

SCHEMA TECNICA

Credito d'imposta per beni strumentali nuovi ex art. 1, commi 1051-1063 e 1065 L. n. 178/2020

PREMESSA

Con l'obiettivo di stimolare gli investimenti privati, e sostenere più efficacemente il processo di transizione digitale e di sostenibilità ambientale delle imprese, la legge di bilancio 2021 ha previsto il rafforzamento della misura del credito d'imposta per i beni strumentali nuovi, già prevista (ma solo fino al 31 dicembre 2020), dalla precedente legge di bilancio (art. 1, commi 184-197, L. n. 160/2019), in sostituzione dei cc. dd. superammortamenti e iperammortamenti. In particolare, per la nuova disciplina – che viene estesa fino al 31 dicembre 2022 – il nuovo [Piano Nazionale Transizione 4.0](#) prevede un investimento consistente in circa 24 miliardi di euro a valere sul programma "Next Generation EU", potenziando e diversificando le aliquote agevolative e anticipando i tempi di fruizione.

BENEFICIARI

Tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, ivi comprese 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.

Sono escluse:

- le imprese in stato di crisi¹;
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive derivanti dalla violazione delle norme sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche².

INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Il credito d'imposta può essere beneficiato per gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa.

Sono esclusi, *inter alia*³:

- i veicoli e altri mezzi di trasporto (art. 164, comma 1, TUIR)
- i beni per i quali il [D.M. 31 dicembre 1988](#) prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5%;
- fabbricati e costruzioni.

¹ Vale a dire le imprese in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altra procedura concorsuale.

² Di cui all'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231/2001

³ Le altre categorie di beni esclusi dall'agevolazione sono: (i) beni di cui all'[allegato 3](#) della L. n. 208/2015 (legge di stabilità 2015); (ii) 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

MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA

La misura del credito d'imposta varia a seconda della tipologia di beni acquistati e del periodo in cui l'investimento viene effettuato⁴.

Come si può osservare nella tabella sottostante, la misura del credito d'imposta è più consistente per gli investimenti aventi ad oggetto:

- beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello "industria 4.0" indicati nell'[allegato A](#) alla Legge di bilancio 2017 (L. n. 232/2016);
- beni immateriali (*software*, sistemi, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali "Industria 4.0", indicati nell'[allegato B](#) alla medesima Legge di bilancio 2017.

TIPOLOGIA DI BENI	PERIODO DELL'INVESTIMENTO	MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA
Beni materiali (nel limite massimo di 2 milioni di euro) e immateriali (max. 1 milione di euro) diversi da "Industria 4.0"	Dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (ovvero al 30.06.2022, se entro il 31.12.2021 l'ordine è accettato e viene pagato un acconto di almeno il 20%)	10% ⁵
	Dal 1.01.2022 al 31.12.2022 (ovvero al 30.06.2023, se entro il 31.12.2022 l'ordine è accettato e viene pagato un acconto di almeno il 20%)	6%
Beni materiali "industria 4.0", nel limite massimo di 20 milioni di euro	Dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (ovvero al 30.06.2022, se entro il 31.12.2021 l'ordine è accettato e viene pagato un acconto di almeno il 20%)	50% per la quota fino a 2,5 milioni di euro 30% per la quota da 2,5 a 10 milioni di euro 10% per la quota da 10 a 20 milioni di euro
	Dal 1.01.2022 al 31.12.2022 (ovvero al 30.06.2023, se entro il 31.12.2022 l'ordine è accettato e viene pagato un acconto di almeno il 20%)	40% per la quota fino a 2,5 milioni di euro 20% per la quota da 2,5 a 10 milioni di euro 10% per la quota da 10 a 20 milioni di euro
Beni immateriali "industria 4.0", nel limite massimo di 1 milione di euro	Dal 16.11.2020 al 31.12.2022 (ovvero al 30.06.2023, a condizione che entro il 31.12.2022 sia avvenuto il pagamento di almeno il 20%)	20%

⁴ Il costo agevolabile è determinato ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. b) del TUIR, a norma del quale si comprendono nel costo anche gli oneri di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni

⁵ La misura del credito d'imposta è elevata al 15% per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici per la realizzazione di forme di lavoro agile.

MODALITA' DI FRUIZIONE

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite il modello F24 in tre quote annuali di pari importo⁶:

- a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, per quelli materiali e immateriali diversi da "Industria 4.0";
- a decorrere dall'avvenuta interconnessione dei beni, per quelli materiali e immateriali "Industria 4.0".

A tal proposito, con [Risoluzione n. 3/E del 13.01.2021](#), l'Agenzia delle Entrate ha istituito i seguenti codici tributo:

- "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*".

Al solo scopo di consentire l'acquisizione delle informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, le imprese che si avvalgono di tali misure dovranno effettuare una **comunicazione al MISE**, nelle modalità e nei termini che saranno stabilite con apposito Decreto Direttoriale del medesimo Ministero.

CUMULABILITA' CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto⁷.

CESSIONE DEI BENI AGEVOLATI

Se entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione o di interconnessione, 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 costo⁸.

ONERI DOCUMENTALI:

Le imprese beneficiarie sono tenute a conservare, pena la revoca dell'agevolazione, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione

⁶ Tuttavia, per gli investimenti in beni strumentali diversi da "industria 4.0" effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021, o al 30.06.2021, se entro il 31.12.2022 l'ordine è accettato e viene pagato un acconto di almeno il 20%, per i soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro, il credito è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale. A ciò si aggiunga che l'art. 20 del D.L. "Sostegni bis, introducendo il comma 1059-bis, prevede che per gli stessi investimenti in beni strumentali materiali diversi da "industria 4.0" effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021, per i soggetti con un volume di ricavi o compensi non inferiori a 5 milioni di euro, il credito è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale.

⁷ Tenendo conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP.

⁸ 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. La norma, tuttavia, richiama le norme sugli investimenti sostitutive di cui all'art. 1, commi 35 e 36 della Legge n. 205/2017, che, in estrema sintesi, comportano che la sostituzione del bene agevolato con altro acquistato con caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori non determina la revoca dell'agevolazione.

dei costi agevolabili. In particolare, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'esplicito riferimento alle disposizioni di riferimento.

Inoltre, in relazione agli investimenti in beni strumentali "Industria 4.0", le imprese sono tenute a produrre una **perizia tecnica** semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Tale onere, tuttavia, per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, può essere adempiuto attraverso una mera dichiarazione resa dal legale rappresentante.

CHIARIMENTI AGENZIA DELLE ENTRATE:

Con [Circolare n. 9/E](#) l'Agenzia delle Entrate fornisce alcuni chiarimenti:

- le **reti di imprese** possano beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi;
- 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 (16.11.2020);
- le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** sono escluse dal credito d'imposta in oggetto per il medesimo arco temporale in cui si applica la sanzione interdittiva;
- un soggetto che esercita come **attività principale quella professionale e al contempo come attività secondaria quella di impresa** può beneficiare del credito d'imposta, sarà sua cura separare correttamente le spese ammissibili considerate rilevanti per il calcolo del credito d'imposta;
- nel caso di **rete-contratto** il credito di imposta verrà applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete in relazione alla quota di costi di competenza del periodo d'imposta alle stesse direttamente imputati;
- nel caso di **rete- soggetto** il credito di imposta verrà applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete in relazione alla quota di costi a queste "ribaltati", laddove gli investimenti siano stati posti in essere da un'impresa della rete o dall'impresa "capofila" (che operano senza rappresentanza);
- il costo da assumere come base di calcolo per la determinazione del credito d'imposta è comprensivo **dell'IVA totalmente indetraibile**, mentre non rileva l'IVA parzialmente indetraibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed operazioni esenti;
- Nell'ipotesi in cui si **sia beneficiario di contributi** finalizzati all'acquisizione di beni agevolati ai fini della determinazione del credito d'imposta, il costo deve essere assunto al lordo di detti contributi;
- il mancato richiamo ai **contratti di leasing** nei successivi commi a quello relativo ai "beni materiali e immateriali non 4.0" non rappresenta una esclusione degli stessi dal novero delle modalità di acquisizione dei beni che danno diritto al credito d'imposta, il tutto è dipeso da un difetto di coordinamento formale;
- ai fini agevolativi, i beni materiali strumentali di costo unitario inferiore a 516,46 euro sono ammissibili al credito d'imposta;
- il **coordinamento delle due discipline agevolative** sul piano temporale deve avvenire distinguendo il caso degli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, si sia proceduto all'ordine e sia stato versato l'acconto del 20% (c.d. "prenotazione"), dal caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni. Nel primo caso, si ritiene che gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30 giugno 2021, restino incardinati nella precedente disciplina di cui alla legge di bilancio 2020. Nel secondo caso si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla legge di bilancio 2021.

- Nel caso in cui si sia beneficiato di **contributi per l'acquisizione di beni strumentali** ai fini della determinazione del credito d'imposta il costo deve essere assunto al lordo dei suddetti contributi;
- per la determinazione del credito d'imposta per i **beni in leasing** si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni non assumendo rilevanza il prezzo di riscatto pagato dal locatario all'atto di esercizio del diritto di opzione;
- la disponibilità di un **DURC in corso di validità** al momento della fruizione del credito prova il corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali e legittima l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, è necessario tuttavia che il predetto documento abbia validità all'atto di ciascun utilizzo in compensazione;
- **DURC irregolare**: preclude la fruizione del credito d'imposta+ versamento di quanto eventualmente indebitamente compensato con gli interessi e sanzione del 30% del credito utilizzato (art. 13, c. 4 Dlgs 471/97);
- Posto che il credito in questione è ripartito in 3 quote annuali, nel caso in cui **una quota annuale non venga utilizzata**, l'ammontare residuo potrà essere riportato nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi;
- **L'utilizzo in un'unica soluzione** del credito d'imposta costituisce una **facoltà** riservata agli investimenti in beni diversi da quelli "Industria 4.0" effettuati nel 2020/21 da contribuenti con ricavi o compensi non superiori a 5 mil di euro;
- 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", va 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;
- 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";
- L'utilizzo in compensazione del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi per importi superiori al limite di 5.000 euro **non necessita della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi** da cui emergono i crediti stessi in quanto non è direttamente riconducibile alle imposte sui redditi, ma ha natura strettamente agevolativa;
- 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;
- in caso di decesso del beneficiario, titolare di un'impresa individuale, lo stesso può essere trasferito agli **eredi**, nel presupposto che proseguano l'attività;
- è legittima l'**attribuzione al collaboratore dell'impresa familiare e ai soci di società di persone** del credito d'imposta in questione, in considerazione dei principi che regolano l'imputazione del reddito per trasparenza;
- l'attribuzione del credito ai soci o ai collaboratori va effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili
- al fine di appurare che, a seguito del **cumulo degli incentivi**, i costi relativi agli investimenti ammissibili al credito d'imposta non risultino coperti oltre il limite massimo, rappresentato dal 100 per cento del loro ammontare, in primo luogo, è necessario individuare i costi riferibili ai beni oggetto di investimento ammissibili a entrambe le discipline agevolative e assumere, quali costi rilevanti ai fini del credito d'imposta,

l'importo complessivo dei costi ammissibili, al lordo dei contributi agli stessi correlati, cioè per il loro intero ammontare, anche se di tali costi il contribuente non è rimasto inciso per effetto dei contributi erogati a suo favore. Quindi, occorre calcolare il credito di imposta teoricamente spettante, e sommare tale importo teorico a quello degli altri incentivi pubblici concessi sui medesimi investimenti. Il risultato di tale somma non deve superare il "costo sostenuto";

- Nel caso di investimenti effettuati mediante contratto di **locazione finanziaria**, il mancato esercizio del diritto di riscatto così come la cessione del contratto di leasing durante il "periodo di sorveglianza" costituiscono causa di rideterminazione dell'incentivo;
- Il credito d'imposta non sarà oggetto di rideterminazione qualora, nel periodo di sorveglianza, il bene acquisito in proprietà a seguito di riscatto venga successivamente ceduto a una società di leasing nel contesto di un'operazione di **sale and lease back**;
- il **furto** del bene agevolato non costituisce causa di rideterminazione dell'agevolazione, dovendosi dare rilevanza, a tal fine, alla volontarietà della scelta del beneficiario;
- per gli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento, le relative fatture e gli altri documenti di acquisto devono contenere il riferimento alle disposizioni della legge di bilancio 2020. Per gli investimenti intrapresi a decorrere dal 16 novembre 2020 – per i quali, vale a dire, alla data del 15 novembre non ci sia stato l'ordinativo e/o il versamento dell'acconto del 20 per cento – le fatture e gli altri documenti di acquisto dei beni ammissibili devono riportare il **riferimento alla disciplina agevolativa** della legge di bilancio 2021;
- i soggetti interessati possono **integrare i documenti già emessi, sprovvisti della corretta indicazione** delle disposizioni agevolative di riferimento, prima che inizino le attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

PER SAPERNE DI PIU' CONSULTA:

- [Risoluzione n. 3/E del 13.01.2021](#) dell'Agenzia delle Entrate;
- [Pagina web](#) del MISE dedicata al Nuovo Piano Nazionale Transizione 4.0;