

La circolare tributaria n. 12/2022

Credito di imposta beni strumentali – Parte prima

di Carlo Bertacca – dottore commercialista e revisore legale

Premessa

L'articolo 1, commi da 1051 a 1063, L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), come modificato dall'articolo 20, comma 1, D.L. 73/2021 e dall'articolo 1, comma 44, L. 234/2021 (Legge di Bilancio 2022) ha riformulato la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato. La normativa distingue tra investimenti in beni Industria 4.0 e investimenti in beni c.d. generici. Con il presente intervento si tenterà di analizzare le disposizioni applicabili a entrambi i tipi di investimenti e con un successivo intervento si analizzeranno le regole specifiche destinate a ognuno di essi.

Per praticità espositiva, durante la trattazione, si farà riferimento solo al numero dei commi dell'articolo 1, L. 178/2020.

Inquadramento generale della disciplina

La menzionata disciplina si pone in linea di continuità con il precedente intervento operato dall'articolo 1, commi da 184 a 197, L. 160/2019 (Legge di Bilancio 2020), nell'ambito della ridefinizione della disciplina degli incentivi fiscali previsti dal "*Piano nazionale Impresa 4.0*" che ha istituito il credito d'imposta, in sostituzione della disciplina del *super* e *iper* ammortamento, a favore dei soggetti che effettuano investimenti in:

- beni strumentali materiali e immateriali c.d. generici (articolo 1, commi 1054 e 1055, L. 178/2020);
- beni materiali strumentali industria 4.0 (articolo 1, commi 1056, 1057 e 1057-bis, L. 178/2020);
- beni immateriali industria 4.0 (articolo 1, commi 1058, 1058-bis e 1058-ter, L. 178/2020).

In tutti i casi deve trattarsi di investimenti in beni strumentali nuovi e destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

I commi 1059 e 1059-bis, articolo 1, L. 178/2020 indicano le modalità e i tempi di utilizzo del credito di imposta.

Il comma 1060, articolo 1, L. 178/2020 contiene una clausola di salvaguardia prevedendo la rideterminazione del credito qualora il bene che lo ha generato venga ceduto o trasferito all'estero entro un determinato lasso temporale.

Infine, il comma 1062, articolo 1, L. 178/2020 indica la documentazione da produrre e conservare pena la revoca del beneficio.

L'Agenzia delle entrate ha fornito chiarimenti sull'argomento con la circolare n. 9/E/2021 che, considerata l'analogia con la disciplina del *super* e dell'*iper* ammortamento, rinvia, ove compatibile, a quanto chiarito dalla circolare n. 4/E/2017.

Soggetti interessati

L'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione è delineato dal comma 1051, articolo 1, L. 178/2020 che prevede che il credito di imposta è riservato alle:

- imprese residenti nel territorio dello Stato;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti;

indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dalle dimensioni aziendali e dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in:

- beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

In merito agli investimenti effettuati attraverso la stipula di un contratto di *leasing*, il credito di imposta spetta solo all'utilizzatore, e non anche al concedente.

La circolare n. 9/E/2021 precisa che sono da ricomprendere tra le imprese beneficiarie anche:

- gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'articolo 32, Tuir;
- le reti di imprese (si tratta sia della rete soggetto sia della rete contratto con le differenze che si analizzerà più avanti);
- le STP titolari di reddito di impresa.

Il successivo comma 1061, articolo 1, L. 178/2020 dispone che possono beneficiare del credito di imposta anche gli esercenti arti e professioni limitatamente, però, agli investimenti effettuati, ai sensi dei commi 1054 e 1055, articolo 1, L. 178/2020 in beni materiali e immateriali c.d. generici.

A questi soggetti, dunque, non è riconosciuto il credito di imposta beni Industria 4.0 che per espressa disposizione normativa è riservato alle imprese.

Con riferimento agli esercenti arti e professioni, la citata circolare evidenzia che la disposizione in argomento si applica ai contribuenti che esercitano le attività di lavoro autonomo, anche se svolte in forma associata, ai sensi dell'[articolo 53](#), comma 1, Tuir.

Rientrano, quindi, nella categoria dei soggetti esercenti arti e professioni anche le associazioni tra professionisti di cui all'[articolo 5](#), comma 3, lettera c), Tuir.

Soggetti	Investimenti ammessi
Imprese	<ul style="list-style-type: none">• beni materiali e immateriali generici• beni materiali e immateriali Industria 4.0
Esercenti arti professioni	beni materiali e immateriali generici

Nel caso di affitto di azienda il credito di imposta sembrerebbe competere al soggetto che ha acquistato il bene (affittante). Ciò sembrerebbe indirettamente confermato dalla [risposta a interpello n. 812/E/2021](#).

Contemporaneo svolgimento di attività professionale e di impresa

Come evidenziato, i soggetti esercenti attività di impresa possono beneficiare sia del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali "generici" sia del credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0". Ciò premesso la [circolare n. 9/E/2021](#) chiarisce che, in caso di svolgimento contemporaneo di attività di impresa e di arti e professioni, non vi sono preclusioni alla maturazione in capo al medesimo contribuente del credito d'imposta in relazione agli investimenti effettuati nell'ambito dell'attività imprenditoriale e di quella di lavoro autonomo derivante dall'esercizio di arti e professioni, attesa l'assenza di esplicite indicazioni di segno contrario nella disciplina agevolativa. Ai fini dei successivi controlli, sarà cura del soggetto beneficiario provvedere, sul piano contabile e documentale, a separare correttamente tra le 2 attività le spese ammissibili considerate rilevanti per il calcolo del credito d'imposta.

Condizioni per accedere al beneficio

Ai sensi dell'ultimo periodo del [comma 1052](#), articolo 1, L. 178/2020 ai predetti soggetti (imprese ed esercenti arti e professioni) la fruizione del beneficio è subordinata alle seguenti condizioni:

- rispetto delle normative di sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili a ciascun settore;
- corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Riguardo all'ultimo punto, la [circolare n. 9/E/2021](#) ha chiarito che, fermo restando il rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro, la disponibilità del documento unico di regolarità contributiva (Durc) in corso di validità al momento di fruizione del credito d'imposta, costituisce prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali richiesti dalla norma.

Inoltre, precisa che il predetto documento deve risultare valido all'atto di ciascun utilizzo in compensazione e ciò tanto nel caso in cui il contribuente abbia provveduto a richiederlo (e l'abbia ottenuto), tanto nel caso in cui, pur non avendolo richiesto, l'avrebbe ottenuto perché in regola con gli obblighi contributivi. Sarà quindi opportuno prima di utilizzare il credito essere in possesso di Durc regolare.

Ovviamente, in presenza di Durc irregolare (richiesto e non rilasciato oppure non ottenibile qualora non richiesto), è preclusa la fruizione del credito di imposta che se comunque utilizzato dovrà ritenersi indebito in quanto la regolarità contributiva costituisce condizione necessaria ai fini della legittima utilizzazione del credito di imposta. In tal caso nei confronti del soggetto beneficiario, oltre all'obbligo di versamento di quanto indebitamente compensato, comprensivo di interessi, troverà applicazione la sanzione di cui all'[articolo 13](#), comma 4, D.Lgs. 471/1997, prevista per l'utilizzo del credito di imposta, pari al 30% del credito utilizzato.

Soggetti esclusi

Il primo periodo del [comma 1052](#), articolo 1, L. 178/2020 esclude dall'agevolazione le imprese:

- in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale¹ o altra procedura concorsuale prevista dalla Legge Fallimentare (R.D. 267/1942), dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 14/2019) o da altre leggi speciali;
- che hanno in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle situazioni di cui al sopra;
- che sono destinatarie di sanzioni interdittive, ai sensi dell'[articolo 9](#), comma 2, D.Lgs. 231/2001 (recante "*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*").

In merito a quest'ultima ipotesi, la [circolare n. 9/E/2021](#) precisa che:

- l'applicazione delle sanzioni interdittive comporta una limitazione temporanea nell'esercizio di un diritto o di una facoltà da parte del soggetto destinatario della sanzione;

¹ Possono accedere al credito di imposta le imprese che hanno presentato domanda per l'accordo di ristrutturazione dei debiti ex articolo 182-bis, L.F. ([risposta a interpello n. 719/E/2021](#)).

– gli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati nell’arco temporale interessato dall’applicazione della sanzione saranno irrilevanti agli effetti della disciplina agevolativa e, di conseguenza, i relativi costi saranno esclusi dalla base di calcolo del credito d’imposta in questione.

ESEMPIO 1

Un “*periodo di interdizione*” di 6 mesi che va dal 1° marzo 2021 al 1° settembre 2021 comporterà l’impossibilità, per l’impresa destinataria della sanzione interdittiva, di fruire del credito d’imposta relativamente ai costi degli investimenti effettuati nel medesimo periodo temporale (1° marzo 2021 – 1° settembre 2021).

Ai fini della determinazione del momento di effettuazione degli investimenti si deve far riferimento alle regole generali della competenza previste dall’[articolo 109](#), commi 1 e 2, Tuir.

Investimenti agevolabili

Il [comma 1053](#), articolo 1, L. 178/2020 stabilisce che il credito di imposta compete per gli investimenti effettuati in:

- beni materiali strumentali nuovi (compresi i beni Industria 4.0 di cui all’[allegato A](#), L. 232/2016);
- beni immateriali strumentali nuovi (compresi i beni Industria 4.0 di cui all’[allegato B](#), L. 232/2016), destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a prescindere che siano acquistati all’estero.

Riguardo alla condizione di strumentalità e novità si può far riferimento a quanto chiarito dalla [circolare n. 4/E/2017](#).

In particolare, il requisito della strumentalità comporta che i beni devono essere di uso durevole e atti a essere impiegati come strumenti di produzione all’interno del processo produttivo dell’impresa. Sono pertanto esclusi:

- i beni destinati alla vendita;
- i beni trasformati o assemblati per l’ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

Nell’ipotesi di beni concessi in comodato d’uso a terzi, il comodante potrà beneficiare dell’agevolazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali e inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre anche le relative quote di ammortamento.

I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno in ogni caso cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante².

Nel caso di locazione del bene oggetto di investimento occorre distinguere la fattispecie della locazione che non costituisce l'attività principale dal caso contrario. Solo nel secondo caso il bene locato conserva il carattere di strumentalità e, pertanto, è possibile fruire del credito d'imposta.

Per quanto concerne invece il requisito della novità questo sussiste quando il bene:

- sia stato acquistato dal produttore o rivenditore;
- sia stato acquistato da un soggetto diverso dal produttore o rivenditore a condizione che non sia già stato utilizzato. La [circolare n. 4/E/2017](#) precisa che l'agevolazione compete anche per l'acquisto di beni esposti in *show room* e utilizzati dal rivenditore solo a scopo dimostrativo.

Infine, avendo riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si precisa che il requisito della "novità" sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Tale circostanza dovrà sussistere:

- sia nell'ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi di bene complesso che incorpora anche un bene usato;
- sia nell'ipotesi di bene realizzato in economia.

Nel primo caso, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo e qualora in base ai principi esposti il bene complesso possa considerarsi nuovo, l'importo agevolabile è costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l'acquisto del bene.

Nel caso di bene costruito in economia, invece, il bene complesso, dotato del requisito della "novità", può fruire dell'agevolazione, oltre che sul costo afferente alla componente nuova del bene complesso, anche sul costo della componente usata sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

Beni acquisiti mediante contratti di *leasing*

La [circolare n. 9/E/2021](#) ha precisato che:

- ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, la rilevanza delle operazioni di locazione finanziaria è riconosciuta sulla base di un principio di "sostanziale" equivalenza tra l'acquisto e l'acquisizione del bene stesso tramite contratto di *leasing*;

² Si veda anche [risposta a interpello n. 718/E/2021](#).

Crediti di imposta

– il mancato riferimento ai contratti di locazione finanziaria nei commi [1055](#), [1056](#), [1057](#) e [1058](#), articolo 1, L. 178/2020, ai fini della individuazione degli investimenti agevolabili, è da imputare a un mero difetto di coordinamento formale e non alla volontà del Legislatore di circoscrivere le modalità di effettuazione degli investimenti agevolabili alla sola acquisizione in proprietà dei beni.

Pertanto, l'agevolazione compete anche per i beni acquisiti tramite contratto di *leasing* che abbiano a oggetto investimenti sia in beni generici sia in quelli Industria 4.0

Beni dal costo unitario inferiore a 516,46 euro

La [circolare n. 9/E/2021](#) conferma che, ai fini agevolativi, i beni materiali strumentali di costo unitario inferiore a 516,46 euro sono ammissibili al credito d'imposta e, quindi, concorrono alla sua determinazione, indipendentemente dalla circostanza che, in sede contabile e fiscale, il contribuente scelga di dedurre o di non dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio di sostenimento (procedendo, in tale ultimo caso, all'ammortamento dello stesso).

Beni esclusi

Sulla base di quanto disposto dal [comma 1053](#), articolo 1, L. 178/2020 restano esclusi dall'agevolazione gli investimenti effettuati:

– nei beni indicati all'[articolo 164](#), comma 1, Tuir ovvero:

- veicoli indicati alla lettera a) destinati a essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;
- veicoli per i quali è prevista una deducibilità limitata dei costi (20%, 80% autoveicoli ciclomotori, etc.) e un limite massimo di costo di acquisizione, il cui utilizzo non è strumentale all'attività propria dell'impresa (lettera b));
- i veicoli dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo di imposta deducibili nel limite del 70%;

– nei beni per i quali il Decreto del Mef 31 dicembre 1988 stabilisce un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;

– in fabbricati e costruzioni;

– nei beni di cui all'[allegato 3](#) annesso alla L. 208/2015 ovvero:

Gruppo V	Industrie manifatturiere alimentari	Specie 19 – imbottigliamento di acque minerali naturali	Conduttore	8,0%
----------	-------------------------------------	---	------------	------

Gruppo XVII	Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua	Specie 2/b produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte per usi civili (reti urbane)	8,0%
Gruppo XVII	Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua	Specie 2/b produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione	10,0%
Gruppo XVII	Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua	Specie 2/b produzione e distribuzione di gas naturale	Condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso acquiferi; condotte di derivazione e di allacciamento	12,0%
Gruppo XVII	Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua	Specie 4/b stabilimenti termali, idrotermali	Conduttore	8,0%
Gruppo XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 4 e 5 - ferrovie compreso l'esercizio di binari di raccordo per conto terzi, l'esercizio di vagoni letto e ristorante. Tramvie interurbane, urbane e suburbane, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie e ascensori	Materiale rotabile, ferroviario e tramviario (motrici escluse)	7,5%
Gruppo XVIII	Industrie dei trasporti e delle telecomunicazioni	Specie 1, 2 e 3 - trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari	Aereo completo di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione a esigenze di sicurezza)	12,0%

– nei beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Periodo di effettuazione degli investimenti

I commi da 1054 a 1058-ter, articolo 1, L. 178/2020 definiscono:

- l'ambito temporale all'interno del quale devono essere effettuati gli investimenti per usufruire dell'agevolazione;
- la misura dell'agevolazione la quale varia in funzione del periodo di imposta in cui viene effettuato l'investimento e della tipologia di beni (generici, Industria 4.0).

In sintesi, la norma dispone che sono agevolabili gli investimenti in:

– beni nuovi strumentali materiali e immateriali rispettivamente diversi da quelli indicati negli allegati A e B, L. 232/2016, beni c.d. generici (commi 1054 e 1055, articolo 1, L. 178/2020) effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 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;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione;

– beni nuovi strumentali materiali e immateriali indicati rispettivamente negli allegati A e B, L. 232/2016 c.d. beni industria 4.0 (commi da 1056 a 1058-ter, articolo 1, L. 178/2020) effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026 a condizione che:

- entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- sia avvenuto il pagamento di acconti in misura pari al 20% del costo di acquisizione;

Ai fini della determinazione del periodo di competenza in cui si considerano effettuati gli investimenti si fa riferimento a quanto disposto dall'articolo 109, Tuir secondo il quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà.

Per la 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. 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.

Per i costi dei beni realizzati in economia rilevano quelli sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza.

Nell'ipotesi in cui l'investimento nei beni in questione sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, i relativi costi si considerano sostenuti dal committente:

- alla data di ultimazione della prestazione; oppure
- in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera o porzione di essa, risulta verificata e accettata dal committente; in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

Per quanto riguarda la verifica della realizzazione della condizione del pagamento dell'acconto del 20% non dovrebbero esserci problemi nel caso di acquisto in proprietà in quanto, sia il momento

dell'accettazione dell'ordine da parte del venditore, sia quello del pagamento di acconti per almeno il 20% entro il 31 dicembre, sono momenti temporali facilmente individuabili. Sarà opportuno che il contribuente conservi idonea documentazione giustificativa (ad esempio, copia dell'ordine, corrispondenza, *email*, bonifici, etc.).

Per quanto riguarda, invece, i beni acquisiti in *leasing*, o realizzati in appalto o in economia, l'individuazione del momento di realizzazione dell'investimento può risultare più complicata. Al riguardo si ritiene di poter seguire le indicazioni fornite dalla [circolare n. 4/E/2017](#) in base alla quale con riferimento ai beni in locazione finanziaria, entro il 31 dicembre deve essere:

1. sottoscritto da entrambe le parti il relativo contratto di *leasing*; e
2. avvenuto il pagamento di un maxicanone in misura almeno pari al 20% della quota capitale complessivamente dovuta al locatore.

Per ciò che concerne i beni realizzati mediante contratto di appalto, il documento di prassi citato aveva chiarito che si può avere l'estensione temporale a condizione che entro la data del 31 dicembre:

1. il relativo contratto di appalto risulti sottoscritto da entrambe le parti; e
2. sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo complessivo previsto nel contratto.

Per i lavori realizzati in economia, già la [circolare n. 23/E/2016](#) aveva chiarito che il beneficio spettava anche per i lavori iniziati nel corso del periodo agevolato, ovvero iniziati/sospesi in esercizi precedenti a tale periodo, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo in questione, seguendo sempre i criteri di competenza di cui al citato [articolo 109](#), Tuir, anche se i lavori risultano ultimati successivamente alla data di cessazione dell'agevolazione.

Stando a quanto specificato dalla [circolare n. 4/E/2017](#) anche le spese per migliorie su beni di terzi dovrebbero godere dell'agevolazione, a condizione che, in applicazione dei corretti Principi contabili, i relativi costi, possano essere iscritti tra le immobilizzazioni materiali essendo dotate di individualità e autonoma funzionalità.

Sovrapposizione delle discipline agevolative

L'intervallo temporale sopra delineato, che fa decorrere il periodo dell'agevolazione per gli investimenti effettuati a partire dal 16 novembre 2020, ha creato una sovrapposizione con la disciplina prevista dall'articolo 1, commi da [184](#) a [197](#), L. 178/2020 in relazione agli investimenti aventi a oggetto i beni materiali c.d. generici, nonché i beni c.d. Industria 4.0, effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre

2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione (articolo 1, comma 185, L. 178/2020).

Al riguardo la circolare n. 9/E/2021 ha chiarito che per individuare la disciplina da applicare si deve distinguere tra:

- gli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, vale a dire anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20% (cd. "prenotazione");
- gli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni.

Nel primo caso, la circolare ritiene che gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30 giugno 2021, siano da ricomprendere nella precedente disciplina di cui alla Legge di Bilancio 2020.

Nel secondo caso si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla Legge di Bilancio 2021.

Determinazione del costo di acquisizione

Ai fini della determinazione del costo di acquisizione per calcolare il credito di imposta, la disciplina richiama l'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir. In sostanza occorre tenere conto nel costo anche degli oneri accessori di diretta imputazione escluse le spese generali e gli interessi passivi salvo, per questi ultimi, quelli iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

In merito la circolare n. 9/E/2021 ha fornito chiarimenti nelle ipotesi di:

- Iva indetraibile;
- reti di imprese;
- presenza di contributi per l'acquisizione di beni agevolati;
- beni in *leasing* riscattati.

Rilevanza dell'Iva

La circolare n. 9/E/2021, dopo aver premesso che il costo dei beni agevolabili è determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), Tuir, e che, per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni, precisa che:

– l'Iva relativa alle singole operazioni di acquisto totalmente indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis, D.P.R. 633/1972 costituisce una componente di costo;

– non rileva, invece, ai fini della determinazione del valore degli investimenti, l'Iva parzialmente indetraibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e operazioni esenti ai sensi dell'articolo 19, comma 5, D.P.R. 633/1972 (regola del *pro rata*).

In quest'ultima ipotesi l'Iva parzialmente indetraibile per effetto del *pro rata*, non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto, ma è una massa globale che si qualifica come costo generale.

Quanto agli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, nel caso in cui per l'utilizzatore l'Iva sui canoni di locazione sia indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1, D.P.R. 633/1972, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'Iva pagata dal locatore sull'acquisto del bene.

Reti di imprese

Preliminarmente la circolare n. 9/E/2021 ricorda che le reti di imprese sono ricomprese nel novero dei soggetti beneficiari dell'agevolazione, e che, ai fini dell'applicazione della stessa, occorre distinguere tra le "*reti contratto*" e le "*reti soggetto*"

Rete contratto

Nel caso di adozione del modello "*rete contratto*":

– la rete di imprese è priva di autonoma soggettività giuridica (e conseguentemente di autonoma soggettività tributaria) e di conseguenza gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti in capo alle imprese partecipanti;

– la titolarità di beni, diritti, obblighi e atti è riferibile, quota parte, alle singole imprese partecipanti. In generale, la titolarità delle situazioni giuridiche rimane in capo ai singoli partecipanti, sebbene l'organo comune possa esercitare una rappresentanza unitaria nei confronti dei terzi.

In questa ipotesi si possono verificare le seguenti situazioni:

Soggetto che effettua l'investimento	Effetti
L'organo comune che agisce in veste di mandatario con rappresentanza	<ul style="list-style-type: none">• l'acquisto produce la diretta imputazione dell'operazione ai singoli partecipanti• il fornitore deve fatturare l'operazione posta in essere dall'organo comune ai singoli partecipanti per la parte di prezzo a essi imputabile

<p>La singola impresa o l'impresa "capofila" che opera senza rappresentanza</p>	<ul style="list-style-type: none"> • l'acquisto non comporta alcun effetto diretto sulla sfera giuridica delle altre imprese partecipanti al contratto • la singola impresa o l'eventuale "capofila" dovrà "ribaltare" il costo ai partecipanti per conto dei quali ha agito, emettendo fattura per la quota parte del prezzo riferibile alle altre imprese
---	---

In sostanza, in relazione ai costi concernenti investimenti in beni strumentali nuovi, fatturati o "ribaltati" alle singole imprese retiste, sono queste ultime che hanno diritto al credito d'imposta sulla quota parte del costo di propria competenza.

Il credito di imposta sarà, dunque, applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete:

- in relazione alla quota di costi di competenza del periodo d'imposta alle stesse direttamente imputati, laddove gli investimenti, effettuati in esecuzione del programma comune di rete, siano stati posti in essere da parte del soggetto designato a svolgere l'ufficio di organo comune;
- in relazione alla quota di costi a queste "ribaltati", laddove gli investimenti siano stati posti in essere da un'impresa della rete o dall'impresa "capofila" (che operano 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.

La verifica del rispetto del tetto massimo di investimenti ammissibili va fatta in capo a ogni impresa retista, pertanto non rileva la circostanza che l'importo degli investimenti fatturati o "addebitati" all'organo comune ecceda la soglia massima normativamente fissata.

Rete soggetto

La rete di imprese che si configura come rete soggetto è dotata di fondo patrimoniale e si configura mediante l'iscrizione del contratto di rete nella sezione ordinaria del Registro Imprese.

In questo caso la rete acquisisce un'autonoma soggettività (rilevante anche dal punto di vista tributario) e gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alla "rete soggetto".

Tale soggetto "distinto", che diventa un autonomo soggetto passivo di imposta (con tutti i conseguenti obblighi tributari previsti *ex lege* in materia di imposte dirette e indirette), ai fini fiscali, rientra tra gli enti commerciali o non commerciali di cui all'[articolo 73](#), comma 1, lettere *b*) e *c*), Tuir (a seconda che svolga o meno attività commerciale in via principale o esclusiva).

Da quanto sopra deriva che, nel caso in cui il programma di rete preveda l'esecuzione di investimenti in beni strumentali nuovi, l'effettuazione degli stessi è imputabile alla "rete soggetto", la quale, risultando essere un'"impresa" è, pertanto, il soggetto destinatario dell'agevolazione.

Presenza di contributi per l'acquisizione di beni agevolati

Per quanto riguarda la determinazione del costo del bene agevolabile, la [circolare n. 9/E/2021](#) rinvia a quanto chiarito dalla [circolare n. 4/E/2017](#) in materia di *super e iper* ammortamento, ovvero che il costo è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi. In questo caso si dovrà tener conto, come si vedrà in seguito, della regola in tema di cumulo con altre agevolazioni.

Riscatto dei beni in *leasing*

Sul punto la circolare precisa che il parametro di commisurazione del credito d'imposta spettante al locatario è rappresentato dal "costo per l'acquisto del bene" sostenuto dal locatore. Tale criterio rende omogenea la determinazione del credito d'imposta spettante sia che si proceda con l'acquisto in proprietà sia con l'acquisizione del bene in *leasing*. Da ciò ne consegue che, ai fini della determinazione del credito d'imposta spettante al locatario, non assume alcuna rilevanza il prezzo di riscatto dallo stesso pagato all'atto di esercizio del diritto di opzione.

Utilizzo del credito da parte di soggetto diverso da quello che lo ha maturato

Operazioni straordinarie

In presenza di operazione straordinarie la circolare n. 9/E/2021 ha chiarito che qualora si tratti di operazioni straordinarie caratterizzate dalla veicolazione dell'azienda o di un ramo d'azienda nel cui ambito è rinvenibile il bene agevolato da cui origina il credito d'imposta, l'avente causa continuerà a fruire del credito d'imposta maturato in capo al dante causa, secondo le regole originariamente determinate in capo a quest'ultimo, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento di proprietà del complesso aziendale.

Come già rilevato, nel caso di affitto di azienda il credito di imposta sembrerebbe continuare a competere al soggetto che acquistò il bene (affittante). Ciò parrebbe indirettamente confermato dall'Agenzia delle entrate con [risposta a interpello n. 812/E/2021](#) che esclude la rideterminazione del credito a seguito di affitto di azienda; detto credito, infatti, può continuare a essere utilizzato da parte dell'affittante a condizione che l'affittuario continui l'attività. Anche la [circolare n. 9/E/2021](#), in tema di

trasferimento del credito a seguito di operazioni straordinarie, fa riferimento al cambiamento di proprietà che non avviene nel caso di affitto di azienda.

Eredi del contribuente

In caso di decesso del beneficiario del credito di imposta, titolare di una ditta individuale, è consentito il trasferimento del credito di imposta in capo agli eredi a condizione che proseguano l'attività.

Soci partecipanti a società di persone/impresе familiari

In ordine al trasferimento dei crediti d'imposta delle società ai soci, l'Agenzia delle entrate con la circolare n. 9/E/2021, ritiene valide le indicazioni fornite con la [risposta a interpello n. 85/E/2020](#) concernente il credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno. In particolare, viene ammessa la possibilità di attribuire, al collaboratore dell'impresa familiare e al socio della società di persone, il credito di imposta su beni strumentali.

Nello specifico l'attribuzione del credito ai soci o ai collaboratori va effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili.

Tale attribuzione deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente, il quale dà evidenza formale della ripartizione, indicando nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati;

- l'ammontare del credito spettante;
- la parte del credito eventualmente già utilizzato;
- la parte del credito da riportare nella successiva dichiarazione, al netto dell'ammontare che si intende attribuire ai propri soci o collaboratori;
- la quota parte del credito attribuita ai soci/collaboratori.

I soci/collaboratori acquisiscono nella propria dichiarazione la quota di credito a essi assegnata, al fine di utilizzarla in compensazione. A tal fine la circolare n. 9/E/2021 ricorda che l'utilizzo del credito d'imposta è consentito non a decorrere dall'effettuazione dell'investimento eleggibile, ma:

- a decorrere dall'entrata in funzione del bene che dà diritto all'agevolazione;
- o dall'interconnessione dello stesso.

Di conseguenza l'utilizzo da parte del socio o del collaboratore della propria quota di credito d'imposta è subordinato alla fruibilità del credito medesimo da parte dell'ente trasparente, ossia all'entrata in funzione o all'interconnessione del bene agevolato.

L'Agenzia delle entrate precisa, infine, che 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.

Al riguardo fornisce il seguente esempio:

Una società di persone è titolare di un credito di imposta pari a 300 euro da ripartire in 3 quote annuali:

100 per l'anno N

100 per l'anno N+1

100 per l'anno N+2

La quota annuale massima di credito d'imposta spendibile in compensazione da parte della società trasparente è quindi pari a 100.

Per il primo anno la società utilizza il credito di imposta nella misura di 80 e attribuisce ai 2 soci A e B la quota residua di 20.

I soci partecipano la società per il 50% ciascuno. In questo caso la società potrà attribuire:

– al socio A la quota residua del credito pari a 10;

– al socio B la quota residua del credito pari a 10.

Nell'anno N, dunque, l'importo complessivo del credito d'imposta utilizzabile non deve superare la quota massima di credito di imposta fruibile nell'anno pari a 100. Tale regola troverà applicazione anche per l'anno N+1 e N+2.

Soci di società cooperative

L'Agenzia delle entrate con la [circolare n. 9/E/2021](#) ha chiarito che le società cooperative che, avendone i requisiti, abbiano optato per la trasparenza fiscale di cui all'[articolo 115](#), Tuir e, pertanto, sono assimilate, ai fini della tassazione, alle società di persone, possono attribuire il credito di imposta ai soci in base alle regole viste nel paragrafo precedente.

In assenza di opzione per la trasparenza fiscale, le società cooperative, in qualità di soggetti passivi all'Ires, ai sensi dell'[articolo 73](#), comma 1, lettera a), Tuir, non potranno imputare ai soci il credito d'imposta maturato in capo alle medesime.

SCHEDA DI SINTESI

La disciplina del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi è regolata dall'articolo 1, commi da 1051 a 1063, L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021).

I soggetti interessati che possono fruire del credito di imposta sono:

- imprese residenti nel territorio dello Stato;
- stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- esercenti arti e professioni (solo per gli investimenti in beni c.d. generici).

Indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico in cui operano, dalle dimensioni aziendali e dal regime contabile adottato, che effettuano investimenti in:

- beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Per fruire del beneficio i soggetti interessati devono essere in regola con:

- le normative di sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili a ciascun settore;
- gli adempimenti degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Sono esclusi dal beneficio le imprese:

- in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura concorsuale prevista dalla L.F. (R.D. 267/1942), dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (D.Lgs. 14/2019) o da altre leggi speciali;
- che hanno in corso un procedimento per la dichiarazione di una delle situazioni di cui al punto precedente;
- che sono destinatarie di sanzioni interdittive, ai sensi dell'articolo 9, comma 2, D.Lgs. 231/2001 (recante "*Disciplina della responsabilità amministrativa delle persone giuridiche, delle società e delle associazioni anche prive di personalità giuridica*").

Il comma 1053, articolo 1, L. 178/2020 stabilisce che il credito di imposta compete per gli investimenti effettuati in:

- beni materiali strumentali nuovi (compresi i beni Industria 4.0 di cui all'allegato A, L. 232/2016);
- beni immateriali strumentali nuovi (compresi i beni Industria 4.0 di cui all'allegato B, L. 232/2016).

Non danno diritto al beneficio gli investimenti effettuati in:

- beni indicati all'articolo 164, comma 1, Tuir;
- beni per i quali il Decreto Mef 31 dicembre 1988 stabilisce un coefficiente di ammortamento inferiore al 6,5%;

- fabbricati e costruzioni;
- beni di cui all'allegato 3 annesso alla L. 208/2015;
- beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa.



Il periodo di effettuazione degli investimenti che consente il credito di imposta è:

- dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022 (ovvero al 30.06.2023) per i beni c.d. generici;
- dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2025 (ovvero 30.06.2026) per i beni materiali e immateriali c.d. Industria 4.0.



Nel caso di investimenti effettuati da imprese familiari, società di persone e società cooperative che hanno optato per il regime della trasparenza, il credito di imposta non utilizzato dall'impresa può essere trasferito ai soci/collaboratori in misura pari alla loro partecipazione agli utili dell'impresa.

 **Euroconference**
Editoria

! “ **NUOVA USCITA**
MARZO 2022 ”



E-COMMERCE

Autore: **Marco Peirolò**

E-book: **€ 15,00 + IVA 4%**

ACQUISTA ORA