dall'Istante attraverso contratti a tre tra ALFA (in qualità di Committente), fornitore (in qualità di Appaltatore) e *Lessor* (in qualità di Concedente), con pagamento, da parte di quest'ultimo, del corrispettivo al fornitore/Appaltatore.

A fine 2020, stante le emerse necessità di ampliamento e miglioramento del Fabbricato in corso di costruzione, si è reso necessario ricorrere ad un'integrazione al Contratto di Leasing.

Pertanto, in data ... dicembre 2020, è stato sottoscritto l'atto aggiuntivo n. ... al Contratto di Leasing (di seguito "Addendum"), che prevedeva migliorie del sistema di ... dei reparti produttivi e l'ampliamento della palazzina uffici; l'Addendum prevedeva un importo aggiuntivo di euro ..., con pagamento di un ulteriore canone iniziale anticipato di euro ... effettuato in data ... dicembre 2020 (v. allegati nn. ... e ... all'istanza di interpello).

Con specifico riferimento alle migliorie sopracitate, gli interventi che sono stati finanziati tramite l'Addendum hanno riguardato taluni impianti ed elementi "di servizio" di stretta indispensabilità all'Impianto (di seguito "*Parti Impianto Addendum*"), come ad esempio ....

In sintesi, quindi, l'Impianto realizzato all'interno della porzione "produttiva" del Fabbricato è composto da più parti e, segnatamente:

- parti "principali", realizzate da più fornitori, per un costo di euro ... circa, il cui momento di effettuazione (già verificatosi in quanto le varie obbligazioni dei fornitori, finanziate in proprio da ALFA, hanno già visto la loro conclusione) si incardina in parte nell'agevolazione di cui alla legge di bilancio 2020 ed in parte nella legge di bilancio 2021, comma 1056; le parti "principali" dell'Impianto non costituiscono oggetto dell'interpello dell'Istante;

- *Parti Impianto Contratto di Leasing*, ossia gli impianti e gli elementi "di servizio" necessari ai fini del funzionamento dell'Impianto, realizzati da diversi fornitori

e finanziati nell'ambito del Contratto di Leasing, per un costo di euro ... circa (sull'importo complessivo di euro ... oggetto del Contratto di Leasing);

- *Parti Impianto Addendum*, ossia gli impianti e gli elementi "di servizio" necessari ai fini del funzionamento dell'Impianto, realizzati da diversi fornitori e finanziati nell'ambito dell'Addendum, per un costo di euro ... circa (sull'importo complessivo di euro ... oggetto dell'Addendum).

Come evidenziato dall'Istante, i lavori di costruzione del Fabbricato non sono ancora stati completati.

Nello specifico, la parte del Fabbricato ancora materialmente in corso di ultimazione è quella riferita agli uffici, sia direzionali che di ricerca (laboratori); la parte "produttiva", invece, è già stata fisicamente completata il ... agosto 2021.

Quest'ultima parte del Fabbricato ospita l'Impianto, che è stato ultimato ed è entrato in funzione il ... settembre 2021 (momento in cui ha iniziato a produrre i primi lotti).

Pertanto, nonostante il Fabbricato non sia stato ancora completato, le *Parti Impianto Contratto di Leasing* e le *Parti Impianto Addendum* sono già entrate materialmente in funzione nel settembre 2021 insieme al resto dell'Impianto (in quanto parti strettamente necessarie/funzionali a quest'ultimo); l'entrata in funzione è avvenuta nonostante il Verbale di consegna ed accettazione dell'Immobile, ai fini del Contratto di Leasing nell'ambito del quale tali *Parti* sono state realizzate, sarà firmato e rilasciato solo a dicembre 2022, ossia ad ultimazione del Fabbricato nel suo complesso e, quindi, anche della parte degli uffici/laboratori.

Con l'avvio della produzione, nel settembre 2021, ALFA ha cambiato il codice ATECO da "Commercio all'ingrosso di ..." a "Produzione di ...".

L'interconnessione al sistema informatico di fabbrica è avvenuta in data ... ottobre 2021; tuttavia, la perizia attestante i requisiti 4.0 e di interconnessione non è ancora stata acquisita in quanto, prudenzialmente, la Società ha deciso di attendere la risposta alla presente istanza a fronte del dubbio oltre illustrato.

L'Istante evidenzia che la perizia che verrà rilasciata dal perito nonché la relazione tecnica, tenendo conto degli esiti della presente Istanza in merito al quesito posto, attesterà tutti i requisiti "4.0" dell'Impianto, pertanto anche l'indispensabilità/il nesso strettamente funzionale alla produzione delle *Parti Impianto Contratto di Leasing* e delle *Parti Impianto Addendum* come richiesto dalle FAQ del Ministero dello Sviluppo Economico del 12 luglio 2017 e dal punto 6) della circolare n. 177355 del 23 maggio 2018 dello stesso Ministero, proprio in merito agli "impianti tecnici di servizio" riconducibili alla voce "*macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime*", come quelli in esame.

Al riguardo, la Società ritiene che, in questa sede, la riconducibilità dell'Impianto ai requisiti "4.0" e l'asserita indispensabilità/nesso strettamente funzionale allo stesso delle *Parti Impianto Contratto di Leasing* e delle *Parti Impianto Addendum* debba essere, in ossequio alle circolari n. 9/E del 1° aprile 2016 e n. 31/E del 23 dicembre 2020, acquisita acriticamente dall'Agenzia delle entrate.

Alla luce di tutto quanto sopra rappresentato, l'Istante chiede di confermare che l'investimento riferito alle *Parti Impianto Contratto di Leasing* e alle *Parti Impianto Addendum* dell'Impianto possa fruire del credito d'imposta previsto dall'articolo 1,

comma 1057, della legge di bilancio 2021, in quanto è nella finestra 1° gennaio 2022 - 31 dicembre 2022 che verrà rilasciato il Verbale di consegna ed accettazione dell'Immobile e potrà dirsi "effettuato" il relativo investimento agevolabile, non essendo in dubbio l'agevolabilità degli investimenti realizzati tramite leasing.

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

Per i motivi e le argomentazioni di seguito riportate, l'Istante ritiene che l'investimento relativo alle *Parti Impianto Contratto di Leasing* e alle *Parti Impianto Addendum* debba incardinarsi nell'agevolazione di cui al comma 1057 dell'articolo 1 della legge di bilancio 2021.

Come si evince da quanto sin qui esposto, nel caso dell'Impianto si è nella particolare condizione in cui parti dello stesso (*Parti Impianto Contratto di Leasing* e *Parti Impianto Addendum*) sono nella disponibilità di ALFA - e sono entrate in funzione - anche se ancora non vi è stata la formale sottoscrizione del Verbale con il *Lessor* e, quindi, anche se ancora non può considerarsi cristallizzato il relativo "momento di effettuazione".

Infatti, avendo riguardo ai chiarimenti offerti dalla circolare n. 4/E del 30 marzo 2017 - secondo cui, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario - la "consegna" non è ancora stata eseguita, stante il fatto che il Fabbricato è ancora in corso di ultimazione con riferimento alla parte di uffici/laboratori e, pertanto, il Verbale non è ancora stato firmato e rilasciato.

Al riguardo, l'Istante ritiene che la suddetta situazione non possa essere, in generale, di ostacolo all'agevolabilità delle *Parti Impianto Contratto di Leasing* e delle *Parti Impianto Addendum* in quanto, in caso contrario, si creerebbe una discriminazione tra la modalità di acquisizione diretta e la modalità di acquisizione tramite contratto di leasing.

Inoltre, secondo la Società, non dovrebbe rilevare il fatto che le autonome pattuizioni concordate da ALFA con gli Appaltatori per la realizzazione di ognuna delle *Parti Impianto Contratto di Leasing* e delle *Parti Impianto Addendum* abbiano già trovato soddisfazione nella formale accettazione da parte di ALFA delle relative "opere" realizzate: essendo tali *Parti* rientranti nel perimetro del Contratto di Leasing, dovrà comunque formalmente e giuridicamente trovare applicazione quanto previsto nelle relative clausole, ossia che anche per le *Parti Impianto Contratto di Leasing* e per le *Parti Impianto Addendum* "l'unico titolare della proprietà delle opere" realizzate è il Lessor (v. punto ... dei contratti a tre) e che ALFA, "solo al fine di procedere ai lavori di realizzazione delle Opere ed in funzione della locazione finanziaria regolata dal Leasing", è "custode" del Fabbricato (v. punto ... dei contratti a tre).

Pertanto, in base ai chiarimenti offerti dalla citata circolare n. 4/E del 2017, risulta rilevante il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario finanziario; momento che, nel caso di specie, si concretizzerà alla firma ed al rilascio del Verbale ad ultimazione del Fabbricato, prevista per dicembre 2022.

Non dovrebbe assumere rilevanza, inoltre, il fatto che il Contratto di Leasing sia stato stipulato ad ottobre 2018; in tal senso, infatti, non si è avverata alcuna "prenotazione" del Fabbricato ai sensi dell'articolo 1, comma 30, della legge 27 dicembre

2017, n. 205 in quanto il pagamento del canone anticipato (euro ...) è stato inferiore al 20% della quota capitale complessivamente dovuta (euro ...), senza poi considerare il fatto che il Contratto di Leasing è riferito all'intera realizzazione del Fabbricato, nell'ambito del quale le *Parti Impianto Contratto di Leasing* costituiscono un "di cui" anche in termini monetari (euro ... circa su euro ...).

Quanto sopra, per l'Istante, dovrebbe valere anche con riferimento alle *Parti Impianto Addendum* poiché l'Addendum costituisce un semplice atto integrativo del Contratto di Leasing (e non un contratto di leasing *ex novo*).

In tal senso, dunque, ciò che dovrebbe rilevare ai fini della spettanza del credito d'imposta è solo ed esclusivamente il momento della firma e del rilascio del Verbale a dicembre 2022 e, quindi, nella finestra temporale di cui al comma 1057.

Ove, invece, si volesse apprezzare una lettura più sostanzialistica del caso in esame, valorizzando il fatto che le *Parti Impianto Contratto di Leasing* e le *Parti Impianto Addendum* sono già tecnicamente "entrate in funzione" a settembre 2021 assieme all'Impianto e, pertanto, materialmente ultimate, l'Istante è dell'avviso che il "momento di effettuazione" delle stesse andrebbe rinvenuto nel periodo in cui sono stati sottoscritti i relativi verbali di collaudo con gli Appaltatori, in quanto sono soltanto questi i documenti che, ai sensi dei commi 1 e 2 dell'articolo 109 del TUIR, sanciscono fiscalmente l'ultimazione della prestazione e danno "certezza" all'investimento.

Così inquadrando la fattispecie in questione, infatti, ci si ritroverebbe in una situazione simile a quella di cui alla risposta ad interpello n. 712 del 15 ottobre 2021, nella quale è stato precisato, con riferimento agli investimenti complessi e all'individuazione del "momento di effettuazione", che i costi sostenuti per la realizzazione della parte

impiantistica 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 secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

In ogni caso, quale che sia la risposta dell'Agenzia delle entrate, sarà cura della Società eventualmente apporre, prima di qualsivoglia attività di controllo nonché di utilizzo del credito, le corrette diciture sulle fatture e gli altri documenti relativi secondo la procedura di cui alla risposta ad interpello n. 438 del 5 ottobre 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 (i) della sussistenza dei requisiti tecnici richiesti dalla legge per i beni indicati nell'allegato A annesso alla legge di bilancio 2017, (ii) della sussistenza di tutti gli altri presupposti di legge richiesti per il riconoscimento del beneficio fiscale e (iii) della corretta quantificazione dei costi agevolabili degli investimenti e delle relative "prenotazioni"; tali verifiche, infatti, esulano dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di risposta ad interpello.

In particolare, riguardo ai requisiti tecnici si ricorda che con la circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020 sono stati forniti puntuali chiarimenti sulla gestione delle istanze di interpello aventi ad oggetto diverse misure agevolative (tra cui quella in argomento) che presuppongono l'espletamento di preliminari verifiche tecniche non

di competenza dell'Agenzia delle entrate in ordine alla sussistenza dei requisiti che consentono di fruire del beneficio; in particolare è stato 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 verte soltanto sull'esame del quesito di carattere fiscale assumendo acriticamente gli elementi rappresentati dal contribuente in ordine ai profili di carattere tecnico (non fiscali).

Pertanto, coerentemente ai suddetti chiarimenti, 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, né dei requisiti tecnici necessari per configurare l'esistenza di elementi impiantistici "di servizio" per il funzionamento dell'Impianto; in relazione a tali profili 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 (ora Ministero delle Imprese e del Made in Italy).

Inoltre, si ritiene opportuno evidenziare che, coerentemente alle regole di istruttoria delle istanze di interpello - che non implicano alcuna verifica delle circostanze fattuali né esauriscono i poteri ordinariamente esercitabili in relazione alle specifiche circostanze del caso valutabili nelle opportune sedi -, ai fini dell'istruttoria della presente istanza sono state analizzate le informazioni (desumibili, in particolare, da taluni dei numerosi allegati trasmessi) necessarie per qualificare sul piano giuridico, ai soli fini delle agevolazioni di cui trattasi, i rapporti contrattuali tra la Società, il *Lessor* e i fornitori (ossia i contratti) al fine di rispondere al quesito formulato. Le restanti informazioni

contenute in tutti gli altri allegati (ad es., fatture, pagamenti, titoli edilizi, documenti IMU, relazioni AUSL, relazioni strutturali, dichiarazioni di conformità, ecc.) che si riferiscono ad aspetti fattuali della questione, coerentemente alle finalità dell'istituto ed alle relative regole istruttorie sopra evidenziate, non sono valutabili in sede di interpello ma solo in sede di eventuale controllo.

Ancora più nello specifico, si ricorda che l'articolo 1, comma 1053, della legge n. 178 del 2020 - analogamente all'articolo 1, comma 93, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) - prevede l'esclusione dal credito d'imposta in argomento, tra gli altri, "*dei fabbricati e delle costruzioni*" (per chiarimenti su tali concetti, v. le circolari n. 4/E del 30 marzo 2017 e n. 2/E del 1° febbraio 2016) e che la puntuale individuazione dei costi riferibili, rispettivamente, alla c.d. "componente immobiliare" e alla c.d. "componente impiantistica" di un investimento implica una valutazione di carattere fattuale non esperibile in sede di interpello.

In virtù di quanto sopra esposto, le *Parti Impianto Contratto di Leasing* e le *Parti Impianto Addendum* cui si riferiscono gli effetti della presente risposta sono soltanto quelle rientranti nella nozione di "componente impiantistica", così come definita dalla prassi dell'Agenzia, e nella nozione di "impianto tecnico di servizio agli impianti produttivi", così come definita dalla prassi del Ministero dello Sviluppo Economico. È onere del contribuente, in relazione alla complessa situazione descritta, verificare che esistano le componenti agevolabili alla luce dei suddetti principi e quantificarle, trattandosi di aspetti che, come sopra evidenziato, esulano dalle prerogative esercitabili in sede di risposta all'interpello.

Si evidenzia, infine, che la presente risposta prescinde da qualsiasi considerazione di carattere civilistico rispetto agli effetti giuridici prodotti dalla materiale esecuzione del Contratto di Leasing e dalla realizzazione dell'Impianto nei termini descritti in istanza.

Ciò premesso, riguardo alla questione prospettata dalla Società - che attiene, in estrema sintesi, alla individuazione del momento di effettuazione dell'investimento - si osserva quanto segue.

La legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), all'articolo 1, commi da 184 a 197, ha ridefinito la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal "Piano Nazionale Impresa 4.0" mediante l'introduzione di un credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, parametrato al costo di acquisizione degli stessi; per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, la predetta legge di bilancio ha previsto che si assuma il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

La predetta disciplina, in vigore dal 1° gennaio 2020, ha sostituito le previgenti disposizioni riguardanti il "super ammortamento", di cui all'articolo 1, commi 91-94 e 97, della legge 28 dicembre 2015, n. 208 (legge di stabilità 2016) e l'"iper ammortamento", di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge 11 dicembre 2016, n. 232 (legge di bilancio 2017), che restano applicabili, a determinate condizioni, agli investimenti in beni strumentali effettuati fino al 31 dicembre 2019 (ovvero entro il 31 dicembre 2020 in caso di "prenotazione" intervenuta entro il 31 dicembre 2019).

Successivamente, prima la legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) e poi la legge 30 dicembre 2021, n. 234 (legge di bilancio 2022) hanno sostanzialmente prorogato, con alcune modifiche, il regime del credito d'imposta introdotto dalla legge n. 160 del 2019.

In particolare, per quanto qui rileva, il comma 1057 dell'articolo 1 della citata legge n. 178 del 2020 prevede che *"Alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 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, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 40 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro"*.

Il successivo comma 1059 - nella versione vigente dopo le modifiche apportate dall'articolo 1, comma 44, lettera e), della legge 30 dicembre 2021, n. 234 - stabilisce che *"Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, in tre quote annuali di pari importo, ... a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni ... per gli investimenti di cui ai commi da 1056 a 1058-ter del presente articolo..."*.

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, 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.

In particolare, per le acquisizioni di beni tramite contratti di leasing, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, rileva il momento in cui il bene viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario; nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione, diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

La circolare in argomento, inoltre, specifica che dal momento di effettuazione degli investimenti, rilevante ai fini della spettanza dell'agevolazione, deve distinguersi il momento dal quale è possibile fruire del beneficio, ossia il momento di entrata in funzione o di interconnessione del bene (per ulteriori approfondimenti sulle agevolazioni in questione si rimanda alla circolare n. 4/E sopra richiamata, in tema di iperammortamento, e alla circolare n. 9/E del 23 luglio 2021, in tema di credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi).

Ciò posto, nel caso oggetto dell'interpello in esame trattasi di beni (*Parti Impianto Contratto di Leasing* e le *Parti Impianto Addendum*) che, per le ragioni descritte in istanza, sono entrati nella materiale disponibilità dell'Istante, sono entrati in funzione

(insieme al resto dell'Impianto di cui fanno parte) e sono stati interconnessi prima dell'accettazione del Fabbricato.

Al riguardo, nel peculiare caso di specie si concorda, in termini di principio, con la soluzione proposta dalla Società, secondo cui - essendo le *Parti* in questione state acquisite da ALFA attraverso un contratto di leasing - si dovrà comunque fare riferimento, ai fini della determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, alla data della formale sottoscrizione, da parte dell'Istante e del *Lessor*, del Verbale di consegna ed accettazione dell'Immobile oggetto del Contratto di Leasing (nell'ambito del quale tali *Parti* sono state realizzate).

Si ricorda, tuttavia, che il meccanismo agevolativo costruito dal legislatore prevede prima l'effettuazione dell'investimento, alla quale è legata la maturazione del credito d'imposta, e successivamente (o, al limite, contestualmente) l'entrata in funzione e l'interconnessione del bene, alle quali è legata la fruizione dell'agevolazione.

Pertanto, la fruizione del credito non può iniziare in un periodo di imposta antecedente rispetto a quello di maturazione del beneficio.

Di conseguenza, nel caso di specie, nonostante l'entrata in funzione e l'interconnessione dei beni nel periodo d'imposta 2021, la Società potrà iniziare a fruire del credito d'imposta solo dal 2022 (anno di effettuazione dell'investimento).

Coerentemente col quesito formulato dall'Istante - che riguarda, come sopra evidenziato, la possibilità di applicare la regola generale prevista per i contratti di leasing anche alla particolare fattispecie rappresentata nella quale, come detto, l'entrata in funzione e l'interconnessione hanno preceduto la maturazione del credito - la presente risposta è resa prescindendo dall'effetto che può avere la c.d. "prenotazione"

dell'investimento (mediante formalizzazione di un impegno contrattuale accompagnato dal versamento di un acconto minimo del 20 per cento) sull'individuazione della disciplina agevolativa nella quale "incardinare" il costo del bene.

Rinviando ai chiarimenti già resi al riguardo da diversi documenti di prassi (cfr. circolare n. 4/E del 2017 e n. 9/E del 2021, risposta all'istanza di interpello n. 62 del 3 febbraio 2022, n. 355 del 28 giugno 2022, n. 473 del 27 settembre 2022 e n. 537 del 31 ottobre 2022), la mera circostanza che l'Istante, nella descrizione della fattispecie, abbia fatto riferimento ai versamenti effettuati a titolo di "canone iniziale anticipato", senza formulare al riguardo alcun espresso quesito interpretativo, non preclude all'Amministrazione finanziaria, nonostante il presente parere, di appurare nelle competenti sedi che con la sottoscrizione del Contratto di Leasing e dell'Addendum ed il versamento dei relativi canoni iniziali anticipati, si sia concretizzata o meno la prenotazione del relativo investimento, con effetti - come detto - sull'individuazione della disciplina applicabile.

**firma su delega del Direttore Centrale,  
Capo Divisione aggiunto  
Vincenzo Carbone  
Delega n. 324214 del 10 agosto 2022**

**IL CAPO SETTORE  
(firmato digitalmente)**