

# Bonus investimenti: chiarimenti sui contratti complessi

Nel caso di “**contratti complessi**”, al fine di individuare il momento di effettuazione dell’investimento non è sufficiente la consegna del bene mobile a norma dell’art. 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 medesimo art. 109.

Lo ha chiarito l’Agenzia delle Entrate con la risposta a interpello n. 723 del 18 ottobre, fornendo ulteriori indicazioni sul momento rilevante per l’applicabilità di super e iper-ammortamenti, applicabili, si ritiene, anche al nuovo bonus investimenti.

In generale, per individuare il momento di effettuazione dell’investimento, l’Agenzia ha affermato che rilevano i criteri di competenza fiscale di cui all’art. 109 del Tuir (circ. Agenzia delle Entrate n. 4/2017).

Nel caso di specie, l’Agenzia afferma che dalla lettura dei contratti allegati si evince che gli impegni contrattuali dei fornitori dei macchinari non si esauriscono con la semplice consegna del bene, ma si sostanziano in **ulteriori adempimenti** riguardanti, ad esempio, le modifiche tecniche da apportare ai macchinari secondo determinate specifiche indicate, l’addestramento e la formazione del personale all’utilizzo dei macchinari, un primo collaudo presso lo stabilimento del fornitore, un secondo collaudo presso la sede produttiva (con il quale, oltre a ripetere il check generale delle funzionalità della macchina, si eseguono ulteriori test e verifiche di funzionamento).

L’esito positivo del primo collaudo viene formalizzato con la sottoscrizione di un *Preliminary Acceptance Certificate* (PAC),

a seguito del quale viene effettuata la consegna del bene presso lo stabilimento dell'acquirente, mentre l'esito positivo del secondo collaudo viene attestato da un *Final Acceptance Certificate* (FAC).

I contratti prevedono, inoltre, un pagamento del corrispettivo frazionato in base a diversi step: emissione dell'ordine; accettazione preliminare (PAC); consegna del bene presso lo stabilimento; accettazione finale (FAC); decorso di 60 giorni dalla data del FAC.

Pertanto, secondo l'Agenzia, nel caso di specie si è in presenza di 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, in virtù della complessità dell'investimento, assume un rilievo decisivo ai fini del puntuale e completo adempimento degli obblighi contrattuali.

Per tale ragione, ai fini dell'individuazione del momento di "effettuazione" dell'investimento – determinante per "**incardinare**" il bene nella disciplina del super-ammortamento o in quella dell'iper-ammortamento – non è sufficiente la "consegna" del bene mobile, ma è necessario lo svolgimento di ulteriori attività affinché si concretizzi il requisito della "certezza" previsto dal comma 1 dell'art. 109.

L'adempimento decisivo, a tali fini, viene individuato dall'Agenzia nel rilascio del **Final Acceptance Certificate** (FAC), che è il momento nel quale l'esistenza del costo del bene può dirsi "certa", tanto che proprio al FAC è legato l'obbligo contrattuale del pagamento del saldo dovuto al fornitore.

Nel caso specifico, in merito a un macchinario con contratto d'acquisto sottoscritto nel 2016 e consegnato nel 2016, il FAC è stato sottoscritto il 13 gennaio 2017 e il saldo dovuto è

stato corrisposto al fornitore il 9 febbraio 2017 e il 5 aprile 2017. In tal caso, secondo l'Agenzia, il requisito della certezza si è concretizzato nel 2017, per cui tale bene può accedere alla disciplina dell'**iper-ammortamento**.

Per altri beni, invece, il FAC è stato sottoscritto nel giugno/luglio 2017, mentre il saldo è stato corrisposto diversi mesi prima, nel dicembre 2016.

In tali casi, dall'esame congiunto delle clausole contrattuali (che legano il pagamento del saldo all'esito positivo del collaudo presso l'impresa) e delle dinamiche finanziarie dei corrispettivi (che dimostrano che il pagamento al fornitore è stato completato diversi mesi prima del rilascio del FAC), secondo l'Agenzia l'investimento è stato "effettuato", ai sensi dei commi 1 e 2 dell'art. 109 del TUIR, già il 22 dicembre 2016, giorno in cui, con il pagamento (anticipato) del saldo al fornitore, è maturata la **ragionevole certezza** di un esito positivo del collaudo definitivo dei macchinari.

Tuttavia, l'Agenzia rileva che, dalla documentazione allegata, emerge che il fornitore ha motivato il ritardo nell'installazione dei beni a causa della rilevante mole di ordini ricevuti per l'introduzione del super-ammortamento e per la mancanza di alcuni componenti strategici, proponendo all'impresa il pagamento anticipato del saldo con contestuale rilascio di una **garanzia bancaria**.

Laddove il fornitore, in sede di pagamento anticipato del saldo, avesse effettivamente rilasciato, a favore dell'impresa, una garanzia bancaria a "copertura" del rischio di un successivo inadempimento contrattuale, non si potrebbe più configurare, al 22 dicembre 2016, la "certezza" dell'esito positivo del collaudo definitivo dei macchinari. In tal caso, posto che la certezza si avrebbe solo nel 2017 con il FAC, tali beni potrebbero accedere all'iper-ammortamento.

(MF/ms)