



Iginio Sorbino
Dottore Commercialista
Revisore Contabile
iginio@studiosorbino.com
<http://www.studiosorbino.com>

Credito d'Imposta per gli investimenti in beni strumentali ultimi chiarimenti

Ai gentili clienti e Loro Sedi

Gentile Cliente questa News continua quanto già anticipato sul credito d'imposta con la **nostra pubblicazione del 27 gennaio** .

Nella prima parte del nostro intervento vogliamo evidenziare che, con **la circ. 23.7.2021 n. 9**, l'Agenzia delle Entrate ha commentato la disciplina del **credito d'imposta per i beni strumentali nuovi** contenuta nell'**art. 1** co. 1053 ss. della L. 178/2020.

I principali aspetti oggetto di analisi riguardano:

- i) i beni agevolabili, con la conferma che l'agevolazione compete **anche per i beni acquisiti in leasing** (in base al costo sostenuto dal concedente) e ai beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro;
- ii) i profili temporali, con la specificazione per cui **l'agevolazione compete per i beni acquisiti dal 16.11.2020** e, in caso di prenotazione dell'investimento da tale data, **opera la disciplina della L. 178/2020 e non quella di precedenti agevolazioni**, pur se hanno ad oggetto i medesimi beni;
- iii) **l'utilizzo in compensazione**, il quale **non necessita della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi** (pur se il credito va indicato nel quadro RU), **nè dell'apposizione del visto di conformità sulla stessa**;
- iv) la sorte del credito d'imposta in caso di **operazioni straordinarie**, con conseguente trasferimento in capo al soggetto avente causa.

Nella seconda parte ricordiamo che l'art.1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), ha riformulato la **disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato**.

In questa news cercheremo di specificare le **modalità di utilizzo**, alla luce delle recenti **indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate con la circolare n.9/E del 23 luglio**

Premessa

Con la **circ. 23.7.2021 n. 9**, l'Agenzia delle Entrate ha illustrato la disciplina del **credito d'imposta per i beni strumentali nuovi** contenuta nell'**art. 1** co. 1053 ss. della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021). Di seguito, vengono riepilogati i chiarimenti di maggior rilievo.

Ambito oggettivo

Sono agevolati anche gli **investimenti realizzati mediante contratto di *leasing***.

Osserva

Ad avviso dell'Amministrazione finanziaria, infatti, il mancato riferimento ai contratti di locazione finanziaria ad opera della disposizione agevolativa 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.

Nel caso dell'acquisizione in *leasing*, il **parametro di commisurazione del credito d'imposta** spettante al locatario è rappresentato dal **costo per l'acquisto del bene sostenuto dal locatore**, mentre **non assume alcuna rilevanza il prezzo di riscatto** pagato all'atto dell'esercizio della relativa opzione.

Osserva

In ordine ai beni di costo unitario **non superiore a 516,46 euro**, l'Agenzia conferma che sono agevolabili indipendentemente dalla circostanza che, sotto il profilo 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).

Ambito temporale

Per espressa disposizione normativa, sono agevolabili **gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022**.

L'agevolazione spetta altresì per gli investimenti **effettuati entro il 30.6.2023** a condizione che, nel contempo, entro **la data del 31.12.2022**:

- il relativo **ordine risulti accettato dal venditore**;
- sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

Osserva

Nel caso in cui gli investimenti agevolabili siano effettuati nell'intervallo temporale che va dal

16.11.2020 al 30.6.2021, vi è, pertanto, una **parziale sovrapposibilità** della nuova disciplina con quella prevista dall'**art. 1** co. da 184 a 197 della L. 160/2019 in relazione agli investimenti aventi ad oggetto i beni materiali "ordinari" (non "4.0"), nonché ai beni ricompresi negli allegati A e B di cui alla L. **232/2016**, effettuati a decorrere dall'1.1.2020 fino al 31.12.2020, ovvero entro il 30.6.2021, a condizione che entro la data del 31.12.2020 il relativo **ordine risulti accettato dal venditore** e sia avvenuto il pagamento di **acconti in misura almeno pari al 20%** del costo di acquisizione.

Secondo la circolare in commento, sotto il profilo temporale **le due discipline devono essere coordinate** distinguendo i due seguenti casi:

à investimenti per i quali alla **data del 15.11.2020** (vale a dire, anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina), si sia proceduto all'ordine vincolante e **sia stato versato l'acconto del 20%** (c.d. "prenotazione");

à investimenti per i quali alla suddetta data **non risultino verificate tali condizioni**.

Osserva

Nel primo caso, gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire, completati) entro il 30.6.2021, restano soggetti alla precedente disciplina. Nella seconda ipotesi, si rende invece applicabile la nuova disciplina introdotta dalla L. **178/2020**.

Utilizzo in compensazione

Ai sensi dell'**art. 1** co. 1059 della L. 178/2020, il credito d'imposta è **ripartito in tre quote annuali di pari importo** ed è utilizzato **esclusivamente in compensazione mediante il modello F24** a decorrere dall'anno di entrata in funzione, ovvero di avvenuta interconnessione, dei beni oggetto di investimento.

Osserva

La circolare in commento conferma che, nel caso in cui la quota annuale (o parte di essa) del credito d'imposta non sia utilizzata, l'ammontare residuo **può essere riportato in avanti senza limiti temporali** ed essere utilizzato già dall'anno successivo.

Così, ad esempio, a fronte di un **credito d'imposta di 3.000,00 euro**, nell'anno N di entrata in funzione/interconnessione del bene può essere utilizzato in compensazione un importo pari a 800,00 euro, nell'anno N+1 una somma di 1.200,00 euro (con recupero dei 200,00 euro non utilizzati nell'anno N), nell'anno N+2 un importo di 700,00 euro e nell'anno N+3 il residuo ammontare di 300,00 euro. Inoltre, viene precisato che, in base al combinato disposto dell'**art. 1** co. 1059 e 1059-bis della L. 178/2020, è **utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale**:

- il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali materiali "ordinari" (non "4.0") effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021, **indipendentemente dal volume dei ricavi** o dei compensi dei soggetti beneficiari;
- il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali immateriali "ordinari" (non "4.0") effettuati **nel medesimo arco temporale dai soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro.**

Osserva

L'utilizzabilità in un'unica quota, quindi, non riguarda né il credito d'imposta per i medesimi investimenti effettuati nel secondo anno di applicazione dell'agevolazione (ai sensi dell'art. 1 co. 1055 della L. **178/2020**), né il credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali "Industria 4.0" (effettuati ai sensi dell'art. 1 co. 1056 - 1058 della legge di bilancio 2021), **per i quali il beneficiario continuerà a fruire del credito in tre quote annuali**, indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi conseguiti.

L'Agenzia ha inoltre precisato che **l'utilizzo del credito in un'unica quota rappresenta una facoltà** e che, nel caso in cui tale facoltà non venga azionata, il contribuente **utilizzerà il credito in tre quote annuali di pari importo.**

Osserva

Anche nell'ipotesi in cui 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.

Con specifico riferimento **agli obblighi dichiarativi**, viene confermato che il credito deve essere **indicato nel quadro RU** della dichiarazione dei redditi, ma il suo utilizzo in compensazione **non necessita della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi.**

Osserva

Tale obbligo, come già chiarito dalla stessa Agenzia, è da riferirsi esclusivamente ai crediti IVA, ai crediti relativi alle imposte sui redditi e relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'IRAP **di importo superiore a 5.000 euro all'anno.** Trattandosi di credito d'imposta di natura agevolativa, inoltre, non è richiesta l'apposizione del **visto di conformità** sul modello di dichiarazione nel quale viene indicato.

In presenza di **operazioni straordinarie**, caratterizzate dal trasferimento dell'azienda o di un ramo di azienda nell'ambito del quale è contenuto il bene agevolato, l'avente causa può fruire del credito

d'imposta maturato in capo al dante causa secondo le regole originariamente determinate in capo quest'ultimo, indipendentemente dal cambio di proprietà del complesso aziendale. In linea generale, resta fermo che il credito d'imposta in esame non può essere trasferito a soggetti terzi.

Seconda parte : Modalità di utilizzo del credito Risposte a domande frequenti fatte all'Agenzia delle Entrate

Premessa

L'art.1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (legge di bilancio 2021), ha riformulato la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, effettuati a partire dal 16 novembre 2020.

Con la circolare n.9/E del 23 luglio 2021, le Entrate, sentito anche il Mi.S.E., hanno fornito, sotto forma di risposte a quesiti, una serie di indicazioni relative, fra l'altro, anche alle modalità di utilizzo del predetto credito d'imposta. Verifichiamo, quindi, il botta e risposta.

Le modalità di utilizzo

Requisiti per la fruizione

Domanda

Si di sapere se le condizioni poste in capo alle imprese ai fini della fruizione del credito spettante, ovvero sia il rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e il corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori, valgano anche per gli esercenti arti e professioni.

Esercenti arti e
professioni e
sicurezza luoghi di
lavoro

Risposta

Per le Entrate, considerato che le ipotesi di investimenti contemplate dai commi 1054 e 1055, dell'art.1, della Legge di Bilancio 2021, sono soggette, al pari di quelle contemplate nei commi da 1056 a 1058, al rispetto delle condizioni stabilite in capo alle imprese dai commi da 1052 a 1058, "si è dell'avviso che le medesime condizioni – comprese quelle dettate dall'ultimo periodo del comma 1052 in tema di utilizzo del credito d'imposta – si rendano applicabili anche con riferimento agli esercenti arti e professioni".

Regolarità
contributiva

Domanda

Si chiede di sapere se la disponibilità di un DURC in corso di validità legittimi l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta. Si chiede, altresì, di chiarire quali siano le conseguenze in cui incorre il soggetto beneficiario del credito d'imposta nel caso di DURC non rilasciato.

Risposta

In presenza dei presupposti soggettivi, oggettivi e procedurali previsti dalla disciplina agevolativa, il contribuente è legittimato alla fruizione del credito d'imposta qualora, alla data di utilizzo in compensazione, abbia correttamente adempiuto agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori. Al riguardo, *"si ritiene che la disponibilità del Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC) in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta costituisca prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali richiesti dalla norma. In proposito, si precisa che è necessario che il predetto documento risulti in corso di validità 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. Diversamente, il DURC "irregolare" (richiesto e non rilasciato oppure non ottenibile laddove fosse stato richiesto) preclude la fruizione del credito d'imposta spettante"*.

Precisa l'Amministrazione finanziaria che, nel caso in cui il credito (rectius, la quota annuale del credito d'imposta) sia stato comunque utilizzato, in tutto o in parte, in compensazione, tale utilizzo dovrà ritenersi indebito, e nei confronti del soggetto beneficiario, oltre all'obbligo di versamento di quanto indebitamente compensato, comprensivo di interessi, troverà applicazione la sanzione di cui all'art.13, comma 4, del D.Lgs.n.471/97, pari al trenta per cento del credito.

Utilizzo oltre il
terzo anno

Domanda

Si chiede se sia possibile, anche alla luce della risposta fornita in occasione di Telefisco 2021, continuare a utilizzare il credito d'imposta oltre il terzo anno successivo a quello di entrata in funzione o, per i beni "Industria 4.0", di interconnessione.

Risposta

Tenuto conto che la ripartizione in tre quote annuali risponde alla necessità di porre un limite annuo all'utilizzo del credito d'imposta e non già di fissare un obbligo di utilizzo dell'intera quota annuale ivi stabilita o un limite temporale alla sua fruizione,

nel caso in cui la quota annuale – o 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, andando così a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo anno”*.

**Utilizzo in
un’unica quota**

Domanda

Si chiede di sapere se la previsione di utilizzo in un’unica quota del credito d’imposta disposta dal secondo periodo del comma 1059 e dal comma 1059-bis, dell’art.1, della L.n.178/2020, rappresenti un’opzione alternativa alla compensazione in tre quote annuali di pari importo. Inoltre, ai fini dell’utilizzo in un’unica quota del credito d’imposta per gli investimenti aventi ad oggetto beni strumentali immateriali diversi da quelli relativi a “Industria 4.0”, effettuati da soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro, si chiede di sapere a quale periodo d’imposta occorra fare riferimento per individuare il menzionato limite dimensionale.

Risposta

L’utilizzabilità in un’unica quota *“non riguarda né il credito d’imposta per i medesimi investimenti effettuati nel secondo anno di applicazione dell’agevolazione ai sensi del comma 1055 della legge di bilancio 2021, né il credito d’imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali “Industria 4.0”, effettuati ai sensi dei commi 1056, 1057 e 1058 della legge di bilancio 2021, per i quali il beneficiario continuerà a fruire del credito in tre quote annuali, indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi conseguiti”*.

Con riferimento al primo quesito, sulla base della relazione illustrativa e della relazione tecnica alla legge di bilancio 2021, per le Entrate si confermerebbe *“che per i soggetti che non superano i limiti dimensionali previsti dalla norma è disposta un’eccezione alla ripartizione dell’utilizzo in tre quote annuali di pari importo e che l’utilizzo del credito in un’unica quota rappresenti per tali contribuenti una facoltà”*.

Quanto al comma 1059-bis, la relazione tecnica al decreto Sostegni-bis, nel riportare il contenuto della relazione tecnica alla legge di Bilancio 2021, si limita ad affermare che *“ai fini della valutazione della norma in oggetto, è stato quantificato l’impatto dovuto all’utilizzabilità in un’unica soluzione del credito ex-super relativo agli investimenti ordinati e consegnati nel 2021”*.

Ciò considerato, *“stante l’assenza di ulteriori indicazioni sul punto, si ritiene che possa pervenirsi alle medesime conclusioni sopra indicate, ossia che l’utilizzo in un’unica soluzione del credito d’imposta rappresenti una facoltà e che, nel caso in cui tale facoltà non venga azionata, il contribuente sconterà il credito in tre quote annuali di pari importo”*.

Nell’ipotesi in cui il contribuente scelga di fruire del credito d’imposta in un’unica quota, *“conformemente a quanto indicato nella risposta al precedente quesito n. 5.2, si fa presente che il credito non utilizzato, in tutto o in parte, potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi”*.

In merito al secondo quesito, si ritiene che la verifica del limite dimensionale, ai fini della fruizione in un’unica quota del credito d’imposta avente ad oggetto investimenti

in beni strumentali immateriali "non 4.0", "vada effettuata avendo riguardo ai ricavi o ai compensi conseguiti da parte dei soggetti beneficiari nel periodo d'imposta precedente a quello di entrata in funzione del bene".

**Ritardo
nell'interconnessione**

Domanda

Si chiede di sapere se il "ritardo" nell'interconnessione (conseguente, ad esempio, alla complessità dell'investimento) sia di ostacolo alla completa fruizione del credito d'imposta o produca solo un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio, analogamente a quanto precisato nella circolare n. 4/E del 2017 con riferimento all'iper ammortamento. Si chiede inoltre di specificare quali siano le modalità applicative del credito d'imposta nelle more dell'avvenuta interconnessione.

Risposta

Per le Entrate, nel caso in cui il bene entri comunque in funzione, pur senza essere interconnesso, il contribuente può godere del credito d'imposta "in misura ridotta" fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione oppure può decidere di attendere l'interconnessione ai sensi del comma 1062 e fruire del credito di imposta "in misura piena".

Nel caso in cui 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 in precedenza. Tale valore, al netto del credito di imposta già fruito, sarà poi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo.

In ordine alla produzione di una perizia asseverata o un attestato di conformità da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche, tali da includerli negli elenchi di cui agli allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016, e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, le Entrate richiamano le indicazioni fornite con la circolare n. 4/E del 2017¹ e con la risoluzione n. 27/E del 9 aprile 2018² in tema di 34 iper ammortamento, nonché con la risposta a istanza di interpello n. 394 dell'8 giugno 2021 resa in riferimento al credito d'imposta in esame³.

1 La fruizione dell'iper ammortamento dipende dai momenti di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene e che solo da quest'ultimo è possibile iniziare a godere dell'iper ammortamento, a condizione che nello stesso periodo d'imposta avvenga anche l'interconnessione del bene. Nell'ipotesi in cui, invece, l'interconnessione sia effettuata in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene, la fruizione dell'iper ammortamento potrà iniziare solo da tale successivo periodo.

2 L'effettiva implementazione dell'interconnessione del bene al sistema aziendale e l'attestazione documentale delle caratteristiche tecniche in periodi d'imposta tra loro diversi non comportano il venir meno dell'agevolazione, ma determinano solo lo slittamento in avanti del dies a quo per la fruizione del maggior beneficio.

3 "... Quanto all'interconnessione, requisito il cui soddisfacimento, come accennato, dipende non solo dalle caratteristiche intrinseche del nuovo bene oggetto d'investimento, ma anche, strettamente, dalle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa, è stato riconosciuto che lo stesso possa essere soddisfatto anche in un momento successivo a quello di effettuazione dell'investimento e messa in funzione del bene; e ciò, proprio per consentire all'impresa di potersi dotare o di poter adeguare i sistemi informatici ai quali il bene (già dotato delle caratteristiche tecniche al momento del suo primo utilizzo) dovrà interconnettersi. Al riguardo, nella citata circolare 4/E del 2017 è stato precisato che: "...il "ritardo" nell'interconnessione (conseguente, ad esempio, alla complessità dell'investimento) non è di ostacolo alla

Sulla scorta delle indicazioni sopra riportate, "è possibile, pertanto, concludere che, potendo l'interconnessione 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 o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione, l'agevolazione non viene meno sempreché le caratteristiche tecniche, richieste dalla disciplina 4.0, siano presenti nel bene già anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e sempreché il soddisfacimento di tutte le suddette caratteristiche tecnologiche e di interconnessione permanga per l'intero periodo di tempo in cui il soggetto beneficiario fruisce del credito d'imposta in rassegna".

Importi superiori a 5.000 euro

Domanda

Si chiede se l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta per importi superiori a 5.000 euro sia subordinato alla preventiva presentazione della dichiarazione munita del visto di conformità.

Risposta

Con la risposta fornita in occasione di Telefisco 2020 è stato chiarito che tale obbligo si riferisce esclusivamente ai crediti Iva, ai crediti relativi alle imposte sui redditi e alle relative addizionali, alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e all'Irap di importo superiore a 5.000 euro annuo, non anche ai crediti d'imposta di natura agevolativa, per i quali, si ricorda, non trovano applicazione, altresì, le disposizioni sull'apposizione del visto di conformità⁴.

Alla luce dei predetti chiarimenti, "si ritiene, con riferimento all'agevolazione de qua, che l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi per importi superiori al limite attualmente fissato a 5.000 euro 11 non soggiace all'obbligo di apposizione del visto di conformità sul modello di dichiarazione in cui il credito viene indicato, atteso che lo stesso non è direttamente riconducibile alle imposte sui redditi, ma ha natura strettamente agevolativa".

completa fruizione dell'iper ammortamento, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio" (cf. pag. 67 e il successivo paragrafo 6.3). In tal senso, l'interconnessione, per così dire, "tardiva" dei beni può essere dovuta alla necessità di completare l'infrastruttura informatica indispensabile a interconnettere il bene; in nessun caso, invece, l'interconnessione successiva rispetto all'entrata in funzione dei beni può dipendere dal fatto che al momento del loro primo utilizzo i beni medesimi non possedano le caratteristiche intrinseche richieste dalla disciplina 4.0. [...]. Sulla base delle considerazioni sopra svolte, pertanto, deve in ogni caso escludersi che, per i beni non dotati, al momento del loro primo utilizzo, di tutte le caratteristiche tecniche richieste dal paradigma 4.0, il successivo apporto di modifiche e integrazioni atte a conferire ai medesimi ex post una o più di tali caratteristiche, possa consentire l'ammissibilità ai benefici 4.0. [...]."

⁴ Viene richiamata la circolare n. 10/E del 14 maggio 2014, che ha chiarito che il limite, superato il quale scatta l'obbligo di apposizione del visto, è riferibile esclusivamente alla compensazione "orizzontale" dei crediti a seguito del richiamo all'articolo 17 del d.lgs. n. 241 del 1997 e, quindi, non alla compensazione "verticale", ancorché questa venga effettuata mediante la delega di versamento. Con la circolare n. 28/E del 25 settembre 2014 è stato, inoltre, specificato che sono esclusi dall'obbligo di apposizione del visto di conformità i crediti il cui presupposto non sia direttamente riconducibile alle imposte sui redditi e relative addizionali, quali i crediti aventi natura strettamente agevolativa.

Utilizzo del credito d'imposta da parte di un soggetto diverso da quello che lo ha maturato

Operazioni straordinarie

Domanda

Si chiede se il credito d'imposta in esame possa essere trasferito in caso di conferimento d'azienda o di ramo d'azienda (ad esempio, da ditta individuale a società) oppure in caso di altra operazione straordinaria (ad esempio, trasformazione).

Risposta

Il trasferimento della titolarità è ammissibile unicamente nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati; "ad esempio, nei casi di fusione (cfr. circolare n. 38/E del 9 maggio 2002), successione per decesso dell'imprenditore individuale (cfr. risoluzione n. 140/E del 26 giugno 2003), scissione (cfr. risoluzione n. 143/E del 30 giugno 2003). Ugualmente i crediti di tal natura possono essere trasferiti nell'ambito della cessione del ramo d'azienda che lo ha generato (cfr. risposta a istanza di interpello n. 72 dell'8 marzo 2019)".

Atteso ciò, le Entrate ritengono che "anche al credito d'imposta in esame si applichi il principio desumibile dai citati documenti di prassi, ovvero che, in presenza 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".

Eredi dell'imprenditore

Domanda

Si chiede se in caso di decesso del beneficiario, titolare di un'impresa individuale, lo stesso possa essere trasferito agli eredi, nel presupposto che proseguano l'attività.

Risposta

Il trasferimento dei crediti d'imposta di natura simile a quello in esame è consentito a condizione che il credito circoli con l'azienda in relazione alla quale lo stesso è maturato.

In coerenza con quanto chiarito nella risoluzione n. 140/E del 26 giugno 2003, riferita alla disciplina del credito d'imposta per investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, "la successione per decesso dell'imprenditore individuale, in quanto peraltro non dipendente da atti volontari, rappresenta una delle fattispecie in presenza delle quali è consentita, a fronte della prosecuzione dell'attività d'impresa, la continuazione della fruizione da parte degli eredi del credito maturato in capo al de cuius".

Partecipanti di enti trasparenti

Domanda

Si chiede se sia possibile "trasferire" il credito d'imposta ai soggetti trasparenti partecipanti all'impresa familiare ovvero alla società di persone. Inoltre, si chiede di conoscere il criterio da utilizzare per il predetto trasferimento, da quando possa intervenire il trasferimento del credito ai soggetti partecipanti all'ente trasparente e da quando i medesimi possano utilizzarlo.

Risposta

In ordine al trasferimento dei crediti d'imposta delle società ai soci, si ricorda che l'Agenzia delle entrate, con la risposta a istanza di interpello n. 85 del 5 marzo 2020, ha affermato la legittimità dell'attribuzione al collaboratore dell'impresa familiare e ai soci di società di persone del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, in considerazione dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza. Le medesime considerazioni devono, pertanto, ritenersi valide anche con riferimento al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi.

Dalle indicazioni contenute nella citata risposta n. 85 del 2020 (che richiama la risoluzione n. 163/E del 31 luglio 2003, con cui è stata attribuita valenza generale ai principi espressi nelle risoluzioni n. 120/E del 18 aprile 2002 e n. 286/E del 22 agosto 2002, relative ai crediti d'imposta per gli incrementi occupazionali e per gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui agli articoli 7 e 8 della legge n. 388 del 2000), emerge che l'attribuzione del credito ai soci o ai collaboratori va effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili⁵.

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.

Resta fermo 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"*.

Soci di società
cooperative

Domanda

Si chiede se il credito d'imposta maturato da una società cooperativa possa essere successivamente attribuito ai singoli soci.

Risposta

L'Agenzia delle entrate con la risposta n. 85 del 2020 ha affermato la legittimità dell'attribuzione al collaboratore dell'impresa familiare e ai soci di società di persone del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, in virtù dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza. 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.

"Tali conclusioni valgono anche per le società cooperative che, avendone i requisiti, abbiano optato per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del Tuir e, pertanto, sono assimilate, ai fini della tassazione, alle società di persone. 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, lett. a), del Tuir, non potranno applicare i principi sopra menzionati e, quindi, imputare ai soci il credito d'imposta maturato in capo alle medesime".

⁵ Tale attribuzione deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente. I soci o i collaboratori, a loro volta, acquisiscono nella propria dichiarazione la quota di credito ad essi assegnata, al fine di utilizzarla in compensazione.

Riepilogo veloce sul Credito d'Imposta

Bonus Investimenti

I crediti d'imposta per gli investimenti si differenziano a seconda delle **caratteristiche del bene** e dell'**anno di acquisizione**.

La nuova disciplina introdotta dalla legge di Bilancio 2021 (commi da 1051 a 1063) è valida per gli investimenti in **beni strumentali nuovi**, destinati a strutture produttive ubicate in Italia, effettuati dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero fino al 30 giugno 2023, a condizione che entro il 31 dicembre 2022 l'ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione.

- Ø Per i **beni materiali 4.0** (beni ricompresi nell'allegato A annesso alla legge di Bilancio 2017), il credito d'imposta - fruibile solo dalle imprese - è riconosciuto:
 - per gli investimenti effettuati **dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021** (ovvero fino al 30 giugno 2022, se entro il 31 dicembre 2021 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo): nella misura del **50% del costo**, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del **30%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni, e del **10%** del costo, per gli investimenti tra 10 e 20 milioni di euro;
 - per gli investimenti effettuati **dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2022** (ovvero fino al 30 giugno 2023, se entro il 31 dicembre 2022 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo): nella misura del **40% del costo**, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, del **20%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni e del **10%** del costo per la quota di investimenti superiori a 10 milioni e fino a 20 milioni.
- Ø Per i **beni immateriali 4.0** (beni ricompresi nell'allegato B annesso alla legge di Bilancio 2017, come integrato dalla legge di Bilancio 2018), invece, per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022 (ovvero fino al 30 giugno 2023, se entro il 31 dicembre 2022 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo), il credito d'imposta (riconosciuto alle imprese) è pari al **20% del costo**, calcolato su un importo massimo di 1 milione di euro. Sono agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni mediante soluzioni di **cloud computing**, per la quota imputabile per competenza.

Per gli investimenti in **beni strumentali materiali** ed **immateriali "ordinari"** non 4.0, il credito d'imposta - fruibile da **imprese ed esercenti arti e professioni** - è riconosciuto:

- per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 (ovvero fino al 30 giugno 2022, se entro il 31 dicembre 2021 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo): nella misura **10% del costo**, su un importo massimo di 2 milioni di euro per i beni materiali e di 1 milione per i beni immateriali, elevato al **15%** per gli strumenti e dispositivi tecnologici per la realizzazione di **forme di lavoro agile** (articolo 18, legge 81/2017);
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio e fino al 31 dicembre 2022 (ovvero fino al 30 giugno 2023, se entro il 31 dicembre 2022 l'ordine è stato accettato dal venditore ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo): nella misura del **6%** del costo, sempre su un importo massimo di 2 milioni di euro per i beni materiali e di 1 milione per i beni immateriali.

Come può essere utilizzato il Credito d'imposta

in compensazione tramite modello F24:

- in 3 quote annuali di pari importo;
- per i beni materiali ed immateriali "non industria 4.0": a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni;
- per i beni materiali ed immateriali "industria 4.0": a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni (se l'interconnessione dei beni avviene in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è possibile iniziare a fruire del credito per la parte spettante in relazione ai beni "non industria 4.0");
- per gli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali "non industria 4.0" effettuati dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021: in un'unica quota annuale indipendentemente dal volume dei ricavi o compensi realizzati dal soggetto beneficiario;
- senza l'applicazione dei limiti di compensazione previsti dall' articolo 34, legge n. 388/2000 (limite annuale di 700.000 euro, innalzato a 1 milione per l'anno 2020), dall'articolo 1, comma 53, legge n. 244/2007 (limite di 250.000 euro per i crediti da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi) e dall' articolo 31, DI n. 78/2010 (autocompensazione del credito in presenza di debiti iscritti a ruolo);

mediante l'indicazione dei seguenti codici tributo (ris. Ag. Entrate n. 3, 13.01.2021):

- "6935" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla legge n. 232/2016) – art. 1, commi 1054 e 1055, legge n. 178/2020";
- "6936" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016 – art. 1, commi 1056 e 1057, legge n. 178/2020";
- "6937" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016 – art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020".

Come il Credito d'imposta viene trattato ai fini fiscali

A livello contabile, secondo la tesi prevalente, il contributo in esame è classificabile tra i "contributi in conto impianti, con conseguente necessità di rilevazione a conto economico in base alla vita utile dei cespiti a cui si riferiscono (OIC 16, par. 88).

Inoltre, il credito d'imposta:

- non concorre né alla formazione del reddito né della base imponibile IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi (ex articoli 61 e 109, comma 5, del Tuir);
- è cumulabile con altre agevolazioni riguardanti gli stessi costi (a condizione che il cumulo, considerata anche la non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irapp, non comporti il superamento del costo sostenuto);
- deve essere comunicato al Ministero dello Sviluppo economico, per ciascun periodo d'imposta agevolabile, tramite apposito modello, che sarà approvato dallo stesso MISE;
- deve essere ridotto se entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione i beni agevolati dovessero essere ceduti a titolo oneroso o destinati a strutture produttive ubicate all'estero. In questo caso:
- dall'originaria base di calcolo occorrerà escludere il relativo costo;

- il maggior credito eventualmente già utilizzato in compensazione dovrà essere riversato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per l'annualità in cui si verifica la circostanza, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento e approfondimento di Vostro interesse.

Cordiali saluti