

TRANSIZIONE 4.0 – I CHIARIMENTI DELL’AGENZIA DELLE ENTRATE SUI CREDITI D’IMPOSTA PER L’ACQUISTO DI BENI STRUMENTALI

PREMESSA

Con la [Legge di Bilancio 2020](#) e il [Piano Transizione 4.0](#) le misure conosciute col Piano Industria 4.0 e Piano Impresa 4.0 – iperammortamento e superammortamento – sono state sostituite da un’unica misura, il credito di imposta per beni 4.0, utilizzabile esclusivamente in compensazione e senza limiti di fruizione.

Il **credito d’imposta** è un credito che il contribuente (nel caso specifico l’azienda) vanta nei confronti dello Stato e che può essere utilizzato per compensare eventuali debiti dell’azienda nei confronti dell’erario, per il pagamento dei tributi e, quando ammesso, se ne può **chiedere il rimborso nella dichiarazione dei redditi**.

Tale misura, applicabile agli investimenti effettuati a partire dal 16 novembre 2020, è stata posta in continuità con il precedente impianto ed è stata oggetto di ulteriore rafforzamento, attraverso la [Legge di Bilancio 2021](#) e il [Decreto-Legge Sostegni-bis](#).

Allo stato attuale è possibile fare la seguente fotografia della misura.

Investimenti	Dal 16.11.2020 al 31.12.2021/30.6.2022 Ordine e acconto almeno pari al 20% entro il 31.12.2021	Dall’1.1.2022 al 31.12.2022/30.6.2023 Ordine e acconto almeno pari al 20% entro il 31.12.2022	Beneficiari	Utilizzo	Adempimenti
Beni materiali NON 4.0	10% per investimenti fino a 2 milioni € (15% per investimenti propedeutici al lavoro agile) <i>comma 1054</i>	6% per investimenti fino a 2 milioni € <i>comma 1055</i>	Imprese Esercenti arti e professioni	Tre quote annuali di pari importo a partire dall’anno di entrata in funzione Unica quota annuale (commi 1059 e 1059-bis) per investimenti <i>comma 1054</i>	Indicazione norma in fatture e in altri documenti relativi all’acquisizione dei beni
Beni immateriali NON 4.0	10% per investimenti fino a 1 milione € (15% per investimenti propedeutici al lavoro agile) <i>comma 1054</i>	6% per investimenti fino a 1 milione € <i>comma 1055</i>		Tre quote annuali di pari importo a decorrere dall’anno di entrata in funzione Unica quota annuale se ricavi o compensi < 5 milioni € per investimenti <i>comma 1054</i>	
Beni materiali 4.0 (L. 232/2016 All. A)	50% per investimenti fino a 2,5 milioni € 30% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni € 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni € <i>comma 1056</i>	40% per investimenti fino a 2,5 milioni € 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni € 10% per investimenti compresi tra 10 e 20 milioni € <i>comma 1057</i>	Imprese	Tre quote annuali di pari importo a partire dall’anno di interconnessione	Indicazione norma in fatture e in altri documenti relativi all’acquisizione dei beni Perizia asseverata o attestato di conformità (o dichiarazione del legale rappresentante se costo < 300.000 €) Comunicazione MiSE
Beni immateriali 4.0 (L. 232/2016 All. B)	20% per investimenti fino a 1 milione € <i>comma 1058</i>				

In modo da rispondere alle diverse richieste di chiarimento sollevate con il passaggio dal sistema della maggiorazione degli ammortamenti al credito d'imposta, l'Agenzia delle Entrate, sentito il Ministero dello Sviluppo Economico, è intervenuta lo scorso luglio con una circolare – [Circolare 9E del 23 luglio 2021](#) – tramite la quale ha fornito una serie di indicazioni.

LA CIRCOLARE 9/E: STRUTTURA E CHIARIMENTI

La Circolare 9/E è strutturata in forma di risposte a quesiti, organizzate in sette capitoli:

1. [Soggetti interessati](#)
2. [Investimenti](#)
3. [Ambito temporale](#)
4. [Determinazione dell'agevolazione](#)
5. [Utilizzo](#)
6. [Cumulo con altre agevolazioni](#)
7. [Rideterminazione dell'agevolazione](#)
8. [Documentazione](#)

Tra gli aspetti sui quali vi era la maggior attesa per un chiarimento ufficiale da parte dell'Agenzia delle Entrate segnaliamo i seguenti:

- sovrapposizione temporale dei benefici previsti dalla Legge di Bilancio 2020 e dalla Legge di Bilancio 2021;
- interconnessione tardiva;
- cumulo con altre agevolazioni;
- riferimenti normativi;

Di seguito vengono quindi presenti gli ambiti oggetto di chiarimento da parte dell'Agenzia.

Ricordiamo in ogni caso che è la sola Circolare, più estesa e sviluppata della sintesi qui offerta, a rappresentare l'unico documento ufficiale cui far riferimento.

1. SOGGETTI INTERESSATI

▪ **Oggetto: Reti di imprese**

Le reti di imprese possono beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi nel caso di reti-soggetto non nel caso di "reti-contratto". A precisazione, sono soggetti titolati a fruire degli incentivi le società tra professionisti e – limitatamente ai beni strumentali semplici (non 4.0) – le associazioni tra professionisti.

▪ **Oggetto: Esclusione di imprese destinatarie di sanzioni interdittive**

L'esclusione delle imprese destinatarie di sanzioni interdittive dall'accesso al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi riguarda il medesimo arco temporale interessato dall'applicazione della relativa sanzione interdittiva.

▪ **Oggetto: Attività principale professionale, secondaria d'impresa**

Un soggetto che esercita come attività principale quella professionale e al contempo come attività secondaria quella di impresa può beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 solo in relazione agli investimenti effettuati nell'ambito dell'attività imprenditoriale. Nell'ambito del lavoro autonomo, il soggetto può solo beneficiare del credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali NON 4.0.

2. INVESTIMENTI

▪ **Oggetto: Investimenti realizzati mediante contratti di leasing**

Il leasing è una modalità ammessa per tutta la disciplina prevista dai commi 1054-1058, anche se citata nel solo comma 1054 (relativo ai beni 4.0).

▪ **Oggetto: Ammissibilità dei beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro.**

Tali beni sono ammissibili al credito d'imposta, 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).

3. AMBITO TEMPORALE

▪ **Oggetto: Periodi di sovrapposizione tra le diverse discipline agevolative, previste dalla Legge di Bilancio 2020 e dalla Legge di Bilancio 2021.**

È necessaria una valutazione andando a distinguere il caso degli 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 dal caso degli investimenti per i quali alla suddetta data non risultino verificate tali condizioni.

Nel caso si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento prima anteriormente al 15 novembre 2020 gli investimenti, sempre se effettuati (vale a dire completati) entro il 30 giugno 2021, restano incardinati nella precedente disciplina (Legge di Bilancio 2020).

In caso contrario si rende applicabile la nuova disciplina introdotta dalla Legge di Bilancio 2021.

4. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

▪ **Oggetto: Reti di imprese**

Nel caso delle “reti-contratto”, gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti in capo alle imprese partecipanti. Il credito di imposta dovrà quindi essere applicato in modo autonomo da ciascuna delle imprese aderenti alla rete, che ha in capo anche il rispetto del tetto massimo di investimenti ammissibili.

Nel caso delle reti-soggetto, gli atti posti in essere in esecuzione del programma comune di rete producono i loro effetti direttamente in capo alla “rete-soggetto”. Quindi, nel caso in cui il programma di rete preveda l'esecuzione di investimenti in beni strumentali nuovi, l'effettuazione degli stessi è imputabile alla “rete-soggetto”, la quale, risultando essere un’“impresa” è il soggetto destinatario dell'agevolazione.

▪ **Oggetto: Rilevanza IVA**

L'eventuale IVA totalmente indetraibile costituisce una componente del costo e quindi rientra nell'importo agevolato.

Di contro, l'IVA parzialmente indetraibile non rileva nella misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione e le operazioni esenti.

▪ **Oggetto: Contributi per l'acquisizione dei beni agevolati**

Il costo è assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.

▪ **Oggetto: Beni in leasing riscattati**

Ai fini della determinazione del credito d'imposta spettante al locatario, non assume alcuna rilevanza il prezzo di riscatto dallo stesso pagato all'atto di esercizio del diritto di opzione. Una diversa interpretazione, infatti, condurrebbe ad un maggior credito d'imposta riconosciuto ai soggetti che effettuano acquisti di beni in *leasing* rispetto a chi effettua l'investimento agevolato mediante atto di compravendita.

5. UTILIZZO

▪ **Oggetto: Rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e il corretto adempimento degli obblighi contributivi previdenziali e assistenziali**

Il rispetto della normativa sulla sicurezza e i corretti adempimenti contributivi sono in capo anche agli esercenti arti e professioni.

▪ **Oggetto: Documento Unico di Regolarità Contributiva - DURC**

La disponibilità del DURC in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta è prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali richiesti dalla norma. Il DURC mancante o irregolare (richiesto e non rilasciato oppure non ottenibile laddove fosse stato richiesto) preclude la fruizione del credito d'imposta spettante. Se parte del credito è stata già utilizzata, in tal caso, oltre all'obbligo di versamento di quanto indebitamente compensato, comprensivo di interessi, troverà applicazione la sanzione pari al trenta per cento del credito utilizzato.

- **Oggetto: Utilizzo del credito d'imposta oltre il terzo anno successivo a quello di entrata in funzione o, per i beni "Industria 4.0", di interconnessione, in caso non si riesca a compensare tutto nel periodo previsto**

La ripartizione in quote annuali risponde alla necessità, soprattutto di ordine finanziario, di porre un limite annuo all'utilizzo del credito d'imposta – nella misura di un terzo dell'importo maturato – e non già di fissare un obbligo di utilizzo dell'intera quota annuale ivi stabilita o un limite temporale alla sua fruizione. Pertanto, 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. Questo anche oltre il limite del terzo anno.

- **Oggetto: Utilizzo in un'unica quota del credito d'imposta prevista per i beni semplici (non 4.0) fino al 31/12/2021**

L'annualità unica è configurata come "un'eccezione alla ripartizione dell'utilizzo in tre quote annuali di pari importo: è quindi "una facoltà" e quindi, nel caso in cui tale facoltà non venga azionata, il contribuente sconterà il credito in tre quote annuali di pari importo.

In ogni caso il credito non utilizzato, in tutto o in parte, potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi.

- **Oggetto: Interconnessione tardiva**

Deve innanzitutto essere chiarito se il "ritardo" nell'interconnessione produce solo un semplice slittamento del momento dal quale si può iniziare a godere del beneficio, come avveniva nel caso dell'iperammortamento e, in caso affermativo, quali siano le modalità applicative del credito d'imposta nel periodo "transitorio", prima dell'avvenuta interconnessione.

Nel caso in cui il bene entri in funzione, pur senza essere interconnesso, il contribuente può scegliere tra due strade:

- la prima è iniziare a godere del (minore) credito d'imposta per i beni non 4.0 fino all'anno precedente a quello in cui si realizza l'interconnessione; fatta l'interconnessione, potrà fruirne "in misura piena" decurtando il beneficio delle quote già fruite in precedenza e dividendo il beneficio residuo in un nuovo triennio di fruizione di pari importo.
- La seconda strada è invece attendere l'interconnessione e fruire del credito di imposta direttamente "in misura piena".

A precisazione, viene ricordato che l'interconnessione tardiva si ha solo nel caso in cui il rinvio sia dovuto alla necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica necessaria all'interconnessione e non all'adeguamento delle caratteristiche tecniche del bene (in tal caso si tratterebbe infatti di revamping).

- **Oggetto: Visto di conformità per crediti d'imposta di importi superiori a 5.000 euro**

Non è necessaria l'apposizione del visto di conformità sul modello di dichiarazione in cui il credito viene indicato, considerato che lo stesso non è direttamente riconducibile alle imposte sui redditi, ma ha natura strettamente agevolativa.

▪ **Oggetto: Trasferimento del credito d'imposta in caso di conferimento d'azienda o di ramo d'azienda**

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.

▪ **Oggetto: Trasferimento agli eredi del credito che proseguono l'attività**

La successione per decesso dell'imprenditore individuale "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*".

▪ **Oggetto: Trasferimento del credito d'imposta ai soggetti trasparenti partecipanti all'impresa familiare o alla società di persone**

L'attribuzione del credito ai soci o ai collaboratori va effettuata in proporzione alle quote di partecipazione agli utili. Questa attribuzione dovrà risultare dalla dichiarazione dei redditi dell'ente trasparente, che indicherà nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo al periodo di imposta nel corso del quale il credito è maturato 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.

▪ **Oggetto: Attribuzione del credito d'imposta maturato da una società cooperativa ai singoli soci**

Qualora vi sia l'imputazione del reddito per trasparenza, è possibile. L'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non si configura come un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo.

6. CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

▪ **Oggetto: Cumulo dei crediti d'imposta per l'acquisto di beni strumentali con altre misure di favore (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi ammissibili, nel limite massimo rappresentato dal costo sostenuto**

Il credito d'imposta risulta cumulabile con altre misure di favore (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo rappresentato dal costo sostenuto; eventuali ulteriori limitazioni alla fruizione del credito di imposta possono derivare dalla circostanza che siano le discipline di tali altre misure di favore a prevedere un divieto di cumulo con altre disposizioni agevolative.

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” ovvero sia l’ammontare complessivo dei costi ammissibili di competenza del periodo di imposta per il quale il contribuente intende avvalersi del credito di imposta.

7. RIDETERMINAZIONE DELL’AGEVOLAZIONE

- **Oggetto: Riscatto del bene, o la cessione del contratto di *leasing*, contratto di *sale and lease back***

Il mancato esercizio del diritto di riscatto così come la cessione del contratto di *leasing* durante il “periodo di sorveglianza” (entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione) costituiscono causa di rideterminazione dell’incentivo, da assimilare alla cessione a titolo oneroso e delocalizzazione dei beni agevolati acquisiti in proprietà.

In tali circostanze il credito d’imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall’originaria base di calcolo il relativo costo.

Di contro, 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*.

8. DOCUMENTAZIONE

- **Oggetto: Riferimento normativo da indicare per le acquisizioni di beni eleggibili avvenute a partire dal 16 novembre 2020**

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 (la 160/2019).

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 (la 178/2020).

Qualora nei documenti già emessi non sia stato indicato il corretto riferimento normativo è possibile operare una integrazione – regolarizzazione dei documenti secondo le modalità indicate nella risposta a istanza di interpello n. 438 del 5 ottobre 2020.

In aggiunta, nel caso di fatture cartacee, il riferimento alle disposizioni agevolative può essere riportato dal soggetto acquirente sull’originale di ogni fattura, sia di acconto che di saldo, con scrittura indelebile, anche mediante l’utilizzo di un apposito timbro.

Nel caso di fatture elettroniche ricevute dal venditore tramite Sistema di Interscambio (SdI), è possibile stampare il documento di spesa apponendo sulla copia cartacea la predetta scritta indelebile e conservarlo oppure, in alternativa, realizzare un’integrazione elettronica,



da unire all'originale e conservare insieme allo stesso, e inviare tale documento sotto forma di autofattura allo SdI, secondo le modalità indicate in tema d'inversione contabile (Circolare n. 14/E del 17 giugno 2019).