

Bonus Industria 4.0 anche per le Stp con reddito d'impresa Per il tax credit rileva la forma giuridica adottata

Nella risposta a interpello n. 600 del 16 settembre 2021 l'agenzia delle Entrate ha precisato che le società tra professionisti (STP) possono fruire del credito d'imposta per l'acquisto di beni materiali ed immateriali «Industria 4.0» in quanto trattasi di soggetti che operano con i modelli societari previsti dal Codice Civile per l'esercizio di attività commerciale. Non assume rilievo la circostanza che le STP svolgano esclusivamente attività professionale, poiché l'aspetto rilevante è la forma giuridica adottata.

Quadro normativo e novità inserite dalla Legge di Bilancio 2021

Le agevolazioni fiscali per l'acquisto di beni strumentali (materiali ed immateriali) costituiscono una regola nel nostro ordinamento, in quanto se fino al 2019 il legislatore consentiva una **maggiorazione del costo di acquisto**, e quindi degli ammortamenti (super e iperammortamento), a partire dal periodo d'imposta 2020 è stata modificata la modalità con cui fruire dell'agevolazione. In particolare:

- con la Legge 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) si è introdotto un **credito d'imposta** per l'acquisto di beni strumentali nuovi (in luogo del precedente super ed iper ammortamento, rimasto valido anche per gli investimenti effettuati nel 2020 in presenza di determinate condizioni);
- con la Legge 178/2020 (Legge di Bilancio 2021), nel confermare il credito d'imposta, il legislatore ha apportato rilevanti modifiche alla disciplina in questione.

Infatti, nonostante la Legge di Bilancio 2021 abbia confermato il credito d'imposta per l'acquisto di beni strumentali da parte delle imprese e dei professionisti, **numerose sono le novità introdotte**, evidenziando che il legislatore, invece di intervenire sulla norma precedente (Legge di Bilancio 2020), ha riscritto ex novo le regole per il credito d'imposta. Sul punto, si segnala che con la recente Cm 23 luglio 2021, n. 9/E, l'agenzia delle Entrate ha fornito importanti chiarimenti sulla disciplina e sulla gestione del credito d'imposta.

Nota bene

Le novità introdotte trovano efficacia già a partire dagli investimenti effettuati a partire dal 16 novembre 2020, rilevando a tal fine la data di consegna del bene (per acquisti in proprietà), ovvero quella risultante dal verbale di consegna della società di leasing, mentre per i beni acquistati tramite appalto si deve aver riguardo alla data di ultimazione (oppure ai SAL liquidati nel periodo agevolato). In relazione a tale aspetto temporale, la citata Cm 9/E/2021 ha chiarito che:

- gli investimenti per i quali alla data del 15 novembre 2020, vale a dire anteriormente alla decorrenza della nuova disciplina, si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20% (cd. «**prenotazione**»), il credito d'imposta spettante è quello previsto dalla Legge di Bilancio 2020;
- gli investimenti per i quali alla predetta data del 15 novembre 2020 non risultino le predette condizioni, il credito d'imposta spettante è quello previsto della Legge di Bilancio 2021.

Investimenti agevolabili

Rispetto a quanto previsto fino al 2020, per effetto delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2021 sono ora **agevolabili**, oltre ai beni già previsti in precedenza, anche gli **acquisti di beni immateriali «ordinari»**, ossia diversi da quelli «Industria 4.0» inclusi nell'allegato «B» alla Legge 232/2016.

Misura del credito d'imposta

La Legge di Bilancio 2021 incrementa la misura del credito d'imposta differenziandola sia in relazione all'oggetto dell'investimento, sia per quanto riguarda il **periodo di effettuazione dell'investimento** stesso. Nella tabella sottostante, si schematizzano le regole previste per gli investimenti in beni materiali «Industria 4.0» (quelli di cui all'Allegato A della Legge 232/2016).

Quadro di sintesi	
Periodo effettuazione investimenti	Misura del credito d'imposta
Dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021	<ul style="list-style-type: none"> • 50% del costo per investimenti fino all'importo di euro 2,5 milioni; • 30% del costo per investimenti eccedenti euro 2,5 milioni e fino all'importo di euro 10 milioni; • 10% del costo per investimenti fino eccedenti euro 10 milioni e fino all'importo di euro 20 milioni
Dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022	<ul style="list-style-type: none"> • 40% del costo per investimenti fino all'importo di euro 2,5 milioni; • 20% del costo per investimenti eccedenti

	euro 2,5 milioni e fino all'importo di euro 10 milioni; <ul style="list-style-type: none"> • 10% del costo per investimenti fino eccedenti euro 10 milioni e fino all'importo di euro 20 milioni
--	---

Anche per gli **investimenti in beni immateriali Industria 4.0** (di cui all'Allegato B della Legge 232/2016), le novità sono significative, e nella tabella che segue si individuano le differenze tra la misura in essere nel 2020 (fino al 15 novembre), e quella risultante dalle modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2021 (fino al 31 dicembre 2022).

Quadro di sintesi	
Periodo effettuazione investimenti	Misura del credito d'imposta
Dal 1° gennaio 2020 al 15 novembre 2020	15% fino all'importo massimo annuo di euro 700.000
Dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022	20% fino all'importo massimo annuo di euro 1.000.000

Per quanto riguarda, invece, **gli investimenti in beni materiali ed immateriali «ordinari»** (quindi diversi da quelli analizzati in precedenza), la misura del credito d'imposta è stata innalzata al 10% del costo dei beni, a partire dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022 (ferma restando la soglia massima annua agevolabile di euro 2 milioni).

È opportuno evidenziare che le nuove misure (variabili) del credito d'imposta si applicano anche per gli investimenti effettuati:

- nel **primo semestre 2022** (fino al 30 giugno), a condizione che alla data del 31 dicembre 2021 sia stato pagamento un acconto almeno del 20% ed il relativo ordine sia accettato dal venditore;
- nel **primo semestre 2023** (fino al 30 giugno), a condizione che alla data del 31 dicembre 2022 sia stato pagamento un acconto almeno del 20% ed il relativo ordine sia accettato dal venditore.

Incentivi per il lavoro agile

A differenza di quanto previsto dalla Legge di Bilancio 2020, tra le tante novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2021, si segnala che la stessa ha introdotto uno **specifico credito d'imposta nella misura del 15%** per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati alla realizzazione di condizioni per lo

svolgimento del lavoro agile (smart working).

Nota bene

Poiché tale disposizione è inserita nel co. 1054 in cui sono disciplinate le regole per gli investimenti nel periodo che va **dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021**, il credito d'imposta in questione è quindi applicabile solamente per investimenti eseguiti in tale finestra temporale e non anche per quelle realizzati nel 2022.

Ripartizione temporale del credito d'imposta

La Legge di Bilancio 2021 interviene anche in relazione al periodo temporale di fruizione del credito d'imposta, prevedendo che per gli **investimenti in beni materiali «Industria 4.0»** e per quelli «ordinari», il credito d'imposta è fruito in tre rate annuali di pari importo (in luogo delle cinque rate previste dalla Legge di Bilancio 2020 per gli investimenti 2020).

Nessuna novità, invece, è stata introdotta per il credito d'imposta relativo agli investimenti in beni immateriali «Industria 4.0», la cui **ripartizione temporale era già prevista in tre quote annuali di pari importo**, e confermata dalla Legge di Bilancio 2021 anche per gli investimenti posti in essere nel periodo dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022.

Nota bene

Di particolare interesse è la disposizione prevista per i **soggetti con volume di ricavi o compensi non superiore ad euro 5.000.000**, per i quali il credito d'imposta per gli investimenti «generici» (materiali ed immateriali non Industria 4.0) può essere utilizzato in un'unica quota annuale, anche se limitatamente agli investimenti effettuati nel periodo che va dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021. Sul punto è importante evidenziare che l'articolo 20 del DL 73/2021 ha esteso tale possibilità anche alle imprese e professionisti con ricavi o compensi eccedenti la predetta soglia, ma limitatamente al credito d'imposta per l'acquisto di beni materiali (non Industria 4.0).

Utilizzo del credito d'imposta

Al pari di quanto previsto dalla Legge 160/2019, anche a seguito delle novità introdotte dalla Legge di Bilancio 2021 il **credito d'imposta maturato in relazione agli investimenti effettuati**, può essere utilizzato esclusivamente in compensazione nel modello F24, ricordando che a tale compensazione non si applica né il limite massimo annuo (pari ad euro 700.000, elevato ad euro 2.000.000 per l'anno 2021), né il limite

di euro 250.000 previsto per i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU.

La Cm 9/E/2021 ha precisato che, in deroga alla regola secondo cui il credito d'imposta non può essere ceduto a terzi, è sempre possibile trasferire il credito ai soci di società trasparenti (società di capitali) ed ai collaboratori di impresa familiare.

Nota bene

In relazione al **momento a partire dal quale il credito d'imposta è utilizzabile** è stabilito che per gli investimenti in beni materiali ed immateriali «ordinari», nonché per quelli «Industria 4.0», la prima quota (delle tre) di credito d'imposta è utilizzabile rispettivamente già a partire dal periodo d'imposta di entrata in funzione del bene, ovvero di interconnessione del bene. Al contrario, la Legge di Bilancio 2020 prevede che si dovesse attendere il periodo d'imposta successivo per iniziare a fruire della prima (delle cinque) quote del credito d'imposta).

Esempio n. 1

La società Beta s.r.l. nel corso del 2021 effettua i seguenti investimenti:

- un impianto per la stampa di etichette con un costo di euro 10.000 più Iva, consegnato in data 15 febbraio 2021 ed entrato in funzione il giorno stesso (bene non interconnesso);
- un macchinario «Industria 4.0» con un costo di euro 50.000 più Iva, consegnato nel mese di marzo ed interconnesso nel corso del mese di maggio 2021.

Il credito d'imposta maturati per gli investimenti 2021 è il seguente:

- per euro 1.000 (10% del costo di euro 10.000) per l'investimento nell'impianto «ordinario», con possibilità di utilizzo della prima quota del credito d'imposta (pari ad euro 333) già a partire dal 2021;
- per euro 25.000 (50% del costo di euro 50.000) per l'investimento riferito al macchinario «industria» 4.0, la cui prima quota di 1/3 del credito d'imposta (pari ad euro 8.333) potrà essere utilizzata in compensazione a partire dal 2021.

È poi confermato che **nel caso in cui l'interconnessione del bene «Industria 4.0» avvenga in un periodo d'imposta successivo** a quello in cui lo stesso è entrato in funzione, è possibile beneficiare del credito d'imposta «ordinario» del 10% e successivamente suddividere in tre quote annuali il credito d'imposta spettante (50% o la diversa misura prevista) al netto della quota già fruita.

In relazione a tale aspetto, si ricorda che nel corso di un incontro con la stampa specializzata avvenuto nel

me di gennaio 2020, l'agenzia delle Entrate ha precisato che il periodo di fruizione del credito d'imposta «Industria 4.0» (oggi fissato in tre periodi d'imposta) inizia a partire dall'esercizio in cui è avvenuta l'interconnessione.

Esempio n. 2

La società Gamma S.p.a. nel corso del 2021 effettua un investimento per l'acquisto di un impianto interconnesso con il sistema aziendale, sostenendo un costo di euro 100.000 più Iva. Il credito d'imposta maturato è pari al 50%. L'impianto entra in funzione nel 2021, ma l'interconnessione avviene solamente nel corso del 2022.

In tal caso, la società può gestire il credito d'imposta come segue:

- attendere il periodo d'imposta in cui il bene è interconnesso (2022) ed iniziare a fruire del credito d'imposta a partire dal 2023 (in tre quote annuali di euro 16.666);
- fruire nei periodi d'imposta 2021 e 2022 del credito d'imposta ordinario del 10% (per euro 3.333 nel 2021 e per euro 3.333 nel 2022), e iniziare a fruire del credito d'imposta del 50% per euro 43.334 (50.000 al netto dei 6.666 già utilizzati) a partire dal 2023 per la prima quota di 1/3 (pari ad euro 14.445) e per i restanti 2/3 nei periodi d'imposta 2024 e 2025.

Perizia per i beni «4.0»

Qualche novità è prevista in relazione all'obbligo di perizia per gli investimenti in beni materiali ed immateriali «Industria 4.0» di costo unitario superiore ad euro 300.000. Infatti, mentre il comma 195 della Legge 160/2019 prevedeva il rilascio di una **perizia tecnica semplice** (da parte di un tecnico abilitato) ovvero di un attestato di conformità da un ente accreditato, il comma 1062 della Legge di Bilancio 2021 richiede il rilascio di una **perizia asseverata** (da parte di un tecnico abilitato), ovvero del citato attestato di conformità.

Per gli investimenti che ricadono nella disciplina della Legge di Bilancio 2021 (di importo unitario superiore ad euro 300.000), e quindi per quelli effettuati a partire dal 16 novembre 2020, è obbligatorio il rilascio di una perizia asseverata, non essendo più sufficiente la predisposizione di una perizia semplice, **pena la decadenza dal beneficio**.

Resta immutata la possibilità, per i beni di costo unitario non superiore ad euro 300.000, di sostituire la perizia con una dichiarazione rilasciata dal legale rappresentante della società ai sensi del Dpr 445/2000, da cui risultino gli elementi in precedenza descritti.

Come visto nei precedenti paragrafi, i soggetti che possono fruire del credito d'imposta sono tutte le **imprese ed i lavoratori autonomi**, a prescindere dalla forma giuridica o dal regime contabile adottato.

Tuttavia, per espressa previsione normativa, mentre le imprese possono accedere sia al credito d'imposta «ordinario» (del 6% o del 10% a seconda del periodo di effettuazione dell'investimento), sia a quello per gli investimenti in beni «Industria 4.0» (40% o 50% a seconda del periodo di effettuazione dell'investimento), i **titolari di reddito di lavoro autonomo** possono fruire solamente del credito d'imposta «ordinario», essendo quindi preclusa la possibilità di accedere al maggiore credito previsto per i beni «4.0».

In questo contesto, nell'istanza di interpello in questione è stato chiesto se le Società tra professionisti, a seguito della sentenza della **Corte di Cassazione 17 marzo 2021, n. 7407**, sia produttiva di reddito di lavoro autonomo o d'impresa, con i conseguenti riflessi su quali investimenti possano fruire del credito d'imposta (solo quelli «ordinari» o anche quelli «Industria 4.0»).

La citata sentenza della Suprema Corte ha infatti messo in dubbio la posizione dell'agenzia delle Entrate, secondo cui le STP producono reddito d'impresa (Rm 35/E/2018), richiedendo di distinguere la tipologia reddituale prodotta in funzione dell'organizzazione delle stesse.

Nella risposta n. 600 l'agenzia conferma il proprio pensiero interpretativo, poiché ribadisce che **tali società non costituiscono un genere autonomo** con causa propria, ma appartengono alle società tipiche disciplinate dal Codice civile e, pertanto, sono soggette integralmente alla disciplina civilistica delle società stesse.

Ne consegue che anche per le STP trovano applicazione le regole del Tuir per le imprese, e più in particolare presunzione secondo cui il reddito complessivo delle società commerciali, da qualsiasi fonte provenga, è considerato reddito di impresa.

Pertanto, ai fini della qualificazione del reddito prodotto dalle STP, non assume alcun rilievo la circostanza che le stesse svolgano attività professionale, risultando a tal fine determinante il fatto di operare in una veste giuridica societaria.

Da ciò consegue che anche tali soggetti possono fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti in beni «Industria 4.0», nonché di quello per gli investimenti nel Mezzogiorno.