

SETTORE

REDDITO D'IMPRESA

LE AGEVOLAZIONI PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI E I RECENTI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA

RIFERIMENTI

- Art. 1, commi da 184 a 197, Legge n. 160/2019
- Art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge n. 178/2020
- Art. 1, comma 44, Legge n. 234/2021
- Risposte interpello Agenzia Entrate 3.2.2022, nn. 62, 63 e 71 e 14.3.2022, n. 107

IN SINTESI

Recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito alle agevolazioni, in forma di iperammortamento / credito d'imposta, per gli investimenti in beni strumentali nuovi "Industria 4.0", con particolare riguardo al caso di:

- *tardiva acquisizione della perizia attestante le caratteristiche del bene e relativa interconnessione;*
- *tardiva interconnessione del bene al sistema aziendale;*
- *acquisto di un bene già nella disponibilità dell'acquirente per effetto di un contratto di comodato;*
- *sottoscrizione del contratto e versamento di un acconto (20%) nel 2019, consegna del bene nel 2021 e svolgimento da parte del fornitore di alcune attività "accessorie" nel 2022.*

Negli ultimi anni, per incentivare gli investimenti in beni strumentali, sono state introdotte una serie di agevolazioni:

- originariamente, sotto forma di **maxi / iper ammortamento** determinato incrementando il costo di acquisizione del bene di specifiche percentuali al fine della deduzione di maggiori quote di ammortamento (art. 1, commi da 91 a 94 e 97, Legge n. 208/2015, Finanziaria 2016; art. 1, commi da 8 a 11, Legge n. 232/2016, Finanziaria 2017; art. 1, commi da 29 a 36, Legge n. 205/2017, Finanziaria 2018 e art. 1, commi da 60 a 65, Legge n. 145/2018, Finanziaria 2019);
- successivamente, in forma di **credito d'imposta** (art. 1, commi da 184 a 197, Legge n. 160/2019, Finanziaria 2020; art. 1, commi da 1051 a 1063, Legge n. 178/2020, Finanziaria 2021 e art. 1, comma 44, Legge n. 234/2021, Finanziaria 2022).

Le agevolazioni riguardano gli investimenti:

- in beni strumentali nuovi "generici";
- in beni strumentali nuovi "Industria 4.0" di cui alle Tabelle A e B, Finanziaria 2017.

Con specifico riferimento a tale ultima categoria di beni, la spettanza dell'agevolazione è subordinata all'**interconnessione** degli stessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. In particolare è necessario distinguere i 3 seguenti diversi momenti:

1. effettuazione dell'investimento;
2. entrata in funzione del bene;
3. interconnessione del bene.

1. Momento effettuazione dell'investimento	<p>Rileva ai fini della spettanza dell'agevolazione (il momento di effettuazione deve rientrare nel periodo agevolato previsto dalla norma) e della quantificazione dell'investimento agevolabile considerata la differenziazione delle percentuali applicabili a seconda della norma agevolativa di riferimento.</p> <p>Va individuato ai sensi dell'art. 109, commi 1 e 2, TUIR in base al quale le spese di acquisizione si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data di consegna / spedizione o, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo / costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tenere conto di clausole di riserva della proprietà.</p> <p>Così, ad esempio, ai fini del credito d'imposta ex art. 1, commi da 1051 a 1053, Legge n. 178/2020 rilevano gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022 (o 30.6.2023 a condizione che entro il 31.12.2022 sia accettato l'ordine e siano versati acconti pari almeno al 20% del costo di acquisizione).</p>
2. Entrata in funzione del bene (*)	<p>Rileva ai fini del momento a partire dal quale è possibile usufruire dell'agevolazione. A tal fine è comunque necessario che nello stesso periodo d'imposta si realizzi anche l'interconnessione.</p>
3. Interconnessione (*)	<p>È decisiva ai fini della fruizione dell'iper ammortamento / credito d'imposta "Industria 4.0" in quanto, in mancanza di essa, il bene materiale non può accedere alla maggiorazione.</p>

(*) L'agevolazione spettante può, in pratica, essere usufruita:

- dall'entrata in funzione del bene qualora nello stesso periodo d'imposta si realizzi l'interconnessione;
- dal periodo d'imposta dell'interconnessione qualora la stessa intervenga in un periodo successivo a quello di entrata in funzione del bene.

Per i beni "Industria 4.0" è richiesta la predisposizione di una **perizia tecnica** / attestato da cui risulti che i beni possiedono le caratteristiche tecniche previste e la relativa interconnessione al sistema aziendale. Qualora il costo unitario dei beni sia pari o inferiore a € 500.000, la perizia può essere sostituita da una dichiarazione resa dal legale rappresentante ex DPR n. 445/2000.



Si rammenta che ai fini del **credito d'imposta** la predetta soglia è ridotta a **€ 300.000 e non è richiesto il giuramento della perizia** (necessario per la fruizione dell'iper ammortamento), che pertanto può essere "semplice".


Con riferimento ai predetti beni recentemente l'Agenzia delle Entrate ha fornito una serie di chiarimenti in merito:

- all'acquisizione tardiva della perizia nonché alla tardiva interconnessione del bene al sistema aziendale (Risposte 3.2.2022, n. 62 e 71), confermando quanto già sostenuto in passato;
- al requisito della "novità" relativamente ad un bene che prima dell'acquisto è stato utilizzato in comodato da parte del medesimo soggetto acquirente (Risposta 3.2.2022, n. 63).

Nell'ambito della Risposta 14.3.2022, n. 107 la stessa Agenzia ha inoltre precisato i criteri per l'individuazione del momento di effettuazione dell'investimento relativamente ad un bene per il quale la stipula del contratto e il versamento del 20% dell'acconto sono intervenuti nel 2019 e la consegna è stata effettuata nel 2021, con compimento di attività "accessorie" nel 2022.

ACQUISIZIONE TARDIVA DELLA PERIZIA / ATTESTAZIONE - RISPOSTA N. 62

Come sopra accennato, al fine di usufruire dell'iper ammortamento / credito d'imposta per i beni "Industria 4.0" l'interconnessione (oltre che il possesso, da parte del bene, delle caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco di cui alle Tabelle A / B) va attestata tramite una specifica documentazione, differenziata a seconda del costo unitario di acquisizione del bene.

Costo unitario	Documentazione
<p>Superiore a € 500.000 (per l'iper ammortamento) ovvero a € 300.000 (per il credito d'imposta)</p>	<ul style="list-style-type: none"> • Perizia tecnica (giurata per l'iper ammortamento, "semplice", ossia non giurata, per il credito d'imposta) rilasciata da un ingegnere / perito industriale iscritto nel relativo Albo professionale, che deve dichiarare la propria "terzietà" rispetto al produttore / fornitore del bene materiale / servizio / bene immateriale oggetto di perizia; <p>ovvero</p> <ul style="list-style-type: none"> • attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, ossia da un: <ul style="list-style-type: none"> - organismo per la Certificazione di Sistemi di Gestione (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17021); - organismo per la Certificazione di Prodotto (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17065); - organismo di Ispezione di tipo A (norma di accreditamento UNI CEI EN ISO/IEC 17020). <p>La perizia / attestato, come evidenziato dall'Agenzia nella Circolare 30.3.2017, n. 4/E, può essere riferita anche ad una pluralità di beni. La stessa Agenzia ritiene "opportuno" che la perizia / attestato di conformità sia corredata da un'analisi tecnica.</p>
<p>Pari o inferiore a € 500.000 / € 300.000</p>	<p>Dichiarazione del legale rappresentante.</p> <p> La dichiarazione può essere sostituita dalla predetta perizia / attestato.</p>

L'Agenzia, nella recente Risposta 3.2.2022, n. 62, ribadendo quanto già chiarito nella Risoluzione 9.4.2018, n. 27/E, precisa che:

- non è previsto alcun termine entro il quale, a pena di decadenza, devono essere acquisiti i documenti attestanti l'interconnessione;
- se la documentazione attestante l'interconnessione è **acquisita in un periodo d'imposta successivo a quello dell'interconnessione**, la fruizione dell'agevolazione è consentita dal periodo d'imposta di acquisizione.

Di conseguenza



*"l'assolvimento dell'onere documentale in un periodo di imposta successivo all'interconnessione **non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce un semplice slittamento del momento dal quale si inizia a fruire del beneficio**".*

Di fatto la perizia / attestato "tardivo" comporta lo slittamento del beneficio al periodo d'imposta di acquisizione dello stesso.

Dall'entrata in funzione del bene fino al periodo d'imposta in cui è acquisita la perizia / attestato, è possibile (facoltà) usufruire del maxi ammortamento / credito d'imposta per i beni "generici".

Se il contribuente intende avvalersi di tale possibilità, il credito d'imposta usufruibile a seguito dell'acquisizione della perizia va ridotto di quanto già utilizzato a titolo di credito d'imposta per i beni "generici". A tal fine l'Agenzia propone il seguente esempio.

Esempio



Bene di cui alla Tabella A, Finanziaria 2017, acquistato, entrato in funzione e interconnesso nel 2017.

Acquisizione della perizia giurata nel 2021.

Per tale bene è possibile usufruire:

- del maxi ammortamento per il periodo 2017 - 2020;
- dell'iper ammortamento a partire dal 2021, calcolato applicando il coefficiente di ammortamento alla differenza tra la maggiorazione complessiva relativa all'iper ammortamento e la quota di maggiorazione fruita a titolo di maxi ammortamento nel 2017, 2018, 2019 e 2020.

INTERCONNESSIONE TARDIVA - RISPOSTA N. 71

Come sopra accennato, l'interconnessione è necessaria ai fini della fruizione dell'iper ammortamento nonché del credito d'imposta per i beni "Industria 4.0".

Si rammenta che, come specificato dall'Agenzia nella citata Circolare n. 4/E, il bene è considerato interconnesso se:

- **scambia informazioni con sistemi interni** (ad esempio, sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento) **e/o esterni** (ad esempio, clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute. In particolare, il sistema informativo al quale la macchina si interconnette:
 - scambia direttamente con la stessa informazioni inerenti a operazioni o ad altre attività connesse al ciclo produttivo e più in generale al processo di creazione del valore (processi di trasformazione chimiche, fisiche, strutturali, logistiche, ecc.);
 - ne determina la sequenza ottimale con cui svolgere le operazioni;
 - individua gli istanti temporali di inizio / completamento delle operazioni;
 - favorisce la manutenzione predittiva;
 - consente la tracciabilità di prodotto e di processo;
 - supporta la gestione logistica, ecc..

Il requisito dell'interconnessione non è soddisfatto se lo scambio di informazioni tra il sistema gestione e la macchina non è diretto ma richiede l'intervento dell'operatore persona fisica, con conseguente gestione manuale delle informazioni;

- **è identificato univocamente**, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (ad esempio, indirizzo IP).

L'Agenzia, nella recente Risposta 3.2.2022, n. 71, conferma quanto già precisato nella Risposta 8.6.2021, n. 394, ossia che anche per l'agevolazione riconosciuta nella forma di credito d'imposta restano validi i chiarimenti forniti con riguardo all'iper ammortamento nella citata Circolare n. 4/E e nella Risoluzione 9.4.2018, n. 27/E.

Pertanto, in caso di **interconnessione tardiva** rispetto al periodo di entrata in funzione del bene, **l'agevolazione è fruibile da tale periodo successivo**. Infatti,



*“la «ritardata» interconnessione ... **non comporta il venir meno dell'agevolazione, ma determina lo slittamento in avanti del dies a quo per la fruizione del maggior beneficio, con conseguente slittamento anche del termine finale di fruizione**”.*

Lo slittamento in avanti del termine iniziale e finale di fruizione dell'agevolazione riguarda anche i beni acquisiti mediante contratto di leasing *“in virtù della sostanziale equivalenza delle due forme di acquisizione”*.

Ancorché il ritardo nell'interconnessione non pregiudichi la spettanza del beneficio, è necessario che il bene risulti in possesso delle caratteristiche “Industria 4.0” anteriormente al suo primo utilizzo (o messa in funzione) e che il soddisfacimento dei requisiti tecnologici e di interconnessione permangano per l'intero periodo di fruizione dell'agevolazione.

Va comunque considerato che, nonostante non sia previsto un termine entro il quale il bene deve essere interconnesso e i documenti attestanti la sussistenza dei requisiti devono essere acquisiti, l'Agenzia, ribadendo quanto già chiarito nella Circolare 23.7.2021, n. 9/E, precisa che



*“la circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo **non può estendersi fino a ricomprendere «qualsiasi» periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente**”.*

In ogni caso, come sopra accennato, dall'entrata in funzione del bene fino al periodo d'imposta in cui interviene l'interconnessione, è possibile (facoltà) usufruire del maxi ammortamento / credito d'imposta per i beni “generici”.

Se il contribuente intende avvalersi di tale possibilità, il credito d'imposta usufruibile a seguito dell'interconnessione va ridotto di quanto già utilizzato a titolo di maxi ammortamento / credito d'imposta per i beni “generici”.

REQUISITO DELLA “NOVITÀ” DEL BENE - RISPOSTA N. 63

Ai fini delle agevolazioni in esame i beni devono presentare il **requisito della novità**.

A tal proposito si rammenta che l'Agenzia nella citata Circolare n. 4/E ha specificato che l'agevolazione non spetta per i beni *“a qualunque titolo già utilizzati”*. La stessa è comunque riconosciuta:

- per i beni utilizzati a scopo dimostrativo o per esposizione.
La maggiorazione non spetta qualora il cedente abbia utilizzato il bene per scopi diversi dall'esposizione, come, ad esempio, nel caso di un veicolo immesso in strada dal concessionario per motivi dimostrativi (c.d. “test drive”);
- per i beni complessi realizzati anche con l'apporto di beni usati a condizione che il relativo costo non risulti di entità prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto. In particolare:
 - nel caso di bene acquisito da terzi, il cedente deve attestare che il costo del bene usato non è prevalente rispetto al costo complessivo.

Se il bene complesso che incorpora anche il bene usato può essere considerato “nuovo”, è agevolabile il costo complessivo sostenuto dall’acquirente;

- nel caso di bene realizzato in economia, l’agevolazione spetta sia per il costo afferente alla componente “nuova” che per quello della componente “usata”.

Ora, nella Risposta 3.2.2022, n. 63, l’Agenzia riconosce la sussistenza del requisito della novità anche con riferimento ad un **bene che prima dell’acquisto** (passaggio di proprietà) è già stato **utilizzato dal medesimo acquirente** in virtù di un **contratto di comodato**.

In particolare, il fatto che il bene



“risulta essere stato utilizzato senza soluzione di continuità sempre dal medesimo soggetto ... prima in qualità di comodatario e poi in qualità di acquirente ... non influisce, ai fini agevolativi, sul requisito della «novità»”.

Nella fattispecie esaminata dall’Agenzia un’impresa ha stipulato un contratto di comodato, per l’utilizzo di un macchinario “nuovo”, alla scadenza del quale è prevista la possibilità per il comodatario di acquistare il bene. In tale contesto



*“**il periodo del comodato può essere assimilato**, ai fini agevolativi, **ad una sorta di periodo di prova**, ad esito del quale il comodante può far scattare l’opzione di acquisto, senza che si verifichi alcuna interruzione nell’utilizzo da parte del comodante/acquirente e senza che vi sia alcun cambiamento del soggetto utilizzatore del bene”.*

Come noto, in caso di comodato, è previsto che **l’agevolazione possa essere usufruita dal comodante purché i beni siano strumentali ed inerenti** alla propria attività, con conseguente deducibilità delle quote ammortamento.

In particolare, come chiarito dall’Agenzia nella citata Circolare n. 4/E nonché nelle Risposte 15.10.2021, n. 718 e 18.10.2021, n. 726, il bene



*“anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell’attività e anche se non utilizzato in maniera diretta – può risultare parte integrante del complesso di beni organizzati dall’imprenditore ai fini del raggiungimento delle finalità dell’impresa qualora favorisca il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituendo un «mezzo» per il raggiungimento del «fine» della società comodante, che è quello della produzione di ricavi. Pertanto, i beni devono essere **utilizzati dal comodatario «nell’ambito di un’attività strettamente funzionale all’esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno ... cedere le proprie utilità anche all’impresa proprietaria / comodante»”.***

Tale principio **non trova applicazione** nella fattispecie esaminata nella citata Risposta n. 63 considerato che **successivamente all’utilizzo in comodato il bene è acquistato in proprietà** da parte del comodatario. In tal caso **l’agevolazione spetta al comodatario / acquirente** in quanto in capo al comodante / fornitore il bene rappresenta un bene merce e non un bene strumentale.

MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DELL’INVESTIMENTO - RISPOSTA N. 107

Come sopra accennato, al fine di verificare la spettanza dell’agevolazione, assume rilevanza il momento di effettuazione dell’investimento, individuato ai sensi dell’art. 109, TUIR.

In particolare, per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 fino al 31.12.2022 ovvero fino al 30.6.2023 (a condizione che entro il 31.12.2022 sia accettato l’ordine e siano versati acconti almeno pari al 20% del costo di acquisizione) sono applicabili le disposizioni di cui all’art. 1, comma 1051, Legge n. 178/2020.

Va evidenziato che tale disciplina si “sovrappone” in parte a quella contenuta nell’art. 1, commi da 184 a 197, Legge n. 160/2019, che interessa gli investimenti effettuati nel 2020 (o entro il 30.6.2021 alle predette condizioni relative all’ordine / acconti). In particolare la sovrapposizione riguarda gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2020 (o 30.6.2021).

Come precisato dall'Agenzia nella Circolare 23.7.2021, n. 9/E, il coordinamento delle due discipline deve avvenire distinguendo le seguenti fattispecie.

Condizione	Disciplina applicabile
Al 15.11.2020 si è proceduto all'ordine vincolante ed è stato versato un acconto del 20% (prenotazione)	Disciplina ex Legge n. 160/2019 se gli investimenti sono effettuati (completati) entro il 30.6.2021
Al 15.11.2020 non si è proceduto all'ordine vincolante o non è stato versato un acconto del 20% (prenotazione)	Disciplina ex Legge n. 178/2020

Ora l'Agenzia, nella recente Risposta 14.3.2022, n. 107, specifica ulteriormente che al fine di individuare il momento di effettuazione dell'investimento, *“determinante per «incardinare» il bene nella corretta disciplina agevolativa”*, è necessario verificare, in base alle pattuizioni contrattuali, se la consegna *“risulti decisiva”*.

Nel caso specifico:

- l'ordine è stato sottoscritto nel 2019 con contestuale versamento dell'acconto del 20%;
- la consegna, con passaggio della proprietà del bene e dei relativi rischi, è intervenuta nel 2021 (successivamente al 30.6.2021);
- nel 2022 il fornitore effettua *“prestazioni correlate”* (montaggio, collaudo, ecc.), che risultano *“accessorie”* e non assumono un rilievo sostanziale ai fini del completamento degli obblighi contrattuali.

In tale situazione l'agevolazione applicabile è quella disciplinata dalla Legge n. 178/2020 in quanto, ancorché l'ordine e il versamento dell'acconto siano intervenuti prima del 15.11.2020, gli investimenti non risultano effettuati entro il 30.6.2021.

Merita evidenziare che la stessa Agenzia, nella Risposta 31.12.2021, n. 895 ha chiarito che, in presenza di un **contratto complesso**, con il quale il fornitore si impegna a cedere un bene all'acquirente e ad eseguire *“ulteriori e rilevanti attività a favore di quest'ultimo”* (nel caso specifico, primo collaudo, addestramento e formazione del personale, secondo collaudo), lo svolgimento di tali attività *“assume un rilievo decisivo ai fini del puntuale e concreto adempimento degli obblighi contrattuali”*.

In tal caso, per individuare il momento di effettuazione dell'investimento, non è sufficiente la consegna del bene, in quanto *“affinchè si concretizzi il requisito della «certezza»”* ex art. 109, comma 1, TUIR è necessario lo svolgimento delle ulteriori attività. Più specificatamente l'adempimento decisivo è rappresentato, nel caso specifico, dall'accettazione finale da parte dell'acquirente (con conseguente pagamento del corrispettivo pattuito), posto che soltanto in tale momento *“l'esistenza del costo del bene può dirsi «certa»”*.