

Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nella Legge di bilancio 2022

L'evoluzione della disciplina delle agevolazioni per i nuovi investimenti (1/2)

- L'art. 1, commi da 184 a 197, della legge n. 160 del 2019 (Legge di bilancio 2020) ha sostituito le «tradizionali» proroghe del super-ammortamento e dell'iper-ammortamento (che consentivano ai soggetti ammessi di aumentare, ai fini fiscali, gli ammortamenti e le quote capitale dei canoni di *leasing* relativi a determinate categorie di beni) con il **credito d'imposta** per le spese sostenute per l'acquisizione di beni strumentali nuovi, **a partire dal 1° gennaio 2020** e fino al 31 dicembre 2020, ovvero, a determinate condizioni, al 30 giugno 2021.
- L'art. 1, commi da 184 a 197, della Legge di bilancio 2021 aveva modificato quest'ultima disciplina stabilendo :
 - ✓ l'estensione dell'**ambito temporale** di effettuazione degli investimenti agevolabili;
 - ✓ la variazione della **misura di spettanza dell'agevolazione**, differenziata per le diverse categorie di investimenti e a seconda del momento nel quale è effettuato l'investimento;
 - ✓ le **modalità di fruizione** dell'agevolazione.

L'evoluzione della disciplina delle agevolazioni per i nuovi investimenti (2/2)

L'art. 1, comma 44. della Legge n. 234 del 2021 (Legge di bilancio 2022) ha **prorogato fino al 2025**, con possibile «allargamento» temporale al primo semestre 2026, i crediti di imposta per gli investimenti in **beni Industria 4.0**, prevedendo **misure fortemente ridotte** rispetto a quelle fissate dalla legge n. 178 del 2020, sia in termini di percentuali sia con riguardo ai *plafond* di spesa agevolabile.

Nessuna proroga è stata prevista, rispetto al precedente termine, per gli incentivi su investimenti in **beni “non Industria 4.0”**.

Con la proroga, si ripropongono alcuni problemi interpretativi riguardanti il momento di effettuazione di investimenti realizzati «a cavallo» tra i vari periodi agevolati.

Il credito d'imposta in esame resta **cumulabile** con altre agevolazioni a **condizione che non venga superato il costo** sostenuto. La **circolare del MEF del 31 dicembre 2021, n. 33**, ha chiarito la distinzione tra doppio finanziamento (vietato in base alla normativa europea) e cumulo delle misure agevolative che è invece consentito purché siano finanziate diverse quote parti di un determinato costo senza mai superare il 100%.

I soggetti ammessi al credito d'imposta

- Il beneficio spetta a **tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato**, incluse le **stabili organizzazioni** di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito → L'incentivo **non** assume, quindi, la natura di **aiuto di Stato**.
- **Non rileva il regime contabile** - ordinario o semplificato - adottato.
 - Continuano, pertanto, a beneficiare della misura agevolativa le imprese individuali, le società commerciali di persone e quelle di capitali, gli enti - commerciali e non - nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.
- Per gli investimenti in **beni strumentali nuovi «non Industria 4.0»** il credito d'imposta si applica, alle stesse condizioni e negli stessi limiti, anche agli investimenti effettuati dagli **esercenti arti e professioni** (la Legge di bilancio per il 2021 ha compreso quelli relativi a beni immateriali diversi da quelli «Industria 4.0» indicati nell'Allegato B della legge n. 232 del 2016).
- **I contribuenti in regime forfetario**, che non potevano beneficiare della maggiorazione delle quote di ammortamento e delle quote capitale dei canoni di leasing, **sono ammessi al credito d'imposta**.
- È possibile fruire del credito d'imposta anche per le imprese marittime che rientrano nel regime della **tonnage tax** (anche se non esercitano altre attività diverse da quelle agevolate) e nell'ambito del **consolidato fiscale** (risposta ad interpello del 23 luglio 2021, n. 508).

Le imprese agricole ammesse al credito d'imposta

Per quanto concerne il **settore agricolo** possono fruire del credito d'imposta, come chiarito nella circolare n. 9/E del 2021 (par. 1.1):

- le **persone fisiche** e le **società semplici** che esercitano l'attività agricola **nel rispetto dei limiti previsti dall'art. 32 del TUIR**. Tale precisazione riveste particolare importanza perché conferma che l'ambito soggettivo del credito d'imposta è più ampio di quello del super-ammortamento e dell'iper-ammortamento, che spettavano soltanto ai titolari di reddito d'impresa, oltre che agli esercenti arti e professioni;
- gli imprenditori agricoli che svolgono attività di **agriturismo** e che si avvalgono del relativo **regime forfetario** di determinazione del reddito d'impresa di cui all'art. 5, comma 1 della legge n. 413 del 1991 (regime esteso dalla legge di bilancio 2020 alle attività di oleoturismo);
- gli esercenti attività agricole che determinano il **reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56, comma 5, e 56-bis del TUIR**.

Le società «trasparenti», le cooperative e il consolidato

Il credito d'imposta della società “trasparente” è trasferibile ai soci, in proporzione alle quote di partecipazione agli utili, e deve risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente, in cui va indicato l'ammontare del credito spettante, quello eventualmente già utilizzato e quello residuo da riportare nella successiva dichiarazione, al netto dell'ammontare che si intende attribuire ai propri soci o collaboratori (circolare n. 9/E del 2021, risposta ad interpello n. 85 del 2020 e risoluzioni n. 163 del 2003 e nn. 120 e 286 del 2002). L'utilizzo da parte del socio o del collaboratore della propria quota di credito d'imposta è subordinato alla fruibilità dello stesso da parte dell'ente trasparente.

Nella **risposta ad interpello del 16 dicembre 2021, n. 817**, è stata espressamente riconosciuta la trasferibilità del **credito d'imposta non utilizzato da parte di una società semplice agricola** ai propri soci. L'Agenzia ha precisato che il credito maturato e non utilizzato va indicato nel quadro RU, assegnandolo ai soci nella stessa proporzione prevista dall'art. 5 del TUIR.

Lo stesso principio è stato affermato, nella circolare n. 9/E del 2021, con riguardo alle **società cooperative che**, ricorrendo i presupposti, abbiano **optato per la trasparenza fiscale di cui all'articolo 115 del Tuir**, in quanto assimilate, ai fini impositivi, alle società di persone.

Nella risposta ad interpello del 23 luglio 2021, n. 508, l'Agenzia delle entrate ha affermato che è possibile cedere il credito d'imposta in esame nell'ambito del consolidato fiscale.

I soggetti esclusi dal credito d'imposta

- Sono **escluse** dal beneficio talune «**imprese in crisi**», cioè quelle in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale e altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14 del 2019, o da altre leggi speciali ovvero che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.
 - Viene, quindi, fatto riferimento **soltanto** alle **procedure concorsuali con finalità liquidatorie**, mentre l'esclusione non si applica a quelle finalizzate al risanamento, quale la procedura di ristrutturazione del debito.
- Sono, inoltre, escluse le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** per gli illeciti amministrativi da reato di cui all'art. 9, comma 2, del D.lgs. n. 231/2001. Tali sanzioni sono: l'interdizione dall'esercizio dell'attività; la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi. Circolare n. 9/E del 2021: sono esclusi gli investimenti effettuati nell'arco temporale interessato dall'applicazione della sanzione interdittiva.

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata al **rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.**

L'ambito oggettivo dell'agevolazione

Investimenti agevolabili

Beni materiali strumentali nuovi «**non Industria 4.0**» → in precedenza oggetto del super-ammortamento

Beni materiali strumentali nuovi «**Industria 4.0**» di cui all'Allegato A della legge n. 232 del 2016 → in precedenza oggetto dell'iper-ammortamento

Beni immateriali strumentali nuovi «**Industria 4.0**» di cui all'Allegato B della legge n. 232 del 2016 → in precedenza oggetto del super-ammortamento dei beni immateriali riconosciuto ai soggetti che fruivano dell'iper-ammortamento.

Nel novero dei **beni della prima categoria** sono compresi **anche quelli immateriali «non Industria 4.0»**, cioè diversi da quelli indicati nell'Allegato B alla legge n. 232 del 2016 (tra i quali rientrano, tra gli altri, *software*, sistemi e *system integration*).

L'investimento, per essere agevolabile, deve essere destinato a **strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato**.

L'ambito oggettivo dell'agevolazione – i beni esclusi

Beni esclusi

Veicoli indicati nell'art. 164, comma 1, del TUIR, sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa dunque integralmente deducibili (autovetture per servizio taxi o per autoscuola), sia che vengano utilizzati con finalità non esclusivamente imprenditoriali

I beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce aliquote inferiori al 6,5 per cento.

I fabbricati e le costruzioni

I beni gratuitamente devolvibili dalle 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 dei rifiuti.

I beni di cui all'Allegato 3 annesso alla Legge di bilancio 2017

	BENI ORDINARI		BENI 4.0	
Periodo	Beni materiali "ordinari"	Beni immateriali "ordinari"	Beni materiali "4.0"	Beni immateriali "4.0"
2022	Credito d'imposta 6% Costi ammissibili max 2 milioni di euro [agevolazione massima 120.000 euro]	Credito d'imposta 6% Costi ammissibili max 1 milione di euro [agevolazione massima 60.000 euro]	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 40% fino a 2,5 milioni; • 20% tra 2,5 e 10 milioni; • 10% tra 10 e 20 milioni. [sconfinamento al 30 giugno 2023 previa prenotazione]	Credito d'imposta 20% Costi ammissibili max 1 milione di euro [limite massimo 200.000 euro]
2023	- (solo investimenti con prenotazione nel termine "lungo" del 30.6.2023)	(solo investimenti con prenotazione nel termine "lungo" del 30.6.2023)	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 20% fino a 2,5 milioni; • 10% tra 2,5 e 10 milioni; • 5% tra 10 e 20 milioni. 	Credito d'imposta 20% Costi ammissibili max 1 milione di euro [limite massimo 200.000 euro] [sconfinamento al 30 giugno 2024 previa prenotazione]
2024	-	-	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 20% fino a 2,5 milioni; • 10% tra 2,5 e 10 milioni; • 5% tra 10 e 20 milioni. 	Credito d'imposta 15% Costi ammissibili max 1 milione di euro [limite massimo 150.000 euro] [sconfinamento al 30 giugno 2025 previa prenotazione]
2025	-	-	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 20% fino a 2,5 milioni; • 10% tra 2,5 e 10 milioni; • 5% tra 10 e 20 milioni. [sconfinamento al 30 giugno 2026 previa prenotazione]	Credito d'imposta 10% Costi ammissibili max 1 milione di euro [limite massimo 100.000 euro] [sconfinamento al 30 giugno 2026 previa prenotazione]

Il costo agevolabile

- Per quanto concerne le **modalità di effettuazione degli investimenti**, l'agevolazione spetta per i beni: a) acquistati a titolo di proprietà; b) in *leasing*; c) realizzati in economia; d) realizzati mediante appalto.
- Il **costo agevolabile** è determinato, ai sensi dell'art. 110 del TUIR, al lordo delle quote di ammortamento e comprende anche gli oneri accessori di diretta imputazione, quali: costi di progettazione; spese di trasporto; dazi doganali; costi di installazione; onorari per perizie e collaudi; costi di montaggio e posa in opera. Per i beni acquisiti in *leasing* il costo agevolabile è quello sostenuto dalla società di leasing per il relativo acquisto.
- Sono esclusi gli interessi passivi (salvo che non siano capitalizzati) e le spese generali.
- Sulla base dei chiarimenti forniti nella circolare n. 4 del 2017 il costo del bene agevolabile va assunto **al lordo di eventuali contributi** in conto impianti spettanti all'imprenditore, a prescindere dal regime di contabilizzazione adottato.

Nella circolare n. 9/E del 2021 è stato affermato che il **credito d'imposta spetta anche per i beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro**. Ciò perché la disciplina in esame “non richiede l'effettuazione di un ammontare minimo di investimenti al fine di poter accedere al credito di imposta”. Trattandosi di investimenti in beni strumentali, va fatto riferimento, pur in assenza di un esplicito rinvio normativo, ai beni strumentali materiali ammortizzabili di cui agli articoli 102 e 102-bis del TUIR, nonché ai beni strumentali immateriali ammortizzabili di cui all'articolo 103 del TUIR, “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)”.

Il momento di effettuazione dell'investimento

- Per determinare il **momento di effettuazione degli investimenti** vanno sempre applicate, indipendentemente dal regime contabile adottato, le regole generali della **competenza** previste dell'**art. 109, commi 1 e 2, del TUIR**. (circ. Agenzia delle Entrate del 30 marzo 2017, n. 4, par. 6.1.3).
- Tali criteri rilevano anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata, per i contribuenti in contabilità semplificata e in regime forfetario nonché per gli esercenti arti e professioni.
- Pertanto, in caso di acquisto di **beni materiali**, rileva la data della **consegna** o **spedizione** del bene, ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.
- Nel caso di **beni acquisiti in *leasing***, rileva la data in cui il bene è consegnato o comunque entra nella disponibilità dell'utilizzatore. Se il contratto prevede una clausola di prova a favore del locatario, la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte di quest'ultimo segna il momento di realizzazione dell'investimento ai fini di cui si discute.

Entrata in funzione e interconnessione

Ai fini della fruizione del credito d'imposta per i beni «ordinari» rileva, altresì, **l'entrata in funzione del bene.**

- La circolare della Guardia di Finanza n. 1 del 2018 ha indicato, a titolo esemplificativo, come fatti «sintomatici dell'utilizzo del bene»:
 - il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica necessaria per il funzionamento del bene;
 - l'impiego di manodopera;
 - l'inserimento del bene nella catena di produzione;
 - le risultanze della contabilità industriale.

Per i **beni »Industria 4.0«**, di cui all'Allegato A alla L. n. 232 del 2016, rileva inoltre, ai fini della fruizione del beneficio, **l'interconnessione** degli stessi (*cfr.* circ. Agenzia delle Entrate e MISE del 30 marzo 2017, n. 4 § 6.3).

Modalità di utilizzo del credito d'imposta (1/6)

- Il **credito d'imposta** spetta anche alle società in perdita fiscale ed è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997 (compensazione orizzontale con, ad esempio, IVA, contributi, ritenute IRPEF dei dipendenti, ecc.). Con la **risoluzione n. 3/E del 13.1.2021** sono stati istituiti i **codici tributo** necessari per il detto utilizzo in compensazione.
- Per la fruizione di tale agevolazione **non** assume rilevanza l'**obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi** ai fini della compensazione in F24 dei crediti relativi alle imposte sui redditi di importo superiore a 5.000 euro annui, introdotto dall'art. 3 del D.L. n. 124 del 2019 (*cfr.* la circolare n. 9/E del 2021).
- Il **credito d'imposta** in commento **non è soggetto**:
 - a) al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1, comma 53, della L. 244/2007);
 - b) al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000,00 euro (art. 34 della L. 388/2000);
 - c) al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro.

Modalità di utilizzo del credito d'imposta (2/6)

Il credito d'imposta è **utilizzabile in tre quote annuali** di pari importo, a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni per gli investimenti di cui ai commi 4 e 5 (beni materiali diversi da quelli relativi a «Industria 4.0»), ovvero a decorrere **dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni** (ai sensi del comma 12) per gli investimenti in beni materiali e immateriali «Industria 4.0» (di cui ai commi 6, 7 e 8).

Per i **soggetti che con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro** che effettuino **investimenti in beni materiali «ordinari»** dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in **un'unica quota annuale**.

Nella circolare n. 9/E del 2021 è stato chiarito che:

- l'utilizzo in unica quota è facoltativo;
- in tal caso il credito non utilizzato può essere riportato in avanti nelle successive dichiarazioni;
- occorre avere riguardo «ai ricavi o compensi percepiti nel periodo precedente a quello di entrata in funzione del bene».

Rideterminazione del costo in caso di cessione o delocalizzazione

- E' stata confermata l'applicazione del meccanismo di rideterminazione (c.d. *recapture*) **dell'agevolazione**, applicabile sia ai beni «ordinari» che a quelli Industria 4.0, non essendo prevista alcuna distinzione.
- Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, i beni agevolati sono **ceduti a titolo oneroso** ovvero sono destinati a **strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.
 - Sussiste, quindi, un «**periodo di sorveglianza**», in base al quale i beni agevolati devono essere mantenuti fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento.
 - nel caso in cui l'entrata in funzione dei beni o la loro interconnessione si verifichi in un anno successivo a quello in cui si considera effettuato l'investimento in base all'art. 109 del TUIR, il **termine finale** del "periodo di osservazione" previsto dalla disciplina va individuato, rispettivamente, nel **31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'entrata in funzione o in quello dell'avvenuta interconnessione**.

Sostituzione del bene agevolato

- Con riferimento ai **beni «Industria 4.0»** di cui all'Allegato A alla legge n. 232 del 2016 (*ex* iper-ammortamento), per espressa disposizione di legge, si applica, in quanto compatibile, l'art. 1, commi 35 e 36 della Legge di bilancio 2018, in materia di **investimenti sostitutivi** relativi ai beni oggetto di iper-ammortamento.
- Sulla base della citata norma, se nel corso del periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione del bene agevolato, **il credito d'imposta non è oggetto di rideterminazione a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:**
 - i. sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente **caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori** a quelle previste dall'Allegato A alla L. n. 232 del 2016;
 - ii. attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.
- Se il **costo del nuovo investimento è inferiore** a quello del bene ceduto, il beneficio calcolato in origine dovrà essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.