

Tax credit Industria 4.0, via libera alla compensazione Investimenti compensabili anche con debiti superiori a 1.500 euro

Il bonus «Industria 4.0» può essere compensato tramite il modello F24: il divieto di compensazione si riferisce esclusivamente ai crediti «relativi ad imposte erariali» qualora si sia in presenza di debiti «iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori», di ammontare superiore a 1.500 euro, e per i quali è scaduto il termine di pagamento, ed è prevista una specifica sanzione in caso di violazione del divieto, mentre sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione «erario» del modello F24. Questo quanto risulta dalla risposta a interpello n. 451 del 1° luglio 2021.

Il quesito

Una società che pone l'istanza all'agenzia delle Entrate intende effettuare, **entro il 31 dicembre 2021**, investimenti in **beni materiali ed immateriali** ricompresi nel piano nazionale «Industria 4.0», al fine di fruire delle agevolazioni introdotte con la Legge 27 dicembre 2019, n. 160 (articolo 1, commi da 184 a 197) e successivamente prorogate ed aggiornate con la Legge 30 dicembre 2020, n. 178 (articolo 1, commi da 1051 a 1063).

La società istante fa presente che:

- in base all'articolo 31, comma 1, Dl 78/2010, « *A decorrere dal 1° gennaio 2011, la compensazione dei crediti di cui all'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, relativi alle imposte erariali, è vietata fino a concorrenza dell'importo dei debiti, di ammontare superiore a millecinquecento euro, iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, e per i quali è scaduto il termine di pagamento* »;
- in base all'articolo 1, comma 191, Legge 160/2019 « *Il credito d'imposta spettante ai sensi dei commi da 184 a 190 è utilizzabile esclusivamente in compensazione, ai sensi dell'articolo 17, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241* ».

Il dubbio che si pone la società istante è relativo al fatto che in ragione della presenza di ruoli scaduti a proprio carico, per imposte Ires, Iva, Irap, oltre sanzioni e interessi per quasi 122mila euro, sia possibile compensare il credito d'imposta "Industria 4.0" con i propri debiti mediante modello F24 .

Cosa dispone la legge di Bilancio 2020

Preliminarmente si ricorda che **la Legge di Bilancio 2020** (articolo 1, commi 184-197 della Legge

160/2019), in luogo di prorogare al 2020 il cd. superammortamento e iperammortamento in favore delle imprese, misure che in sostanza consentivano di maggiorare, a fini fiscali, i costi sostenuti per specifiche categoria di investimenti, **ha sostituito tali misure con un credito d'imposta** per le spese sostenute, a titolo di investimento in beni strumentali nuovi, fino al 31 dicembre 2020.

Esso riguarda tutte le imprese e, con riferimento ad alcuni investimenti, anche i professionisti. Il credito è riconosciuto con aliquota differenziata secondo la tipologia di beni oggetto dell'investimento e **copre gli investimenti in beni strumentali** nuovi, compresi i beni immateriali funzionali alla trasformazione tecnologica secondo il modello Industria 4.0.

Novità dalla legge di Bilancio 2021	
Transizione 4.0: credito d'imposta per beni strumentali nuovi	<p>L'articolo 1, commi 1051-1063 e 1065, della Legge di Bilancio 2021, veicolata nella Legge 30 dicembre 2020, n. 178, nell'ambito di un più ampio rafforzamento del programma Transizione 4.0 diretto ad accompagnare le imprese nel processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, e per rilanciare il ciclo degli investimenti penalizzato dall'emergenza legata al Covid-19, estende fino al 31 dicembre 2022, la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, potenziando e diversificando le aliquote agevolative, incrementando le spese ammissibili e ampliandone l'ambito applicativo.</p>
Beneficiari dell'agevolazione e investimenti agevolabili	<p>Il comma 1051, dell'articolo 1, della Legge di Bilancio 2021, individua i beneficiari del credito d'imposta nelle imprese che, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, in tale ultimo caso, se entro il 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.</p> <p>Esso è riconosciuto nelle condizioni e nelle misure stabilite ex lege, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.</p> <p>Possono accedere al credito d'imposta tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito.</p>

<p>Le imprese escluse dall'agevolazione</p>	<p>Sono escluse dall'agevolazione:</p> <ul style="list-style-type: none">• le imprese in stato di crisi, e più precisamente: imprese in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale ovvero altra procedura concorsuale prevista dalla Legge fallimentare, dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (Dlgs 12 gennaio 2019, n. 14), o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni ;• le imprese destinatarie di sanzioni interdittive derivanti dalla violazione delle norme sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche (di cui all'articolo 9, comma 2, del Dlgs 8 giugno 2001, n. 231).
<p>I beni agevolabili e le esclusioni</p>	<p>Il comma 1053, dell'articolo 1, chiarisce che sono agevolabili gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa.</p> <p>Sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti concernenti:</p> <ul style="list-style-type: none">• veicoli e altri mezzi di trasporto , sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa (la cui deducibilità è integrale), sia che vengano usati con finalità non esclusivamente imprenditoriali: si tratta dei beni di cui all'articolo 164, comma 1, Dpr 917/1986;• beni per i quali il Dm 31 dicembre 1988 prevede coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento (ammortamento più lungo di 15 esercizi);• fabbricati e costruzioni ;• beni di cui all'allegato 3 annesso alla Legge di Stabilità 2016 (Legge n. 208 del 2015). L'allegato 3 citato riguarda, a titolo di esempio, le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; le condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; il materiale rotabile, ferroviario e tramviario; gli aerei completi di equipaggiamento;• beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti, in concessione e a tariffa, nei settori dell'energia, dell'acqua, dei

trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Misura del credito d'imposta secondo la tipologia di beni agevolabili

Il credito d'imposta è riconosciuto **in misura differenziata secondo la tipologia di beni oggetto dell'investimento**.

Il comma 1054, dell'articolo 1, stabilisce che il credito d'imposta spetta nella misura del 10 per cento del costo sostenuto, **alle imprese che effettuano:**

- **investimenti in beni strumentali materiali**, purché diversi dai beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0 (indicati nell'allegato A annesso alla Legge 11 dicembre 2016, n. 232), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro;
- **investimenti in beni strumentali immateriali diversi da software, sistemi e system integration**, piattaforme e applicazioni connessi a investimenti in beni materiali Industria 4.0 (indicati nell'allegato B annesso alla medesima Legge 11 dicembre 2016, n. 232), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Il credito spetta nelle predette misure per gli investimenti effettuati a decorrere dal **16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021** il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione.

Il costo agevolabile è determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del Tuir.

La misura del credito d'imposta è **elevata al 15 per cento per gli investimenti** in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di forme di lavoro agile, ai sensi dell'articolo 18, della Legge 22 maggio 2017, n. 81.

La misura del credito d'imposta **scende al 6 per cento** per gli stessi investimenti, coi medesimi limiti, se effettuati dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022, il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il **pagamento di acconti**

in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione .

La normativa sul divieto di compensazione in caso di debiti con il fisco

L'articolo 31, comma 1, Dl 31 maggio 2010, n. 78, ha introdotto, **a decorrere dal 1° gennaio 2011**, un divieto di compensazione, ai sensi dell'articolo 17, comma 1, Dlgs 241/1997, dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di **debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro**, e per i quali è scaduto il termine di pagamento, prevedendo una specifica sanzione in caso di violazione del divieto.

Il divieto di compensazione riguarda **esclusivamente i crediti relativi ad imposte erariali** qualora si sia in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori.

Tra le imposte che impediscono la compensazione rientrano anche l'Irap e le addizionali ai tributi diretti, così come specificato nella relazione illustrativa al Decreto Direttoriale 10 febbraio 2011, dove viene fatto, appunto, espresso riferimento alle stesse tra le imposte compensabili.

Rientrano tra i debiti d'imposta iscritti a ruolo anche quelli per le **ritenute alla fonte relative alla stessa tipologia di imposte complessivamente** sopra indicate quali compensabili, **trattandosi di anticipazioni a titolo di acconto** o a titolo d'imposta.

Ai fini dell'individuazione dei debiti per imposte erariali che fanno scattare il divieto alla compensazione, **sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta** , anche se vengono indicati nella **sezione "erario" del modello F24**.

Infatti, come emerge dalla relazione illustrativa al Dl 78/2010, la norma è tesa ad azzerare lo scarto tra le posizioni debitorie scadute e le posizioni creditorie effettive del contribuente, derivanti dall'anticipazione di imposte da parte dello stesso.

Sanzione per indebita compensazione

L'articolo 31, comma 1, ha previsto **l'applicazione di una sanzione del 50 per cento** dell'importo dei debiti iscritti a ruolo per **imposte erariali e relativi accessori** per i quali è scaduto il termine di pagamento, fino a concorrenza dell'ammontare indebitamente compensato.

Pertanto, la sanzione **è misurata sull'intero importo del debito** , ma trova un limite nell'ammontare compensato.

Esempio

In presenza di un **debito di 25.000 euro** e di una compensazione di pari importo, **la sanzione sarà di 12.500 euro, il 50 per cento del debito** . Nel caso di compensazione pari a 18.000 euro la sanzione sarà sempre di 12.500 euro.

Nel caso di importo compensato **inferiore alla metà del debito**, invece, la sanzione corrisponderà all'ammontare compensato: quindi, in presenza di un **debito per 70.000 euro e di compensazione per 25.000 euro, la sanzione è pari a 25.000 euro** .

L'irrogazione della sanzione prevista dall'articolo 31 è effettuata con riferimento a **ciascuna indebita compensazione operata** in presenza di debiti iscritti a ruolo scaduti e non pagati superiori al limite di 1.500 euro.

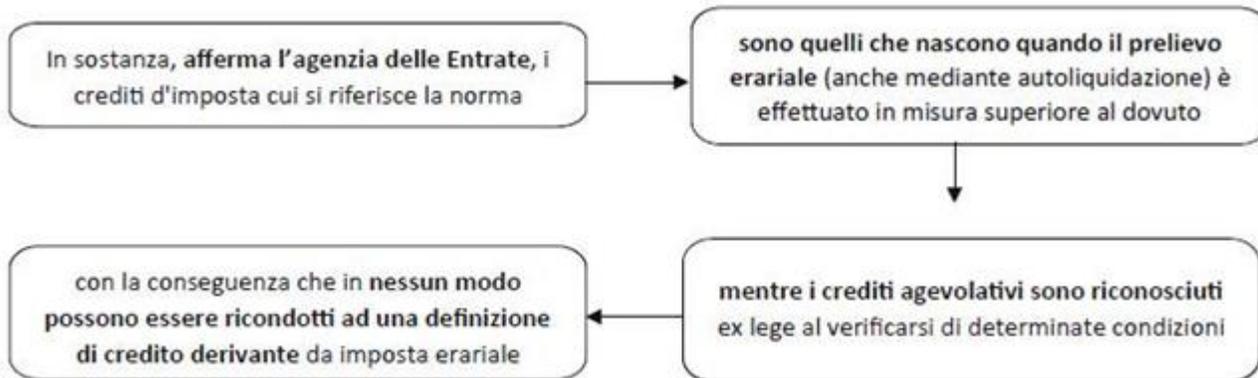
La predetta sanzione **non può essere applicata fino al momento in cui relativamente all'iscrizione a ruolo vi sia una controversia pendente**; in tali ipotesi, i termini di cui all'articolo 20, Dlgs 472/1997 decorrono dal giorno successivo alla data di definizione della contestazione.

Tale disposizione ha il duplice scopo di **salvaguardare l'interesse dell'Erario** in termini di valenza del debito, rinviando semplicemente **l'applicazione della sanzione ad un momento successivo** nel caso di soccombenza del contribuente in sede contenziosa; da altro punto di vista, vengono evitati al contribuente effetti sanzionatori nel caso in cui la controversia si risolva a favore dello stesso.

L'orientamento delle Entrate

L'agenzia delle Entrate con riferimento al caso in esame richiama il contenuto dell'articolo 31, comma 1, DI 78/2010.

Per espressa previsione normativa, dunque, il **divieto di compensazione si riferisce esclusivamente** ai crediti «**relativi ad imposte erariali**» qualora si sia in presenza di debiti «iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori», di **ammontare superiore a 1.500 euro**, e per i quali è scaduto il termine di pagamento - ed è prevista una specifica sanzione in caso di violazione del divieto - mentre, come chiarito dalla Cm 11 marzo 2011, n. 13/E, « **sono esclusi i contributi e le agevolazioni erogati a qualsiasi titolo sotto forma di credito d'imposta, anche se vengono indicati nella sezione "erario" del modello F24**».



La Cm 19 febbraio 2015, n. 5/E, dell'agenzia delle Entrate, con riferimento al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi, disciplinato dall'articolo 18, del Dl 24 giugno 2014, n. 91, **credito d'imposta agevolativo da riportare nel quadro RU**, ha chiarito che « *per le caratteristiche del credito in esame, non si applica la preclusione di cui all'articolo 31 del decreto-Legge 31 maggio 2010, n. 78, che prevede un divieto di compensazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997, dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro* ».

Crediti agevolativi

Osserva l'agenzia delle Entrate sulla base delle medesime argomentazioni che il **divieto di compensazione**, prescritto dall'articolo 31, Dl 78/2010, è stato ritenuto **non applicabile con riferimento ai seguenti crediti agevolativi** :

- credito d'imposta per attività di **ricerca e sviluppo**, di cui di cui all'articolo 3, del Dl 23 dicembre 2013, n. 145, così come sostituito dall'articolo 1, comma 35, della Legge 23 dicembre 2014, n. 190 (Cm 16 marzo 2016, n. 5/E)

- credito d'imposta scuola (cd. « **School Bonus**»), di cui all'articolo 1, commi da 145 a 150, della Legge del 13 luglio 2015, n. 107 (Cm 18 maggio 2016, n. 20/E)

- credito d'imposta per gli **investimenti nel Mezzogiorno**, di cui all'articolo 1, commi da 98 a 108, della Legge 28 dicembre 2015, n. 208 (Cm 3 agosto 2016, n. 34/E)

- credito d'imposta per favorire le **erogazioni liberali a sostegno della cultura** (cd. « **Art Bonus**»), di cui all'articolo 1, del Dl 31 maggio 2014, n. 83, convertito con modificazioni nella Legge 29 luglio 2014, n. 106 (Cm 31 luglio 2014, n. 24/E)

Analogamente, conclude l'agenzia delle Entrate, anche con**rilascio al credito d'imposta** «Industria 4.0»
non opera il divieto di compensazione di cui all'articolo 31, comma 1, DI 78/2010.