

<b>OGGETTO</b>	<b>BONUS INVESTIMENTI BENI STRUMENTALI – ULTIMI CHIARIMENTI (2° parte)</b>
<b>RIFERIMENTI</b>	ART. 1, CO. DA 1051 A 1067 L. 178/2020; ART. 1 CO 189 E 190 L. 160/2019; ART. 20 DL 73/2021 CM 9/2021 - CM4/2017 – INTERPELLI VARI - RF 002/2021
<b>CIRCOLARE DEL</b>	<b>26/11/2021</b>

*Sintesi: si prosegue l'analisi della prassi dell'Agenzia Entrate in relazione al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.*

## CESSIONE/TRASFERIMENTO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta può essere oggetto di trasferimento a terzi.

### TRASFERIMENTO A SOGGETTI TRASPARENTI

In generale i crediti d'imposta "agevolativi" da indicare a quadro RU:

- possono essere "imputati" ai soci da parte dei soggetti trasparenti (srl in trasparenza; snc/sas o studi associati; impresa familiare)
  - per la quota non utilizzata in via diretta (ove il credito sia utilizzabile solo dall'anno successivo a quello di maturazione, si ritiene si debba imputare l'intero credito d'imposta maturato)
  - in "proporzione" alle quote di partecipazione agli utili
- con operazione che va appositamente monitorata nei campi del quadro RU sia del soggetto trasparente che del socio/collaboratore (anche se persona fisica "privata").

**FACOLTÀ:** in relazione alla facoltà (e non di un obbligo) di imputazione ai soci del credito d'imposta:

- ✓ per i soggetti Irpef (ex art. 22 Tuir): depone il tenore letterale delle citate RM 120/02 ed RM 163/03 (si noti che ciò diverge da quanto previsto per le ritenute d'acconto, per le quali opera l'obbligo di imputazione – v. CM 56/2009 relativa alla cd. "riattribuzione" delle ritenute alla società)
- ✓ per le Srl in trasparenza: depone in tal senso l'art. 7, co. 3, DM 23/04/2004 attuativo.

**N.B.:** il riferimento delle Istruzioni al quadro RU che dispongano che il credito d'imposta "non può formare oggetto di cessione o trasferimento" non si applica alla imputazione per trasparenza.

In via cautelativa, si ritiene che tale facoltà sia ammessa solo nell'anno di maturazione del credito (non anche nei periodi di imposta successivi).

La CM 9/2021 conferma detta impostazione anche per il "bonus investimenti"

**Quadro RU e utilizzo credito d'imposta:** come anticipato in precedenza:

- il quadro RU: va compilato in relazione al periodo di imposta "in cui sono realizzati gli investimenti" (CM 9/2021, p.to 5.6.3): consegna/ultimazione appalto/collaudato
- l'utilizzo del credito: riguarda il momento di entrata in funzione del bene (non 4.0) o dell'interconnessione del bene 4.0 e ciò riguarda anche il socio cui viene imputato il credito d'imposta.

In ciascun anno, la parte di credito attribuita ai soci o ai collaboratori, incrementata da quella utilizzata direttamente dalla società, non può eccedere la quota fruibile annualmente.

#### Esempio9

La Alfa Srl, in trasparenza fiscale con socio unico, il sig. Mario Rossi, matura a luglio 2020 un credito d'imposta (del 6%) pari a €. 20.000 per un investimento entrato in funzione nel 2020 (dunque, utilizzabile, sia dalla Srl che dal socio, dal 2021, in 5 rate annuali).

Essa:

- ✓ utilizza 1/5 del credito (per €. 4.000) nel 2021 per versare ritenute d'acconto
- ✓ assegna il credito d'imposta residuo (€. 16.000) al socio, che lo utilizza per versare le imposte a luglio 2021 per €. 11.000.

Sia la società che il socio compilano il quadro RU, dove danno indicazione dell'imputazione.

## Mod. Redditi SC 2021 - Alfa Srl

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta	RU1	<b>Bonus invest. beni strum.</b>	<b>H</b>	<b>4</b>	
(I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 82 ,00 ) 3			<b>20.000</b> ,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			<b>zero</b> ,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00 2 IVA (Periodici e account) 3 ,00 3 IVA (Saldo) 4 ,00 4 IRES (Account) 5 ,00 5 IRES (Saldo) 6 ,00 6 Imposta sostitutiva 7 ,00 7 IRAP		,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. 1	00	,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)			<b>16.000</b> ,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni 1		<b>4.000</b> ,00

**Non compila la Sez. VI-B** (dedicata alle cessioni del bonus secondo le regole civilistiche di cui al rigo RU9, non per imputazione indicata a rigo RU10; al contrario, il **socio compila la Sez. VI-A**); compila il rigo RU120. Il socio Rossi compila la propria dichiarazione come segue:

## Mod. Redditi PF 2021 - Mario Rossi

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta	RU1	<b>Bonus invest. beni strum.</b>	<b>H</b>	<b>4</b>	
(I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			<b>16.000</b> ,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 82 ,00 ) 3			,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			<b>zero</b> ,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00 2 IVA (Periodici e account) 3 ,00 3 IVA (Saldo) 4 ,00 4 IRPEF (Account) 5 ,00 5 IRPEF (Saldo) 6 ,00 6 Imposta sostitutiva 7 ,00 7		,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni 1		<b>16.000</b> ,00

SEZIONE VI		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Sezione VI-A	RU501	<b>H</b>	<b>4</b>	2020	
Crediti d'imposta	RU502				
				(P.Iva Alfa Srl)	<b>16.000</b> ,00
					,00

## Mod. Redditi SC 2022 - Alfa Srl (anno successivo)

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta	RU1	<b>Bonus invest. beni strum.</b>	<b>H</b>	<b>4</b>	
(I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			<b>4.000</b> ,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 82 ,00 ) 3			,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			<b>4.000</b> ,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00 2 IVA (Periodici e account) 3 ,00 3 IVA (Saldo) 4 ,00 4 IRPEF (Account) 5 ,00 5 IRPEF (Saldo) 6 ,00 6 Imposta sostitutiva 7 ,00 7 IRAP		,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)	Art. 1260 c.c. 1	00	,00
	RU10	Credito d'imposta trasferito (da riportare nel quadro GN o GC o TN o PN)			,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)	Vedere istruzioni 1		<b>zero</b> ,00

## Mod. Redditi PF 2022 - Mario Rossi

SEZIONE I		Dati identificativi del credito d'imposta spettante		Codice credito	
Crediti d'imposta	RU1	<b>Bonus invest. beni strum.</b>	<b>H</b>	<b>4</b>	
(I crediti da indicare nella sezione sono elencati nelle istruzioni)	RU2	Credito d'imposta residuo della precedente dichiarazione			<b>16.000</b> ,00
	RU3	Credito d'imposta ricevuto (da riportare nella sezione VI-A)			,00
	RU5	Credito d'imposta spettante nel periodo (di cui 1 ,00 2 ,00 82 ,00 ) 3			,00
	RU6	Credito utilizzato in compensazione con il mod. F24			<b>11.000</b> ,00
	RU7	Credito utilizzato ai fini	Ritenute 1 ,00 2 IVA (Periodici e account) 3 ,00 3 IVA (Saldo) 4 ,00 4 IRPEF (Account) 5 ,00 5 IRPEF (Saldo) 6 ,00 6 Imposta sostitutiva 7 ,00 7		,00
	RU8	Credito d'imposta riversato			,00
	RU9	Credito d'imposta ceduto (da riportare nella sezione VI-B)			,00
	RU11	Credito d'imposta richiesto a rimborso			,00
	RU12	Credito d'imposta residuo (da riportare nella successiva dichiarazione)			<b>5.000</b> ,00

**Gruppi di società o cooperative:** quanto indicato opera anche in caso di “grande trasparenza” fiscale (art. 115 Tuir), ivi incluse le cooperative, che potranno imputare il bonus alle imprese/altre cooperative socie.

## OPERAZIONI STRAORDINARIE

La CM 9/2021 ha chiarito che:

a) **in generale:** i crediti d'imposta di natura agevolativa non possono essere oggetto:

- di cessione infragruppo (ex art. 43-ter, Dpr 602/73)
- di cessione del credito ex art. 1260 CC

cioè di quanto va indicato a rigo RU9 come visto, rimane ammessa l'imputazione per trasparenza fiscale, da indicare a rigo RU10

b) **in deroga:** situazione diversa si pone nel caso di operazione straordinaria che implichi il **trasferimento d'azienda/ramo d'azienda** nel cui ambito è rinvenibile il bene agevolato; in tal caso, infatti, si verifica una “**confusione di diritti ed obblighi**” dei soggetti coinvolti (a prescindere dall'eventuale “neutralità” fiscale) o meno dell'operazione) che permette il “**transito**” del **credito d'imposta sull'avente causa** (cessionario, conferitario, incorporante, ecc.), secondo le regole/dinamica temporale originariamente determinati in capo al dante causa.

### Casistica

Cessione d'azienda (Risposta 72/2019)	Fusione e scissione	Donazione d'azienda
Conferimento d'azienda	Confluenza di società di persone in ditta individuale	Successione d'azienda (con prosecuzione degli eredi)
Trasformazione societaria		

**Eredi dell'imprenditore:** in caso di decesso del titolare di un'impresa individuale, il transito sugli eredi presuppone che questi proseguano l'attività del de cuius.



**Recapture:** anche il meccanismo “antielusivo” transita sull'avente causa (CM 9/2021 e CM 8/2019).

**Quadro RU:** il “meccanismo” del passaggio al dante causa è del tutto analogo a quanto visto per il caso dell'imputazione per trasparenza, cui si rinvia.

## RECAPTURE - PERIODO DI SORVEGLIANZA

In generale, si impone l'obbligo:

- di **rideterminare il credito d'imposta** con esclusione del bene (e riversamento dell'eventuale eccedenza già utilizzata entro i termini di versamento delle imposte del periodo in cui opera il recapture)
- nel caso in cui, **entro il 31/12 del 2° anno successivo** a quello di entrata in funzione (beni ordinari) o avvenuta interconnessione (beni 4.0)

il bene risulti essere, alternativamente:

- ✓ **ceduto** a terzi a titolo oneroso
- ✓ destinato a **strutture produttive all'estero** (anche dello stesso soggetto, senza cessione a terzi) in modo stabile (es: non rileva l'utilizzo per eseguire delle manutenzioni temporanee – Interp. n. 259/2021).

## CASI DI DEROGA

Il meccanismo di recapture non opera nei seguenti casi:

a) **sostituzione di beni 4.0:** a condizione che l'impresa:

- ✓ nello **stesso periodo d'imposta** (del realizzo/trasferimento all'estero)
- ✓ proceda a sostituire il bene con altro nuovo, avente **caratteristiche tecniche** (di cui all'All. A, L. 232/2016) **analoghe/superiori** a quelle del bene sostituito
- ✓ **attesti** dette **caratteristiche** ed il requisito dell'**interconnessione**, secondo le regole previste.



**N.B.:** la disposizione non opera per i beni “non 4.0” (CM 9/2021).

b) **furto del bene agevolato:** il meccanismo opera solo estromissioni “volontarie” ed anticipate; tuttavia:

- ✓ il fatto che si esula da una cessione in nero va provata con una **denuncia alla P.S.**



**Rottamazione:** in coerenza con i citati principi, si deve ritenere che anche nel caso di eliminazione del bene dal circuito produttivo nel biennio di vigilanza (con l'adozione delle misure previste dal Dpr 441/97) non operi alcun meccanismo di recapture

### BENI ACQUISITI IN LEASING

La CM 9/2019 chiarisce che, ai fini del meccanismo di recapture:

- è operazione **assimilata alla cessione** a terzi
  - ✓ la cessione del contratto di leasing nel periodo di vigilanza
  - ✓ o il mancato riscatto del bene che dovesse cadere nel periodo di vigilanza



**Riscatto:** la disposizione non troverà sostanzialmente applicazione, in quanto presuppone una durata del contratto di leasing di circa 2 anni.

Al contrario, non scatta alcun recapture nel caso di contratto di durata superiore (es: 10 anni), laddove al termine del contratto (al 10° anno, cioè fuori dal periodo di vigilanza) non si eserciti il riscatto.

**Leaseback:** il recapture non opera ove, nel periodo di sorveglianza, il bene sia ceduto alla società di leasing che, successivamente, lo concede in locazione finanziaria.

### CONTRIBUTI - VERIFICA DEL CUMULO

Nel relazione al caso in cui il contribuente, nell'acquisizione dei beni agevolati, abbia fruito di contributi/sovvenzioni pubbliche, l'Agenzia ha fornito una serie di chiarimenti.

### CALCOLO DEL CONTRIBUTO

Un primo chiarimento riguarda il recepimento di quanto già chiarito nella CM 4/2017 in relazione al super/iperammortamento:

- ➔ il costo del bene è assunto **al lordo di eventuali contributi c/impianti**
- ➔ i quali, dunque, **non riducono la base agevolata**



**N.B.:** il chiarimento appare prezioso in quanto costituisce una deroga al principio di determinazione del costo di cui all'art. 110 Tuir, a cui occorre, in generale, fare riferimento.

A tal fine non rileva il comportamento tenuto dall'impresa, che può rilevare il contributo, alternativamente:

- a riduzione del costo ammortizzabile (metodo diretto) su cui effettuare gli ammortamenti
- tra i risconti, con successiva imputazione a C.E. nella stessa proporzione degli ammortamenti effettuati.

#### Esempio9

La Gamma Srl acquista nel 2021 un bene 4.0 sul quale fruisce di un contributo regionale:

- ✓ costo di acquisto: € 100.000 + Iva (coefficiente di ammortamento 20%)
- ✓ contributo: spettante: € 30.000.

Il credito d'imposta si calcola sul costo d'acquisto: **€ 100.000 x 50% = € 50.000**  
anche nel caso in cui la società abbia iscritto il bene a stato patrimoniale per € 70.000.

### CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

L'art. 1, co. 1059, L. 178/2020 dispone che il credito d'imposta

- ➔ è **cumulabile con altre misure di favore** (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi
- ➔ a condizione che:
  - detto cumulo **“non porti al superamento del costo sostenuto”**
  - **tenuto conto** anche della **non imponibilità ai fini dei redditi/lrap.**

Naturalmente occorrerà poi considerare se la disciplina dell'altra agevolazione prevede il divieto.

**Aiuti di stato rilevanti:** attengono a:

- ✓ contributi c/impianti in denaro
- ✓ altri crediti d'imposta

- ✓ eventuali agevolazioni finanziarie (contributi c/interessi o garanzie gratuite – Interpello 508/2021)

Garanzie gratuite/a costo non di mercato: il calcolo dell'aiuto va eseguito ai sensi della Decisione UE C (2010) 4505 del 6/07/2010 (v. Doc. Mise "Determinazione del premio teorico di mercato di una garanzia e dell'ESL).

Tanto premesso si pone l'obbligo di verificare l'intensità di aiuto, procedendo come segue.

I PASSI DA SEGUIRE NEL CALCOLO DEL CUMULO	
1)	<p>In relazione all'intensità di aiuto derivante dal <b>bonus investimenti</b> si somma:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ il credito d'imposta "teoricamente" spettante</li> <li>▪ l'entità della "detassazione": aliquote d'imposta x credito d'imposta teorico</li> </ul> <p><b>Detassazione e soggetti trasparenti</b> (Interpello 604/2021): occorre considerare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ le imposte (<b>Irpef e relative addizionali</b>) <b>risparmiate dai singoli soci</b></li> <li>✓ e l'<b>Irap</b> risparmiata dalla <b>società</b></li> </ul> <p> <b>N.B.:</b> la società dovrà, dunque, richiedere ai soci l'entità del risparmio (o, quantomeno, l'entità del reddito in modo tale da poter calcolare il risparmio per Irpef/addizionali)</p>
2)	<p>Si calcola l'importo teorico derivante dagli <b>altri incentivi pubblici</b> sui medesimi investimenti (che possono, anch'essi, prevedere di considerare anche l'entità dell'eventuale detassazione ai fini redditi/Irap)</p>
3)	<p>Sommare detti importi, verificando se eccedono il costo agevolabile; in particolare:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>▪ <b>se &lt;costo agevolabile</b>: è possibile beneficiare del credito d'imposta per l'intero suo importo</li> <li>▪ <b>se &gt;costo agevolabile</b>: occorre <b>ridurre corrispondentemente il credito di imposta</b> teorico in modo che, sommato agli altri incentivi pubblici, non venga superato il 100% dei costi.</li> </ul> <p><b>N.B.:</b> in sostanza, al supero dell'intensità massima di aiuto, il credito d'imposta</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>✓ non viene perso per intero</li> <li>✓ ma viene solo corrispondentemente ridotto.</li> </ul>

#### ALCUNE FATTISPECIE CUMULABILI

Di seguito alcuni tra i principali contributi pubblici cumulabili col "bonus investimenti" al ricorrere della condizione che detto cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento:

- **Bonus Mezzogiorno** (Interpelli n. 360/2020, n. 157/2021 e n. 600/2021)
- **Contratti di sviluppo** di cui al DM 9/12/2014 (interpello 508/2021)
- **POR FESR 2014-2020** (interpello 604/2021).

RIPRODUZIONE VIETATA - www.redazionefiscale.it

Esempio 10	La Delta Srl, piccola impresa con attività in Sicilia, il 20/11/2020:
	<ul style="list-style-type: none"> <li>✓ ha acquistato un bene 4.0 (interconnesso nel 2020) per € 100.000 + Iva</li> <li>✓ per il quale può fruire del contributo "Bonus Mezzogiorno" per il 45% del costo (contributo imponibile ai fini dei redditi/Irap, che non va monitorato sotto tale aspetto)</li> </ul>
	La Srl dichiara sul 2020 un reddito di € 50.000. Procede al calcolo del cumulo:

Calcoli per il divieto di cumulo		Base di calc.	Aliquota	Importo	% sul costo
Bonus investimenti				10.000	
Detassazione del Bonus invest.	Ires	10.000	24%	2.400	
	Irap	10.000	3,90%	390	
Altre agevolazioni (tassate ai fini redditi/Irap)				9.000	
<b>Totale</b>		<b>20.000</b>		<b>21.790</b>	<b>109,0%</b>
<b>Eccedenza</b>				1.790	
<b>Bonus investimenti spettante</b>				<b>8.210</b>	

Gli aiuti complessivi eccedono il 100% del costo (giungono al 109%); pertanto il bonus investimenti è utilizzabile per una quota corrispondentemente ridotta, pari a € 8.210

## Esempio 11

In relazione all'Esempio precedente, si ponga, ora, che la Srl sia in trasparenza fiscale, con due soci che

- hanno una aliquota marginale Irpef del 38%
- risiedono entrambi in Sicilia, in un Comune privo di addizionale comunale.

I conteggi cambiano come segue:

Calcoli per il divieto di cumulo		Base di calc.	Aliquota	Importo	% sul costo
Bonus investimenti				10.000	
Detassazione del Bonus invest.	<b>Irpef soci</b>	10.000	<b>38%</b>	3.800	
	<b>Add. Reg. Irpef soci</b>	10.000	<b>1,23%</b>	123	
	<b>Irap Srl</b>	10.000	<b>3,90%</b>	390	
Altre agevolazioni (tassate ai fini redditi/Irap)				9.000	
<b>Totale</b>		<b>20.000</b>		<b>23.313</b>	<b>116,6%</b>
<b>Eccedenza</b>				3.313	
<b>Bonus investimenti spettante</b>				<b>6.687</b>	

### FATTURA CON INDICAZIONE DELLA NORMA AGEVOLATIVA

Il c. 195 L. 160/2019, dispone che:



*"Ai fini dei successivi controlli (...) le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 184 a 194".*

Detta menzione (CM 9/2021; Interpelli n. 603/2021, n. 438/2020 e n. 439/2020):

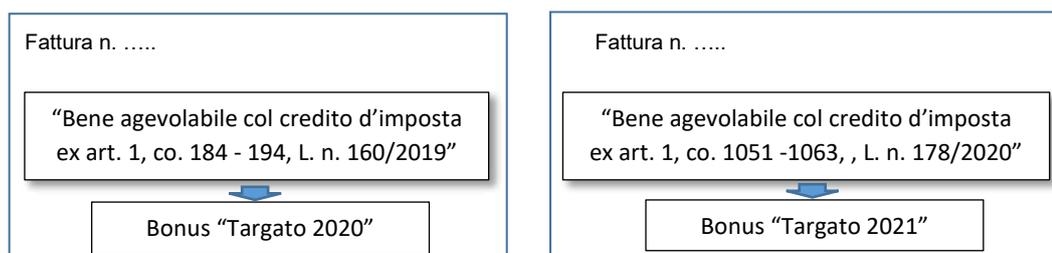
- è **obbligatoria** (in occasione di una verifica l'eventuale assenza comporta decadenza)
- l'acquirente può procedere alla **regolarizzazione** del documento (in alternativa alla riemissione del documento da parte del fornitore) **prima che intervenga un controllo**.

**REGOLARIZZAZIONE GRATUITA:** è possibile distinguere tra le fatture (sia di acconto che di saldo):

- **emesse in formato cartaceo:** il riferimento normativo può essere riportato dall'acquirente sull'originale di ogni fattura con **scrittura indelebile**, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro
- **emesse in formato elettronico:** il beneficiario, in alternativa, può:
  - ✓ **stampare il documento apponendo la predetta scritta indelebile sul cartaceo**
  - ✓ o realizzare un'**integrazione elettronica da unire all'originale** e conservare insieme allo stesso con le modalità indicate (in tema di reverse charge interno) dalla CM 14/2019 e, dunque:
    - predisponendo un altro documento (contenente l'integrazione del riferimento di legge e gli estremi della fattura)
    - da "allegare" alla autofattura inviata allo SdI (si ritiene possa essere adottato il codice fattura TD20, proprio delle "Autofatture per regolarizzazione").

### Riferimento alla legge di Bilancio 2020 in luogo di quella 2021

La medesima regolarizzazione si rende necessaria nel caso in cui il contribuente riceva una fattura che riporta quale riferimento la Legge di bilancio 2020 in luogo della Legge di Bilancio 2021



**N.B.:** tale situazione si è verificata spesso per gli investimenti effettuati in prossimità del 16/11/2020.

Ad ogni buon conto si ritiene che alla violazione rientri tra quelle "formali", che non implicano la revoca dell'agevolazione anche laddove riscontrate dall'ufficio in sede di controllo.