

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

Articolo 1, commi da 1051 a 1063, legge 178/2020

Circolare n. 9/E, 23 luglio 2021: risposte a quesiti

Il credito d'imposta di cui alla legge 178/2020 rappresenta un potenziamento della misura agevolativa di cui alla Legge di Stabilità 2020 (articolo 1, commi da 184 a 197, legge 27 dicembre 2019, n. 160).



La misura introdotta dalla legge 160/2019 ha rappresentato il passaggio dell'agevolazione dalla forma di maggiori ammortamenti (super ed iper) al credito d'imposta.

Requisiti soggettivi 450

I soggetti beneficiari dell'agevolazione sono:

- le imprese;
- gli artisti ed i professionisti (non sono ammessi in riferimento ai beni 4.0).

Il regime contabile adottato è irrilevante ai fini della maturazione del bonus, quindi ne possono beneficiare anche i forfettari.

Possono essere ammesse all'agevolazione le imprese che non si trovano in stato liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale, ovvero altra procedura concorsuale.

Requisiti soggettivi

Inoltre, le beneficiarie non devono risultare destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231.

La fruizione del credito di imposta è subordinata alle seguenti condizioni:

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

*Requisiti soggettivi: chiarimenti***RETI DI IMPRESE**

La circolare precisa che sono ammesse all'agevolazione le reti di imprese occorre però distinguere a seconda del tipo di rete:

- ✓ le reti soggetto sono ammesse sono ammesse in riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- ✓ per le reti contratto, considerato che all'adesione al contratto non consegue la soggettività tributaria alla rete stessa, gli atti posti in essere in esecuzione del programma di rete esplicano i loro effetti in capo ai soggetti partecipanti alla rete (v. circolare Agenzia delle Entrate n. 4/E, 15 febbraio 2011).

SOCIETA' TRA PROFESSIONISTI

Le STP titolari di reddito di impresa possono fruire del credito di imposta sia in riferimento ai beni strumentali materiali ed immateriali ordinari, che per quelli materiali ed immateriali 4.0.

ASSOCIAZIONI TRA PROFESSIONISTI

Le associazioni tra professionisti di cui all'articolo 53, comma 1, del TUIR, maturano credito di imposta solo in riferimento ai beni materiali ed immateriali ordinari.

In quanto produttive di reddito di lavoro autonomo, analogamente a quanto previsto per gli esercenti arti e professioni, **non ammesse alle agevolazioni per gli investimenti in beni materiali ed immateriali 4.0.**

Requisiti soggettivi: chiarimenti

La circolare precisa che la norma agevolativa non pone “alcuna condizione riguardante la data di inizio dell’attività e, pertanto, rientrano nell’ambito soggettivo di applicazione del beneficio anche i soggetti che intraprendono l’attività a partire dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della disciplina in esame (i.e., 16 novembre 2020)”.

LE IMPRESE DESTINATARIE DI SANZIONI INTERDITTIVE

L'Agenzia si attesta sul parere rilasciato dal Governo il 14 aprile 2021 in risposta all'interpellanza parlamentare n. 5-05261.

Il documento di prassi precisa quanto segue: **considerato** che ai sensi dell'articolo 13, comma 2, del d.lgs. 231/2001, **le interdittive in parola esplicano efficacia in dato arco temporale, non sono ammessi all'agevolazione gli investimenti effettuati in tale periodo di tempo, con la conseguente esclusione del relativo costo dal calcolo del credito di imposta.**

L'individuazione del momento in cui gli investimenti si intendono effettuati va condotta secondo le regole dettate dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Requisiti soggettivi: chiarimenti

IL CONTEMPORANEO ESERCIZIO DI ATTIVITA' PROFESSIONALE E DI IMPRESA

La circolare precisa che la norma non preclude la maturazione del credito di imposta in capo ad un contribuente che contemporaneamente svolga un'attività di impresa ed eserciti un'attività di lavoro autonomo.

“Sarà cura del soggetto beneficiario, ai fini dei successivi controlli, provvedere, sul piano contabile e documentale, a separare correttamente le spese ammissibili considerate rilevanti per il calcolo del credito d'imposta” (risposta 1.3).

Gli investimenti agevolabili sono riconducibili a tre categorie:

- **beni strumentali materiali ed immateriali (novità rispetto alla L. 160/2019) ordinari;**
- **beni strumentali materiali 4.0 di cui all'allegato A della L. 232/2016;**
- **beni strumentali immateriali 4.0 di cui all'allegato B della L. 232/2016.**

Non concorrono alla maturazione del credito di imposta:

- ✓ i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'articolo 164 del TUIR;
- ✓ i beni con aliquota ammortamento inferiore al 6,5%;
- ✓ i fabbricati e le costruzioni;
- ✓ i beni di cui all'allegato 3 della L. 208/2015;
- ✓ i 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 dei rifiuti.

I beni per essere agevolati devono essere nuovi. Non sono ammessi i cd. beni merce.

1. Sulla base dell'acclarato principio di equivalenza sostanziale degli acquisti di beni strumentali diretti ed in locazione finanziaria (risoluzione n. 4/E, 7 gennaio 2009), finalizzato a rendere fiscalmente neutrale la scelta dell'investitore in ordine alla modalità finanziaria di effettuazione dell'investimento, **sono ammessi all'agevolazione gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali ed immateriali, sia ordinari che 4.0, effettuati mediante la stipula di contratti di leasing; il credito d'imposta è calcolato sul costo sostenuto dal concedente,** con conseguente irrilevanza degli oneri finanziari e delle altre spese connesse al contratto di locazione finanziaria (spese di istruttoria, di incasso, ecc.).
2. **Il credito di imposta matura anche in riferimento ai beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro,** ciò a prescindere dalla scelta effettuata dal contribuente in ordine alla sua eventuale deduzione integrale nel periodo di imposta (articolo 102, comma 5, TUIR per le imprese e articolo 54, comma 2, TUIR, per gli esercenti arti e professioni).

Gli **investimenti** devono essere **realizzati** nell'arco temporale che va **dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022**.

Rientrano nel perimetro dell'agevolazione anche gli acquisti di beni strumentali effettuati nel cd. **termine lungo**, vale a dire quelli realizzati entro il 30 giugno 2023, nel rispetto di duplici condizioni da realizzare entro il 31 dicembre 2022:

- accettazione dell'ordine da parte del venditore;
- pagamento di acconti almeno pari al 20% del corrispettivo.

Nel periodo che va dal 16 dicembre 2020 al 30 giugno 2021 si verifica una sovrapposizione temporale con gli investimenti agevolati ai sensi della Legge di stabilità 2020 (articolo 1, comma 185, legge 160/2020).

Misura dell'agevolazione

Caratteristiche dei beni	Bonus	Costo investimenti	Periodo
Ordinari materiali	10% 15% (*)	Max 2 mln	Dal 16/11/2020 al 31/12/2021 (o termine lungo 30/6/2022)
	6%	Max 2 mln	Dal 1/1/2022 al 31/12/2022 (o termine lungo 30/6/2023)
Ordinari immateriali	10% 15% (*)	Max 1 mln	Dal 16/11/2020 al 31/12/2021 (o termine lungo 30/6/2022)
	6%	Max 1 mln	Dal 1/1/2022 al 31/12/2022 (o termine lungo 30/6/2023)
Materiali 4.0	50%	Fino a 2,5 mln	Dal 16/11/2020 al 31/12/2021 (o termine lungo 30/6/2022)
	30%	Tra 2,5 e 10 mln	
	10%	Tra 10 e 20 mln	
	40%	Fino a 2,5 mln	Dal 1/1/2022 al 31/12/2022 (o termine lungo 30/6/2023)
	20%	Tra 2,5 e 10 mln	
	10%	Tra 10 e 20 mln	
Immateriali 4.0	20%	Max 1 mln	Dal 16/11/2020 al 31/12/2022 (o termine lungo 30/6/2023)

(*) se investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati al lavoro agile

In riferimento ai beni 4.0 occorre precisare quanto segue:

- ❖ le percentuali relative ai beni materiali 4.0 rispetto ai volumi di investimenti massimi ammessi devono intendersi applicabili secondo una logica per scaglioni (ad esempio a fronte di investimenti realizzati ed interconnessi nel 2021 pari a 5 mln, compete un credito di imposta pari al 50% sui primi 2,5 mln e pari al 30% sulla parte restante);
- ❖ il dato letterale del comma 1058 dell'articolo 1 della L. 178/2020 in riferimento ai beni immateriali 4.0 lascia intendere che il limite massimo di investimenti agevolabili pari a 1 mln è imputabile all'intero periodo di agevolazione (investimenti dal 16/11/2020 al 31/12/2022, o entro il 30/6/2023 in ipotesi di termine lungo).

Misura dell'agevolazione

Il **bonus non è imponibile** ai fini delle imposte sui redditi e non concorre alla formazione del valore della produzione soggetto ad imposizione IRAP.

Il contributo, inoltre, **non rileva ai fini del** rapporto di cui all'articolo 61 del T.U.I.R (**pro-rata di deducibilità degli interessi passivi**) e di quello di cui all'articolo 109, comma 5, del T.U.I.R. (**pro-rata di deducibilità delle spese e degli altri componenti negativi**).

*Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti***RETI DI IMPRESE**

Le reti contratto sono prive di soggettività giuridica tributaria. L'esecuzione degli atti posti in essere in applicazione del contratto genera effetti in capo alle imprese partecipanti.

CASO 1

L'organo comune che opera quale mandatario con rappresentanza effettua l'investimento e ribalta il relativo costo alle imprese aderenti alla rete. L'acquisto si produce direttamente in capo alle imprese partecipanti al contratto. Il fornitore deve fatturare alle singole imprese la quota dell'investimento a ciascuna imputabile. **Il credito di imposta matura in capo alla singola impresa sulla base del costo che le viene fatturato.**

*Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti***RETI DI IMPRESE**

Le reti contratto sono prive di soggettività giuridica tributaria. L'esecuzione degli atti posti in essere in applicazione del contratto genera effetti in capo alle imprese partecipanti.

CASO 2

Una singola impresa, ovvero quella capofila, che opera senza rappresentanza effettua l'investimento e ribalta (rifattura) pro quota alle singole imprese per conto delle quali ha operato. Il credito di imposta matura in capo a ciascuna impresa in base al costo ribaltato.

In ipotesi di rete contratto il credito di imposta matura in favore delle singole imprese.

Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti

Le reti soggetto sono iscritte presso il Registro delle imprese e sono dotate di un'autonoma soggettività tributaria; pertanto, gli investimenti posti in essere da tale tipologia di rete sono ad essa imputabili.

La rete soggetto, pertanto, applica autonomamente il meccanismo di calcolo secondo le ordinarie regole previste per le imprese.

Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti

RILEVANZA DELL'IVA

Il costo agevolabile è assunto secondo la regola dettata dall'articolo 110, comma 1, lett. b), del TUIR.

L'imposta assolta sugli acquisti e non detratta può, a seconda delle ragioni della mancata detrazione, divenire

- ❖ un onere accessorio del costo deducibile ai sensi dell'articolo 110 del TUIR;
- ❖ un costo generale di esercizio deducibile ai sensi dell'articolo 109 del TUIR.

Sono riconducibili alla fattispecie di cui all'articolo 110 citato i casi di indetraibilità oggettiva disciplinati dall'articolo 19-bis 1 del DPR 633/1972, quelli derivanti dall'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 36 bis del DPR 633/1972 (tra i precedenti di prassi si richiamano la circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009; la risoluzione n. 297/E del 12 settembre 2002; la circolare n. 137/E del 15 maggio 1997, punto 15.12).

Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti

RILEVANZA DELL'IVA

Il costo agevolabile è assunto secondo la regola dettata dall'articolo 110, comma 1, lett. b), del TUIR.

L'imposta assoluta sugli acquisti e non detratta può, a seconda delle ragioni della mancata detrazione, divenire

- un onere accessorio del costo deducibile ai sensi dell'articolo 110 del TUIR;
- un costo generale di esercizio deducibile ai sensi dell'articolo 109 del TUIR.

Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti

Sono riconducibili alla fattispecie di cui all'articolo 110 citato i casi di indetraibilità oggettiva disciplinati dall'articolo 19-bis 1 del DPR 633/1972, quelli derivanti dall'esercizio dell'opzione di cui all'articolo 36 bis del DPR 633/1972 (tra i precedenti di prassi si richiamano la circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009; la risoluzione n. 297/E del 12 settembre 2002; la circolare n. 137/E del 15 maggio 1997, punto 15.12).

In tali ipotesi l'iva indetraibile è un onere accessorio e concorre alla maturazione del credito d'imposta.

Nel caso di iva indetraibile in conseguenza di un pro rata di detraibilità diverso da zero, ricorre la fattispecie di cui all'articolo 109 del TUIR; quindi, l'imposta non detratta non è un onere accessorio, rappresenta un costo generale e non concorre al calcolo dell'agevolazione.

*Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti***CONTRIBUTI PER L'ACQUISIZIONE DEI BENI AGEVOLATI**

Il documento di prassi in commento ribadisce i chiarimenti già forniti con la precedente circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, emanata congiuntamente al Ministero dello Sviluppo Economico in riferimento alla disciplina dei super ed iper ammortamenti: il costo del bene sul quale calcolare il credito di imposta è assunto al lordo di eventuali altri contributi in conto impianti, a prescindere dalla scelta operata in merito alle modalità di contabilizzazione (metodo diretto o indiretto, OIC 16, prg. 86-88).

*Determinazione dell'agevolazione: chiarimenti***I BENI IN LEASING RISCATTATI**

In ipotesi di investimento realizzato mediante un **contratto di leasing**, ai fini del calcolo del credito di imposta rileva il costo sostenuto dal concedente ed il prezzo di riscatto è irrilevante.

Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241.

L'utilizzo per i beni materiali ed immateriali ordinari è ammesso a partire dall'anno di entrata in funzione, per i beni 4.0, invece, sia materiali che immateriali, la decorrenza è fissata a partire dall'anno di interconnessione.

Il credito di imposta

- ❖ non è soggetto al limite dell'ammontare annuo massimo (700.000 euro) delle compensazioni, di cui all'articolo 34 della L. 388/2000;
- ❖ non subisce il limite di 250.000 euro relativo ai crediti di imposta esposti nel quadro RU del modello dichiarativo (articolo 1, comma 53, L. 244/2007);
- ❖ non è soggetto al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro (art. 31 del DL 78/2010).

L'utilizzo del credito d'imposta

La fruizione del bonus per tutti i tipi di beni (materiali ed immateriali, sia ordinari che 4.0) è frazionata in tre quote annuali di pari importo.

La compensazione spetta in un'unica soluzione:

- ❖ per tutti i contribuenti ammessi all'agevolazione, esclusivamente in riferimento agli investimenti in beni materiali ordinari realizzati nel periodo dal 16/11/2020 al 31/12/2021;
- ❖ per i soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiore a 5mln di euro, in corrispondenza di investimenti effettuati nel citato periodo in beni strumentali immateriali ordinari.

L'utilizzo del credito d'imposta

L'utilizzo in un'unica quota non è ammesso per gli investimenti effettuati nel 2022 e per quelli cd. 4.0, sia materiali che immateriali.

Il credito compensabile non fruito nel periodo di imposta è riportabile ai successivi con le consuete modalità (Risposta Ade Telefisco 2021).

La fruizione del credito di imposta è subordinata alle seguenti **condizioni**:

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

Con la circolare 9/E l'Agenzia ha fornito le seguenti precisazioni:

- ❖ anche agli **esercenti arti e professioni**, al fine della fruizione del credito di imposta, si applicano i requisiti del rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e la regolarità contributiva quali datori di lavoro;
- ❖ **il requisito della regolarità contributiva, sia per le imprese che per gli esercenti arti e professioni, deve sussistere in occasione di ciascuna compensazione**; L'Agenzia afferma 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"*.

L'utilizzo del credito d'imposta: chiarimenti

UTILIZZO OLTRE IL TERZO ANNO

La parte di credito non utilizzata può essere fruita nel periodo di imposta successivo e, in caso di ulteriore mancato utilizzo, riportata in avanti senza alcun limite temporale.

ESEMPIO: Credito di imposta 3.000 euro, anno N di entrata in funzione/interconnessione del bene utilizzo del credito nell'anno N per una somma pari a 800 euro, nell'anno N+1 utilizzo per 1.200 euro (con recupero dei 200 non utilizzati nell'anno N), nell'anno N+2 utilizzo per 700 euro.

Sarà possibile utilizzare l'ammontare residuo di 300 euro a partire dall'anno N+4.

*L'utilizzo del credito d'imposta: chiarimenti***UTILIZZO IN UN'UNICA SOLUZIONE E VERIFICA DEL LIMITE DI RICAVI/COMPENSI**

La circolare precisa che:

- ❖ l'utilizzo in un'unica quota è una facoltà, in caso di mancata fruizione di tale opportunità la fruizione avviene in tre quote annuali di pari importo;
- ❖ il rispetto del limite dei 5 milioni va verificato in base alle risultanze del periodo di imposta antecedente a quello di entrata in funzione.

La parte di credito non utilizzata può essere fruita nel periodo di imposta successivo e, in caso di ulteriore mancato utilizzo, riportata in avanti senza alcun limite temporale.

L'utilizzo del credito d'imposta: chiarimenti

IL RITARDO NELL'INTERCONNESSIONE

In ipotesi di tardive interconnessioni l'impresa beneficiaria dell'agevolazione ha a disposizione due possibilità:

- ❖ fruizione del beneficio in misura ridotta a partire dall'anno di entrata in funzione (senza interconnessione) applicando l'aliquota prevista per i beni ordinari;
- ❖ fruizione del credito d'imposta in misura piena a partire dall'anno di (tardiva) interconnessione.

L'utilizzo del credito d'imposta: chiarimenti

L'Agenzia (prg. 5.4) precisa che *"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"*.

Il ritardo nell'interconnessione

Esempio, ipotizzando che nel corso del 2021 si proceda all'acquisto e all'entrata in funzione di un bene agevolabile il cui costo sia pari a 90.000 euro e che nel corso del 2022 si proceda alla sua interconnessione, qualora l'impresa nel corso del 2021 si avvalga della possibilità di utilizzare in compensazione la prima quota del credito spettante ai sensi del comma 1054 della legge di bilancio 2021, pari a 3.000 euro (1/3 di 9.000), a partire dal 2022 decorrerà il triennio di fruizione del credito spettante, per ipotesi, ai sensi del comma 1056 e la quota annuale compensabile sarà pari a 14.000 euro [1/3 di 42.000 (45.000 – 3.000)].

*L'utilizzo del credito d'imposta: chiarimenti***IMPORTI SUPERIORI A 5.000 EURO**

La risposta 5.5, richiamando precedenti interventi di prassi (circolari nn. 10/E del 14 maggio 2014 e 28/E del 25 settembre 2014), conferma 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 **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".

L'utilizzo del credito da parte di un soggetto diverso da quello che lo ha maturato

Caso 1: operazioni straordinarie

L'Agenzia richiama la precedente prassi in materia (la circolare n. 38/E del 9 maggio 2002 in ipotesi di fusione; risoluzione n. 140/E del 30 giugno 2003 in ipotesi di successione per decesso dell'imprenditore individuale; risoluzione n. 143/E del 30 giugno 2003 in ipotesi di scissione; istanza di interpello n. 72 dell'8 marzo 2019, cessione del ramo di azienda – il credito ceduto dev'essere incluso nella situazione patrimoniale di cessione - ; circolare 8/E del 10 aprile 2019, iper ammortamento), e ribadisce che la cessione del bene agevolato per effetto di un'operazione straordinaria, sia se essa è di tipo realizzativo o fiscalmente neutrale, non è equiparabile alla autonoma vendita nel periodo di sorveglianza, che determina l'ipotesi del ricalcolo dell'agevolazione.

L'utilizzo del credito da parte di un soggetto diverso da quello che lo ha maturato

Caso 2: eredi dell'imprenditore

Il trasferimento del credito di imposta per successione ereditaria conseguente al decesso dell'imprenditore individuale è una situazione analoga a quella delle operazioni straordinarie: la prosecuzione dell'attività a cura degli eredi implica il trasferimento agli stessi dell'agevolazione in esame (conforme risoluzione n. 140/E del 26 giugno 2003 in riferimento al credito d'imposta conseguente agli investimenti nelle aree svantaggiate articolo 8, legge 23 dicembre 2000, n. 38) .

L'utilizzo del credito da parte di un soggetto diverso da quello che lo ha maturato

Caso 3: partecipanti agli enti trasparenti

La circolare 9/E, conforme alla prassi precedente (risoluzione n. 120/E del 18 aprile 2002; risoluzione n. 286/E del 22 agosto 2002; circolare n. 48/E del 7 giugno 2002; risoluzione n. 163/E del 31 luglio 2003; risposta all'interpello n. 85 del 5 marzo 2020); ribadisce che in ipotesi di soggetti trasparenti il credito d'imposta può essere attribuito ai soci (nonché ai collaboratori dell'impresa familiare).

Precisazioni:

- ❖ "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 nel corso del quale il credito è maturato (i.e., il periodo di imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati) l'ammontare 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, anch'esso da indicare in apposito rigo";
- ❖ "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".

L'utilizzo da parte del socio è subordinato alla maturazione del credito in capo al soggetto trasparente, vale a dire all'entrata in funzione, ovvero all'interconnessione.

L'utilizzo del credito da parte di un soggetto diverso da quello che lo ha maturato

Caso 4: i soci di società cooperative

L'assegnazione ai soci del credito di imposta maturato in capo alla società può avvenire solo a condizione che l'ente abbia optato per la tassazione per trasparenza ex art. 115 del TUIR.

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

Il principio generale è che il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi è una misura di carattere generale, pertanto, fatti salvi eventuali divieti contenuti in altre norme agevolative, è cumulabile con altre agevolazioni, a condizione che il cumulo non determini il superamento del costo sostenuto per l'investimento.

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

In tal senso prassi precedente in riferimento al credito d'imposta Legge di stabilità 2020:

- ❖ interpello n. 508 del 23 luglio 2021 (cumulo del bonus investimenti con le agevolazioni previste dai contratti di sviluppo);
- ❖ interpello n. 360 del 16 settembre 2020 e n. 157 del 5 marzo 2021 (cumulo del bonus investimenti con il bonus sud investimenti).

Ai fini della verifica del cumulo occorre tener conto della non imponibilità ai fini delle imposte dirette e dell'IRAP del bonus investimenti.

La circolare illustra la procedura da seguire per la verifica del rispetto del divieto posto.

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

FASE 1: verificare che l'agevolazione che si intende cumulare con il bonus investimenti non rechi un espresso divieto di cumulo con altre agevolazioni.

Nel caso tale preclusione non sussista, occorre individuare i costi ammessi ad entrambe le agevolazioni.

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

FASE 2: sulla base dei costi agevolabili si determina l'agevolazione complessiva, vale a dire la sommatoria delle singole misure agevolative, che non deve superare il costo sostenuto, tenendo anche conto della non imponibilità del credito d'imposta investimenti.

Nel caso in cui l'importo complessivo delle agevolazioni, incluso il bonus investimenti e la relativa non imponibilità, sia inferiore al costo sostenuto, la circolare conclude che è possibile fruire per intero del credito d'imposta in parola.

“Qualora, invece, il risultato della somma fosse superiore, il contribuente sarà tenuto a ridurre corrispondentemente il credito di imposta spettante in modo che, sommato agli altri incentivi pubblici (fiscali e non) concessi per il medesimo investimento in beni strumentali, non venga superato il limite massimo rappresentato dal 100 per cento dei costi sostenuti”.

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

ESEMPIO 1: si ipotizzi una Srl che svolge la sua attività in Campania. Le aliquote di riferimento sono il 24% per l'I.R.E.S. ed il 4,97% per l'I.R.A.P. Si supponga, altresì, che la stessa sia una PMI (credito d'imposta bonus Sud 45% del costo) e che acquisti un macchinario del costo di 100mila euro (credito d'imposta legge 178/2020 10% del costo nel limite di investimenti pari a 2mln di euro).

L'agevolazione complessiva è pari al 57,897% (euro 57.897) del costo, quindi il limite è rispettato.

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

Investimento		100.000,00
Credito d'imposta bonus Sud investimenti	45,000%	45.000,00
Credito d'imposta investimenti L. 178/2020	10,000%	10.000,00
Mancata tassazione I.RE.S. (24% su 10%)	2,400%	2.400,00
Mancata tassazione I.RA.P. (4,97% su 10%)	0,497%	497,00
Totale agevolazione	57,897%	57.897,00

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

ESEMPIO 2: supponiamo che il bene di cui all'esempio precedente abbia i requisiti per fruire delle agevolazioni cd. 4.0. In tal caso il credito d'imposta previsto dalla legge 178/2020 è pari al 50% del costo nel limite di investimenti di 2,5 mln di euro.

In tale ipotesi il cumulo delle agevolazioni è pari al 109,485% (euro 109.485) del costo; quindi, il limite imposto dalla norma è superato per un importo pari ad euro 9.485

Cumulo con altre agevolazioni: chiarimenti

Investimento		100.000,00
Credito d'imposta bonus Sud	45,000%	45.000,00
Credito d'imposta L. 178/2020	50,000%	50.000,00
Mancata tassazione I.R.E.S. (24% su 50%)	12,000%	12.000,00
Mancata tassazione I.R.A.P. (4,97% su 50%)	2,485%	2.485,00
Totale agevolazione	109,485%	109.485,00

Dalle indicazioni della circolare sembra desumersi che il contribuente debba ridurre il credito d'imposta di cui alla legge di bilancio 2021. Invero, non si comprende perché il contribuente non possa scegliere quale agevolazione ridurre per rispettare il limite.

Nel caso ipotizzato si potrebbe ridurre il bonus sud investimenti, che, a differenza del credito d'imposta di cui alla circolare in commento, è imponibile sia ai fini delle imposte dirette che dell'IRAP.

Gli investimenti realizzati mediante contratti di leasing

L'articolo 1, comma 160, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (Legge di stabilità 2021), sancisce il meccanismo di ricalcolo del credito di imposta per investimenti in beni strumentali nuovi. In particolare, il ricalcolo (cd. recapture) è previsto nel caso in cui il bene oggetto di agevolazione, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione, ovvero di interconnessione per i beni 4.0, sia ceduto a terzi a titolo oneroso o sia destinato ad insediamenti produttivi situati al di fuori del territorio nazionale, anche se appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione.

La cessione del cespite agevolato, ovvero del contratto di leasing, nel contesto di un'operazione straordinaria (fusione, scissione, cessione di azienda e/o di ramo, conferimento) non determina l'applicazione del meccanismo di ricalcolo del credito di imposta.

Gli investimenti realizzati mediante contratti di leasing

L.178/20202, art. 1, comma 1060: «Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione di cui al comma 1062, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o 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. Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.»

Gli investimenti realizzati mediante contratti di leasing

La risposta 7.1 contiene una importante indicazione: se non si riscatta il bene entro due anni dall'entrata in funzione, ovvero dall'interconnessione, scatta il meccanismo di recapture. Il mancato riscatto nel periodo di sorveglianza è equiparato alla vendita, ovvero alla delocalizzazione al di fuori del territorio nazionale.

L'Agenzia precisa che in ipotesi di sale and lease back del cespite originariamente oggetto di agevolazione, non si determina una situazione di ricalcolo del credito di imposta.

Gli investimenti realizzati mediante contratti di leasing

In pratica il beneficiario, per non incorrere nel recapture, entro due anni dall'entrata in funzione del bene, ovvero dalla sua interconnessione, deve esercitare l'opzione per il riscatto, oppure deve stipulare un nuovo contratto di leasing avente ad oggetto il medesimo bene oggetto di agevolazione.



Per evitare il ricalcolo, esclusivamente per i beni materiali di cui all'allegato A della legge 11 dicembre 2016, n. 232, vale a dire **per i beni materiali 4.0, sono ammessi gli investimenti sostitutivi**, così come disciplinati dall'articolo 1, commi 35 e 36 della legge 27 dicembre 2017, n. 302.

Gli investimenti realizzati mediante contratti di leasing

Soluzioni alternative per evitare il recapture (risoluzione n. 4/E, 7 gennaio 2019 in riferimento a Articolo 1, commi 271-279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 - Credito d'imposta per investimenti in aree svantaggiate):

«si ritiene che nei contratti di leasing relativi a beni agevolati debba essere inserita una specifica disposizione che preveda l'esercizio "anticipato" del diritto di opzione da parte dell'impresa utilizzatrice»;

«In tal modo, quest'ultima esercita anticipatamente, già al momento di stipula del contratto, l'opzione di riscatto del bene oggetto del contratto di locazione finanziaria, i cui effetti decorrono dal momento della finita locazione fatto salvo il regolare adempimento di tutte le obbligazioni contrattuali»;

Gli investimenti realizzati mediante contratti di leasing

«Con specifico riferimento ai contratti già stipulati alla data di emanazione della predetta circolare, e privi della anzidetta disposizione, l'esercizio anticipato dell'opzione può avvenire, nei termini appena evidenziati, mediante successiva e tempestiva corrispondenza con cui l'impresa utilizzatrice dichiara di esercitare l'opzione irrevocabile di riscatto del bene oggetto del contratto di locazione finanziaria con effetti dal momento della finita locazione (a tal fine, non essendo necessaria alcuna presa d'atto da parte della società di leasing), restando impregiudicata la necessità che, all'atto di effettiva fruizione del credito d'imposta, sia comprovato l'avvenuto esercizio dell'opzione di riscatto».

Il furto del bene

L'Erario, sul presupposto che la disposizione antielusiva rappresentata dal meccanismo di ricalcolo mira ad evitare che siano attuati volontariamente investimenti di breve durata con il solo scopo di fruire dell'agevolazione, ritiene che eventi accidentali ed estranei alla volontà del beneficiario del bonus non possano essere equiparati, in termini di ricalcolo, alle ipotesi di cessione o di delocalizzazione all'estero; pertanto, **il furto del cespite oggetto di agevolazione non genera il *recapture***. A tal fine è ***necessario*** che, per comprensibili ragioni probatorie, si proceda alla prevista **denuncia del furto** alle autorità competenti.

Indicazione della norma agevolativa: chiarimenti

Pena la revoca dell'agevolazione,

- ✓ i beneficiari del credito d'imposta sono tenuti a conservare la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili;
- ✓ le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058, dell'articolo 1 della legge 178/2020.

Stante la sovrapposizione delle agevolazioni previste dalle ultime due Leggi di stabilità, la circolare ammette che *«nel caso di documenti già emessi, non può escludersi che non sia stato indicato il corretto riferimento normativo»*.

Indicazione della norma agevolativa: chiarimenti

In tale ipotesi, **i contribuenti interessati possono procedere all'integrazione delle fatture con il corretto richiamo alla norma agevolativa, vale a dire all'articolo 1, commi da 1054 a 1058 della legge 30 dicembre 2020, n. 178.**

L'Erario ritiene che, stante l'equivalenza sostanziale degli obblighi di conservazione documentale recati dalle disposizioni agevolative delle ultime due leggi di stabilità, si rendono applicabili le indicazioni rese negli interpelli 438 e 439 del 5 ottobre 2020 emessi in riferimento al credito d'imposta di cui alla legge 160/2019.