

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali

La legge di bilancio 2021 (n. 178/2020), con i commi da 1051 a 1063, ha modificato la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, destinati a strutture produttive che si trovano nel territorio dello Stato. Il contesto è quello degli incentivi fiscali previsti dal "Piano nazionale Impresa 4.0", come ridisegnati dalla legge di bilancio 2020 (n. 160/2019), la cui innovazione più importante, tra quelle introdotte in materia di agevolazioni per gli investimenti in beni strumentali, ha riguardato la "trasformazione" del beneficio, già previsto da precedenti normative come maggiorazione del costo rilevante agli effetti delle quote di ammortamento deducibili dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo, in un credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione e senza limiti di fruizione.

Super e iperammortamento

Tra le altre novità introdotte dalla legge 160/2019 rispetto ai precedenti regimi agevolativi, conosciuti come "super ammortamento" e "iperammortamento", ricordiamo:

- l'esclusione delle imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, o sottoposte ad altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare o dal codice della crisi di impresa o ad altre leggi speciali e delle imprese destinatarie di sanzioni interdittive; l'esclusione dei beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, trasporti, infrastrutture, poste, telecomunicazioni, ecc.; la rideterminazione delle soglie massime di investimenti agevolabili; l'esclusione del vincolo di subordinazione dell'investimento in un "bene immateriale 4.0" all'acquisizione di un "bene materiale 4.0"; la subordinazione del credito d'imposta al rispetto della sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Altre novità da legge di bilancio 2021 e sostegni-bis

Le ulteriori novità apportate dalla legge 178/2020, che vanno lette in un'ottica di rafforzamento dell'agevolazione agli investimenti in beni strumentali, riguardano: l'ampliamento dell'ambito oggettivo dell'agevolazione anche ai "beni immateriali non 4.0"); l'aumento del credito d'imposta applicabile in funzione della tipologia degli investimenti e del periodo di effettuazione; la maggiorazione del limite massimo di investimenti ammissibili; le regole per la compensazione del credito d'imposta al fine di accelerarne la fruizione; la richiesta della perizia asseverata, e non più semplice, per determinati beni (allegati A e B).

Altre modifiche sono state introdotte dal decreto legge 73/2021 (decreto sostegni-bis), che è intervenuto sull'utilizzo del credito d'imposta, prevedendo che – come già disposto per soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro – il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali materiali non 4.0 effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale anche dai soggetti con un volume di ricavi o compensi non inferiori a 5 milioni di euro.

La circolare 9/E del 2021

I dubbi interpretativi sollevati dagli addetti ai lavori hanno generato la circolare 9/E del 23 luglio 2021, con la quale l'Agenzia delle entrate, sentito anche il ministero dello Sviluppo economico, ha fornito una serie di indicazioni sulle modalità di applicazione del credito d'imposta.

Contemporanea attività professionale e d'impresa

Riguardo a un soggetto che esercita come attività principale quella professionale e come secondaria quella d'impresa, in generale i soggetti esercenti la seconda possono fruire sia del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali "ordinari" (materiali e immateriali diversi da quelli 4.0), sia del credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali funzionali alla trasformazione

tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello “Industria 4.0”, mentre gli esercenti arti e professioni possono accedere soltanto al credito d’imposta per investimenti in beni materiali e immateriali “non 4.0”. Tutto ciò preclude, in linea di principio, l’accesso per uno stesso contribuente del credito d’imposta in relazione agli investimenti effettuati nell’ambito delle due attività, anche considerata l’assenza di specifiche indicazioni normative contrarie: spetterà al beneficiario, ai fini dei successivi controlli, separare correttamente sul piano contabile e documentale le spese ammissibili considerate per il calcolo del credito d’imposta.

Beni di costo unitario non superiore a 516,46 euro

La norma agevolativa non prevede un ammontare minimo di investimenti per l’accesso al credito d’imposta, il punto fermo è che deve trattarsi di investimenti in beni contraddistinti dal requisito della “strumentalità” rispetto all’attività esercitata e in proposito la normativa fa riferimento ai beni strumentali materiali e immateriali ammortizzabili indicati agli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR). Tra i beni materiali ammortizzabili citati dall’art. 102 si trovano quelli il cui costo unitario non supera i 516,46 euro, per i quali è consentita la deduzione integrale delle spese di acquisizione nell’esercizio in cui sono state sostenute, anche per gli esercenti arti e professioni. Nella circolare si precisa che ai fini agevolativi, tali beni sono ammissibili al credito d’imposta e concorrono alla sua determinazione, indipendentemente dal fatto che in sede contabile e fiscale il contribuente scelga di dedurre o meno l’intero costo nell’esercizio di sostenimento: comunque, la fruizione del credito d’imposta resta disciplinata dalla legge 178/2020, commi 1059 e 1059-bis, quindi utilizzo in tre quote annuali di pari importo o in un’unica quota a seconda dei casi.

Verifica del cumulo con altre agevolazioni

Il comma 1059 della legge di bilancio 2021 stabilisce che il credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi è cumulabile con altre agevolazioni aventi a oggetto gli stessi costi, a condizione che tale cumulo risulti poi superiore al costo sostenuto. In pratica, l’agevolazione è cumulabile con altre misure di favore (fiscali e non) fino al limite massimo del costo sostenuto: eventuali altre limitazioni possono derivare dal fatto che siano le discipline delle altre agevolazioni a prevedere un divieto di cumulo. Sarà quindi necessario individuare i costi dei beni oggetto di investimento delle diverse discipline agevolative, quindi calcolare il credito teoricamente spettante per ciascuno e sommarlo: il risultato non deve superare il costo sostenuto riferito al periodo di imposta in questione, che non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP.

La rilevanza dell’IVA

Il comma 1054 della citata legge 178/2020 prevede che il costo dei beni agevolabili è determinato in base all’art. 110, comma 1, lett. b), del TUIR, e che, per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l’acquisto. Costituisce una componente del costo l’eventuale IVA, relativa alle singole operazioni di acquisto, totalmente indetraibile ai sensi dell’art. 19-bis 1 del DPR 633/1972 o per effetto dell’opzione prevista dall’art. 36-bis del medesimo decreto. Ai fini della determinazione del valore degli investimenti, invece, non ha rilevanza l’IVA parzialmente indetraibile in misura corrispondente al rapporto tra l’ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e operazioni esenti ai sensi dell’art. 19, comma 5, DPR 633: in quest’ultima ipotesi l’IVA parzialmente indetraibile per effetto del prorata non può essere considerata come costo per le singole operazioni d’acquisto, ma si considera come costo generale. In relazione agli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, nel caso in cui per l’utilizzatore l’IVA sui canoni di locazione sia indetraibile, ai fini dell’agevolazione assume rilievo anche l’IVA pagata dal locatore sull’acquisto del bene.

Gli importi superiori a 5.000 euro

L’utilizzo in compensazione dei crediti d’imposta di natura agevolativa, da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, come il credito d’imposta per investimenti in beni strumentali nuovi,

non necessita della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi. L'obbligo della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi, introdotto dal DL 124/2019, permette di effettuare la compensazione per importi superiori a 5.000 euro solo a partire dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti. Tale obbligo si riferisce esclusivamente ai crediti IVA, a quelli 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.

Trasferibilità del credito agli eredi

Il trasferimento dei crediti d'imposta di natura simile a quello in questione è permesso a condizione che *“il credito circoli con l'azienda in relazione alla quale lo stesso è maturato”*. Nella circolare 9/E si precisa che la successione per decesso dell'imprenditore individuale rappresenta uno dei casi in presenza dei quali è autorizzata, a fronte della prosecuzione dell'attività d'impresa, la continuazione della fruizione da parte degli eredi del credito maturato in capo al de cuius.