

Risposta n. 60/2025

OGGETTO: credito d'imposta per l'acquisto di macchinari nuovi Industria 4.0 – art. 1, commi da 1051 a 1063, della legge n. 178 del 2020 – prenotazione – oneri accessori non preventivabili – efficacia – limiti

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, è stato esposto il seguente

QUESITO

ALFA S.r.l. (di seguito, "Istante") presenta un'istanza di interpello ai sensi dell'articolo 11, comma 1, lettera a), della legge n. 212 del 2000 per chiedere chiarimenti in merito all'applicazione del credito d'imposta per l'acquisto di macchinari nuovi Industria 4.0 (di seguito, "Credito d'imposta 4.0"), previsto dall'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178 (di seguito, "legge di bilancio 2021"), alla fattispecie di seguito rappresentata.

L'Istante, esercente l'attività di [...], dichiara:

- di aver stipulato un contratto per la realizzazione nell'anno 2021 di un impianto 4.0 per la produzione di [...] (di seguito, "Impianto [...]" o "Impianto), del tipo [...], destinato a sostituire il vecchio impianto di produzione [...], per l'importo complessivo inizialmente stimato in euro [...] (oltre IVA);

- di aver versato entro l'anno 2021 un acconto pari al 20% della predetta somma, ossia euro [...] (oltre IVA);

- che l'accordo con il fornitore si è formalizzato mediante l'accettazione di quest'ultimo.

L'Istante riferisce che i lavori di realizzazione dell'Impianto sono cominciati nell'anno 2022 e terminati entro il 31 dicembre dello stesso anno e che nel medesimo anno ne è stata realizzata l'interconnessione e redatta perizia asseverata da parte di un tecnico qualificato (che ha dichiarato l'avvenuta interconnessione).

L'Istante fa presente di aver deciso, nel corso della realizzazione dell'Impianto (durante l'esercizio 2022), di effettuare un ulteriore investimento 4.0, acquistando un macchinario (di seguito, "MACCHINARIO 2"), che, pur essendo collegato all'Impianto [...] originario, costituisce un elemento a sé stante, che arricchisce la medesima linea produttiva.

L'Istante precisa che:

- il MACCHINARIO 2 non è indispensabile rispetto alla completezza del primo investimento programmato, essendo autonomo rispetto all'Impianto [...], al quale è funzionalmente collegato solamente per opportunità logistiche;

- mentre l'Impianto [...] è destinato alla produzione dell'olio come alimento, il MACCHINARIO 2 è un macchinario atto a recepire il [...] e a prepararlo all'utilizzo [...], in modo da renderlo più facilmente fruibile nella successiva fase di [...];

- il MACCHINARIO 2 è un macchinario che sfrutta lo scarto della produzione [...] ed è al servizio della realizzazione di altro prodotto finito [...];

- il MACCHINARIO 2, dunque, non è inserito, non partecipa né può essere considerato indispensabile alla produzione [...] - che è resa possibile dall'Impianto [...] così come predisposto e programmato nella prima fase di realizzazione - limitandosi ad aggiungere un'ulteriore fase alla linea di produzione, senza la quale la prima avrebbe comunque la sua piena operatività;

- il MACCHINARIO 2 costituisce un elemento autonomo, in quanto, seppur collegato all'Impianto [...], ha un funzionamento autonomo e indipendente, potendo essere alimentato distintamente, al fine di produrre [...].

Dall'istanza emerge che l'acquisto del MACCHINARIO 2, deliberato ed effettuato nell'anno 2022, ha comportato il sostenimento di un costo pari a euro [...] (oltre IVA), distinto e aggiuntivo rispetto alla somma di euro [...] (oltre IVA) prenotati per la realizzazione dell'Impianto [...] e che, come emerge dalla citata perizia di asseverazione, l'intera linea di produzione - costituita dall'Impianto [...] *in primis* e dal MACCHINARIO 2, di successiva aggiunta - ha i requisiti di cui all'Allegato A, Gruppo I, punto 3 "*macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime*", annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, soddisfacendo tutti i requisiti obbligatori per l'accesso al Credito d'imposta 4.0 (compresa l'avvenuta interconnessione, verificata entro la data del 31 dicembre 2022).

L'Istante specifica che l'installazione dell'intera linea produttiva - comprensiva quindi del MACCHINARIO 2 - ha comportato la necessità di ulteriori interventi di natura impiantistica (idraulica), taluni specifici dell'Impianto [...], taluni specifici del MACCHINARIO 2, altri generici relativi all'intera linea di produzione e che senza tali interventi l'impianto non avrebbe potuto funzionare: tutti lavori di natura accessoria, sostenuti nell'anno 2022, per un costo complessivo pari a euro [...] (oltre IVA), e così distinti:

- lavori idraulici per Impianto [...] euro [...] (oltre IVA);
- lavori idraulici per MACCHINARIO 2 euro [...] (oltre IVA).

L'Istante rileva pertanto che, al termine dei lavori, l'investimento per i suddetti macchinari (Impianto [...] e MACCHINARIO 2) ha avuto un costo complessivo pari a euro [...] (oltre IVA), ossia, la somma dei seguenti importi euro [...], euro [...] ed euro [...] (oltre IVA), e che:

- gli impianti di cui trattasi rientrano nell'elenco dei beni cd. 4.0, agevolabili ai sensi dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020, con il riconoscimento di un contributo pari al 50% dell'investimento acquisito o prenotato entro la data del 31 dicembre 2021, mediante il pagamento di un acconto pari ad almeno il 20% dell'investimento prenotato e conferma dell'ordine da parte del fornitore entro la predetta data;

- l'Impianto così come originariamente progettato avrebbe comunque avuto la sua autonoma funzionalità, anche se privo del MACCHINARIO 2 acquistato nel 2022;

- il MACCHINARIO 2 (macchinario aggiuntivo) è stato programmato e ordinato al fornitore nell'esercizio 2022, anno in cui è stato anche sostenuto il relativo costo;

- i costi di natura accessoria sono stati sostenuti nell'anno 2022 e, per loro stessa natura, *"non avrebbero potuto essere programmati né stimati in fase di progettazione dell'impianto, se non in modo altamente provvisorio ed arbitrario"*;

- tali costi di natura accessoria possono essere imputati in modo distinto, in parte, all'Impianto [...] e, in parte, al MACCHINARIO 2, secondo una specifica contabilità di cantiere, dettagliatamente riprodotta nella fattura emessa dall'idraulico installatore.

Quanto sopra premesso, l'Istante chiede quale sia la corretta modalità di quantificazione, nel caso prospettato, del Credito d'imposta 4.0, considerato che il versamento dell'acconto per la prenotazione, pari ad euro [...] (oltre IVA), copriva un ammontare complessivo dell'investimento fino all'importo di euro [...] (oltre IVA) [...], ossia una quota che a posteriori si è rivelata inferiore al 20 per cento del costo effettivo dell'investimento agevolabile, comprensivo degli oneri accessori [ossia, Impianto [...], MACCHINARIO 2 e lavori accessori dei due impianti, per euro [...] (oltre IVA) complessivi].

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

L'Istante ritiene che:

- sull'investimento originariamente prenotato, l'Impianto [...] [pari a euro [...] (oltre IVA)], il Credito d'imposta 4.0 debba essere calcolato in misura pari al 50%, quindi pari a euro [...];

- sulla somma sostenuta per l'acquisto del macchinario aggiuntivo, il MACCHINARIO 2 [pari a euro [...] (oltre IVA)], non *prenotato* col pagamento dell'acconto di almeno il 20% entro il 31 dicembre 2021, ma rientrante comunque

tra gli investimenti cd. 4.0, il Credito d'imposta 4.0 spetti in misura pari al 40% dell'investimento stesso, in quanto sostenuto nell'anno 2022, quindi pari a euro [...];

- sugli oneri accessori, complessivamente pari ad euro [...], sostenuti per la realizzazione di interventi all'impianto idraulico, ripartiti in modo specifico tra l'Impianto [...], prenotato entro il 31 dicembre 2021, e il MACCHINARIO 2, investimento deliberato, acquistato e concluso nell'anno 2022, il Credito d'imposta 4.0 vada calcolato rispettivamente in misura pari al 50% degli oneri accessori, per la quota di tali oneri relativi all'investimento 2021, e in misura pari al 40% per la quota di tali oneri relativa all'investimento imputabile all'esercizio 2022 (MACCHINARIO 2). In subordine, laddove non si condividesse la suddetta soluzione, l'Istante ritiene che i suddetti oneri accessori nel loro valore complessivo, sostenuti per la realizzazione delle opere impiantistiche idrauliche, potrebbero essere attribuiti integralmente all'esercizio 2022, calcolando sugli stessi un Credito d'imposta 4.0 pari al 40% dell'intero importo, ossia euro [...].

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare, si evidenzia che il presente parere non implica o presuppone un giudizio in merito alla sussistenza dei requisiti e delle condizioni previsti per la fruizione del Credito d'imposta 4.0 su cui rimane fermo ogni potere di controllo dell'Amministrazione finanziaria, e che lo stesso esula da ogni valutazione in merito alla correttezza degli importi economici, contabili e fiscali, riportati nell'istanza, anche

in relazione alla congruità degli oneri accessori rappresentati rispetto al costo dei macchinari ai quali si riferiscono.

Sempre preliminarmente, si rappresenta che la presente risposta viene formulata nel presupposto che i beni oggetto del quesito, per le proprie caratteristiche tecniche, rientrino tra quelli elencati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016, assumendosi acriticamente gli elementi rappresentati dall'Istante in ordine ai profili di carattere tecnico e fattuale (quali, a mero titolo esemplificativo, quelli concernenti l'autonomia funzionale del MACCHINARIO 2 rispetto all'Impianto [...] o la asserita non programmabilità né stimabilità dei costi accessori relativi all'Impianto [...] - *cf.* circolare n. 31/E del 23 dicembre 2020).

Occorre ricordare che l'articolo 1, commi da 1051 a 1063, della legge n. 178 del 2020 (legge di bilancio 2021), ha prorogato e rimodulato la disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi introdotta dall'articolo 1, commi 185-197, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), in sostituzione delle agevolazioni in materia di investimenti in beni strumentali nuovi accordate dalle precedenti normative sotto forma di maggiorazione del costo fiscalmente ammortizzabile (note come "super ammortamento" e "iper ammortamento") a seguito alla ridefinizione della disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano Nazionale Impresa 4.0.

L'articolo 1, comma 1051, della legge di bilancio 2021 ha previsto che "[a] *tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese 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*

dell'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 è riconosciuto un credito d'imposta alle condizioni e nelle misure stabilite dai commi da 1052 a 1058-ter, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili".

Per quanto riguarda la fattispecie oggetto dell'istanza in esame, con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'allegato A annesso alla legge n. 232 del 2016 (ossia beni a elevatissima tecnologia interconnessi, cc.dd. beni materiali 4.0), è previsto che:

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 31 dicembre 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 credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50 per cento del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 30 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro (comma 1056);

- per gli investimenti effettuati a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 novembre 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, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 40 per cento del costo, per la quota

di investimenti fino a 2,5 milioni di euro, nella misura del 20 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro, e nella misura del 10 per cento del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro (comma 1057).

Chiarimenti sulla disciplina agevolativa introdotta dalla legge di bilancio 2021 sono stati forniti con la circolare n. 9/E del 23 luglio 2021; alla stessa sono inoltre estendibili, in quanto compatibili, i chiarimenti forniti con la circolare n. 4/E del 30 marzo 2017, redatta congiuntamente con il Ministero dello Sviluppo Economico (ora, Ministero delle Imprese e del Made in Italy), in merito alla disciplina dell'iper-ammortamento di cui all'articolo 1, commi 9-13, della legge n. 232 del 2016 (legge di bilancio 2017).

Tanto premesso, il quesito posto verte sull'entità del Credito d'imposta 4.0 spettante in relazione a due investimenti effettuati dall'Istante e, in particolare, sulla *percentuale* di agevolazione da applicare agli oneri (anche accessori) sostenuti in relazione a detti investimenti.

Al riguardo, si evidenzia che il comma 1054 dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020 richiama come criterio generale di determinazione dei costi di acquisizione quanto stabilito dall'articolo 110, comma 1, lettera b), del decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (di seguito, "TUIR"), che fa riferimento al costo comprensivo degli oneri accessori di diretta di imputazione.

Per ciò che concerne la determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, la citata circolare n. 4/E del 2017 (par. 5.3), riferita alla disciplina agevolativa prevista dalla legge di bilancio 2017, ha precisato che l'imputazione degli

investimenti al periodo di vigenza dell'agevolazione segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, ai sensi del quale le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà, mentre le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate (*cf.* la risposta ad interpello pubblicata *sub* n. 107 del 2022).

Nel caso di "*[...] una serie di atti di investimento realizzati per mezzo di diverse ed autonome acquisizioni di beni e servizi effettuate presso diversi fornitori*" con la risposta ad interpello pubblicata *sub* n. 355 del 2022 (e similmente con quelle *sub* n. 712 del 2021 e n. 336 del 2022) è stato specificato che "*[...] i costi sostenuti dall'Istante per la realizzazione della nuova linea produttiva devono essere ripartiti tra i diversi periodi di imposta agevolabili - e assoggettati alla disciplina vigente pro tempore - facendo riferimento all'acquisto di ciascun bene e di ciascun servizio ad esso correlato (se qualificabile come "onere accessorio"), secondo le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR, tenendo conto [...] dell'eventuale "prenotazione" del bene*".

In sostanza, la determinazione del momento di effettuazione dell'investimento, unitamente alla valutazione circa la corretta prenotazione dello stesso (mediante formalizzazione di un impegno contrattuale accompagnato dal versamento di un acconto minimo del 20 per cento) risultano dirimenti ai fini dell'individuazione dell'anno in cui "*incardinare*" il costo del bene.

Nel caso di specie (sempre che siano presenti in concreto tutti i presupposti richiesti dalla normativa in esame e le caratteristiche tecniche e funzionali evidenziate dall'Istante la cui valutazione - si ribadisce - non è oggetto del presente parere), si ritiene che, per quanto riguarda l'investimento nel MACCHINARIO 2 e i relativi "oneri accessori", sia possibile fruire del Credito d'imposta 4.0 (come previsto dal comma 1057 dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020) nella misura del 40%, essendo detto investimento effettuato tra il 1° gennaio 2022 ed il 31 dicembre 2022, considerato che nei confronti di questo non v'è stata alcuna *prenotazione*.

Con riferimento all'Impianto [...], invece, sul presupposto che i relativi costi accessori per interventi di natura idraulica "[...] *per loro stessa natura, non avrebbero potuto essere programmati né stimati in fase di progettazione dell'impianto, se non in modo altamente provvisorio ed arbitrario*" all'atto della relativa prenotazione nel 2021 ([...] - circostanza la cui valutazione esula dall'ambito dell'istituto dell'interpello in quanto implica un *accertamento in fatto*), si ritiene che nei confronti di detti costi accessori possano applicarsi i chiarimenti forniti dalla scrivente in occasione dell'incontro con la stampa specializzata tenutosi il 31 gennaio 2019 in relazione all'agevolazione del cd. "iper-ammortamento".

In particolare, nella risposta n. 57, in merito alla possibilità di godere di tale beneficio in virtù di un acconto effettuato in un anno risultato *ex post* inferiore all'ammontare della *prenotazione* del 20 per cento dell'investimento complessivo, è stato specificato che "*nei casi in cui l'acconto corrisposto dovesse rivelarsi ex post inferiore al limite minimo previsto dalla norma (20 per cento) - in conseguenza, ad esempio, di una successiva revisione in aumento del costo originariamente pattuito al 31 dicembre 2018 -*

l'investitore non perde la possibilità di accedere all'estensione temporale al 31 dicembre 2019. Tuttavia, in tale ipotesi, la modifica intervenuta nel costo del bene imporrà un separato calcolo dell'agevolazione: il costo originario pattuito al 31 dicembre 2018 sarà assoggettato alla disciplina prevista dall'articolo 1, comma 30, della legge n. 205 del 2017; il costo eccedente sarà agevolabile secondo la disciplina prevista dall' articolo 1 comma 60, della legge n. 145 del 2018" (sottolineature aggiunte).

Tale chiarimento, seppure riferito all'ipotesi di revisione successiva in aumento del "*costo originariamente pattuito*" di un bene agevolato, può trovare applicazione anche in caso di oneri accessori non preventivabili in origine, come quelli descritti nell'istanza afferente all'Impianto [...].

Nel caso rappresentato, pertanto, si ritiene che il Credito d'imposta 4.0:

- nei confronti del costo dell'Impianto [...] (euro [...], oltre IVA), sempre che sia stata correttamente effettuata la relativa *prenotazione* nel corso del 2021, spetti nella misura del 50% ai sensi del comma 1056 dell'articolo 1 della legge n. 178 del 2020;

- nei confronti del costo del MACCHIANRIO 2, considerato che non è stata effettuata alcuna *prenotazione* nel corso del 2021 (come evidenziato dallo stesso Istante), spetti nella misura del 40% prevista per gli investimenti effettuati nel 2022, ai sensi del comma 1057;

- nei confronti degli oneri non preventivabili accessori (nei termini descritti dall'Istante - sia quelli afferenti all'Impianto [...] sia al MACCHINARIO 2) per l'importo di euro [...] complessivo relativi ai lavori eseguiti nel 2022, spetti nella misura del 40% ai sensi del comma 1057.

Il presente parere viene reso sulla base dei fatti, dei dati e degli elementi prima esaminati, assunti acriticamente così come esposti nell'istanza di interpello e nella documentazione integrativa, nel presupposto della loro veridicità e concreta realizzazione, fermi restando gli ordinari poteri di controllo dell'Amministrazione finanziaria.

IL DIRETTORE CENTRALE
(firmato digitalmente)