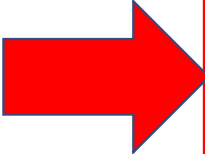


Il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nel Disegno di Legge di bilancio 2021

Prof. Avv. Maurizio Leo

Dal super- e
iper-
ammortamento
al nuovo credito
d'imposta
introdotto dalla
Legge di bilancio
2020

- La legge n. 160 del 2019 (Legge di bilancio 2020), all'art. 1, commi da 184 a 197, 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 un **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. 185, commi da 1 a 13, del disegno di Legge di bilancio 2021** modifica 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;
 - ✓ le **modalità di fruizione** dell'agevolazione.



Nelle successive *slide* si ripercorre la disciplina del credito d'imposta, evidenziando le novità previste dal detto disegno di legge di bilancio 2021.

L'oggetto 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. → Il disegno di 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 rientra, tra gli altri, il *software* ordinario).

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 di cui all'art. 164, comma 1, del TUIR, sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa e dunque integralmente deducibili (autovetture per servizio taxi o per autoscuola), sia che vengano utilizzati con finalità non esclusivamente imprenditoriali (sono, invece, agevolabili gli **autocarri** in quanto non espressamente menzionati nell'art. 164 del TUIR).

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 (*ex multis*, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, vagoni letto, condutture per stabilimenti termali etc.)

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, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito → L'incentivo **non** assume 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 di capitali, gli enti commerciali e non commerciali (questi ultimi limitatamente all'attività commerciale esercitata) nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.
- Per gli investimenti in **beni strumentali nuovi «ordinari»**, il credito d'imposta si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli **esercenti arti e professioni**.
 - il **Ddl di bilancio per il 2021** ha **compreso** per tutti i soggetti quelli effettuati dall'1° gennaio 2022, 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**. Tra gli altri:
 - 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 dal Ddl 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 alle condizioni del **rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e del corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali.**

Il credito d'imposta nella Legge di bilancio 2020 – profili temporali

- Sono 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 risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.
- E' stabilito che il credito d'imposta non si applica 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 per gli iper-ammortamenti e i super-ammortamenti (in quest'ultimo caso a seguito della proroga dal 30 giugno al 31 dicembre recata dall'art. 50 del Decreto Rilancio).

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 (ultima modifica Decreto Rilancio)
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	Nuovo credito d'imposta
Dall'1.1.2021 al 30.6.2021	Entro il 31.12.2020: •ordine accettato dal venditore; •pagamento acconti 20%.	Nuovo credito d'imposta

**Il credito d'imposta
nella Legge di
bilancio 2020 – la
misura del credito
d'imposta e la
fruizione**

- Il credito d'imposta viene riconosciuto in misura differenziata in relazione alla tipologia di investimenti.

Tipologia di beni	Agevolazioni precedenti	Nuovo 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; ❖ Teito 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 teito massimo ai costi agevolabili. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ aliquota del 15%; ❖ teito massimo costi agevolabili 700.000,00 euro.

Le modifiche del Disegno di legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni
strumentali ordinari
(materiali e
immateriali) → commi
4 e 5 dell'art. 185

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
NOVITA' Beni strumentali immateriali diversi da quelli « Industria 4.0 » dell' Allegato B alla legge 232/2016	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

Le modifiche del Disegno di Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni strumentali nuovi indicati nell'Allegato A alla legge n. 232/2016 → commi 6 e 7 dell'art. 185

Investimento agevolabile	Periodo di effettuazione dell'investimento	Misura del credito d'imposta
Beni strumentali nuovi «Industria 4.0» indicati nell'Allegato 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 max 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 ed entro 20 milioni di euro.

**Le modifiche del
Disegno di legge di
Bilancio 2021**

**Investimenti in beni
immateriali nuovi
indicati nell'Allegato
B alla legge n.
232/2016 → comma 8
dell'art. 185**

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

Calcoli di convenienza fra «versione 2020» e «versione 2021» del credito d'imposta (1/4)

- La disciplina del credito d'imposta prevista nel Disegno di Legge di bilancio 2021 viene in parte a sovrapporsi, per orizzonte temporale di riferimento, con quella precedentemente in vigore.
 - Oggetto della disciplina della Legge di bilancio 2020 sono, infatti, gli investimenti effettuati nell'anno 2020 (e dunque anche dopo la data del 16 novembre 2020 che rileverà per la nuova agevolazione), con possibile estensione al 30 giugno 2021 (previa «prenotazione» entro la fine del 2020).
- È necessaria, dunque, **un'adeguata valutazione di convenienza con riguardo agli investimenti effettuati a cavallo tra 2020 e 2021**, anche in considerazione del fatto che 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 più elevate del credito d'imposta per gli investimenti 2021 e, dall'altro lato, la necessità di rispettare il *plafond* massimo dell'investimento previsto per ciascuna categoria di beni agevolabili.

Calcoli di convenienza fra «versione 2020» e «versione 2021» del credito d'imposta (2/4)

Esempio 1

Impresa che ha pianificato per gli anni 2021 e 2022 investimenti in beni «non Industria 4.0» (commi 4 e 5 dell'art. 185) per complessivi euro 2,5 milioni avrà interesse a limitare quelli del 2021 a 2 milioni di euro (importo massimo agevolabile e credito spettante nella misura del 10%), spostando al 2022 l'investimento riguardante l'ulteriore mezzo milione di euro (anche se per quest'ultimo spetta un credito d'imposta non del 10% ma soltanto del 6%).

Pertanto, gli investimenti da effettuare entro il 30 giugno 2022 non dovranno essere «prenotati» (ordine e acconto del 20%) entro la fine 2021; diversamente si cumulerebbero con quelli effettuati in tale anno, provocando il superamento del *plafond* 2021 e l'impossibilità di avvalersi del nuovo *plafond* 2022.

Calcoli di convenienza fra «versione 2020» e «versione 2021» del credito d'imposta (3/4)

Esempio 2

Si consideri un'impresa che, tra il 1° gennaio 2020 e il 15 novembre 2020 (cioè prima della decorrenza della disciplina prevista nel Disegno di Legge di bilancio 2021), ha già effettuato investimenti in beni strumentali «non Industria 4.0» pari a euro 500 mila e che prevede di effettuarne altri per un ammontare di 1,8 milioni di euro entro il 2021.

→ L'impresa avrà interesse a far rientrare tutti gli investimenti ancora da effettuare nella «nuova» disciplina (art. 185, comma 4, del Disegno di Legge di bilancio 2021), fruendo del credito d'imposta del 10% (180 mila euro) anziché quello vigente del 6% (108 mila euro), posto che il *plafond* di 2 milioni di euro è comunque più che capiente.

Questa impresa non deve «prenotare» entro il 31 dicembre 2020 (ordine e acconto del 20%) gli investimenti da effettuare entro il 30 giugno 2021, al fine di non fruire della vigente disciplina ma di quella «nuova».

[convenienza «nuova» norma]

Calcoli di convenienza fra «versione 2020» e «versione 2021» del credito d'imposta (4/4)

Esempio 3

Si consideri ora un'impresa che, tra il 1° gennaio 2020 e il 15 novembre 2020, ha effettuato investimenti in beni strumentali «non Industria 4.0» pari a 800 mila euro e che prevede di effettuarne altri per 3,2 milioni di euro nel 2021 (importo superiore al «nuovo» *plafond* previsto).

In questo caso l'impresa ha interesse a far rientrare, per quanto possibile, gli investimenti che dovrà eseguire fino al 30 giugno 2021 nella normativa della Legge di bilancio 2020 (fino a 1,2 milioni di euro di *plafond* residuo) per sfruttare al meglio i due *plafond*. Essa potrebbe «prenotare» entro il 31 dicembre 2020 (ordine e acconto del 20%) 1,2 milioni di euro di investimenti da effettuare entro il 30 giugno 2021 e applicare la «nuova» disciplina per i restanti 2 milioni di euro (nuovo, ulteriore *plafond*) per i quali spetta il credito d'imposta del 10%.

[convenienza «vecchia» norma]

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 dell'utilizzatore, 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>

Il momento rilevante ai fini della spettanza dell'agevolazione

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 invece, ai fini della fruizione del beneficio, **l'interconnessione** degli stessi (*cfr.* 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.).
- 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.* risoluzione n. 110 del 2019 e 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. → Il **Disegno di 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** 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**.

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 con perizia 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.

Controlli e monitoraggio (1 di 2)

- 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 esteso a tale ipotesi la revoca del beneficio e chiarito le modalità con cui effettuare 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. 185, comma 12, del Ddl 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.

Controlli e monitoraggio (2 di 2)

- Il **Ddl 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).