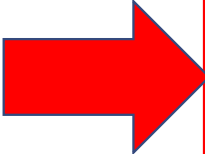


Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nella Legge di bilancio 2021

Prof. Gianfranco Ferranti
Roma 22 gennaio 2021

Dal super- e iper- ammortamento al credito d'imposta

- L'art. 1, commi da 184 a 197, della legge n. 160 del 2019 (Legge di bilancio 2020) ha sostituito le «tradizionali» proroghe del super-ammortamento e dell'iper-ammortamento (che consentivano ai soggetti ammessi di aumentare, ai fini fiscali, gli ammortamenti e le quote capitale dei canoni di *leasing* relativi a determinate categorie di beni) con il **credito d'imposta** per le spese sostenute per l'acquisizione di beni strumentali nuovi, **a partire dal 1° gennaio 2020** e fino al 31 dicembre 2020, ovvero, a determinate condizioni, al 30 giugno 2021.
- **L'art. 1, commi da 184 a 197, della Legge di bilancio 2021** ha modificato quest'ultima disciplina stabilendo :
 - ✓ l'estensione dell'**ambito temporale** di effettuazione degli investimenti agevolabili;
 - ✓ la variazione della **misura di spettanza dell'agevolazione**, differenziata per le diverse categorie di investimenti e a seconda del momento nel quale è effettuato l'investimento;
 - ✓ le **modalità di fruizione** dell'agevolazione.



Nelle successive slide si ripercorre la disciplina del credito d'imposta, evidenziando le novità introdotte dalla legge di bilancio 2021.

L'ambito oggettivo dell'agevolazione

Investimenti agevolabili

Beni materiali strumentali nuovi «**non Industria 4.0**» → in precedenza oggetto del super-ammortamento

Beni materiali strumentali nuovi «**Industria 4.0**» di cui all'Allegato A della legge n. 232 del 2016 → in precedenza oggetto dell'iper-ammortamento

Beni immateriali strumentali nuovi «**Industria 4.0**» di cui all'Allegato B della legge n. 232 del 2016 → in precedenza oggetto del super-ammortamento dei beni immateriali riconosciuto ai soggetti che fruivano dell'iper-ammortamento.

N.B. → La **Legge di Bilancio 2021** inserisce nel novero dei **beni della prima categoria** anche quelli **immateriali «non Industria 4.0»**, cioè diversi da quelli indicati nell'Allegato B alla legge n. 232 del 2016 (tra i quali rientrano, tra gli altri, *software*, sistemi e *system integration*).

N.B². → E' confermato che l'investimento, per essere agevolabile, deve essere destinato a **strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato**.

L'oggetto dell'agevolazione – i beni esclusi

Beni esclusi

Veicoli indicati nell'art. 164, comma 1, del TUIR, sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa dunque integralmente deducibili (autovetture per servizio taxi o per autoscuola), sia che vengano utilizzati con finalità non esclusivamente imprenditoriali

I beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988, recante la tabella dei coefficienti di ammortamento ai fini fiscali, stabilisce aliquote inferiori al 6,5 per cento.

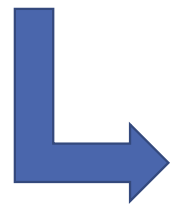
I fabbricati e le costruzioni

I beni gratuitamente devolvibili dalle 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 dei rifiuti.

I beni di cui all'Allegato 3 annesso alla Legge di bilancio 2017

I soggetti ammessi al credito d'imposta

- Il beneficio spetta a **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 → L'incentivo **non** assume, quindi, la natura di **aiuto di Stato**.
- **Non rileva il regime contabile** - ordinario o semplificato - adottato.
 - Continuano, pertanto, a beneficiare della misura agevolativa le imprese individuali, le società commerciali di persone e quelle di capitali, gli enti - commerciali e non - nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.
- Per gli investimenti in **beni strumentali nuovi «non Industria 4.0»** il credito d'imposta si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli **esercenti arti e professioni** (la **Legge di bilancio per il 2021** ha **compreso** quelli relativi a **beni immateriali diversi da quelli «Industria 4.0»** indicati nell'Allegato B della legge n. 232 del 2016).
- **i contribuenti in regime forfetario**, che non potevano beneficiare della maggiorazione delle quote di ammortamento e delle quote capitale dei canoni di leasing, **sono ammessi al credito d'imposta**.



- imprese individuali e gli esercenti arti e professioni che si avvalgono del regime forfetario di cui alla l. n. 190 del 2014;
- imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del relativo regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa di cui all'art. 5, comma 1 della legge n. 413 del 1991;
- persone fisiche e le società semplici che esercitano l'attività agricola oltre i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR [.....]

I soggetti esclusi dal credito d'imposta

- E' stato confermato dalla Legge di bilancio per il 2021 che sono **escluse** dal beneficio le **imprese** in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale e altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al D.Lgs. n. 14 del 2019, o da altre leggi speciali ovvero che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.
 - Viene, quindi, fatto riferimento soltanto alle procedure concorsuali con finalità liquidatorie, mentre l'esclusione non si applica a quelle finalizzate al risanamento, quale la procedura di ristrutturazione del debito.
- Sono, inoltre, escluse le imprese destinatarie di **sanzioni interdittive** per gli illeciti amministrativi da reato di cui all'art. 9, comma 2, del D.lgs. n. 231/2001. Tali sanzioni sono: l'interdizione dall'esercizio dell'attività; la sospensione o la revoca delle autorizzazioni, licenze o concessioni funzionali alla commissione dell'illecito; il divieto di contrattare con la pubblica amministrazione, salvo che per ottenere le prestazioni di un pubblico servizio; l'esclusione da agevolazioni, finanziamenti, contributi o sussidi e l'eventuale revoca di quelli già concessi; il divieto di pubblicizzare beni o servizi.

N.B. → Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata al **rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.**

Il credito d'imposta nella Legge di bilancio 2020 – Ambito temporale

- In base alla precedente disciplina del credito d'imposta erano agevolabili gli investimenti destinati a strutture produttive situate in Italia effettuati:
 - **dal 1° gennaio al 31 dicembre 2020;**
 - **ovvero entro il 30 giugno 2021**, a condizione che entro il 31 dicembre 2020 il relativo ordine risultasse accettato dal venditore e fosse avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.
- Il credito d'imposta non si applicava agli investimenti che potevano fruire del super-ammortamento o dell'iper-ammortamento, compresi quelli per i quali entro il 31 dicembre 2019 il relativo ordine risultava accettato dal venditore ed era stato effettuato il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione al fine di fruire della proroga del termine di effettuazione degli investimenti al 31 dicembre 2020.

Periodo di effettuazione degli investimenti	Condizioni da rispettare	Agevolazione spettante
Dall'1.1.2020 al 31.12.2020	Entro il 31.12.2019: •ordine accettato dal venditore; •pagamento acconti 20%.	Super-ammortamenti DL 34/2019
Dall'1.1.2020 al 31.12.2020	Entro il 31.12.2019: •ordine accettato dal venditore; •pagamento acconti 20%.	Iper-ammortamenti L. 145/2018
Dall'1.1.2020 al 31.12.2020	Assenza di una delle due condizioni sopra riportate	Credito d'imposta L. 160/2019
Dall'1.1.2021 al 30.6.2021	Entro il 31.12.2020: •ordine accettato dal venditore; •pagamento acconti 20%.	Credito d'imposta L. 160/2019

Il credito d'imposta nella Legge di bilancio 2020 – Le regole per la fruizione

- In base alla precedente disciplina il credito d'imposta era riconosciuto in misura differenziata in relazione alla tipologia di investimenti.

Tipologia di beni	Agevolazioni precedenti	Credito d'imposta
Beni materiali strumentali "ordinari"	Super-ammortamento ex DL 34/2019 <ul style="list-style-type: none"> ❖ maggiorazione del 30%; ❖ teito massimo costi agevolabili 2,5 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ aliquota del 6%; ❖ teito massimo costi agevolabili 2 milioni.
Beni materiali strumentali Industria 4.0 (Allegato A alla L.232 del 2016)	Iper-ammortamento ex Legge bilancio 2019 <ul style="list-style-type: none"> ❖ Maggiorazione del 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; ❖ maggiorazione del 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro; ❖ maggiorazione del 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro; ❖ nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ 40% per investimenti fino a 2,5 milioni; ❖ 20% tra 2,5 e 10 milioni; ❖ Tetto massimo costi agevolabili 10 milioni di euro.
Beni immateriali Industria 4.0 (Allegato B alla L. n. 232 del 2016)	Agevolazione per i soli soggetti beneficiari dell'iper-ammortamento: <ul style="list-style-type: none"> ❖ maggiorazione del 40%; ❖ nessun tetto massimo ai costi agevolabili. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ aliquota del 15%; ❖ teito massimo costi agevolabili 700.000 euro.

La disciplina della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni strumentali ordinari
(materiali e immateriali) → commi 1054 e 1055 dell'art. 1

Investimento agevolabile	Periodo di effettuazione dell'investimento	Limite massimo costi ammissibili	Misura del credito d'imposta
Beni strumentali materiali diversi da quelli « Industria 4.0 » dell'Allegato A alla legge 232/2016	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 (o al 30 giugno 2022*)	2 milioni di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 10 per cento ❖ La misura del credito d'imposta è elevata al 15 per cento per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati al lavoro agile di cui all'art. 18 della legge n. 81 del 2017
	Dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023*)	2 milioni di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 6 per cento
Beni strumentali immateriali diversi da quelli « Industria 4.0 » dell'Allegato B alla legge 232/2016 NOVITA'	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 (o al 30 giugno 2022*)	1 milione di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 10 per cento ❖ La misura del credito d'imposta è elevata al 15 per cento per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati al lavoro agile di cui all'art. 18 della legge n. 81 del 2017
	Dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023*)	1 milione di euro	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 6 per cento

La disciplina della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni
strumentali nuovi
indicati nell'Allegato
A alla legge n.
232/2016 → commi
1056 e 1057 dell'art. 1

Investimento agevolabile	Periodo di effettuazione dell'investimento	Misura del credito d'imposta
Beni materiali strumentali nuovi « Industria 4.0 » indicati nell' <u>Allegato</u> A alla legge 232/2016	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2021 (o al 30 giugno 2022*)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 50 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro ❖ 30 per cento del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro ❖ 10 per cento del costo per la quota di investimenti superiore a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di 20 milioni di euro.
	Dal 1° gennaio 2022 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023*)	<ul style="list-style-type: none"> ❖ 40 per cento del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro ❖ 20 per cento del costo per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro ❖ 10 per cento del costo per la quota di investimenti superiore a 10 milioni di euro e fino al limite massim di 20 milioni di euro.

La disciplina della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni immateriali nuovi indicati nell'Allegato B alla legge n. 232/2016 → comma 1058 dell'art. 1

Investimento agevolabile	Periodo di effettuazione dell'investimento	Misura del credito d'imposta
Beni immateriali « Industria 4.0 » indicati nell' <u>Allegato B</u> alla legge 232/2016	Dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023*)	❖ 20 per cento del costo nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Problematiche operative e interpretative (1/3)

- L'ambito temporale di applicazione della **disciplina** del credito d'imposta prevista nella **Legge di bilancio per il 2021** e quello della Legge di bilancio **per il 2020 si sovrappongono** in relazione agli **acquisti effettuati**:
 - a) **tra il 16.11.2020 e il 31.12.2020**: sovrapposizione integrale;
 - b) **tra l'1.1.2021 e il 30.6.2021**: sovrapposizione qualora l'accettazione dell'ordine e il versamento dell'acconto del 20% siano stati effettuati entro il 31.12.2020. Durante l'iter di approvazione della Legge di bilancio 2021 era stato presentato, sulla base delle indicazioni del MISE, un emendamento - che non è stato, però, approvato - nel quale era stato precisato che sarebbe restata ferma la precedente disciplina per gli investimenti effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 30 giugno 2021 in relazione ai quali era stato versato entro il 15 novembre 2020 un acconto in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione dei beni.
- Inoltre per gli acquisti effettuati **tra l'1.1.2022 e il 30.6.2022 si sovrappongono le diverse discipline** previste dalla **Legge di bilancio 2021** per i due «blocchi temporali» per i quali sono stabilite differenti percentuali del credito d'imposta (quelle più elevate restano applicabili se l'accettazione dell'ordine e il versamento dell'acconto del 20% sono effettuati entro il 31.12.2021).
- **È necessaria, dunque, un'adeguata valutazione di convenienza** con riguardo al momento di effettuazione degli investimenti, in considerazione del fatto che, come già evidenziato, la «nuova» disciplina agevola maggiormente gli investimenti effettuati nel primo periodo temporale di riferimento (16 novembre 2020 - 31 dicembre 2021, con possibile estensione al 30 giugno 2022).

Gli elementi da tenere in considerazione sono, da un lato, le misure del credito d'imposta e, dall'altro lato, il diverso *plafond* massimo dell'investimento previsto per ciascuna categoria di beni agevolabili.

Problematiche operative e interpretative (2/3)

L'importo massimo degli investimenti complessivamente agevolabili è normalmente stabilito con riferimento a ciascun arco temporale stabilito in relazione alle diverse modalità di applicazione del beneficio (approssimativamente coincidente con il periodo d'imposta).

Per gli **investimenti in beni strumentali immateriali** compresi tra quelli “**Industria 4.0**” l'agevolazione è, invece, applicabile con le medesime modalità dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022 (o al 30 giugno 2023) e parrebbe che il **limite massimo di 1 milione di euro** sia applicabile con riguardo all'intero arco temporale, che abbraccia due periodi d'imposta.

Adottando tale interpretazione questa categoria di beni risulterebbe, però, ingiustificatamente penalizzata.

Nell'emendamento presentato, sulla base delle indicazioni del MISE, nel corso dell'iter di approvazione della Legge di bilancio 2021 (non approvato) era stato posto rimedio a tale inconveniente, prevedendo la suddivisione in due periodi dell'ambito temporale di applicazione del credito d'imposta, con l'applicazione del tetto di 1 milione di euro per ciascuno dei detti periodi.

Appare, pertanto, opportuno stabilire in via normativa il “raddoppio” del detto limite, al fine di equiparare l'ipotesi in esame alle altre, per le quali il “tetto” si applica separatamente per ciascuno dei due periodi d'imposta interessati.

Problematiche operative e interpretative (3/3)

Al fine di agevolare maggiormente gli investimenti in “strumenti e dispositivi tecnologici” destinati dall’impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile è stato previsto l’innalzamento dal 10 al 15 per cento della misura del credito in caso di acquisto di beni strumentali materiali e immateriali “non Industria 4.0”.

Tali dispositivi potrebbero, però, consistere in beni sia materiali che immateriali, per i quali sono previsti diversi limiti massimi di costi ammissibili al beneficio.

Anche in tal caso appare, quindi, necessaria l’introduzione di un chiarimento in via normativa, inteso a salvaguardare ed, auspicabilmente, incrementare i detti limiti, così come previsto per l’importo del credito.

Il costo agevolabile

- Per quanto concerne le **modalità di effettuazione degli investimenti**, l'agevolazione spetta per i beni:
 - ✓ acquistati a titolo di proprietà;
 - ✓ in *leasing*;
 - ✓ realizzati in economia;
 - ✓ realizzati mediante appalto.

Per i beni acquisiti in *leasing* il costo agevolabile è quello sostenuto dalla società di leasing per il relativo acquisto.

- Il **costo agevolabile** è determinato ai sensi dell'art. 110 del TUIR.
 - In particolare, il costo, al lordo delle quote di ammortamento, comprende anche gli oneri accessori di diretta imputazione, quali costi di progettazione; spese di trasporto; dazi doganali; costi di installazione; onorari per perizie e collaudi; costi di montaggio e posa in opera.
- Sono esclusi gli interessi passivi (salvo che non siano capitalizzati) e le spese generali.
- Sulla base dei chiarimenti forniti con riferimento ai super-ammortamenti dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30 marzo 2017, n. 4, il costo del bene agevolabile va assunto **al lordo di eventuali contributi** in conto impianti spettanti all'imprenditore, a prescindere dal regime di contabilizzazione adottato.

Il momento di effettuazione dell'investimento

- Per determinare il **momento di effettuazione degli investimenti** vanno sempre applicate, indipendentemente dal regime contabile adottato, le regole generali della **competenza** previste dell'**art. 109, commi 1 e 2, del TUIR**. (circ. Agenzia delle Entrate del 30 marzo 2017, n. 4, par. 6.1.3).
- Tali criteri rilevano anche per i soggetti che applicano il principio di derivazione rafforzata, per i contribuenti in contabilità semplificata e in regime forfetario nonché per gli esercenti arti e professioni.
- Pertanto, in caso di acquisto di **beni materiali**, rileva la data della **consegna** o **spedizione** del bene, ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.
- Nel caso di **beni acquisiti in *leasing***, rileva la data in cui il bene è consegnato o comunque entra nella disponibilità dell'utilizzatore. Se il contratto prevede una clausola di prova a favore del locatario, la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte di quest'ultimo segna il momento di realizzazione dell'investimento ai fini di cui si discute.

Il momento di effettuazione dell'investimento

Modalità di effettuazione degli investimenti	Momento di effettuazione degli investimenti
Proprietà	<p>Le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute:</p> <ul style="list-style-type: none">- 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. <p>Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà (o "patto di riservato dominio").</p>
Appalto	<p>Nell'ipotesi di investimenti effettuati mediante contratti di appalto, i costi si considerano sostenuti dal committente:</p> <ul style="list-style-type: none">✓ alla data di ultimazione della prestazione;✓ oppure, in caso di stati di avanzamento dei lavori, alla data in cui l'opera (es. macchinario) o la porzione d'opera viene verificata ed accettata dal committente: in tal caso, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo agevolato in base allo stato di avanzamento dei lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.
Realizzazione in economia	<p>Rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati.</p>

Entrata in funzione e interconnessione

Ai fini della fruizione del credito d'imposta per i beni «ordinari» rileva, altresì, **l'entrata in funzione del bene.**

- La circ. Guardia di Finanza n. 1 del 2018 ha indicato, a titolo esemplificativo, come fatti «sintomatici dell'utilizzo del bene»:
 - il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica necessaria per il funzionamento del bene;
 - l'impiego di manodopera;
 - l'inserimento del bene nella catena di produzione;
 - le risultanze della contabilità industriale.

Per i **beni »Industria 4.0«**, di cui all'Allegato A alla L. n. 232 del 2016, rileva inoltre, ai fini della fruizione del beneficio, **l'interconnessione** degli stessi (*cf.* circ. Agenzia delle Entrate e MISE del 30 marzo 2017, n. 4 § 6.3).

Modalità di utilizzo del credito d'imposta (1/4)

- Il **credito d'imposta** spetta anche alle società in perdita fiscale ed è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997 (compensazione orizzontale con, ad esempio, IVA, contributi, ritenute IRPEF dei dipendenti, ecc.). Con la **risoluzione n. 3/E** del 13.1.2021 sono stati istituiti i **codici tributo** necessari per il detto utilizzo in compensazione.
- Per la fruizione di tale agevolazione **non** assume rilevanza l'**obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi** ai fini della compensazione in F24 dei crediti relativi alle imposte sui redditi di importo superiore a 5.000 euro annui, introdotto dall'art. 3 del D.L. n. 124 del 2019 (*cf.* la risposta fornita a Telefisco 2020).
- Il **credito d'imposta** in commento **non è soggetto**:
 - al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1, comma 53, della L. 244/2007);
 - al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000,00 euro (art. 34 della L. 388/2000);
 - al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro.

Modalità di utilizzo del credito d'imposta (2/4)

Il credito d'imposta, nella versione disciplinata dalla **legge di bilancio 2020**, poteva essere utilizzato:

- ❖ per gli investimenti in **beni materiali** (sia «ordinari» che «4.0»), in **cinque quote annuali** di pari importo (quindi 1/5 all'anno);
- ❖ per gli investimenti in **beni immateriali**, in **tre quote annuali** (quindi 1/3 all'anno).

N.B. → La **Legge di bilancio per il 2021** prevede che il credito d'imposta è utilizzabile in **tre quote annuali di pari importo**, a decorrere **dall'anno di entrata in funzione dei beni** per gli investimenti di cui ai commi 4 e 5 (beni materiali diversi da quelli relativi a «Industria 4.0»), ovvero a decorrere **dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni** (ai sensi del comma 12) per gli investimenti in beni materiali e immateriali «Industria 4.0» (di cui ai commi 6, 7 e 8).

Per i **soggetti** che con un **volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni** di euro che effettuino **investimenti** in beni materiali «ordinari» dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta è utilizzabile **in compensazione in un'unica quota annuale**. Non è precisato a quale periodo d'imposta (2019 o 2020) fare riferimento per individuare tale ammontare. Nell'emendamento non approvato, già menzionato in precedenza, era stato fatto riferimento ai ricavi e ai compensi del 2019, anno non interessato dalla crisi pandemica.

Modalità di utilizzo del credito d'imposta (3/4)

Interconnessione successiva

- Nel caso in cui l'**interconnessione** dei beni Industria 4.0 avvenga in un **periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione** è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi del credito d'imposta per i beni ordinari.
- In altri termini, nel caso in cui l'interconnessione dei beni di cui all'Allegato A alla L. n. 232 del 2016 avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque **possibile iniziare a fruire del credito d'imposta «non Industria 4.0»** del 10 o 6 per cento (a seconda del momento di effettuazione dell'investimento) per la parte spettante.
- Pertanto:
 - nel primo periodo di fruibilità dell'agevolazione si applica il credito d'imposta «ordinario»;
 - nel periodo successivo a quello di interconnessione si applica il credito d'imposta del 50% (fino a 2,5 milioni), decurtando il credito stesso di quanto è già stato fruito a titolo di credito d'imposta «ordinario».

Modalità di utilizzo del credito d'imposta (4/4)

- Il **credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile** ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, e alla determinazione del valore della produzione ai fini dell'IRAP. Inoltre non rileva ai fini della determinazione del pro-rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, TUIR.
- Il credito d'imposta è **cumulabile** con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che in conseguenza di tale cumulo - tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP - **non venga superato l'importo del costo** sostenuto.
- E' stabilito che il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento, neanche all'interno del consolidato.

La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 5 del 2015 (§ 5) ha chiarito , con riferimento al credito d'imposta investimenti di cui al D.L. n. 91 del 2014, che **se**, per motivi di **incapienza, la quota annuale** (o parte di essa) non possa essere utilizzata, la stessa **può essere fruita:**

- nel successivo periodo di imposta;
- secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito;
- sommando la stessa alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo d'imposta.

Rideterminazione del costo in caso di cessione o delocalizzazione

- E' stata confermata l'applicazione del meccanismo di rideterminazione (c.d. *recapture*) **dell'agevolazione**, applicabile sia ai beni «ordinari» che a quelli Industria 4.0, non essendo prevista alcuna distinzione.
- Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento, i beni agevolati sono **ceduti a titolo oneroso** ovvero sono destinati a **strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.
 - Sussiste, quindi, un «**periodo di sorveglianza**», in base al quale i beni agevolati devono essere mantenuti fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento.
 - **Telefisco 2020** → nel caso in cui l'entrata in funzione dei beni o la loro interconnessione si verifichi in un anno successivo a quello in cui si considera effettuato l'investimento in base all'art. 109 del TUIR, il **termine finale** del "periodo di osservazione" previsto dalla disciplina va individuato, rispettivamente, nel **31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'entrata in funzione o in quello dell'avvenuta interconnessione**.

Sostituzione del bene agevolato

- Con riferimento ai **beni «Industria 4.0»** di cui all'Allegato A alla legge n. 232 del 2016 (*ex iper-ammortamento*), per espressa disposizione di legge, si applica, in quanto compatibile, l'art. 1, commi 35 e 36 della Legge di bilancio 2018, in materia di **investimenti sostitutivi** relativi ai beni oggetto di iper-ammortamento.
- Sulla base della citata norma, se nel corso del periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione del bene agevolato, **il credito d'imposta non è oggetto di rideterminazione a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:**
 - i. sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente **caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori** a quelle previste dall'Allegato A alla L. n. 232 del 2016;
 - ii. attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.
- Se il **costo del nuovo investimento è inferiore** a quello del bene ceduto, il beneficio calcolato in origine dovrà essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.

Adempimenti e monitoraggio (1 di 3)

- E' stato confermato che, ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono **tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea** a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.
- Le **fatture** e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere una **dicitura specifica** recante il **riferimento alla disposizione agevolativa** (cfr. le **risposte ad interpelli nn. 438 e 439 del 2020**, che hanno previsto la revoca del beneficio quale conseguenza del mancato inserimento di tale dicitura e chiarito le modalità con cui vanno effettuate le indicazioni in fattura).
- In relazione agli **investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B** della L. 232/2016, le imprese sono inoltre tenute a produrre una **perizia tecnica** 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. **L'art. 1, comma 1062, della Legge di bilancio per il 2021** ha stabilito che la **perizia** debba essere **asseverata e non più semplice**.

Dalla perizia deve risultare che:

- ✓ i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati Allegati A e B;
- ✓ sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, l'onere documentale di cui sopra può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del d.P.R. n. 445 del 2000.

Adempimenti e monitoraggio (2 di 3)

Nell'art. 1, comma 1059, della **Legge di bilancio 2021** è stato **ribadito l'obbligo** per le imprese **di effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico** “al solo fine di consentire al Ministero ... di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative introdotte dai commi 1056, 1057 e 1058”, cioè quelle relative ai beni “Industria 4.0”. Con un apposito DM saranno stabiliti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo di imposta agevolabile.

Il **MISE** ha ricordato, nella “**Avvertenza 29 dicembre 2020** – Piano transizione 4.0 e credito d'imposta”, pubblicata sul proprio sito, che “la comunicazione è funzionale esclusivamente all'acquisizione da parte del Ministero dello Sviluppo economico delle informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative; in tal senso, è previsto che l'invio della comunicazione avvenga da parte delle imprese su base volontaria e in ottica collaborativa. Pertanto ... si ribadisce che sia **il diritto** all'applicazione delle **discipline agevolative** e sia **l'utilizzo in compensazione** dei relativi crediti **non sono in alcun modo subordinati al suddetto invio**. Ciò ricordato, si precisa che è in corso di predisposizione l'apposito decreto direttoriale per l'indicazione del contenuto, delle modalità e della data, nel corso del 2021, a partire dalla quale le imprese potranno effettuare l'invio della comunicazione in questione”.

Adempimenti e monitoraggio (3 di 3)

La **Legge di bilancio per il 2021** ha introdotto, con riguardo alla disciplina degli investimenti in **beni Industria 4.0**, una procedura di **collaborazione tra il** Ministero dello sviluppo economico (**MISE**) e **l'Agenzia delle entrate** – secondo le modalità fissate con apposita convenzione - qualora:

- nell'ambito delle **verifiche** e dei **controlli** riguardanti gli investimenti si rendano necessarie valutazioni di ordine tecnico concernenti la qualificazione e la classificazione dei beni;
- gli **interpelli** presentati all'Agenzia delle entrate abbiano ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta relativo agli investimenti in esame.

Inoltre il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il **monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta** al fine di riscontrare che l'attuazione della disciplina normativa in esame non rechi pregiudizio al conseguimento degli obiettivi di finanza pubblica ed assumere tempestivamente le eventuali iniziative legislative al fine di assicurare il rispetto dell'articolo 81 della Costituzione (ai sensi dell'art. 17, comma 13, della legge n. 196 del 2009).

Le prospettive future

E' stato preannunciato che nell'ambito del c.d. *Recovery Plan* dovrebbe essere prevista una **revisione dei crediti d'imposta del piano Transizione 4.0**, finalizzata a concedere aiuti più «generosi» per gli investimenti riguardanti beni funzionali alla digitalizzazione delle imprese.

Il Governo intende recepire le osservazioni della Commissione europea, la quale ha chiesto interventi connessi alla svolta digitale dell'industria e non meri sostegni al ricambio di vecchi macchinari.

La nuova disciplina dovrebbe essere contenuta in un prossimo provvedimento normativo, nel quale dovrebbe essere inserita anche una previsione intesa a stabilire la retroattività del potenziamento delle agevolazioni per l'acquisto di beni «Industria 4.0».