

SETTORE

AGEVOLAZIONI

I CREDITI D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI E I CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

RIFERIMENTI

- Art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge n. 178/2020
- Circolare Agenzia Entrate 23.7.2021, n. 9/E
- Informative SEAC 7.1.2021, n. 4, 15.1.2021, n. 13 e 15.6.2021, n. 179

IN SINTESI

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito ai crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi con particolare riguardo a:

- *soggetti esercenti contemporaneamente attività professionale e d'impresa;*
- *investimenti realizzati tramite contratti di leasing / in beni dal costo inferiore a € 516,46;*
- *sovrapposizione di discipline agevolative;*
- *beni con IVA indetraibile / di contributi per l'acquisizione dei beni agevolati / di beni in leasing riscattati;*
- *la regolarità contributiva ai fini della compensazione del credito;*
- *utilizzo in compensazione del credito oltre il terzo anno / in un'unica quota, nonchè in caso di ritardo nell'interconnessione / utilizzo in compensazione per importo superiore a € 5.000;*
- *utilizzo del credito da parte di un soggetto diverso da quello che lo ha maturato (operazioni straordinarie / eredi / partecipanti di entri trasparenti / soci di società cooperative);*

I chiarimenti riguardano altresì la rideterminazione dell'agevolazione in caso di leasing / furto del bene, nonchè l'indicazione della norma agevolativa sulle fatture / altri documenti di acquisto dei beni.

SERVIZI COLLEGATI

settimana **professionale**

SO *fisco*
SCHEDE OPERATIVE

ilnotiziario



RIPRODUZIONE VIETATA

Con la Circolare 23.7.2021, n. 9/E l'Agenzia delle Entrate, dopo aver riepilogato l'evoluzione normativa in materia di agevolazioni per gli investimenti in beni strumentali nuovi (dal maxi / iper ammortamento ai crediti d'imposta di cui alla Legge n. 160/2019 e n. 178/2020) ha fornito una serie di utili chiarimenti con particolare riferimento ai crediti d'imposta introdotti dall'art. 1, commi da 1051 a 1063 e 1065, della citata Legge n. 178/2020 (Finanziaria 2021 - Informativa SEAC [7.1.2021, n. 4](#)).

La stessa Agenzia, evidenziando le "numerose analogie" di tali crediti d'imposta con il maxi / iper ammortamento sia con riferimento ai requisiti soggettivi ed oggettivi che agli aspetti tecnici / procedurali, rinvia "per quanto compatibili", ai chiarimenti contenuti nella Circolare 30.3.2017, n. 4/E.

SOGGETTI INTERESSATI

RETI DI IMPRESE / STP / ASSOCIAZIONI TRA PROFESSIONISTI

Dopo aver rammentato che l'agevolazione spetta alle imprese residenti in Italia, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, a prescindere dalla forma giuridica / settore di appartenenza / dimensione e dal regime di determinazione del reddito, nonché agli enti non commerciali con riguardo all'attività commerciale esercitata e alle imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32, TUIR, nella Circolare n. 9/E in esame l'Agenzia precisa che **rientrano tra i soggetti beneficiari**:

- le **reti di imprese**. A tal fine è necessario distinguere tra "reti-soggetto" e "reti-contratto".

Reti soggetto	Configurano enti commerciali ovvero enti non commerciali ex art. 73, comma 1, lett. b) e c), TUIR, a seconda che svolgano o meno attività commerciale in via principale / esclusiva.
Reti contratto	L'adesione al contratto di rete non comporta l'attribuzione di soggettività tributaria alla rete risultante dal contratto e pertanto gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete producono effetti direttamente in capo ai partecipanti alla rete , come precisato dalla stessa Agenzia nella Circolare 15.2.2011, n. 4/E.

- le **STP titolari di reddito d'impresa** ex art. 10, comma 3, Legge n. 183/2011. Tali soggetti possono avvalersi:
 - del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali **materiali e immateriali "Industria 4.0"**, di cui alle Tabelle A e B, Finanziaria 2007;
 - del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali **materiali e immateriali "generici"**, ossia diversi da quelli di cui alle predette Tabelle A e B;
- i **lavoratori autonomi** esercenti l'attività, **anche in forma associata**, ex art. 53, comma 1, TUIR (ad esempio, associazioni tra professionisti di cui all'art. 5, comma 3, lett. c, TUIR). Per tali soggetti il credito d'imposta spetta limitatamente agli investimenti **in beni strumentali materiali e immateriali "generici"**.

L'Agenzia rammenta che la "società tra avvocati" costituita ai sensi dell'art. 16, D.Lgs. n. 96/2001, consegue reddito di lavoro autonomo, *"in quanto tale modello societario non è riconducibile a quelli delle società commerciali di persone e di capitali disciplinate dal Codice civile"*.



Posto che per usufruire dell'agevolazione non è prevista alcuna condizione collegata alla data di inizio dell'attività, la stessa spetta anche ai soggetti che hanno **iniziato l'attività dal 2020**.

IMPRESE DESTINATARIE DI SANZIONI INTERDITTIVE

I crediti d'imposta in esame non spettano alle imprese:

- in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, altra procedura concorsuale di cui al RD n. 267/42, al D.Lgs. n. 14/2019 (c.d. "Codice della crisi d'impresa") ovvero da altre leggi speciali, nonché a quelle che hanno in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle predette situazioni;

- destinatarie di **sanzioni interdittive** ex art. 9, comma 2, D.Lgs. n. 231/2001.

Con riguardo a tale ultima fattispecie, l'Agenzia nella Circolare n. 9/E in esame precisa che l'esclusione dall'agevolazione opera **per il medesimo arco temporale interessato dalle predette sanzioni**.

Di conseguenza poiché gli investimenti in beni strumentali nuovi **effettuati in tale arco temporale non rilevano** ai fini dell'agevolazione, i relativi **costi vanno esclusi dal calcolo del credito d'imposta**. Così, ad esempio, in caso di un "periodo di interdizione" di 6 mesi (dall'1.3.2021 all'1.9.2021), l'impresa destinataria della sanzione interdittiva non può usufruire del credito d'imposta relativamente ai costi degli investimenti effettuati nel medesimo periodo (1.3.2021 – 1.9.2021).



Ai fini della determinazione del momento di effettuazione degli investimenti è necessario avere riguardo alle regole generali della competenza ex art. 109, commi 1 e 2, TUIR.

CONTEMPORANEO ESERCIZIO DI ATTIVITÀ DI LAVORO AUTONOMO E D'IMPRESA

L'Agenzia dopo aver rammentato che:

- i soggetti esercenti attività di impresa possono beneficiare sia del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali **materiali e immateriali "Industria 4.0"**, sia del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali **materiali e immateriali "generici"**;
- gli **"esercenti arti e professioni"** possono beneficiare esclusivamente del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali **materiali e immateriali "generici"**;

precisa che in caso di contestuale esercizio sia di un'attività di lavoro autonomo (principale) sia di un'attività d'impresa (secondaria), non **sono previste preclusioni** alla fruizione dell'agevolazione, in capo allo stesso soggetto, per gli investimenti effettuati nell'ambito delle due diverse attività.

A tal fine il beneficiario dovrà provvedere, *"sul piano contabile e documentale"*, a **separare correttamente le spese ammissibili** ai fini del calcolo del credito d'imposta.

INVESTIMENTI

BENI "INDUSTRIA 4.0" IN LEASING

Relativamente al credito d'imposta per investimenti in beni materiali ed immateriali "generici" l'art. 1, comma 1054, Legge n. 178/2020 riconosce espressamente il beneficio anche se acquisiti in leasing.

Il mancato richiamo al leasing nei commi da 1055 a 1058 del citato art. 1 con riguardo agli investimenti in **beni materiali ed immateriali "Industria 4.0"** costituisce, secondo l'Agenzia, *"un mero difetto di coordinamento formale"* e pertanto, anche per tali beni, **l'agevolazione spetta anche in caso di acquisizione in leasing**.

BENI DI COSTO UNITARIO NON SUPERIORE A € 516,46

L'Agenzia nella Circolare n. 9/E in esame conferma che i beni materiali strumentali di costo unitario pari o inferiore a € 516,46 **sono ammissibili** al credito d'imposta a prescindere dalla modalità di deduzione del relativo costo (integrale nell'esercizio di sostenimento o ripartito in più esercizi tramite le quote di ammortamento).

AMBITO TEMPORALE

SOVRAPPOSIZIONE CREDITO D'IMPOSTA FINANZIARIA 2020 E FINANZIARIA 2021

Come stabilito dal comma 1051 del citato art. 1, i crediti d'imposta spettano per gli investimenti in **beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate in Italia** effettuati **dal 16.11.2020:**

- **fino al 31.12.2022;**

ovvero

- **fino al 30.6.2023** a condizione che entro il 31.12.2022 sia **accettato l'ordine** e siano **versati acconti** pari almeno al **20%** del costo di acquisizione.

RIPRODUZIONE VIETATA

La nuova disciplina si “sovrappone” in parte a quella contenuta nell’art. 1, commi da 184 a 197, Legge n. 160/2019 (Finanziaria 2020), che interessa gli investimenti effettuati nel 2020 (o 30.6.2021 alle predette condizioni relative all’ordine / acconti). In particolare la **sovrapposizione** riguarda gli investimenti effettuati **dal 16.11.2020 al 31.12.2020 (o 30.6.2021)**.

Sul punto l’Agenzia precisa che il coordinamento delle due discipline deve avvenire distinguendo le seguenti fattispecie.

Condizione	Disciplina applicabile
Al 15.11.2020 si è proceduto all’ordine vincolante ed è stato versato un acconto del 20% (prenotazione)	“ Vecchia ” disciplina ex Legge n. 160/2019 se gli investimenti sono effettuati (completati) entro il 30.6.2021
Al 15.11.2020 non si è proceduto all’ordine vincolante e non è stato versato un acconto del 20% (prenotazione)	Nuova disciplina ex Legge n. 178/2020

Come evidenziato dall’Agenzia



“tale interpretazione trova fondamento nella volontà del legislatore di anticipare gli effetti del nuovo regime agevolativo, senza attendere la naturale scadenza dell’ordinario termine del precedente regime (i.e., 31 dicembre 2020). Il motivo di tale scelta risiede nella necessità di scongiurare un rallentamento degli investimenti «nuovi» (per tali intendendosi quelli intrapresi dal 16 novembre 2020) a causa del c.d. «effetto annuncio», che – a seguito dell’approvazione, ... del disegno di legge di bilancio per l’anno 2021, avvenuta proprio il 16 novembre 2020 – avrebbe spinto i soggetti interessati ad aspettare il 1° gennaio 2021 per poter beneficiare direttamente di un regime (in linea generale) più vantaggioso”.

DETERMINAZIONE AGEVOLAZIONE

RETI DI IMPRESE

Ai fini dell’applicazione dell’agevolazione in esame da parte delle reti di imprese l’Agenzia, nella Circolare n. 9/E in esame, distingue a seconda che le stesse si configurino come “reti-soggetto” ovvero “reti-contratto”.

Reti soggetto	<p>La rete di imprese dotata di fondo patrimoniale si configura mediante l’iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del Registro Imprese.</p> <p>In tal caso la rete acquisisce un’autonoma soggettività (anche tributaria) e gli atti eseguiti in esecuzione del programma comune di rete producono effetto direttamente in capo alla “rete-soggetto”.</p> <p>Di conseguenza, gli investimenti in beni strumentali nuovi sono imputabili alla “rete-soggetto”, la quale, risultando essere un’“impresa” è il soggetto destinatario dell’agevolazione.</p> <p>La “rete-soggetto”, quindi, applica autonomamente il meccanismo di calcolo del credito d’imposta con riguardo ai costi relativi agli investimenti ammissibili effettuati in esecuzione del programma comune di rete, di competenza del periodo d’imposta in cui intende avvalersi dell’agevolazione, ferma restando, in capo alla stessa, la sussistenza di tutte le condizioni previste dall’agevolazione, tra cui la verifica relativa al raggiungimento della soglia massima degli investimenti ammissibili.</p>
----------------------	--

Reti contratto

In tal caso:

- la rete di imprese è **priva di autonoma soggettività giuridica / tributaria**. Gli atti eseguiti in esecuzione del programma comune di rete **producono effetto in capo alle imprese partecipanti**;
- la titolarità di beni / diritti / obblighi / atti è riferibile **quota parte** alle singole imprese partecipanti alla rete. In linea generale, la titolarità delle situazioni giuridiche resta in capo ai singoli partecipanti, ancorché l'organo comune possa esercitare una rappresentanza unitaria nei confronti di terzi.

In merito agli investimenti in beni strumentali nuovi possono verificarsi le seguenti situazioni.

Soggetto che effettua l'investimento	Adempimenti
Organo comune in veste di mandatario con rappresentanza	<ul style="list-style-type: none">L'acquisto è direttamente imputato ai singoli partecipanti;il fornitore fattura l'operazione effettuata dall'organo comune, ai singoli partecipanti, per la parte di prezzo ad essi imputabile.
Singola impresa / impresa "capofila" che agisce senza rappresentanza	<ul style="list-style-type: none">L'acquisto non comporta alcun un effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto;la singola impresa / impresa "capofila" deve "ribaltare" il costo agli altri partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese.

Di fatto, per i costi riferiti ad investimenti in beni fatturato o "ribaltati" alle singole imprese retiste, queste ultime hanno diritto al credito d'imposta sulla quota parte del costo di propria competenza. Più specificatamente, il credito d'imposta è **applicato autonomamente da ciascuna impresa** aderente alla rete:

- in relazione alla **quota di costi di competenza del periodo d'imposta direttamente imputati**, laddove gli investimenti, effettuati in esecuzione del programma comune di rete, siano stati posti in essere dall'organo comune (mandatario con rappresentanza delle imprese aderenti alla rete);
- in relazione alla **quota di costi a queste "ribaltati"**, laddove gli investimenti siano stati posti in essere da un'impresa della rete / impresa "capofila" (che opera senza rappresentanza).

Ai fini della verifica del raggiungimento dell'importo massimo di investimenti ammissibili, gli investimenti effettuati in esecuzione del programma comune **sono cumulati con gli eventuali ulteriori investimenti effettuati direttamente dalle singole imprese aderenti alla rete**.

Tale verifica va effettuata in capo ad ogni impresa (di conseguenza, non rileva la circostanza che l'**importo degli investimenti fatturati / "addebitati"** all'organo comune **ecceda** la soglia massima).

RILEVANZA DELL'IVA

Ai fini della determinazione del valore degli investimenti, l'Agenzia nella Circolare n. 9/E precisa che:

- l'**IVA** relativa alle operazioni di acquisto **totalmente indetraibile** ex art. 19-bis 1, DPR n. 633/72 o per effetto dell'opzione ex art. 36-bis, DPR n. 633/72 **costituisce una componente di costo** ai fini della determinazione del credito d'imposta in esame;

- l'**IVA parzialmente detraibile** in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni detraibili e le operazioni esenti ex art. 19, comma 5, DPR n. 633/72 **non rileva** ai fini della determinazione del valore degli investimenti.

Infatti l'IVA parzialmente detraibile per effetto del pro-rata **non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto**, ma si qualifica come **costo generale**.



In merito agli investimenti effettuati mediante **contratti di leasing**, nel caso in cui per l'utilizzatore l'IVA sui canoni di locazione sia detraibile ex art. 19-bis 1, DPR n. 633/2, ai fini dell'agevolazione **rileva anche l'IVA pagata dal locatore per l'acquisto del bene**.

CONTRIBUTI PER L'ACQUISIZIONE DEI BENI AGEVOLATI

L'Agenzia, nella Circolare n. 9/E in esame, ribadendo quanto già chiarito nella Circolare 30.3.2017, n. 4/E con riferimento al maxi / iper ammortamento, precisa che ai fini della determinazione dell'agevolazione il **costo del bene deve essere assunto al lordo di contributi in c/impianti**, a prescindere dalla modalità di contabilizzazione degli stessi (a riduzione del costo del bene ovvero con la tecnica dei risconti).

BENI IN LEASING RISCATTATI

Per gli investimenti in leasing assume rilevanza il **costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni**.

Sul punto l'Agenzia precisa che **non rileva il prezzo di riscatto** pagato dal conduttore. Infatti, secondo l'Agenzia una diversa interpretazione comporterebbe un maggior credito d'imposta a favore dei soggetti che acquisiscono il bene in leasing rispetto a coloro che effettuano l'acquisto dello stesso.

REQUISITI PER LA FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

RISPETTO NORME SICUREZZA LAVORO / VERSAMENTO CONTRIBUTI

La spettanza dell'agevolazione in esame è subordinata al **rispetto delle norme in materia di sicurezza sul lavoro** e al corretto adempimento degli obblighi di **versamento dei contributi previdenziali ed assistenziali** dei lavoratori.

Tale requisito è richiesto sia alle imprese sia ai lavoratori autonomi.

Regolarità contributiva

La **disponibilità del DURC** in corso di validità al **momento della fruizione del credito d'imposta** costituisce prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali.

A tal fine, secondo quanto chiarito dall'Agenzia nella Circolare n. 9/E, è necessario che tale documento risulti **in corso di validità "all'atto di ciascun utilizzo in compensazione"**:

- sia nel caso in cui il contribuente abbia provveduto a richiederlo (e l'abbia ottenuto);
- sia nel caso in cui, pur non avendolo richiesto, *"l'avrebbe ottenuto perché in regola con gli obblighi contributivi"*.

In presenza di un **DURC "irregolare" / "negativo"**, ossia richiesto e non rilasciato oppure non ottenibile qualora richiesto, la fruizione del credito d'imposta spettante non è consentita. Se la quota annuale del credito è stata comunque utilizzata in compensazione, tale utilizzo è considerato indebito posto che la regolarità contributiva costituisce una **condizione necessaria ai fini della legittima fruizione del credito d'imposta**.

In tal caso, nei confronti del soggetto beneficiario, oltre all'obbligo di versamento di quanto indebitamente compensato, comprensivo di interessi, risulta applicabile la **sanzione pari al 30% del credito utilizzato** ex art. 13, comma 4, D.Lgs. n. 471/97.

UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

UTILIZZO OLTRE IL TERZO ANNO A QUELLO DI ENTRATA IN FUNZIONE / INTERCONNESSIONE

Il credito d'imposta in esame è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** con il mod. F24 in **3 quote** annuali di pari importo a decorrere dall'anno di entrata in funzione / interconnessione.

Dopo aver precisato che tale disposizione risponde alla necessità, di ordine finanziario, di individuare un limite annuo all'utilizzo del credito d'imposta (1/3 dell'importo maturato) e non a quella di fissare un obbligo di utilizzo dell'intera quota annuale o un limite temporale alla relativa fruizione, l'Agenzia nella Circolare n. 9/E in esame chiarisce nel caso in cui la quota annuale / parte di essa non sia utilizzata, l'ammontare residuo **potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi senza alcun limite temporale ed essere utilizzato già dall'anno successivo**, secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito, incrementando la quota fruibile a partire dal medesimo anno.

Esempio 1



Si ipotizzi che il credito d'imposta spettante nell'anno N (data di entrata in funzione / interconnessione del bene) sia pari a 3.000.

La quota utilizzabile in ciascun anno risulta pertanto pari a € 1.000 (3.000 / 3).

Nel caso in cui:

- nell'anno N il credito è utilizzato per € 800, nell'anno N+1 è possibile l'utilizzo di € 1.200 (quota anno N+1 + residui anno N);
- nell'anno N+2 il credito è utilizzato per € 700, nell'anno N+4 è possibile utilizzare il residuo pari a 300.

anno N	utilizzo 800	→ residuo non utilizzato 200 (1.000 - 800)
anno N+1	utilizzo 1.200	→ quota anno N+1 (1.000) + residuo quota anno N (200)
anno N+2	utilizzo 700	→ residuo non utilizzato 300 (1.000 - 700)
anno N+4	utilizzo 300	→ residuo anno N+2

UTILIZZO IN UN'UNICA QUOTA

Il credito d'imposta in esame può essere **utilizzato in compensazione in un'unica quota** al sussistere di determinate condizioni. In particolare tale possibilità, per effetto del combinato disposto dell'art. 1, comma 1059, Finanziaria 2021 e del nuovo comma 1059-bis, introdotto dall'art. 20, DL n. 73/2021, c.d. "Decreto Sostegni-bis", riguarda:

- il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali **materiali "generici"** effettuati nel periodo 16.11.2020 - 31.12.2021, **indipendentemente dal volume dei ricavi / compensi** del soggetto beneficiario;
- il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali **immateriali "generici"** effettuati nel medesimo arco temporale dai soggetti con un volume di **ricavi / compensi inferiori a € 5 milioni**.



La verifica dei limiti di ricavi / compensi va effettuata avendo riguardo a quelli conseguiti nel **periodo d'imposta precedente a quello di entrata in funzione del bene**.

Secondo l'Agenzia, infatti, posto che il credito d'imposta per i beni "generici" è consentita dall'anno di entrata in funzione, una diversa interpretazione potrebbe non rendere possibile l'utilizzo del credito nell'anno di effettuazione dell'investimento laddove tale anno coincidesse con quello di entrata in funzione, non essendo noto in corso d'anno l'ammontare di ricavi / compensi che saranno conseguiti nell'anno stesso.

Alla luce di quanto sopra, l'Agenzia nella Circolare n. 9/E in esame precisa che:

- **non è possibile utilizzare in un'unica quota:**
 - il credito d'imposta per gli investimenti effettuati nel **secondo anno di applicazione**

dell'agevolazione ai sensi dell'art. 1, comma 1055, Legge n. 178/2020, ossia quelli effettuati nel 2022;

- il credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali "Industria 4.0", per i quali è consentito esclusivamente l'utilizzo **in 3 quote annuali**, a prescindere dai ricavi / compensi del soggetto beneficiario;
- l'**utilizzo in un'unica quota rappresenta una facoltà** che, se non esercitata, comporta la fruizione del credito in 3 quote annuali di pari importo.



Come sopra accennato, qualora il contribuente scelga di fruire del credito d'imposta in un'unica quota, il credito non utilizzato, in tutto o in parte, potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi.

RITARDO NELL'INTERCONNESSIONE

Il credito d'imposta in esame è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** con il mod. F24 a decorrere:

- **dall'anno di entrata in funzione** per gli investimenti in **beni "generici"**;
ovvero
- **dall'anno in cui è intervenuta l'interconnessione** per gli investimenti in **beni "Industria 4.0"**.

L'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E conferma, analogamente a quanto previsto per il maxi / iper ammortamento, che qualora l'**interconnessione** avvenga in un **periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione**, il credito d'imposta **può essere fruito**:

- **"in misura ridotta"**, a decorrere dall'anno di entrata in funzione del bene, applicando l'aliquota spettante agli investimenti aventi ad oggetto beni strumentali "generici" (10% - 6%);
- **"in misura piena"**, a partire dall'anno dell'avvenuta interconnessione, applicando le aliquote previste per i beni "Industria 4.0".

Di conseguenza, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, il contribuente può fruire del credito d'imposta "in misura ridotta" **fino all'anno precedente** a quello in cui si realizza l'interconnessione o, in alternativa, può attendere l'interconnessione e fruire del credito d'imposta "in misura piena".



Qualora l'impresa decida di avvalersi del credito di imposta "in misura ridotta" a seguito dell'entrata in funzione del bene, l'ammontare del credito d'imposta "in misura piena" successivamente fruibile dall'anno di interconnessione dovrà essere **decurtato di quanto già fruito**. Tale valore, al netto del credito di imposta già fruito, sarà poi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo.

Esempio 2



Nel 2021 un'impresa acquista un bene agevolabile per € 90.000. Nel medesimo anno il bene entra in funzione e nel 2022 si procede all'interconnessione.

Il credito d'imposta spettante è pari a € 9.000.

Se nel 2021 l'impresa utilizza in compensazione la prima quota del credito spettante, pari a € 3.000 ($9.000 / 3$), a partire dal 2022, anno da cui si realizza l'interconnessione decorrerà il nuovo triennio di fruizione del credito spettante. La quota annua compensabile risulta quindi pari a € 14.000 [$(90.000 \times 50\% - 3.000) / 3$].

Adempimenti richiesti

Esclusivamente con riferimento al credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali ed immateriali "Industria 4.0" è richiesta:

- un'apposita comunicazione al MISE, al quale è demandata l'individuazione delle modalità e dei termini di invio della stessa;
- la predisposizione di una **perizia asseverata / attestato di conformità** da cui risulti che i beni possiedono le caratteristiche tecniche previste e la relativa interconnessione al sistema aziendale.

Per i beni di costo unitario pari o inferiore a € 300.000, la perizia può essere sostituita da una dichiarazione resa dal legale rappresentante.

In particolare dalla **perizia asseverata / attestato di conformità** deve risultare che i beni:

- **possiedono caratteristiche tecniche** tali da includerli nelle citate Tabelle A e B, Finanziaria 2017;
- **sono interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare n. 9/E in esame, non è previsto uno specifico termine entro il quale deve intervenire l'interconnessione e l'acquisizione dei documenti attestanti la sussistenza dei requisiti per la fruizione dell'agevolazione.

In merito, richiamando i chiarimenti forniti nella citata Circolare 30.3.2017, n. 4/E, nella Risoluzione 9.4.2008, n. 27/E in tema di iper ammortamento e nella Risposta 8.6.2021, n. 394 resa in riferimento al credito d'imposta in esame, l'Agenzia ora precisa che, poiché l'interconnessione può intervenire anche in un anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene esclusivamente per la necessità di acquisire / adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione, **l'agevolazione non viene meno** a condizione che:

- le caratteristiche tecniche, richieste, siano presenti **già anteriormente al primo utilizzo / messa in funzione del bene**;
- le suddette caratteristiche tecnologiche e di interconnessione **permangano per l'intero periodo di tempo di fruizione del credito d'imposta**.

UTILIZZO PER IMPORTI SUPERIORI A € 5.000

L'Agenzia, tenendo conto dei chiarimenti forniti in occasione degli incontri con la stampa specializzata di inizio 2020 e con la Circolare 15.5.2014, n. 10/E, precisa che l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi per importi superiori a € 5.000 **non richiede l'apposizione del visto di conformità** sulla dichiarazione dei redditi in cui il credito viene indicato, poichè lo stesso ha **natura strettamente agevolativa** (non è direttamente riconducibile alle imposte sui redditi).

CASI PARTICOLARI

Operazioni straordinarie

In presenza di operazioni straordinarie, caratterizzate dalla *"veicolazione dell'azienda / ramo d'azienda"* (ad esempio, conferimento ditta individuale in società) **nel cui ambito è rinvenibile il bene agevolato, l'avente causa continua a fruire del credito d'imposta maturato in capo al dante causa**, secondo le regole determinate in capo a quest'ultimo, **a prescindere dal sopravvenuto cambio di proprietà** del complesso aziendale.

Eredi dell'imprenditore

In caso di decesso del beneficiario dell'agevolazione, titolare di un'impresa individuale, il credito maturato in capo al de cuius **può essere trasferito agli eredi**, a condizione che proseguano l'attività.

Soci di società di persone / collaboratori impresa familiare /

Il credito d'imposta in esame può essere trasferito ai **soci di società di persone / collaboratori dell'impresa familiare** in proporzione alle quote di partecipazione agli utili. A tal fine:

- nel quadro RU del mod. REDDITI della società / ditta individuale relativo al periodo di imposta nel quale il credito è maturato (periodo d'imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati) va riportato **l'ammontare spettante, quello eventualmente già utilizzato e quello residuo da riportare** nella successiva dichiarazione, **al netto di quanto attribuito ai soci / collaboratori**
- i soci / collaboratori acquisiscono nella relativa dichiarazione la quota di credito assegnata, al fine dell'utilizzo in compensazione.

Va altresì evidenziato che:

- l'utilizzo del credito d'imposta è consentito a **decorrere dall'entrata in funzione del bene / interconnessione** dello stesso;
- l'utilizzo da parte del socio / collaboratore della propria quota di credito d'imposta è **subordinato alla fruibilità del credito medesimo da parte della società / ditta individuale**, ossia all'entrata in funzione / interconnessione del bene agevolato;
- in ciascun anno, la parte di credito attribuita ai soci / collaboratori, incrementata da quella utilizzata direttamente dalla società / ditta individuale, **non può eccedere la quota fruibile annualmente**.

Esempio 3

Una società di persone è titolare di un credito d'imposta fruibile nella misura complessiva di 300 da ripartire in 3 quote annuali.

La società può utilizzare in compensazione il credito d'imposta nella misura massima di 100 per ciascun anno, ossia:

- anno N → 100
- anno N+1 → 100
- anno N+2 → 100

Di conseguenza, la quota annuale massima di credito compensabile da parte della società trasparente è pari a 100.

Ipotizzando che nell'anno N la società utilizzi il credito d'imposta per 80, la stessa potrà attribuire ai soci la quota di credito residua (20), ripartendola tra gli stessi. In caso di 2 soci che partecipino la società al 50%, la stessa potrà attribuire al:

- socio A una quota del credito d'imposta residuo annuo di 10;
- socio B una quota del credito d'imposta residuo annuo di 10.

Nell'anno N l'importo complessivo del credito d'imposta utilizzabile da parte della società trasparente e dei soci (80 per la società / 10 per ciascuno dei soci A e B) non deve essere superiore alla quota massima di credito d'imposta fruibile nell'anno (100). Tale regola è applicabile anche all'anno N+1 e all'anno N+2.

Soci di società cooperative

Con riguardo alla possibilità di trasferimento del credito d'imposta in esame dalla società cooperativa ai relativi soci l'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E:

- rammenta che i destinatari dell'agevolazione sono i **soggetti titolari di reddito d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica (esclusi i "soggetti in difficoltà");
- richiama la Risposta 5.2.2020, n. 85 nella quale la stessa ha riconosciuto la legittimità dell'attribuzione al socio di società di persone / collaboratore dell'impresa familiare del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, in virtù del principio di trasparenza. Infatti, nell'ipotesi di tassazione per trasparenza, l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società **non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta**, ma ne **costituisce una particolare forma di utilizzo**.

Da quanto sopra consegue che **soltanto le società cooperative che hanno optato per la trasparenza fiscale** ex art. 115, TUIR possono imputare ai soci il credito maturato in capo alle stesse.

CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI**VERIFICA DEL CUMULO**

Il credito d'imposta in esame **è cumulabile con altre agevolazioni** (fiscali e non) aventi ad oggetto gli stessi costi, a condizione che il cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito ai fini IRPEF / IRES e della base imponibile IRAP, non comporti il superamento del costo sostenuto.

L'Agenzia nella citata Circolare n. 9/E precisa che eventuali ulteriori limitazioni alla fruizione del credito, con conseguente divieto di cumulo, possono essere disposte dalla disciplina relativa alle altre misure di favore.

Per verificare che, a seguito del cumulo degli incentivi, i **costi** relativi agli investimenti agevolabili **non superino il limite massimo**, rappresentato dal 100% del loro ammontare:

- vanno **individuati i costi riferibili ai beni oggetto di investimento ammissibili alle diverse agevolazioni**. Tali costi vanno assunti al lordo dei contributi agli stessi correlati, ossia per il loro intero ammontare;
- va **calcolato il credito d'imposta "teorico" spettante** che va sommato a quello degli altri incentivi concessi per gli stessi investimenti. Tale sommatoria **non deve superare l'ammontare complessivo dei costi ammissibili** di competenza per il quale il contribuente intende avvalersi del credito di imposta.



Nella sommatoria va considerato anche il beneficio connesso alla non concorrenza del credito d'imposta alla formazione del reddito ai fini IRPEF / IRES e della base imponibile IRAP.

Qualora la somma dell'importo degli altri incentivi concessi sugli investimenti ammissibili e del credito di imposta in esame, maggiorato del suddetto risparmio d'imposta, risulta:

- **minore / uguale** al costo agevolabile, è possibile **beneficiare interamente del credito di imposta**;
- **superiore** al costo agevolabile, il contribuente deve ridurre corrispondentemente il credito spettante in modo tale che, sommato agli altri incentivi pubblici (fiscali e non) concessi per il medesimo investimento in beni strumentali, **non sia superato il limite massimo** (100% dei costi sostenuti).

RIDETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

BENI IN LEASING

Nel caso di investimenti effettuati in leasing, il **mancato esercizio del diritto di riscatto** nonché la **cessione del contratto di leasing durante il "periodo di sorveglianza"** costituiscono causa di **rideterminazione dell'incentivo**.

L'Agenzia precisa, infatti, che in base al principio di equivalenza tra l'acquisto del bene in proprio e l'acquisizione dello stesso tramite contratto di leasing, le predette ipotesi sono assimilabili alle fattispecie previste dal comma 1060, Finanziaria 2021, in base al quale, qualora il bene agevolato sia **ceduto a titolo oneroso / destinato a strutture produttive situate all'estero** (anche appartenenti allo stesso soggetto) **entro il 31.12 del secondo anno successivo** a quello di entrata in funzione / interconnessione, il credito d'imposta è ridotto in misura corrispondente, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.



In caso di mancato esercizio del diritto di riscatto / cessione del contratto di leasing, dall'originaria base di calcolo dell'agevolazione (rappresentata dalla somma di tutti i costi dei beni ammessi all'agevolazione) va escluso il **costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni**.

Il credito d'imposta **non è oggetto di rideterminazione** se, nel "periodo di sorveglianza", il bene acquisito in proprietà a seguito di riscatto sia successivamente ceduto a una società di leasing nel contesto di un'operazione di sale and lease back. In tal caso infatti l'eventuale **esercizio del diritto di riscatto del bene oggetto del contratto** non configura un'ulteriore ipotesi di investimento agevolabile.

Investimenti sostitutivi

L'Agenzia, nella Circolare n. 9/E in esame, precisa che anche nelle ipotesi in cui la rideterminazione riguardi i beni in leasing, è prevista l'applicazione delle disposizioni di cui ai commi 35 e 36 dell'art. 1, Legge n. 205/2017 (Finanziaria 2018) in materia di investimenti sostitutivi.

In particolare, ai sensi del citato comma 35, qualora nel corso del periodo di sorveglianza si ceda il bene agevolato, la fruizione delle residue quote del beneficio non viene meno, purché, nello stesso

periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- **provveda alla sostituzione del bene originario** con un **bene materiale strumentale nuovo** avente **caratteristiche tecnologiche analoghe / superiori** a quelle previste dalla citata Tabella;
- **attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo / le caratteristiche del nuovo bene / il requisito dell'interconnessione** ai sensi dell'art. 1, comma 11, Legge n. 232/2016.

Se il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo risulta inferiore al costo di acquisizione del bene sostituito, la fruizione del beneficio prosegue per le **quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento** (inferiore).



Le disposizioni concernenti gli investimenti sostitutivi si rendono applicabili esclusivamente per i **beni materiali** della Tabella A.

FURTO DEL BENE

Il furto del bene agevolato, **comprovato dalla denuncia** alle autorità competenti, con conseguente fuoriuscita dello stesso dal regime d'impresa/attività professionale, **non comporta la rideterminazione dell'agevolazione**, poiché trattasi di un evento indipendente dalla volontà del beneficiario.

FATTURE / ALTRA DOCUMENTAZIONE E INDICAZIONE NORMA AGEVOLATIVA

Relativamente a tutte le tipologie di investimenti il soggetto beneficiario è tenuto a conservare, a pena di revoca dell'agevolazione, la documentazione attestante l'effettivo sostenimento del costo e la corretta determinazione dell'importo agevolabile.

Le fatture / documenti devono **riportare l'espresso riferimento alle disposizioni agevolative**. In particolare, la dicitura differisce a seconda che gli investimenti **in beni strumentali nuovi siano effettuati prima o dopo 16.11.2020**. Sul punto l'Agenzia nella Circolare n. 9/E precisa che:

Condizione	Riferimento da riportare in fattura
Investimenti per i quali al 15.11.2020 si è proceduto all'ordine vincolante ed è stato versato un acconto del 20% (prenotazione)	<p>"Vecchia" disciplina ex Legge n. 160/2019.</p> <p>A tal fine può essere utilizzata la seguente dicitura:</p> <p><i>"Acquisto per il quale è riconosciuto il credito d'imposta ex art. 1, commi da 184 a 194, Legge n. 160/2019"</i></p>
Investimenti effettuati dal 16.11.2020 ossia per i quali al 15.11.2020 non si è proceduto all'ordine vincolante e non è stato versato un acconto del 20% (prenotazione)	<p>Nuova disciplina ex Legge n. 178/2020.</p> <p>A tal fine può essere utilizzata la seguente dicitura:</p> <p><i>"Acquisto per il quale è riconosciuto il credito d'imposta ex art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge n. 178/2020"</i></p>

I documenti già emessi, sprovvisti della corretta indicazione delle disposizioni agevolative di riferimento, possono essere integrati / regolarizzati prima dell'inizio delle attività di controllo dell'Amministrazione finanziaria, sulla base delle modalità indicate dall'Agenzia nella Risposta 5.10.2020, n. 438 (Informativa SEAC [14.10.2020, n. 297](#)). In particolare, nel caso di:

- **fatture ricevute in formato cartaceo**, il riferimento alle disposizioni agevolative può essere riportato dall'acquirente sull'**originale di ogni fattura** (di acconto / saldo), con scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro;
- **fatture elettroniche** ricevute dal venditore tramite SdI, è possibile alternativamente:
 - **stampare** una copia cartacea apponendo il riferimento con scritta indelebile (o timbro) e conservarla ai sensi dell'art. 39, DPR n. 633/72;
 - **realizzare un'integrazione elettronica** da allegare all'originale da conservare unitamente a quest'ultimo, e inviare tale documento sotto forma di autofattura allo SdI, secondo le modalità previste all'Agenzia in materia di reverse charge nella Circolare 17.6.2019, n. 14/E.

