

Il diritto al credito

La consegna del bene è il momento di effettuazione dell'investimento

Nell'appalto l'operazione si considera effettuata quando il committente accetta senza riserve l'opera dell'appaltatore

Pagina a cura di
Luca Gaiani

La consegna del bene individua il momento di effettuazione dell'investimento valido per stabilire l'agevolazione applicabile, salvo che non vi siano clausole espresse che rinviino il passaggio di proprietà a una data successiva.

Nel caso di investimenti realizzati in appalto, l'importo risultante dagli stati di avanzamento si considera investimento effettuato solo se il committente accetta senza riserve la parte d'opera eseguita.

Pianificazione temporale

La pianificazione temporale degli investimenti 4.0, finalizzata anche a sfruttare al meglio i crediti di imposta della legge 178/2020, deve tenere in considerazione il momento in cui l'investimento si considera realizzato.

L'agenzia delle Entrate, in più interventi, ha confermato che l'individuazione della data di effettuazione deve basarsi sui criteri di competenza previsti dall'articolo 109 del Tuir.

Fatti salvi i casi in cui vi sono particolari condizioni nei contratti, l'investimento si considera effettuato nel momento di consegna o spedizione per i beni oggetti di contratti di acquisto o di locazione finanziaria, ovvero alla data di ultimazione della prestazione (accettazione dell'opera da parte del committente) per gli

investimenti in appalto. Non è invece rilevante, per stabilire il periodo in cui si realizza l'investimento (e dunque l'agevolazione di volta in volta spettante), la data di entrata in funzione del bene e neppure quella dell'interconnessione, eventi che, pur costituendo condizioni necessarie per la fruibilità del credito di imposta, non impattano sull'individuazione del periodo temporale in cui si colloca l'investimento. Se il contratto prevede clausole che fissano la data di trasferimento della proprietà a un momento successivo a quello della consegna, l'effettuazione dell'investimento si ha con il momento di trasferimento della proprietà.

Beni complessi

Per gli investimenti in beni complessi (come sono generalmente i cespiti con caratteristiche 4.0), per individuare la data di effettuazione è necessario analizzare le obbligazioni del venditore che si pongono come ulteriori e successive rispetto alla consegna o spedizione (trasporto, montaggio, installazione, messa in opera e così via), oltre alla garanzia del buon funzionamento.

Si deve stabilire se le prestazioni "successive" alla consegna sono elementi essenziali della cessione oppure se si tratta di attività accessorie alla fornitura del bene (nel qual caso conta la data di consegna).

Nella prima situazione, si è in presenza di una vendita-

appalto, operazione nella quale il venditore assume una obbligazione complessa e unitaria che fa sì che il perfezionamento della vendita si verifichi solo quando viene terminata l'installazione e la messa in funzione del bene, con il relativo collaudo (risposta 723/2021).

L'adempimento che fa scattare il momento di effettuazione dell'investimento è costituito, in questi casi, dal rilascio del certificato di accettazione definitiva.

Ad esempio, si ipotizzi l'acquisto di un macchinario che viene "prenotato" (ordine e acconto del 20%) entro il prossimo 31 dicembre 2022; la consegna avviene a maggio 2023 (quindi nella coda temporale dell'agevolazione 2022: credito del 40% fino a 2,5 milioni), ma con accettazione definitiva e verbale relativo sottoscritto a luglio 2023.

L'investimento secondo i criteri sopra descritti si considera effettuato in quest'ultima data, con la conseguenza che, non essendo rispettato il termine del 30 giugno 2023, esso rientrerà, anche se prenotato nel 2022, nell'ambito temporale del 2023 (credito del 20% fino a 2,5 milioni).

La risposta delle Entrate 723/2021 afferma poi che, in presenza di pagamento integrale del saldo in via anticipata, si intenderà realizzata "la ragionevole certezza di un esito positivo del collaudo" e che

l'effettuazione coinciderà con la data di tale pagamento.

La risposta delle Entrate, che non pare comunque condivisibile, suggerisce di stabilire nei contratti con estrema chiarezza che il trasferimento della proprietà si ha solo con il certificato finale anche in caso di pagamento del prezzo prima della sua sottoscrizione.

L'appalto

Nei contratti di appalto, l'investimento viene effettuato al momento in cui il committente procede alla accettazione senza riserve dell'opera dell'appaltatore. La risoluzione 77/E/2021 ha evidenziato che l'accettazione dell'opera può anche risultare in modo tacito e che questa modalità, per assumere rilevanza al fine di individuare l'ultimazione dell'appalto, deve risultare in modo incontrovertibile dal comportamento delle parti.

Le criticità che potrebbero derivare da una errata individuazione della data di accettazione (tacita) dell'investimento agevolato suggeriscono di introdurre nei contratti di appalto pattuizioni che richiedano espressamente che l'accettazione debba risultare in modo espresso da documenti scritti e che dunque la consegna al committente, non accompagnata da tali documentazioni, non possa qualificarsi come accettazione (tacita) senza riserve ai sensi dell'articolo 1665, comma 4 del Codice civile. ●

● RIPRODUZIONE RISERVATA

Sono tre le quote annuali

La compensazione

Interconnessione per utilizzare il bonus

Per i beni 4.0, la fruizione del credito richiede anche l'interconnessione. Il comma 1059 della legge 178/2020 stabilisce che i crediti di imposta sono utilizzabili mediante compensazione in F24 in tre quote annuali dall'anno di entrata in funzione (beni non 4.0) o da quello di interconnessione (beni 4.0). Per gli investimenti effettuati entro il 31 dicembre 2021 in beni non 4.0 era prevista la possibilità di compensazione in un'unica soluzione; questa facoltà riguardava, per i beni materiali, tutti i contribuenti a prescindere dal volume di ricavi, mentre per i beni immateriali (sempre non 4.0) solo con ricavi fino a 5 milioni (circolare 9/E/2021).

Qualora l'anno di interconnessione (beni 4.0) sia successivo a quello di entrata in funzione, il contribuente può scegliere di:

- 1 avviare la compensazione nell'anno di entrata in funzione calcolando il tax credit con la percentuale dei beni "ordinari" compensando il residuo credito dall'anno di interconnessione;
- 2 attendere l'anno di interconnessione e partire con la compensazione del credito in misura piena. ●

© IRI/ASSOCIAZIONE IRI/RESERVATA

IL TIMING

Il momento valido

La consegna del bene individua il momento di effettuazione dell'investimento valido per stabilire l'agevolazione applicabile.

Così negli appalti

Nel caso di investimenti realizzati in appalto, l'importo risultante dagli stati di avanzamento si considera investimento effettuato solo se il committente accetta senza riserve la parte d'opera eseguita.

Irrilevanti

Non è invece rilevante, per stabilire il periodo in cui si realizza l'investimento la data di entrata in funzione del bene e neppure quella dell'interconnessione

20%

Lo slittamento

Il macchinario prenotato entro il 31 dicembre 2022 con verbale sottoscritto a luglio 2023 avrà un credito del 20%

