

# Memento Pratico

FISCALE

2021  
SETTEMBRE

ESTRATTO

L'opera è stata ideata e realizzata dalla

**Redazione Fiscale**

**Memento**

Giuffrè Francis Lefebvre

Direttore Responsabile

Antonella Sciara

Autorizzazione del Tribunale di Milano n. 638 del 12 novembre 2001

Fotocomposizione a cura di NORD COMPO

7 rue de Fives 59650 Villeneuve-d'Ascq - France

Finito di stampare nel mese di agosto 2021

dalla L.E.G.O. S.p.a.

© Copyright Giuffrè Francis Lefebvre S.p.A. - Milano 2021

---

*I diritti di traduzione, di riproduzione e di adattamento totale o parziale e con qualsiasi mezzo (compresi le copie fotostatiche, i film didattici e i microfilm) sono riservati per tutti i Paesi.*

---

*L'elaborazione dei testi, anche se curata con scrupolosa attenzione, non comporta né sostituisce una prestazione professionale e non può comportare specifiche responsabilità per involontari errori o inesattezze.*

# Presentazione

Il Memento è lo strumento che consente, nel modo più concreto e chiaro possibile, di trovare soluzioni pratiche ai problemi che sorgono relativamente alla disciplina fiscale.

Ha un duplice obiettivo:

- permettere all'utilizzatore di avere a disposizione **informazioni aggiornate**, elaborate sintetizzando tutti i dati vigenti (legislazione, prassi amministrativa, giurisprudenza);
- fornire all'utilizzatore i mezzi per **rispondere rapidamente** alle domande che si può porre relativamente alle diverse imposte e tasse: soggetti d'imposta ed esclusioni, base imponibile, modalità di pagamento, aliquote, accertamento, ricorsi.

La trattazione è suddivisa in **5 parti**:

- prima parte: imposte sui redditi;
- seconda parte: IRAP;
- terza parte: IVA;
- quarta parte: altre imposte;
- quinta parte: disposizioni comuni.

Ogni parte è strutturata in diversi capitoli, ciascuno dei quali è preceduto da un **sommario analitico**. La trattazione delle **sanzioni** è concentrata in un capitolo dedicato delle disposizioni comuni, salvo eccezioni evidenziate nell'indice.

Il Memento, inoltre, è corredato da un'**appendice** contenente informazioni relative a: aliquote delle addizionali regionali, definizione di piccola e media impresa, Stati collaborativi e paradisi fiscali.

Completano il Memento una **tavola di principali tributi** trattati e un esauriente **indice analitico**, strutturato facendo riferimento a casi concreti, permettendo così un rapido accesso all'argomento che si vuole affrontare.

Per facilitare la ricerca il Memento è suddiviso in **paragrafi numerati a margine**, ai quali vengono effettuati tutti i rinvii, sia quelli da una parte all'altra del testo (evitando ripetizioni inutili), sia quelli dall'indice analitico. La numerazione è **discontinua**.

La **versione on line** è continuamente aggiornata non appena si presentano nuovi provvedimenti normativi o di prassi, oltre che con la giurisprudenza e la dottrina più autorevole.

Il volume cartaceo è **pubblicato 2 volte l'anno**, a marzo e a settembre.

**N.B.** L'opera è aggiornata con le novità della **legge di conversione** del **DL Sostegni bis** (DL 73/2021 conv. in L. 106/2021) e del **DL semplificazioni** (DL 77/2021 conv. in L. 108/2021).

# Piano generale dell'opera

- p. 5 Presentazione  
p. 8 Principali novità fiscali

## PARTE I Imposte sui redditi

### Persone fisiche

- n.  
100 Regole generali IRPEF  
5000 Impresa  
7000 Fondiari  
8000 Lavoro dipendente  
10010 Lavoro autonomo  
11000 Capitale  
13000 Diversi  
16000 Dichiarazione  
17000 Non residenti

### Società ed enti commerciali

- 21000 Società di capitali ed enti commerciali  
34000 Società di persone e associazioni commerciali  
35000 Società di comodo  
36000 Non residenti

### Regole comuni

- 37000 Pagamento delle imposte  
37600 Assistenza fiscale, visto di conformità e simili  
37950 Principali agevolazioni

## PARTE II IRAP

- n.  
39120 Società di capitali ed enti commerciali  
39290 Imprenditori individuali e società di persone  
39810 Esercenti arti e professioni

**PARTE III****IVA****Campo di applicazione**

n.	
40200	Operazioni
42000	Soggetti passivi
43000	Territorialità

**Operazioni nazionali**

45000	Determinazione dell'imposta
52000	Adempimenti
60500	Settore immobiliare
62000	Settori soggetti a regimi speciali
64500	Gruppo IVA

**Operazioni internazionali**

65000	Scambi intracomunitari
66000	Operazioni extracomunitarie
67000	Altre operazioni internazionali
68000	Non residenti operanti in Italia

**PARTE IV****Altre imposte**

n.	
70000	Registro, ipotecaria e catastale
73000	Successioni e donazioni
74000	Bollo
74500	Su immobili (IMU, TARI, IVIE)
76000	Tributi erariali
77000	Patrimoniali mobiliari (IVAFE, ecc.)
78000	Tributi locali

**PARTE V****Disposizioni comuni**

n.	
80000	Istanze del contribuente
81000	Accertamento e riscossione
86900	Sanzioni
87600	Contenzioso
89000	Operazioni straordinarie
95000	Strumenti contro le doppie imposizioni internazionali
96000	Consorzi
97000	Enti non commerciali
99000	APPENDICE

INDICE

## Principali novità

Nella tavola seguente si riportano le principali novità fiscali contenute nel MEMENTO PRATICO FISCALE, con accanto il riferimento al relativo numero di paragrafo e la relativa fonte normativa, amministrativa o giurisprudenziale.

MF n°	Argomento	Provvedimento
<b>IRPEF: regole generali</b>		
226	Pensionati esteri trasferiti nel Mezzogiorno: casi pratici	Risp. AE 10 marzo 2021 n. 170, Risp. AE 7 luglio 2021 n. 462
1273	Oneri da pagare con sistemi tracciabili: istruzioni sui mezzi di prova	Circ. AE 25 giugno 2021 n. 7
1636	Sismabonus acquisti: ultimi chiarimenti dell'AE	Risp. AE 18 marzo 2021 n. 191
1700	Superbonus 110%: nuove disposizioni e ultimi chiarimenti	art. 1 DL 59/2021, Risp. AE 15 aprile 2021 n. 254 ecc.
1750	Piattaforma cessione crediti: analisi della disciplina	Guida AE Cessione crediti aprile 2021
2405	Credito d'imposta per interventi conservativi su immobili di interesse storico e artistico	art. 65 bis DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
<b>IRPEF: fondiari</b>		
7060	Cessazione locazione per sfratto dovuto a morosità del conduttore: non tassati i canoni scaduti e non percepiti dal 2020	art. 6 septies c. 1 e 2 DL 41/2021 conv. in L. 69/2021
<b>IRPEF: lavoro dipendente</b>		
8050	Lavoratori impatriati: codici tributo	Ris. AE 15 aprile 2021 n. 27/E
8940	Premi di risultato: rideterminazione periodo congruo per Covid-19	Risp. AE 20 aprile 2021 n. 270
<b>IRPEF: diversi</b>		
13130 e 13815	Rivalutazione delle partecipazioni e dei terreni: proroga al 15 novembre 2021	art. 14 c. 4 bis DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
<b>IRES: società di capitali</b>		
21380	Rivalutazioni agevolata: nuovi codici tributo	Ris. AE 30 aprile 2021 n. 29/E
21388	Rivalutabili gli immobili locati o concessi in affitto d'azienda a soggetti operanti nei settori alberghiero e termale, nonché gli immobili in corso di costruzione, rinnovo o completamento	art. 5 bis DL 41/2021 conv. in L. 69/2021
23220	Deducibilità IVA indetraibile da pro-rata	Cass. 19 luglio 2021 n. 20435
23355	Costi pluriennali: l'AE può rettificare dopo l'iscrizione a bilancio	Cass. SU 25 marzo 2021 n. 8500
23600	Ammortamenti sospesi: la norma AIDC n. 212	Norma di comportamento AIDC 10 maggio 2021 n. 212
23645	Beni in uso a terzi e coefficienti di ammortamento: la norma AIDC n. 213	Norma di comportamento AIDC 26 maggio 2021 n. 213
23985	Attività per imposte anticipate (c.d. DTA)	art. 19 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021, Ris. AE 28 giugno 2021 n. 44/E
26000	Super ACE per il 2021	art. 19 DL 73/2021 conv in L. 106/2021
<b>Pagamento</b>		
16047/37865	Studio associato misto: invio dichiarazioni ma limitazioni al visto	Risp. AE 13 aprile 2021 n. 245
37154	Soggetti ISA anche forfettari e in regime dei minimi: proroga al 15 settembre 2021 versamento acconto e saldo IRPEF/IRES, IRAP, addizionali, IVA annuale versata entro il termine delle imposte sui redditi, scadenti tra il 30 giugno e il 31 agosto 2021	art. 9 ter DL 73/2021 conv in L. 106/2021
<b>Assistenza fiscale</b>		
37607	Covid-19 e sospensione dei termini per i professionisti	art. 22 bis DL 41/2021 conv. in L. 69/2021
<b>Principali agevolazioni</b>		
38090 e s.	Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nel 2021/2022: estesi i casi di utilizzo del credito in un anno e chiarimenti vari	art. 20 DL 73/2020 conv. in L. 106/2021, Circ. AE 23 luglio 2021 n. 9/E, Risp. AE 19 aprile 2021 n. 265

MF n°	Argomento	Provvedimento
38200 e s.	Credito d'imposta per le sanificazione e l'acquisto di dispositivi di protezione	art. 32 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021, Provv. AE 15 luglio 2021 n. 191910
38220 e s.	Credito d'imposta per locazioni e simili di immobili non abitativi	art. 4 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021, Resp. AE 24 maggio 2021 n. 367, Resp. AE 23 aprile 2021 n. 287
38500	Investimenti in start-up e PMI innovative	Circ. MISE 25 febbraio 2021 n. 1, Faq MISE 22 marzo 2021
38514	Esenzione delle plusvalenze da cessione di partecipazioni in start-up o PMI	art. 14 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
38560 e s.	Credito d'imposta per le spese per la formazione professionale di alto livello dei dipendenti	art. 48 bis DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
38950 e s.	Credito d'imposta per investimenti pubblicitari	art. 67 c. 10 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
38980 e s.	Credito d'imposta commissioni su pagamenti elettronici	art. 11 bis c. 10 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
38995 e s.	Credito d'imposta per l'acquisto di sistemi di filtraggio dell'acqua	Prov. AE 16 giugno 2021 n. 153000
<b>IRAP</b>		
39928	IRAP e mancato o errato versamento del saldo 2019 e acconti 2020: termine per la correzione	art. 1 DL 41/2021 conv. in L. 69/2021
<b>IVA</b>		
40210	Somme erogate per accordo transattivo: profili IVA	Resp. AE 3 marzo 2021 n. 145
40230	Vendita nell'ambito di un contratto di sale and lease back: non è cessione imponibile	Cass. 27 aprile 2021 n. 11023
43295	Locazioni a l/t di imbarcazioni da diporto dichiarazione di utilizzo extraterritoriale	Prov. AE 15 giugno 2021 n. 151377
46770/66020	Proroga dell'esenzione per importazione di strumenti e vaccini Covid-19	Decisione UE 19 aprile 2021 2021/2693/UE, Circ. AD 3 marzo 2021 n. 9/D
53859 e s.	Credito d'imposta per POS e per strumenti evoluti di incasso	art. 11 bis c. 11 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
54800 e s.	Registri IVA precompilati dall'AE	Prov. AE 8 luglio 2021 n. 183994
56925	Procedure concorsuali: anticipato l'evento rilevante per l'emissione della nota di credito	art. 18 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
60720	Agevolazioni prima casa e immobile ricevuto per successione	Resp. AE 21 aprile 2021 n. 277
60730	Agevolazioni per acquisto della prima casa da giovani under 36	art. 64 c. 6 - 11 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
64500	Gruppo IVA: il vincolo finanziario	Resp. AE 23 febbraio 2021 n. 124
64552	Gruppo IVA: decorrenza ingresso	Ris. AE 7 maggio 2021 n. 30/E
65304/65318	E-commerce: recepita la Direttiva UE	D.Lgs. 83/2021, Prov. 25 giugno 2021
67012	Brexit: trasferimento del plafond al rappresentante fiscale	Resp. AE 19 aprile 2021 n. 260
67335	Fatturazione elettronica con San Marino: decreto attuativo	DM 21 giugno 2021
<b>Registro, ipotecaria e catastale</b>		
71980	Credito d'imposta per aumento di capitale di società	Prov. AE 11 marzo 2021 n. 67800
<b>Bollo</b>		
74065	Libri e registri contabili in modalità informatica: assolvimento imposta di bollo	Resp. AE 17 maggio 2021 n. 346
74065	Imposta di bollo per le e-fatture: chiarimenti	Guida AE 14 aprile 2021
<b>Imposte sugli immobili</b>		
74897	Esenzioni IMU per determinati soggetti	art. 4 ter DL 73/2021 conv. in L. 106/2021, art. 6 sexies DL 41/2021 conv. in L. 69/2021
75350	TARI per aziende industriali: novità operative	Circ. MITE 12 aprile 2021 n. 35259
75420 e s.	Imposta immobiliare sulle piattaforme marine (IMPI)	Com. Stampa MEF 8 giugno 2021 n. 115

MF n°	Argomento	Provvedimento
<b>Tributi erariali</b>		
76515	Proroga PREU	art. 6 octies DL 41/2021 conv. in L. 69/2021
76700 e s.	Sugar tax	DM 12 maggio 2021
76800 e s.	Plastic tax rinviata al 2022	art. 9 c. 3 DL 73/2021 conv. in L. 106/2021
76900 e s.	Imposta sui servizi digitali (c.d. web tax)	art. 5 c. 15 DL 41/2021 conv. in L. 69/2021, Provv. AE 15 gennaio 2021 n. 13185, Provv. AE 25 gennaio 2021 n. 22879, Circ. AE 23 marzo 2021 n. 3/E
<b>Tributi locali</b>		
78055	Canone unico patrimoniale: esonero dal pagamento per esercizi pubblici e commercianti ambulanti fino al 31/12/21	art. 30 DL 41/2021 conv. in L. 69/2021
<b>Accertamento e riscossione</b>		
81055	Costi pluriennali: l'AE può rettificare dopo l'iscrizione a bilancio	Cass. SU 25 marzo 2021 n. 8500
81980	Gli ISA si adeguano ulteriormente alla crisi da Covid-19	DM 30 aprile 2021
<b>Sanzioni</b>		
87045	Errata applicazione reverse charge: ravvedimento	Risp. AE 28 aprile 2021 n. 301
<b>Operazioni straordinarie</b>		
89630	Bonus aggregazioni e ipotesi di decadenza	Risp. AE 18 marzo 2021 n. 194



# Memento Pratico

AREA FISCALE

## FISCALE - II Edizione

 NL Formula  
"Sempre Agg."

 Archivio  
online

 App  
iMemento

 Memento online  
"Sempre riscritto"

 Memento online + Fonti  
+ Approfondimenti

### SCOPRI GLI ALTRI TITOLI INDISPENSABILI PER LA TUA PROFESSIONE

#### Accertamento e Riscossione

 App  
iMemento

 Memento online

 Memento online  
+ Fonti

#### IVA

 NL Formula  
"Sempre Agg."

 Archivio  
online

 App  
iMemento

 Memento online  
"Sempre riscritto"

 Memento online  
+ Fonti

#### Contenzioso Tributario

 App  
iMemento

 Memento online

 Memento online  
+ Fonti

#### Imposte sul Reddito delle Società

 App  
iMemento

 Memento online

 Memento online  
+ Fonti

#### Revisione Legale

 NL Formula  
"Sempre Agg."

 Archivio  
online

 Memento online

 Memento online  
+ Fonti

Espandi il tuo volume con MementoPiù, il sistema digitale integrato e modulare che ti darà massimo aggiornamento e un'esperienza di consultazione unica grazie al potente motore di ricerca e alle funzionalità ancora più evolute.

# PARTE I

## IMPOSTE SUI REDDITI

Sono le imposte direttamente commisurate alla capacità contributiva del soggetto, in quanto si calcolano sul reddito.

Le principali imposte sui redditi sono l'imposta sul reddito delle persone fisiche (**IRPEF**) e l'imposta sul reddito delle società (**IRES**). A queste si aggiungono le imposte **sostitutive** che sono applicabili sia ai soggetti IRPEF (in relazione ad alcune forme di reddito) che ai soggetti IRES.

10

Nella presente parte vengono trattate le imposte sui redditi applicabili, rispettivamente, alle **persone fisiche** e alle **società ed enti commerciali**; per quanto riguarda le imposte applicabili agli enti non commerciali, viste le peculiarità che le caratterizzano, si rinvia alla trattazione unitaria - imposte sui redditi e IVA - effettuata al n. 97000 e s.

20

Le **imposte sostitutive**:

— quando riguardano singole categorie di reddito dei **soggetti IRPEF** vengono analizzate, in linea di massima, nel capitolo riguardante il singolo reddito, altrimenti vengono trattate nel capitolo seguente, relativo alle regole generali IRPEF (v. n. 3530 e s.);

— quando riguardano un **soggetto IRES** (es. imprese cooperative), sono trattate nel capitolo dedicato alle società ed enti commerciali.

(omissis)

## TITOLO III

# Regole comuni

Nel presente titolo si esaminano le disposizioni in materia di imposte dirette, comuni a persone fisiche e società:

- pagamento (e rimborso) delle imposte;
- assistenza fiscale alle imprese e ai lavoratori dipendenti;
- agevolazioni per gli investimenti, l'occupazione, l'innovazione, ecc.

(omissis)

## CAPITOLO 3

**Principali agevolazioni**

## SOMMARIO

A. Caratteristiche generali .....	37953	L. Spese per la formazione professionale di alto livello dei dipendenti.....	38560
B. Investimenti nuovi effettuati nel 2020 .....	37990	M. Detrazione per interventi di risparmio energetico .....	38830
C. Investimenti nuovi effettuati nel 2021/2022 .....	38090	N. Detrazione per interventi antisismici...	38930
D. Adeguamento degli ambienti di lavoro, sanificazione e acquisto di dispositivi di protezione .....	38190	O. Detrazione per interventi di recupero facciate .....	38940
E. Locazioni e simili di immobili non abitativi .....	38215	P. Investimenti pubblicitari .....	38950
F. Investimenti in aree svantaggiate .....	38260	Q. Commissioni su pagamenti elettronici .....	38980
G. Ricerca e sviluppo .....	38300	R. Servizi digitali .....	38988
H. Start-up innovative .....	38430	S. Sistema di filtraggio dell'acqua.....	38995
I. Spese per la formazione 4.0.....	38540	T. Altre agevolazioni .....	38999

Si esaminano alcune delle principali agevolazioni di cui possono fruire i titolari di reddito d'impresa. La maggior parte sono concesse sotto forma di crediti di imposta, ma in alcuni casi possono consistere in un trattamento agevolato di una determinata parte di reddito (es. esclusioni dal reddito imponibile o ulteriori deduzioni).

In particolare, si analizzano le principali agevolazioni in vigore per l'anno in corso, per concludere con una tabella in cui si elencano le agevolazioni non trattate nel presente capitolo ma degne comunque di segnalazione (v. n. 38999).

**37950****A. Caratteristiche generali**

(omissis)

## B. Investimenti nuovi effettuati nel 2020

(art. 1 c. 184-197 L. 160/2019, Circ. AE 23 luglio 2021 n. 9/E)

**37990** Il credito di imposta, di misura variabile a seconda del tipo di investimento, spetta per gli acquisti, destinati a **strutture produttive ubicate in Italia**, effettuati dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021, se prenotati entro il 31 dicembre 2020, con pagamento in acconto del 20% del prezzo complessivo. Esso **sostituisce** dal 2020 le deduzioni derivanti sia dal **super ammortamento** che dall'**iper ammortamento**, con percentuali diverse a seconda del tipo di investimento effettuato (v. n. 38029).

Restano valide le regole dei suddetti istituti per gli acquisti di beni strumentali nuovi per i quali al **31 dicembre 2019** sia stato effettuato l'ordine ed il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% purché la consegna del bene avvenga, entro il 31/12/2020. Chi ha interesse a transitare dal super/iper ammortamento al nuovo credito di imposta (es. perché è in perdita fiscale) potrà richiedere al fornitore la consegna dopo 31 dicembre 2020 (Risp. AE Telefisco 30 gennaio 2020).

### a. Campo di applicazione

**37995 Soggetti beneficiari** Il credito spetta alle imprese e ai lavoratori autonomi, indipendentemente dalla loro **natura** (individuale o collettiva) o **dimensione** e dal **regime contabile** adottato: ordinario o semplificato o forfettario (sono comprese le imprese **agricole** che determinano il reddito su base catastale).

**Uniche condizioni** sono che:

- l'investimento sia destinato a **strutture produttive ubicate in Italia**;
- siano osservate le norme in materia di **sicurezza del lavoro** ed alla regolarità negli obblighi di **versamento dei contributi** previdenziali e assistenziali dei lavoratori (un DURC irregolare preclude la fruizione del credito).

Per i beni in **locazione operativa** o a **noleggio** il credito spetta al locatore o noleggiante solo se l'attività di locazione operativa o di noleggio costituiscono l'oggetto principale dell'attività (es. locazione a soggetti terzi per i quali i beni sono strumentali). Se invece l'attività è occasionale (es. locazione a società estere del gruppo, locazione da parte di intermediari finanziari con funzione di garanzia del rischio di credito assunto dal locatore, Princ. dir. AE 28 gennaio 2020 n. 2) non spetta.

Per i beni concessi in **comodato** a terzi il credito spetta al comodante solo se i beni sono strumentali secondo le indicazioni illustrate al n. 23575.

**37998 Imprese escluse** Sono escluse le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** ex art. 9 c. 2 D.Lgs. 231/2001 (per il solo periodo interessato dalla sanzione) e quelle in **stato di**:

liquidazione volontaria	liquidazione coatta amministrativa
fallimento	concordato preventivo senza continuità aziendale
altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare o da altre leggi speciali	

**38001 Beni agevolabili** Sono agevolabili tutti i **beni strumentali nuovi acquisiti nel 2020**, che in passato davano diritto all'iper ammortamento (compreso il software) e al super ammortamento, con aliquote diverse a seconda della loro tipologia e con l'esclusione di alcune tipologie specifiche (già escluse dal super ammortamento).

Si considerano **nuovi** i beni acquisiti direttamente dal produttore o dal commerciante o da soggetti diversi ma comunque mai utilizzati; la successiva cessione del bene nuovo a una società di leasing, nell'ambito di un'operazione di sale and lease back non fa perdere il requisito della novità (Risp. AE 24 settembre 2020 n. 404).

In caso di beni **complessi** alla cui realizzazione abbiano concorso anche beni usati (es. interventi di ammodernamento su impianti o linee produttive preesistenti), per soddisfare il requisito della novità si fa riferimento all'intero bene: è necessario quindi che l'incidenza del costo relativo ai beni usati non prevalga

rispetto al costo complessivamente sostenuto; in caso di acquisto, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo.

È nuovo anche il bene che viene **esposto in show room** ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore a scopo dimostrativo, quindi mai entrato in funzione.

Si distinguono pertanto **3 categorie** di beni agevolabili, che si illustrano subito dopo aver segnalato nella seguente tabella i beni totalmente **esclusi** dal credito.

38003

Beni esclusi	
Fabbricati e costruzioni (1) Aerei Condotte e condutture (di acque minerali, gas naturale, di stabilimenti termali) Beni materiali strumentali con coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5% (silos, serbatoi, ecc.) (2) Materiale rotabile ferroviario e tramviario (escluse le motrici) Aerei con motore a terra	Tutti i veicoli e gli altri mezzi di trasporto (aerei, navi, imbarcazioni, ecc.) elencati nell'art. 164 DPR 917/86, anche se utilizzati esclusivamente come strumentali (auto ad uso pubblico, auto delle autoscuole, ecc.); restano agevolabili i mezzi non ivi elencati, quali autocarri, autobus, autotreni, autoarticolati, ecc.
<p>(1) In caso di <b>magazzini autoportanti</b>, l'agevolazione interessa solo le componenti impiantistiche (es. sistemi di automazione della movimentazione dei materiali stoccati - quali traslo-elevatori, satelliti, carrelli LCV a guida laser, ecc. - e non anche le scaffalature annoverabili tra le costruzioni (Ris. AE 9 agosto 2018 n. 62/E).</p> <p>(2) Rilevano i <b>coefficienti di ammortamento</b> stabiliti dal DM 31 dicembre 1988, non quelli stabiliti da altre disposizioni quali quelle sull'ammortamento finanziario per beni gratuitamente devolvibili, v. n. 23930 o quelli specifici previsti per particolari settori quali gas ed energia, v. n. 23645 (Ris. AE 14 settembre 2016 n. 74/E).</p>	

**Macchinari intelligenti interconnessi (ex iperammortizzabili)** Sono i beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A L. 232/2016 (Industria 4.0), di cui nella **tabella** seguente è riportata una sintesi, a condizione che siano interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura (c.d. macchinari "intelligenti" in grado di dialogare tra loro in base a determinate tecnologie abilitanti: es. vending machine di ultima generazione, che consentono cioè lo scambio di informazioni sia in ingresso che in uscita, Circ. Mise 23 maggio 2018 n. 177355, apparecchiature del settore sanitario riconducibili al concetto Sanità 4.0, Circ. Mise 1° marzo 2019 n. 48160).

38006

Macchinari intelligenti modello "Industria 4.0" (*)	
Tipologia	Esempi
<b>macchinari per la produzione il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite sensori e azionamenti</b>	macchine e impianti di vario genere (operanti con laser) e robot dotati di precise caratteristiche di interconnessione e integrazione automatizzata ai sistemi informatici e logistici di fabbrica o con la rete di fornitura e che rispondano ai più recenti standard in termini di sicurezza, salute e igiene del lavoro
<b>sistemi di controllo per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità</b>	sistemi intelligenti di misura, monitoraggio, ispezione e verifica dei requisiti di qualità del prodotto e dei processi di produzione, inclusi i sistemi di controllo delle condizioni di lavoro delle macchine, i dispositivi per l'etichettatura o la marcatura automatica dei prodotti, le soluzioni per la gestione efficiente dei consumi energetici
<b>dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro</b>	postazioni di lavoro dotate di soluzioni ergonomiche in grado di adattare in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori, sistemi in grado di agevolare in maniera automatizzata e intelligente il compito dell'operatore, interfacce uomo-macchina intelligenti che supportano l'operatore in termini di sicurezza ed efficienza delle operazioni
<p>(*) I soggetti interessati per ottenere una risposta riguardante <b>fattispecie concrete di natura fiscale</b> possono presentare all'AE un'istanza di <b>interpello</b> (ordinario) oppure se desiderano sapere se una macchina con determinate caratteristiche sia ammissibile all'agevolazione, possono richiedere il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico (Mise), all'indirizzo <a href="mailto:dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it">dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it</a>, limitandosi poi a conservarlo. Se i dubbi riguardano <b>sia aspetti fiscali che tecnici</b> possono presentare un'unica istanza all'AE, che la girerà al Mise per gli aspetti tecnici.</p>	

**Precisazioni 1)** Il credito spetta anche ai beni **contabilizzati ad incremento** di **beni già esistenti** non agevolati e che formino oggetto di ammodernamento o revamping (restando irrilevante la prevalenza del costo di questi beni su quello complessivo).

**2)** Sono agevolabili anche i beni acquistati da **laboratori**, purché siano inseriti in contesti produttivi o operanti nell'ambito dei servizi alle imprese e non in una mera attività di ricerca e sviluppo (Faq Mise luglio 2017).

**3)** Il costo agevolabile dei **magazzini automatizzati** interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, è comprensivo anche del costo attribuibile alla **scaffalatura** asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato (art. 3 quater c. 4 DL 135/2018 conv. in L. 12/2019).

4) Nel caso di un'**autobetoniera**, il credito per i macchinari interconnessi è applicabile al costo riferibile alla sola componente **betoniera** e non anche alla componente autoveicolo, quest'ultima rientra nei beni strumentali comuni, con credito spettante minore (Risp. AE 17 marzo 2021 n. 189). È agevolabile una **trattrice agricola** dotata di hardware e software con determinate caratteristiche e un **carro-botte** gestito attraverso uno smartphone (Risp. AE 19 aprile 2021 n. 265).

**38009** Gli investimenti devono rispettare le seguenti **condizioni**.

Condizione	Descrizione
<b>A) Data di effettuazione</b>	dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020 (con possibilità di includere i beni <b>consegnati entro</b> il 30 giugno 2021 se prenotati entro il 31 dicembre 2020, con pagamento in acconto del 20% del prezzo complessivo; per i beni <b>realizzati in economia</b> , il 20% dei costi su cui calcolare l'acconto, riguarda quelli complessivamente sostenuti nel 2020);
<b>B) Interconnessione</b>	effettuata in quelle date o anche successivamente <b>(1) (2)</b> . Pertanto, se la consegna e l'interconnessione avvengono nello stesso anno si può utilizzare da subito il credito specifico, altrimenti il suo utilizzo è differito (ma è possibile utilizzare da subito il credito ridotto 6% per i beni strumentali comuni, v. n. 38041). L'interconnessione deve poi essere mantenuta anche nei periodi d'imposta successivi (Circolare Mise 23 maggio 2018 n. 177355). Senza l'interconnessione spetta il credito del 6%, se sussistono i presupposti;
<b>C) Certificazione</b>	<b>autocertificazione</b> del legale rappresentante dell'impresa o, per gli acquisti di costo unitario superiore a € 500.000 <b>(3)</b> , una <b>perizia tecnica giurata</b> (preferibilmente corredata di un'analisi tecnica non giurata e non allegata alla perizia) 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 (vedi <a href="http://www.accredia.it">www.accredia.it</a> ) <b>(4) (5)</b> . Tali documenti, che possono riguardare anche più beni agevolati, devono attestare che il bene (o i beni): — possiede caratteristiche tecniche tali da includerlo nell'elenco specifico richiamato al n. 38006; — è interconnesso al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Tali documenti devono essere <b>acquisiti entro</b> il periodo di imposta in cui il bene entra in funzione o, se successivo, è interconnesso <b>(6)</b> .

**(1)** Un bene è **interconnesso** quando:  
— consente, senza l'intervento di operatori, lo **scambio di informazioni** con sistemi interni (sistema gestionale, sistemi di pianificazione o di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, supply chain, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche che siano documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (es. TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.). Per alcune macchine utensili (tracce, taglierine, seghe, ecc.) è sufficiente che il bene sia in grado di trasmettere dati in uscita (non serve la possibilità di ricevere il caricamento di dati da remoto) (Circolare Mise 1° agosto 2018 n. 295485);  
— è **identificato univocamente**, per riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (indirizzo IP).

**(2)** Le imprese di **noleggio** professionale (esclusi quindi banche e intermediari finanziari) possono acquistare beni da interconnettere sia alla propria impresa che all'impresa utilizzatrice. In quest'ultimo caso, il credito spetta all'impresa di noleggio limitatamente al periodo di durata del noleggio (Princ. Dir. AE 28 gennaio 2020 n. 2, Faq Mise luglio 2017).

**(3)** In caso di investimento avente ad oggetto **impianti o porzioni di impianti**, il limite di 500.000 va applicato all'investimento complessivo (non ai singoli beni o componenti autonomamente considerati) (Circ. Mise 15 dicembre 2017 n. 547750).

**(4)** È possibile produrre l'eventuale perizia/attestazione di conformità in **due fasi separate e successive**: la prima basata sulla verifica dei requisiti tecnici del bene e una seconda a buon esito della verifica dell'avvenuta interconnessione.

Il **costo della perizia giurata**, per la cui redazione si rinvia ai chiarimenti della Circ. Mise 15 dicembre 2017 n. 547750, non rileva ai fini dell'agevolazione.

**(5)** Se, **successivamente alla perizia/attestazione**, un bene agevolato subisce **modifiche tecniche** relative a profili sostanziali è necessario richiedere al perito/attestatore una integrazione della perizia/attestazione.

**(6)** Per le **perizie giurate** è sufficiente che entro la chiusura del periodo di imposta avvenga il giuramento, anche se le stesse siano acquisite dall'impresa successivamente, ad es. nell'anno successivo (Circ. AE 10 aprile 2019 n. 8/E, Circ. Mise 1° marzo 2019 n. 48160). Se il giuramento avviene nel periodo d'imposta successivo (2021) a quello dell'interconnessione (2020), il credito specifico scatta di un anno (2021), con la possibilità di usufruire del credito del 6% (Ris. AE 9 aprile 2018 n. 27/E).

**38012** **Software e altri beni immateriali correlati** Gli imprenditori che beneficiano del credito per i macchinari intelligenti interconnessi nel 2020, possono avere un altro credito aggiuntivo calcolato sul costo di acquisizione (quote di ammortamento o canoni di locazione) di alcuni beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica, se sussistono le condizioni illustrate al n. 38009 (es. acquisizione nel 2020, con possibile consegna condizionata entro il 30 giugno 2021 e interconnessione).

Si tratta di **software** (separati dal bene materiale, c.d. stand alone), **sistemi, piattaforme e applicazioni** (vedi allegato B L. 232/2016), anche acquistati in licenza d'uso (purché iscrivi- bili in bilancio tra le immobilizzazioni immateriali, voce B13) che consentono di intercon- nettere i macchinari intelligenti indicati al n. 38006. Si considerano anche i costi sostenuti a titolo di **canone per l'accesso**, mediante soluzioni di cloudcomputing, a beni immateriali di cui al predetto allegato B, limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa (art. 1 c. 229 L. 145/2018). Sono inclusi anche: i sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e- commerce; software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata, ecc.

Il beneficio è concesso solo alle imprese che hanno acquistato macchinari intelligenti inter- connessi che hanno beneficiato del credito relativo, anche se i beni immateriali non riguar- dano specificamente i medesimi macchinari interconnessi.

**Precisazioni 1)** Se il software è acquistato assieme al macchinario intelligente (**software embedded**), lo stesso è agevolabile con il relativo credito più vantaggioso.

**2)** I soggetti interessati possono presentare all'AE o al Mise apposita **istanza** per ottenere indicazioni specifiche (vedi nota tabella al n. 38006).

**3)** Sono esclusi dal beneficio i **software relativi alla gestione di impresa** in senso lato (ad es. amministrazione, contabilità, controllo e finanza, gestione della relazione con il consumatore finale e/o con il fornitore, project management, analisi dei processi organizzativi o di business, ecc.).

**Beni strumentali comuni** Si tratta dei beni strumentali nuovi diversi dai precedenti e da quelli esclusi dall'agevolazione e cioè i beni che fino al 2019 potevano fruire del **super ammortamento**.

38014

#### b. Acquisizione del bene agevolato

Ai fini della concessione e dell'utilizzo del credito rileva generalmente il periodo d'imposta di **effettuazione** dell'investimento (consegna del bene, ultimazione dell'appalto, ecc.) (v. n. 38021 e s.).

38018

Tuttavia, per il credito specifico per i **macchinari intelligenti 4.0**, rileva il periodo d'imposta di **interconnessione** (v. n. 38009).

Per i macchinari intelligenti se il periodo di effettuazione dell'investimento **non coincide** con quello in cui è avvenuta l'**interconnessione**, l'utilizzo del credito viene differito ma non viene perso (v. n. 38041).

**Effettuazione dell'investimento** L'**acquisizione** dei beni si considera avvenuta quando nel periodo agevolato (2020) si verificano i seguenti eventi, individuati in base al principio della competenza e validi anche per i soggetti **IAS adopter** e **OIC adopter** (sono quindi irrilevanti i diversi criteri di imputazione temporale previsti dal principio di deriva- zione rafforzata).

38021

Modalità di acquisizione	Evento rilevante per la spettanza del credito (1)
<b>acquisti</b>	consegna o spedizione o, se diverso e successivo, l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale (le clausole di riserva della proprietà non rilevano);
<b>leasing</b>	data di consegna (a prescindere dalla data di stipula o di decorrenza del contratto, salvo la presenza di clausole per il collaudo, in cui rileva la dichiarazione di esito positivo) (2);
<b>appalto (3)</b>	ultimazione della prestazione o la liquidazione di SAL definitivi accettati dal committente (limitatamente ai corrispettivi liquidati nel periodo agevolato);
<b>realizzati in economia (4)</b>	sostenimento dei costi imputabili all'investimento in base ai criteri di competenza (costi per progetti, materiali, mano d'opera diretta, ammortamenti, costi industriali, ecc.).
<p>(1) Il pagamento di <b>acconti</b> è irrilevante.            (2) Non rileva l'eventuale <b>mancato riscatto</b> del bene. Il riscatto, anche successivo al 2020, consente comunque l'applicazione del credito anche al prezzo relativo.            (3) Se un bene è realizzato in parte <b>in appalto</b> e in parte <b>in economia</b> si applicano le relative regole.            (4) Anche se iniziati in periodi precedenti o non terminati entro il 31/12/2020. I costi devono risultare dalla contabilità industriale del beneficiario.</p>	

**38026 Beni prenotati nel 2020** L'agevolazione spetta **anche** nel caso di beni consegnati entro il 30 giugno 2021 **a condizione** che entro il 31 dicembre 2020 sia stato effettuato l'ordine e sia avvenuto il pagamento degli acconti per almeno il 20% del costo di acquisizione (c.d. prenotazione).

Per i contratti diversi dall'acquisto valgono le seguenti regole:

Modalità di acquisizione	dall'1/1/2020 al 31/12/2020	entro il 30 giugno 2021 (art. 50 DL 34/2020 conv. in L. 77/2020)
<b>leasing</b>	stipula del contratto e pagamento canoni per almeno il 20% delle quote capitali dei canoni più il riscatto	consegna del bene o esito positivo del collaudo
<b>appalto</b>	stipula del contratto e pagamento di acconti per almeno il 20%	ultimata la prestazione o liquidato il SAL con accettazione del committente
<b>realizzati in economia</b>	pagamento costi per almeno al 20% dei costi complessivamente sostenuti dall'1/4/2019 al 31/12/2020	sostenimento costi agevolati

**Acquisto trasformato in leasing** Se, dopo aver effettuato l'ordine di acquisto e versato al fornitore l'acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione del bene entro il 31 dicembre 2020, l'investitore decide, successivamente, di acquisire il bene tramite leasing, l'agevolazione spetta ugualmente se l'investitore **compensa l'acconto** versato al fornitore con il maxicanone iniziale da corrispondere alla società di leasing, la quale concede il bene all'investitore e paga, per la differenza, il fornitore.

Se, invece, l'investitore ottiene la **restituzione dell'acconto** da parte del fornitore del bene e, di conseguenza, la società di leasing concede in leasing il bene all'investitore e paga per intero il fornitore, l'agevolazione spetta a condizione che (Ris. AE 24 ottobre 2017 n. 132/E):

- l'investitore paghi alla società di leasing un maxicanone pari almeno all'acconto;
- nel contratto di leasing si faccia riferimento all'ordine originariamente inviato al fornitore.

### c. Misura del credito e sue caratteristiche

**38029 Misura del credito** La misura del credito spettante si ottiene applicando al costo dell'investimento le seguenti percentuali:

- 1) per i **macchinari intelligenti interconnessi** che usufruivano dell'iper ammortamento, il 40% fino a € 2,5 milioni e 20% da € 2,5 milioni a € 10 milioni, applicabile, solo alle imprese, fino ad un costo complessivo di € 10 milioni;
- 2) per i **software** acquisiti dai soggetti che hanno fatto investimenti agevolati di cui al punto precedente (v. n. 38012), il 15% fino a un investimento massimo di € 700.000;
- 3) per i **beni strumentali comuni, diversi** dai precedenti, cioè quelli che usufruivano del super ammortamento, il 6%, applicabile, sia alle imprese che ai professionisti, fino ad un costo complessivo di € 2 milioni.

#### Tabella riepilogativa

Investimenti	Credito d'imposta spettante
Beni ricompresi nell'Allegato A L. 232/2016 (4.0, ex iperammortizzabili): — fino a € 2,5 milioni di euro	40%
— oltre € 2,5 milioni e fino a € 10 milioni	20%
Beni ricompresi nell'Allegato B L. 232/2016 (software): fino a € 700.000	15%
Beni comuni (diversi da quelli sopra citati): fino a € 2 milioni	6%

**38030 Costo dell'investimento** Per costo dell'investimento si intende:  
— in caso di **acquisto** o di **appalto** o di realizzazione **in economia**, il costo da ammortizzare;  
— in caso di beni in **leasing**, il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto del bene, non ha quindi rilevanza il prezzo di riscatto.

**38033** Nella determinazione del costo degli investimenti agevolabili si applicano le disposizioni ordinarie illustrate al n. 23625, tenendo presente che si comprendono (Ris. AE 15 dicembre 2017 n. 152/E):

- gli **oneri accessori** di diretta imputazione (vedi OIC 16) sostenuti nel medesimo periodo, compresi quelli relativi a piccole opere murarie necessarie per l'installazione di un macchinario presso il sito aziendale (es. basamento per l'ancoraggio del bene), a condizione che non assumano la qualifica di costruzioni, ai sensi della disciplina catastale (escluse dall'agevolazione);
- il costo delle **attrezzature** che costituiscono **dotazione ordinaria** del bene agevolabile, in quanto assolutamente necessarie per il suo funzionamento;
- l'**IVA totalmente indettrabile** per destinazione (esclusa quindi quella parzialmente detraibile per effetto del pro rata, v. n. 23220).

In tutti i casi, il costo del bene agevolabile è assunto **al lordo di eventuali contributi** in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi.

L'acquisto di un **gran numero di nuovi apparati** aventi costo inferiore a € 516 costituisce attuazione di un **unitario** programma di trasformazione e ammodernamento degli impianti e quindi il valore dell'investimento va determinato unitariamente.

In caso di evidente **sproporzione** tra il prezzo di acquisto dei singoli beni agevolabile e i **costi di installazione** degli stessi, questi ultimi rilevano ai fini della agevolazione nei limiti del 5% del prezzo del bene (Princ. dir. AE 1° febbraio 2019 n. 2).

## Caratteristiche del credito Il credito d'imposta:

- **non è tassato** ai fini IRPEF/IRES/IRAP;
- non rileva ai fini del **rapporto di deducibilità degli interessi passivi** con i componenti negativi;
- è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi (es. Sabatini, investimenti in aree svantaggiate, v. n. 38260 e s. Resp. AE 5 marzo 2021 n. 157), purché da tale cumulo non emerga un'agevolazione superiore al costo sostenuto. Pertanto, è necessario individuare i costi riferibili ai beni oggetto di investimento ammissibili a entrambe le agevolazioni e considerare, quali costi rilevanti per il credito d'imposta, l'importo complessivo dei costi ammissibili, al lordo dei contributi agli stessi correlati;
- non può essere **ceduto o trasferito**, neanche all'interno del consolidato fiscale;
- secondo la prassi prevalente, contabilmente costituisce un **contributo in conto impianti**.

38038

### d. Utilizzo del credito

**Modalità** Esso si può **compensare in F24**, senza che rilevino i limiti annuali ordinari di € 250.000 e € 700.000 (nel 2021, € 2.000.000 - art. 22 c. 1 DL 73/2021), in 5 quote annuali, ridotte a 3 per gli investimenti in software; l'utilizzo in compensazione del credito è possibile dall'anno solare successivo all'entrata in funzione o da quello dell'interconnessione, se successiva. In quest'ultimo caso, in attesa dell'interconnessione, è possibile usufruire del credito del 6% (vedi esempio seguente) (Resp. AE 8 giugno 2021 n. 394). Per l'utilizzo, non è necessaria la preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi, condizione introdotta nel 2020 per compensare le imposte sui redditi (v. n. 37245). Pertanto, per gli investimenti effettuati nel 2020, la compensazione è possibile dal 1° gennaio 2021 (Resp. AE Televisio 30 gennaio 2020).

38041

#### Esempio

Macchinario intelligente acquistato per € 100.000 ed entrato in funzione nel corso del 2020 e poi interconnesso nel 2021.

Si può fruire del credito d'imposta del 6% con riferimento al 2020 (utilizzando il beneficio in quinti dal 2021) mentre il maggior credito d'imposta per l'interconnessione spetta a decorrere dall'anno 2022, da cui decorre un nuovo quinquennio per un importo del beneficio al netto di quanto già fruito.

Quindi: l'impresa nel 2021 utilizza in compensazione la prima quota del credito spettante pari a € 1.200 (1/5 di 6.000), poi dal 2022 decorre il quinquennio di fruizione del credito spettante e la quota annuale compensabile è € 7.760 (1/5 di € 38.800).

Nel F24 si utilizzano i seguenti **codici tributo**: 6932 (beni comuni, materiali e immateriali), 6933 (macchinari intelligenti interconnessi), 6934 (beni immateriali e software interconnessi).

**Cessione anticipata e sostituzione dei beni agevolati** In caso di **cessione** o di **destinazione a strutture estere** dei beni agevolati **entro** il 31 dicembre del 2° anno successivo a quello di entrata in funzione o di interconnessione, il credito è rideterminato al ribasso, in modo proporzionale, a meno che, limitatamente ai macchinari intelligenti inter-

38045

connessi, non vengano effettuati **investimenti sostitutivi**. Il mancato riscatto dei beni in **leasing** e la **cessione del contratto** di leasing sono equiparati alla cessione.

**Precisazioni** 1) La disposizione non riguarda i trasferimenti derivanti da cessioni di azienda (o di un ramo), **fusioni**, **scissioni**, ecc., salvo che non costituiscano una modalità per delocalizzare il bene all'estero (Faq AE Telegrafo 31 gennaio 2019).

2) In caso di cessione del bene oggetto di investimento a una società di leasing nel contesto di un'operazione di **sale and lease back**, il credito non si perde (Risp. AE 24 settembre 2020 n. 404).

3) L'utilizzo **temporaneo** di beni agevolati per lo svolgimento di attività di manutenzione su impianti (pipeline) **all'estero** non fa ridurre il credito, a condizione che i beni appartengano alla struttura produttiva italiana sotto il profilo organizzativo, economico e gestionale e che siano utilizzati nell'attività ordinariamente svolta dalla stessa (Risp. AE 19 aprile 2021 n. 259).

4) Il **furto** del bene non comporta la rideterminazione dell'agevolazione.

**38048** Infatti, se la fuoriuscita avviene insieme alla **sostituzione** con un bene materiale nuovo avente le caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste al n. 38006, il credito permane, senza la necessità di alcuna rideterminazione al ribasso a **condizione** che: — acquisizione e interconnessione avvengano nello stesso periodo d'imposta della fuoriuscita del bene;

— siano soddisfatti gli obblighi documentali previsti per l'investimento originario (dichiarazione resa dal legale rappresentante, perizia tecnica giurata o attestato di conformità riguardanti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione).

Se l'investimento sostitutivo è di **costo inferiore** a quello del bene originario, ferme restando le altre condizioni oggettive e documentali richieste, il beneficio calcolato in origine deve essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.

---

#### e. Adempimenti specifici

**38052 Comunicazione** Le imprese e i professionisti che intendono fruire del credito d'imposta devono indicare i dati relativi al credito nella **dichiarazione** dei redditi (**quadri RU e RF**).

**38054 Indicazione specifica della norma** Le **fatture** e gli **altri documenti** relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle "disposizioni di cui all'art. 1 c. 184-197 L. 160/2019"; si consiglia pertanto di avvisare i fornitori dei beni strumentali affinché indichino espressamente la suddetta dicitura in uno dei campi descrittivi della fattura elettronica di acquisto (es. nel campo "Causale").

Se nella fattura non è stata inserita la dicitura suddetta, per non perdere il credito d'imposta i documenti di spesa già emessi devono essere così **regolarizzati** dall'acquirente (Risp. AE 5 ottobre 2020 n. 438):

— **fatture emesse in formato cartaceo**, riportando il riferimento sull'originale di ogni fattura, sia di acconto che di saldo, con scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro;

— **fatture elettroniche**, alternativamente, stampando il documento di spesa apponendo la predetta scritta indelebile o realizzando un'integrazione elettronica da unire all'originale, entro la data in cui sono state avviate eventuali attività di controllo, con le modalità indicate in caso di reverse charge (v. n. 52947).

**38058 Macchinari intelligenti interconnessi** Per gli investimenti in beni strumentali 4.0, agevolabili in precedenza con l'iper ammortamento, le imprese sono tenute a produrre alternativamente:

— una **perizia tecnica** semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi Albi professionali;

— un **attestato di conformità** rilasciato da un ente certificatore accreditato, che specifichino:

1) che i beni hanno le caratteristiche tecniche richieste dalla legge;

2) che i beni sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Per gli investimenti in beni di **costo unitario non superiore ad € 300.000**, in luogo della perizia/attestato è sufficiente una dichiarazione resa dal legale rappresentante.

**38063 Conservazione documentazione** Ai fini dei successivi controlli, i beneficiari devono **conservare**, pena la revoca del beneficio, la **documentazione** idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

## C. Investimenti nuovi effettuati nel 2021/2022

(art. 1 c. 1051-1063 L. 178/2020, Circ. AE 23 luglio 2021 n. 9/E)

Il credito sopra esaminato è stato esteso **fino al 31 dicembre 2022** (30 giugno 2023 in presenza di specifiche condizioni); la relativa disciplina pur confermata nella sua struttura, contiene alcune novità: sono inclusi nel beneficio anche i beni immateriali generici; le aliquote del credito, il limite delle spese ammissibili e la più veloce ripartizione del credito lo rendono **più favorevole** rispetto al precedente.

Per una **sintesi delle differenze** si rinvia alla tabella al n. 38120.

Le nuove disposizioni si applicano agli **investimenti realizzati dal 16 novembre 2020**.

38090

**Campo di applicazione** I soggetti e i beni agevolabili sono gli stessi del credito d'imposta relativo al 2020 (v. n. 37995 e s.).

38093

**Misura del credito** La misura del credito spettante si ottiene applicando al costo dell'investimento (v. n. 38030) le seguenti percentuali, variabili a seconda dell'anno in cui si effettua l'investimento.

38096

Investimenti	Credito d'imposta spettante	
	2021 (1)	2022 (2)
Beni ricompresi nell'Allegato A L. 232/2016 (4.0, ex iperammortizzabili):		
— fino a € 2,5 milioni	50%	40%
— oltre € 2,5 milioni e fino a € 10 milioni	30%	20%
— oltre € 10 milioni e fino a € 20 milioni	10%	10%
Beni ricompresi nell'Allegato B L. 232/2016 (software): fino a € 1 milione	20%	20%
Beni materiali comuni (diversi da quelli sopra citati): fino a € 2 milioni	10%	6%
Beni immateriali diversi da quelli sopra citati: fino a € 1 milione <b>(3)</b>	10%	6%
Strumenti e dispositivi tecnologici per la realizzazione di smart working	15%	—

**(1)** Investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, o fino al 30 giugno 2022 se entro il 31 dicembre 2021 l'ordine è stato accettato ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo.

**(2)** O fino al 30 giugno 2023 se entro il 31 dicembre 2022 l'ordine è stato accettato ed è stato pagato almeno il 20% del prezzo.

**(3)** Per le imprese del **settore tessile**, della **moda**, del **mobile**, ecc. lo stesso investimento, al netto del credito in esame, può usufruire anche del credito specifico illustrato al n. 38336 e s.

### Esempio

#### Bene interconnesso l'anno seguente l'entrata in funzione

Nel 2021 si acquista un bene per € 120.000 la cui entrata in funzione avviene nel 2021, mentre la sua interconnessione avviene nel 2022.

L'impresa nel 2021 può utilizzare in compensazione la prima quota del credito spettante (10%) pari a € 4.000 (1/3 di 12.000), a partire dal 2022 decorre il triennio di fruizione del credito spettante (50%) e la quota annuale compensabile è pari a € 18.667 (1/3 di 56.000 (60.000 - 4.000)).

**Modalità di utilizzo del credito** Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione (senza visto di conformità) tramite modello F24 in **3 quote annuali** di pari importo, con le seguenti **eccezioni** (facoltative), riguardanti gli investimenti effettuati nel **periodo compreso** tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021, in cui il credito è compensabile in un'**unica soluzione**:

38098

— investimenti da parte dei soggetti con ricavi/compensi (nell'esercizio precedente a quello di entrata in funzione del bene) inferiori a € 5.000.000 in beni strumentali materiali e immateriali comuni;

— investimenti da parte dei soggetti con ricavi/compensi superiori a € 5.000.000 in beni strumentali (solo) materiali comuni.

Investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (*)		
Tipologia di investimento	Soggetti con ricavi/compensi < € 5 milioni	Soggetti con ricavi/compensi ≥ € 5 milioni
Tipologia di investimento	Soggetti con ricavi/compensi < € 5 milioni	Soggetti con ricavi/compensi ≥ € 5 milioni
Beni materiali ordinari «non 4.0»	unica quota annuale	
Beni immateriali ordinari «non 4.0»	unica quota annuale	3 quote annuali di pari importo
Beni materiali e immateriali «4.0»	3 quote annuali di pari importo	
(*) Per gli investimenti fatti dal 2022 la compensazione avviene in 3 quote annuali per tutti i beni		

A differenza della disciplina 2020, l'utilizzo del credito può avvenire già a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni o, per gli investimenti nei beni "4.0", dall'anno di avvenuta interconnessione. Inoltre, il credito può essere trasferito nell'ambito del **consolidato fiscale** (Risp. AE 23 luglio 2021 n. 508).

Per il resto le modalità sono le medesime del 2020 (salvo la perizia, che deve essere asseverata), così come le conseguenze derivanti dalla cessione anticipata del bene (v. n. 38045). In caso di mancato utilizzo in tutto o in parte del credito nei predetti limiti, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nel corso dei periodi di imposta successivi (anche oltre il triennio suddetto), secondo le modalità proprie del credito.

#### Esempio

Credito di imposta € 900, utilizzabile in 3 quote di 300 rispettivamente nel 2021, nel 2022 e nel 2023.

Se nel 2021 l'impresa utilizza il credito limitatamente a 250 per carenza di debiti fiscali e contributivi nel 2022 può compensare il credito per € 350 (50 + 300) (Risp. AE Telefisco 2021).

Nel F24 si utilizzano i seguenti **codici tributo**: 6935 (beni comuni, materiali e immateriali), 6936 (macchinari intelligenti interconnessi), 6937 (beni immateriali e software interconnessi).

**38100 Adempimenti** Sono i medesimi previsti dalla disciplina 2020 (v. n. 38052 e s.); ovviamente la norma da indicare nella fattura è l'art. 1 c. 66-68 L. 178/2020.

In caso di **documenti già emessi con un riferimento normativo errato** (es. quello relativo agli acquisti 2020), l'acquirente può **regolarizzarli**, prima che inizino le attività di controllo da parte dell'AF, con una delle seguenti modalità:  
— stampandoli e indicando sulla copia cartacea la scritta corretta in maniera indelebile,  
— realizzando un'integrazione elettronica, da unire all'originale e conservare insieme allo stesso, e inviarlo sotto forma di autofattura allo Sdl.

**38105 Casi particolari** Nella seguente tabella sono sintetizzate le disposizioni applicabili in determinate situazioni, in relazione alla **trasmissibilità del credito** di imposta.

Ipotesi	Disciplina
<b>Operazioni straordinarie</b>	In presenza di operazioni straordinarie, che determinano il trasferimento dell'azienda o di un ramo d'azienda nel cui ambito è presente il bene agevolato, 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
<b>Eredi</b>	Gli eredi che proseguono l'attività possono usufruire del credito, a condizione che il bene agevolato sia parte dell'azienda ereditata
<b>Soggetti trasparenti</b>	Il credito si trasferisce ai soci in proporzione alle quote di partecipazione agli utili (nei limiti della quota fruibile annualmente). Ciò vale anche per i soci di società cooperative

**38110 Rapporto con il credito d'imposta per investimenti 2020** Il credito di imposta in esame si **sovrappone** in parte con quello, meno conveniente, previsto per gli investimenti effettuati nel 2020, quindi anche tra il 16 novembre e il 31 dicembre 2020, con coda fino al 30 giugno 2021 per le prenotazioni effettuate entro fine 2020.

Al riguardo, l'AE ha chiarito che bisogna **distinguere**:

— se **entro il 15 novembre 2020** è stata fatta la **prenotazione** dell'investimento, versando l'acconto del 20%, ed entro il 30 giugno 2021 l'investimento è stato completato, si applica la disciplina precedente, prevista per gli investimenti 2020;

— in **assenza di prenotazione** ante 16 novembre 2020, si applica la nuova disciplina (investimenti 2021/2022).

## Sintesi delle caratteristiche dei 2 crediti di imposta

38120

	<b>Credito d'imposta acquisti 2020</b> (L. 160/2019)	<b>Credito d'imposta acquisti 2021/2022</b> (L. 178/2020)
<b>Ambito oggettivo</b>	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: — materiali "comuni"; — materiali "4.0"; — immateriali "4.0"	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: — materiali "comuni"; — immateriali "ordinari"; — materiali "4.0"; — immateriali "4.0"
<b>Misura del credito d'imposta</b>	Differenziata in relazione alla tipologia di investimenti	Differenziata in relazione alla tipologia di investimenti e al periodo di effettuazione, con un incremento delle aliquote e dei limiti massimi di costi ammissibili
<b>Modalità di fruizione</b>	Il credito d'imposta: — è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (codici tributo "6952", "6933", "6934"); — spetta per i beni materiali (sia "comuni" che "4.0") in 5 quote annuali di pari importo, mentre per i soli investimenti in beni immateriali in 3 quote annuali; — nel caso degli investimenti in beni materiali "comuni" è utilizzabile a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione	Il credito d'imposta: — è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (codici tributo "6935", "6936", "6937"); — spetta per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in 3 quote annuali di pari importo (*); — nel caso degli investimenti in beni "comuni" è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione
(*) Per gli investimenti fatti dal 16.11.2020 al 31.12.2021 spetta in un'unica quota annuale nei seguenti casi: — soggetti con <b>ricavi/compensi inferiori a € 5 milioni</b> che hanno effettuato investimenti in beni materiali e immateriali comuni; — soggetti con ricavi/compensi <b>superiori</b> , ma limitatamente ai beni materiali comuni effettuati.		

## D. Adeguamento degli ambienti di lavoro, sanificazione e acquisto di dispositivi di protezione

(omissis)