

Circ. 4/2020, Milano 26 febbraio 2020

Oggetto: CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI EX L. 160/2019

1. PREMESSA

L'art. 1 co. 184 - 197 della L. 27.12.2019 n. 160 (legge di bilancio 2020) ha introdotto, in sostituzione dei super-ammortamenti e degli iper-ammortamenti, un nuovo credito d'imposta per gli investimenti effettuati dall'1.1.2020 al 31.12.2020 (o nel termine "lungo" del 30.6.2021) in beni strumentali nuovi.

In estrema sintesi, l'agevolazione si sostanzia in un credito correlato all'entità degli investimenti effettuati (il 6% del costo in via generale, con percentuali più elevate per gli investimenti in precedenza oggetto degli iper-ammortamenti), utilizzabile in compensazione di altri tributi e contributi nel modello F24.

La seguente tabella sintetizza la misura del nuovo credito d'imposta, distinta per tipologia di beni agevolabili, con indicazione anche delle precedenti maggiorazioni derivanti da super e iper-ammortamento.

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%;• tetto massimo costi agevolabili 2,5 milioni di euro.	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none">• aliquota del 6%;• tetto massimo costi agevolabili 2 milioni.
Beni materiali strumentali "Industria 4.0" (Allegato A alla L. 232/2016)	Iper-ammortamento ex L. 145/2018: <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;• nessuna agevolazione sulla parte di investimenti eccedenti il limite di 10 milioni.
Beni immateriali "Industria 4.0" (Allegato B alla L. 232/2016)	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%;• tetto massimo costi agevolabili 700.000,00 euro.

2. AMBITO SOGGETTIVO

A norma dell'art. 1 co. 186 della L. 160/2019, possono beneficiare del credito d'imposta le imprese residenti nel territorio dello Stato (ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti), indipendentemente:

- dalla forma giuridica;
- dal settore economico di appartenenza;
- dalla dimensione;
- dal regime di determinazione del reddito.

Tra i soggetti beneficiari vi sono, inoltre, gli esercenti arti e professioni, pur con una maggiore restrizione degli investimenti agevolabili.

Condizioni

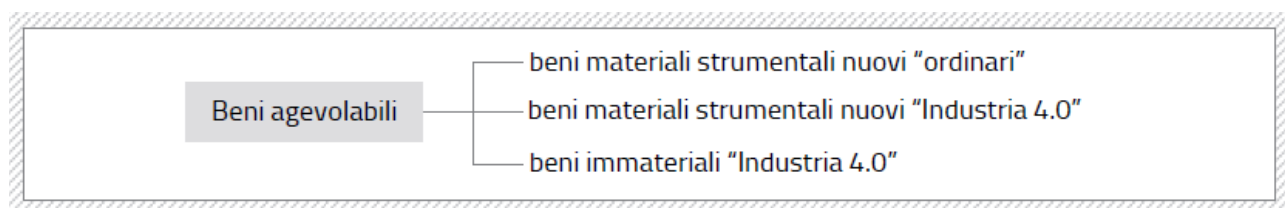
Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è comunque subordinata:

- alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

3. INVESTIMENTI AGEVOLABILI

L'art. 1 co. 187 della L. 160/2019 prevede, in sostanza, tre tipologie di investimenti agevolabili:

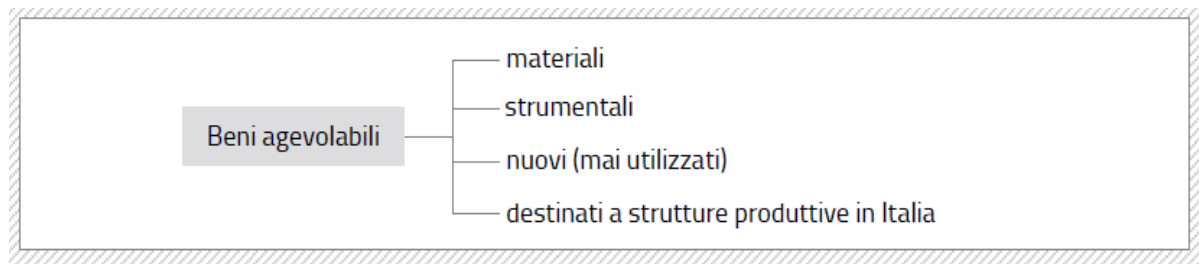
- la prima di fatto replica gli investimenti che potevano beneficiare dei super-ammortamenti;
- le altre di fatto replicano gli investimenti che potevano beneficiare degli iperammortamenti e della correlata maggiorazione per i beni immateriali



3.1. BENI MATERIALI STRUMENTALI NUOVI "ORDINARI"

A norma dell'art. 1 co. 185 - 188 della L. 160/2019, il credito d'imposta compete, in primo luogo, salvo le specifiche esclusioni previste, per gli investimenti in beni:

- materiali;
- strumentali;
- nuovi;
- destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.



Tetto massimo agli investimenti agevolabili

Ai fini della determinazione del credito d'imposta, per questa tipologia di investimenti è previsto **un tetto massimo di 2 milioni di euro per i costi ammissibili**.

Strumentalità

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, ancorché con specifico riferimento ai superammortamenti, il riferimento della norma ai beni strumentali comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della strumentalità rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione. I beni devono, quindi, essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.

Beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro

Rientrano nell'agevolazione anche i beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro (già oggetto dei superammortamenti).

Novità

La disposizione prevede che gli investimenti debbano riguardare beni strumentali "nuovi". Secondo i chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate, il requisito della novità sussiste:

- nel caso in cui il bene sia acquistato dal produttore;
- nel caso in cui il bene sia acquistato da un soggetto diverso dal produttore e dal rivenditore purché non sia già stato utilizzato né da parte del cedente né da alcun altro soggetto.

Territorialità

L'art. 1 co. 185 della L. 160/2019 dispone che sono agevolabili gli "investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato". Stando alla formulazione normativa, il requisito della territorialità è previsto per tutti i beni agevolabili, senza distinzione tra quelli "ordinari" e "Industria 4.0".

Appartenenza in senso contabile ed economico

Per i soggetti residenti, i beni oggetto dell'investimento devono appartenere, in senso sia contabile che economico, a strutture aziendali situate nel territorio nazionale.

Inoltre, l'effettiva destinazione del bene, secondo l'Agenzia, deve trovare riscontro in elementi oggettivi, non essendo di per sé sufficiente, ai fini dell'agevolazione, la mera iscrizione contabile del bene nel bilancio della società residente o della stabile organizzazione del soggetto non residente.

Acquisto in Italia o all'estero

Nel contesto della nuova agevolazione non dovrebbe rilevare la circostanza che il bene acquistato sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

Esclusioni

Considerato il riferimento alla strumentalità, sono esclusi dall'agevolazione:

- i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce);
- i beni trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i materiali di consumo.

Sono esclusi, in generale:

- i beni "usati" (vale a dire i beni a qualunque titolo utilizzati).
- per effetto del requisito della territorialità, i beni destinati a strutture produttive situate all'estero.

Ai sensi dell'art. 1 co. 187 della L. 160/2019, sono inoltre esclusi dall'agevolazione:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR;
- i beni per i quali il DM 31.12.88 stabilisce aliquote inferiori al 6,5% (per i quali, quindi, in sostanza il processo di ammortamento è superiore a 15 anni);
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni di cui all'Allegato 3 alla L. 208/2015;
- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Impianti fotovoltaici ed eolici

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 9) ha chiarito che:

- ai costi relativi alla componente immobiliare delle centrali fotovoltaiche ed eoliche è applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 4%;
- ai costi relativi alla componente impiantistica delle centrali fotovoltaiche ed eoliche è applicabile l'aliquota di ammortamento fiscale del 9%.

Pertanto, secondo l'Agenzia delle Entrate, era possibile beneficiare del super-ammortamento solo con riferimento alle componenti impiantistiche delle centrali fotovoltaiche ed eoliche, in quanto tali componenti non rientrano nelle ipotesi di esclusioni.

3.2 BENI MATERIALI DI CUI ALL'ALLEGATO A ALLA L. 232/2016 "Industria 4.0"

A norma dell'art. 1 co. 189 della L. 160/2019, l'agevolazione spetta in misura maggiore per gli investimenti in beni materiali di cui all'Allegato A alla L. 232/2016.

Si tratta **dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese**, in chiave "Industria 4.0", raggruppabili in tre categorie:

- beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti;
- sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità;
- dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0".

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, ancorché con riferimento agli iperammortamenti, ha fornito specifiche linee guida tecniche, elencando dettagliatamente i beni in questione e le loro caratteristiche. Il Ministero dello Sviluppo economico, nell'ambito di alcune FAQ sempre relative agli iper-ammortamenti, ha fornito ulteriori precisazioni tecniche.

Tetto massimo agli investimenti agevolabili

Ai fini della determinazione del credito d'imposta, è **previsto un tetto massimo di 10 milioni di euro** per i costi ammissibili con riferimento a tali beni.

Caratteristiche "5+2"

I suddetti beni devono obbligatoriamente avere **tutte le seguenti 5 caratteristiche**:

1. controllo per mezzo di CNC (Computer Numerical Control) e/o PLC (Programmable Logic Controller);
2. interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program;
3. integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo;
4. interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive;
5. rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro.

Inoltre, devono essere dotati di almeno **due tra le seguenti ulteriori caratteristiche** per renderle assimilabili o integrabili a sistemi cyberfisici:

- sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto;
- monitoraggio continuo delle condizioni di lavoro, dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e adattività alle derive di processo;
- caratteristiche di integrazione tra macchina fisica e/o impianto con la modellizzazione e/o la simulazione del proprio comportamento nello svolgimento del processo (sistema cyberfisico).

Il Ministero dello Sviluppo economico, nell'ambito delle risposte 19.5.2017, ha chiarito che le caratteristiche elencate nell'Allegato A relativamente ai citati beni strumentali rappresentano le

caratteristiche minime per poter considerare il macchinario “4.0”: pertanto, tutto ciò che è equivalente o anche superiore tecnologicamente è iper-ammortizzabile.

3.3 BENI IMMATERIALI DI CUI ALL’ALLEGATO B ALLA L. 232/2016

Sono altresì oggetto dell’agevolazione, a norma dell’art. 1 co. 187 ultimo periodo della L. 160/2019, **i beni immateriali strumentali nuovi di cui all’Allegato B alla L. 232/2016**. Anche per tali investimenti l’art. 1 co. 190 prevede un beneficio rafforzato.

Tetto massimo agli investimenti agevolabili

Ai fini della determinazione del credito d’imposta, è previsto un tetto massimo di 700.000,00 euro per i costi ammissibili con riferimento a tali beni.

Irrelevanza della fruizione del credito d’imposta per i beni materiali “4.0”

L’art. 1 co. 187 e 190 della L. 160/2019 non prevede per il credito d’imposta in esame alcun collegamento con i soggetti che hanno beneficiato dell’agevolazione sui beni materiali “4.0”. Pertanto, a differenza di quanto previsto con riferimento alla precedente maggiorazione, tali beni immateriali sembrerebbero poter godere del credito d’imposta a prescindere dalla circostanza che l’impresa abbia beneficiato o meno del credito d’imposta sui beni materiali “4.0”. Sul punto si attende, però, una conferma ufficiale.

Cloud computing

L’art. 1 co. 190 della L. 160/2019 dispone che si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all’utilizzo dei beni di cui al predetto Allegato B mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

Caratteristiche dei software

Con riferimento alla precedente maggiorazione, era stato osservato che la lista dei software agevolati previsti nell’Allegato B fa riferimento ai soli software acquistati stand alone.

Software in licenza d’uso

Rientrano tra gli investimenti agevolabili anche i software acquistati a titolo di licenza d’uso, sempreché siano iscrivibili, secondo l’OIC 24, nella voce B.I.3 “Immobilizzazioni immateriali” dello Stato patrimoniale (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.2.2).

Software integrato

Se un bene “Industria 4.0” viene acquistato a un prezzo unitario comprensivo del software necessario per il suo funzionamento, il software “embedded” (vale a dire integrato) era da considerarsi agevolabile con l’iper-ammortamento. Ciò in quanto l’elenco dell’Allegato B include software stand alone, quindi non necessari al funzionamento del bene (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 4/2017, § 6.2). Si ritiene che tale chiarimento possa considerarsi valido anche con riferimento alla nuova agevolazione, per cui nel suddetto caso il software integrato potrebbe essere agevolabile nell’ambito del credito d’imposta per i beni materiali “Industria 4.0”.

Software di gestione d’impresa - Esclusione

I software relativi alla gestione di impresa in senso lato (es. amministrazione, contabilità, controllo e finanza, gestione della relazione con il consumatore finale e/o con il fornitore, gestione dell’offerta, della fatturazione,

gestione documentale, project management, analisi dei processi organizzativi o di business, ecc.) **non sono oggetto dell'agevolazione.**

3.4. MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEI BENI AGEVOLATI

In assenza di precisazioni da parte della disposizione di legge in merito alle modalità di effettuazione degli investimenti, l'agevolazione dovrebbe spettare, analogamente ai super e iper-ammortamenti, per i beni:

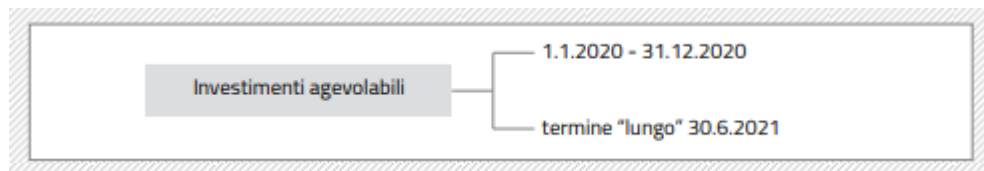
- acquistati a titolo di proprietà;
- in leasing;
- realizzati in economia;
- realizzati mediante appalto.

L'accesso al beneficio per i beni acquisiti in leasing è, peraltro, indirettamente confermato dall'art. 1 co. 189 ultimo periodo della L. 160/2019, secondo la quale per questa tipologia di investimenti il costo agevolabile è quello sostenuto dalla società di leasing per il relativo acquisto.

4. PROFILI TEMPORALI

Ai sensi dell'art. 1 co. 185 della L. 160/2019, sono agevolabili mediante il nuovo credito d'imposta i suddetti investimenti effettuati dall'1.1.2020 al 31.12.2020. L'agevolazione spetta altresì per gli investimenti effettuati entro il 30.6.2021 a condizione che entro la data del 31.12.2020:

- il relativo ordine risulti accettato dal venditore;
- e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.



4.1. MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato – e, quindi, se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato – stando ai chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate, occorre fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'art. 109 del TUIR. L'Agenzia delle Entrate, nella circ. 26.5.2016 n. 23 (§ 3) relativa ai super-ammortamenti, ha affermato che anche gli investimenti degli esercenti arti e professioni si considerano effettuati in conformità al principio di competenza di cui all'art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, applicando, quindi, un unico criterio per tutti i soggetti.

Il medesimo principio dovrebbe valere anche con riferimento alla nuova agevolazione. Di seguito si riporta una sintesi dei momenti temporalmente rilevanti in relazione alle diverse modalità di effettuazione degli investimenti.

Modalità di effettuazione degli investimenti	Momento di effettuazione degli investimenti
Proprietà	Le spese di acquisizione dei beni mobili si considerano sostenute: <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. Non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà (o "patto di riservato dominio").
Appalto	Nell'ipotesi di investimenti effettuati mediante contratti di appalto, i costi si considerano sostenuti dal committente: <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	Rilevano i costi imputabili all'investimento sostenuti nel periodo agevolato, avuto riguardo ai criteri di competenza in precedenza indicati.

Coordinamento con le precedenti agevolazioni

Per espressa previsione (art. 1 co. 196 della L. 160/2019), le disposizioni relative al nuovo credito d'imposta non si applicano:

- agli investimenti aventi a oggetto i beni "ordinari" effettuati tra l'1.1.2020 e il 30.6.2020, in relazione ai quali entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta ferma l'agevolazione prevista dall'art. 1 del DL 30.4.2019 n. 34, convertito;
- agli investimenti aventi a oggetto i beni di cui all'Allegato A e B della L. 232/2016 effettuati tra l'1.1.2020 e il 31.12.2020, in relazione ai quali entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali restano ferme le agevolazioni previste dall'art. 1 co. 60 e 62 della L. 30.12.2018 n. 145.

Sono pertanto esclusi dall'applicazione del nuovo credito d'imposta gli investimenti effettuati nel termine "lungo" 2020 previsto dalla disciplina dei super e iper-ammortamenti.

A livello temporale, rileva quindi quanto riportato nella tabella.

Periodo di effettuazione degli investimenti	Condizioni da rispettare	Agevolazione spettante
Dall'1.1.2020 al 30.6.2020	Entro il 31.12.2019: <ul style="list-style-type: none"> 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: <ul style="list-style-type: none"> 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: <ul style="list-style-type: none"> ordine accettato dal venditore; pagamento acconti 20%. 	Nuovo credito d'imposta

Acconto nel 2018 e consegna del bene nel 2020

L'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2020, ha chiarito che in caso di accettazione dell'ordine e versamento dell'acconto del 20% nel dicembre 2018 è possibile beneficiare dell'iper-ammortamento anche in caso di effettuazione dell'investimento nel 2020; in tal caso è però applicabile la diversa disciplina prevista dalla L. 145/2018 (con maggiorazione, quindi, a scaglioni).

ENTRATA IN FUNZIONE DEI BENI

Ai fini della fruizione del credito d'imposta "generale", come si dirà meglio in seguito, rileva l'entrata in funzione del bene. La circ. Guardia di Finanza 1/2008, a titolo esemplificativo, indica come "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.

INTERCONNESSIONE

Per i beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 rileva, ai fini della fruizione del beneficio, l'interconnessione del bene.

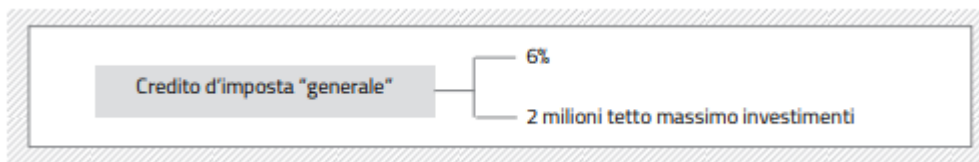
5. DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

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

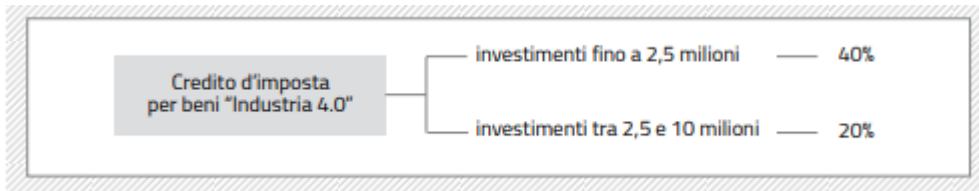
BENI MATERIALI STRUMENTALI NUOVI "ORDINARI"

Per gli investimenti aventi a oggetto beni materiali strumentali nuovi, diversi da quelli "Industria 4.0", il credito d'imposta "generale" è riconosciuto:

- alle imprese e agli esercenti arti e professioni;
- nella misura del 6% del costo;
- nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.



BENI MATERIALI DI CUI ALL'ALLEGATO A ALLA L. 232/2016



Esempio

Qualora l'impresa nel 2020 effettui investimenti per 6 milioni di euro, il credito d'imposta sarà calcolato applicando l'aliquota del:

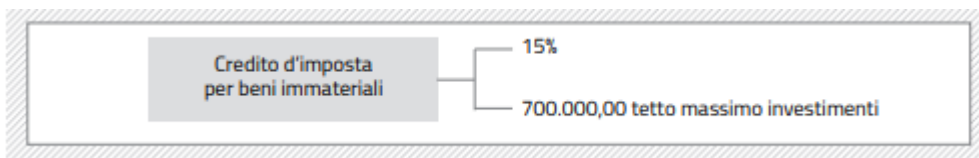
- 40% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro (quindi credito d'imposta pari a 1 milione di euro);
- 20% per i restanti 3,5 milioni di euro (quindi credito d'imposta pari a 700.000,00 euro).

In sostanza, il credito d'imposta complessivo sarà pari a 1,7 milioni di euro.

BENI IMMATERIALI DI CUI ALL'ALLEGATO B ALLA L. 232/2016

Per gli investimenti relativi a beni immateriali compresi nell'Allegato B alla L. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto:

- nella misura del 15% del costo;
- nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000,00 euro.



6. FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Ai sensi dell'art. 1 co. 191 della L. 160/2019, il credito d'imposta spettante è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97.

UTILIZZO IN COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24

Si tratta, quindi, della c.d. "compensazione orizzontale". In linea di massima, i soggetti beneficiari devono quindi ripartire il credito d'imposta maturato nelle previste quote annuali di pari importo da utilizzare a scomputo dei versamenti dovuti da effettuarsi mediante il modello F24 (quindi, ad esempio, IVA, contributi previdenziali, ritenute IRPEF dei dipendenti, ecc.).

Irrelevanza della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi

Per la fruizione di tale agevolazione non rileva il nuovo obbligo di preventiva presentazione del modello REDDITI ai fini della compensazione in F24 dei crediti relativi alle imposte sui redditi di importo superiore a 5.000,00 euro annui, introdotto dall'art. 3 co. 1 - 3 del DL 124/2019 convertito.

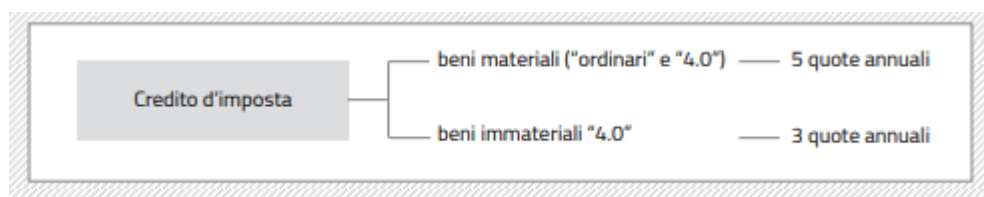
La ris. Agenzia delle Entrate 110/2019, infatti, collega l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione solo ai crediti classificati nelle categorie "imposte sui redditi e addizionali", "imposte sostitutive", "IRAP" e "IVA", secondo quanto riportato nella Tabella ad essa allegata, escludendo quindi i crediti classificabili nella categoria "agevolazioni e quadro RU".

Inoltre, la stessa Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2020, ha espressamente chiarito che l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta di natura agevolativa, da indicare nel quadro RU della dichiarazione di redditi, non è soggetto all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi.

SUDDIVISIONE IN QUOTE ANNUALI

Il credito d'imposta spetta (art. 1 co. 191 della L. 160/2019):

- per i beni materiali (sia "ordinari" che "4.0"), in cinque quote annuali di pari importo (quindi 1/5 all'anno);
- per i soli investimenti in beni immateriali, in tre quote annuali (quindi 1/3 all'anno).



Beni inferiori a 516,46 euro

Anche per i beni di costo inferiore a 516,46 euro il credito d'imposta "generale" deve essere ripartito in 5 quote annuali, nonostante l'investimento sia minimo. Per tali beni il super-ammortamento, invece, poteva essere dedotto integralmente nell'esercizio di sostenimento.

Mancato utilizzo della quota

La circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 5 (§ 5), ancorché con riferimento al credito d'imposta investimenti ex DL 91/2014, ha chiarito che laddove, per motivi di incapienza, la quota annuale (o parte di essa) non possa essere utilizzata, la stessa potrà essere fruita:

- nel successivo periodo di imposta;
- secondo le ordinarie modalità di utilizzo del credito;
- andando, così, a sommarsi alla quota fruibile a partire dal medesimo periodo d'imposta.

Tali chiarimenti dovrebbero valere anche con riferimento all'agevolazione in esame.

VINCOLI TEMPORALI ALL'UTILIZZO

Il credito d'imposta è utilizzabile (art. 1 co. 191 della L. 160/2019):

- nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari", a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni (ad esempio, in caso di bene entrato in funzione nel 2020, la prima quota del credito d'imposta sarà utilizzabile dal 2021)
- per gli investimenti nei beni "Industria 4.0", a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione.

LIMITI DI UTILIZZO ANNUALE DEI CREDITI D'IMPOSTA E ALLE COMPENSAZIONI – INAPPLICABILITÀ

Il credito d'imposta in commento non è soggetto (art. 1 co. 191 della L. 160/2019):

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1 co. 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 1.500,00 euro (art. 31 del DL 78/2010).

7. CARATTERISTICHE DELL'AGEVOLAZIONE

TRATTAMENTO FISCALE

Il credito d'imposta (art. 1 co. 192 della L. 160/2019):

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sul reddito, comprese le relative addizionali regionali e comunali;
- non concorre alla determinazione del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del pro rata di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali, di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

In assenza di precise indicazioni normative a riguardo, il credito d'imposta sarà indicato, presumibilmente, nel quadro RU del modello REDDITI relativo al periodo d'imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato, vale a dire il periodo d'imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti.

Pertanto, per gli investimenti effettuati nel 2020, il credito d'imposta dovrebbe essere indicato nel quadro RU del modello REDDITI 2021.

Prospetto sugli aiuti di Stato

Analogamente ai super-ammortamenti e agli iper-ammortamenti, il nuovo credito d'imposta, non essendo qualificabile come aiuto di Stato⁹⁸, non dovrebbe essere indicato nel prospetto sugli aiuti di Stato di cui al quadro RS⁹⁹.

CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Ai sensi dell'art. 1 co. 192 della L. 160/2019, il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP, non porti al superamento del costo sostenuto. L'agevolazione potrebbe quindi essere cumulabile, ad esempio, con:

- l'ACE;
- il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno ex art. 1 co. 98 della L. 208/2015;
- il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca, sviluppo e innovazione (art. 1 co. 198 - 209 della L. 160/2019);
- il Patent box (art. 1 co. 39 ss. della L. 190/2014);
- la "Nuova Sabatini" (art. 2 del DL 69/2013).

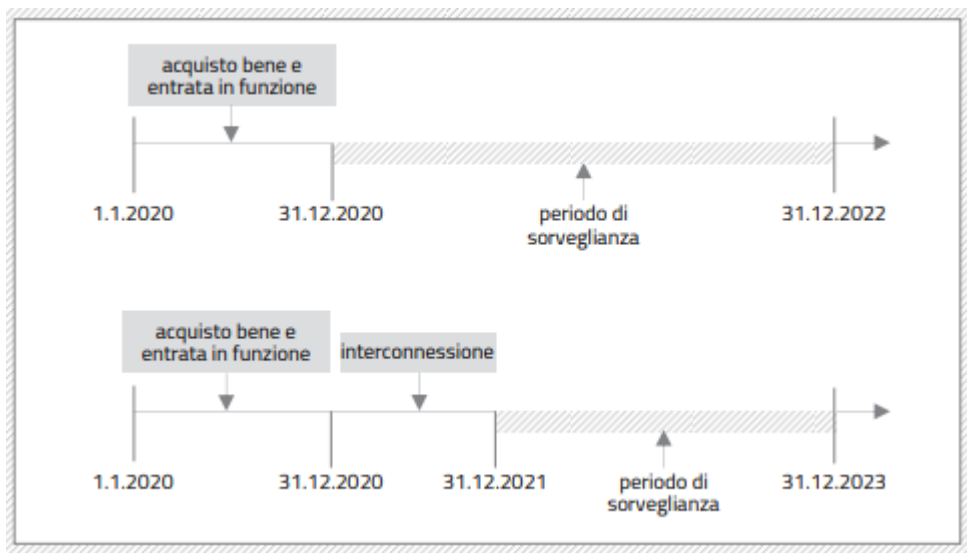
8. RIDETERMINAZIONE IN CASO DI CESSIONE O DELOCALIZZAZIONE

L'art. 1 co. 193 della L. 160/2019 prevede un 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,
- in questo caso il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

PERIODO DI SORVEGLIANZA

Viene introdotto, quindi, un "periodo di sorveglianza", per cui i beni agevolati devono essere mantenuti fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento. Ad esempio, in caso di investimenti effettuati nel 2020, i beni agevolati non devono essere ceduti a titolo oneroso o destinati all'estero fino al 31.12.2022; pertanto, in tal caso, il "periodo di sorveglianza" è il biennio 2021-2022.

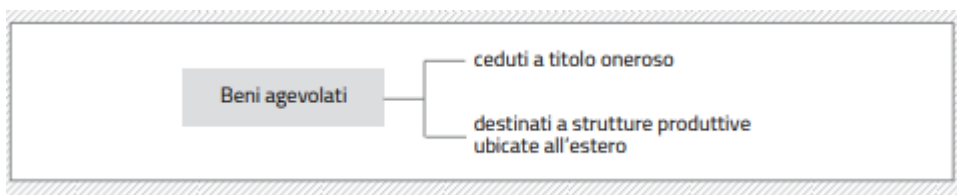


FATTISPECIE RILEVANTI

Riprendendo, in sostanza, quanto previsto dall'art. 7 co. 2 del DL 12.7.2018 n. 87 (che operava, però, per i soli iper-ammortamenti), ai fini della rideterminazione del credito d'imposta (sia "generale" che "4.0") rileva la circostanza che i beni agevolati siano:

- ceduti a titolo oneroso;
- ovvero, destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto.

Meccanismo di recapture



Sostituzione del bene agevolato

Per espressa disposizione di legge, si applica, in quanto compatibile, l'art. 1 co 35 e 36 della L. 27.12.2017 n. 205, in materia di investimenti sostitutivi relativi ai beni oggetto di iper-ammortamento. Pertanto, 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:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A alla L. 232/2016;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Esclusione dei beni "ordinari"

L'Agenzia delle Entrate, nelle risposte a Telefisco 2020, ha chiarito che anche nell'ambito della nuova disciplina agevolativa le disposizioni concernenti gli investimenti sostitutivi si rendono applicabili esclusivamente per i beni materiali di cui all'Allegato A alla L. 232/2016, non trovando quindi applicazione con riferimento ai beni "ordinari".

Applicazione della disposizione

È stato altresì precisato che tali disposizioni, analogamente a quanto disposto nel precedente assetto normativo relativo agli iper-ammortamenti, devono intendersi applicabili:

- sia durante il “periodo di osservazione”, in funzione di neutralizzazione della disciplina sul ricalcolo e sul recapture del credito d’imposta;
- sia durante il successivo triennio di fruizione del beneficio, in funzione di mantenimento del diritto alle residue quote del beneficio

Costo inferiore del nuovo investimento

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.

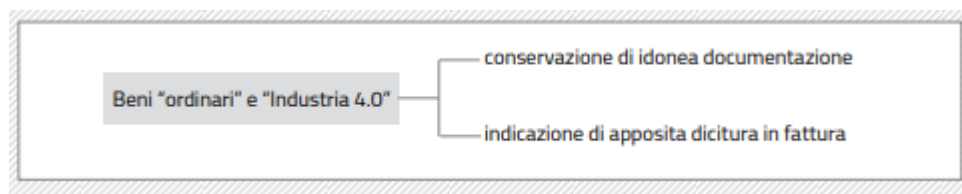
9. DOCUMENTAZIONE

ADEMPIMENTI DOCUMENTALI “GENERALI”

L’art. 1 co. 195 della L. 160/2019 stabilisce 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. **A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all’acquisizione dei beni agevolati devono contenere l’espreso riferimento alle disposizioni dei commi da 184 a 194”**.

Beni interessati

Tali obblighi documentali riguardano l’acquisto di tutti i beni strumentali agevolabili, sia quelli materiali “ordinari” (compresi i beni di valore inferiore a 516,46 euro) che quelli materiali e immateriali “4.0”.



Conservazione della documentazione idonea

I soggetti beneficiari devono conservare, a pena di decadenza, la documentazione idonea a dimostrare l’effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

Dicitura in fattura

Le fatture e gli altri documenti relativi all’acquisizione dei beni agevolati devono contenere una dicitura specifica recante il riferimento alla disposizione agevolativa, quale ad esempio “**Bene agevolabile ai sensi dell’art. 1 co. 185 della L. 160/2019**” per gli investimenti in beni materiali “ordinari”.

In questa prima fase di operatività dell’agevolazione potrebbe quindi essere utile inviare al fornitore del bene una comunicazione, richiedendo espressamente l’inserimento della suddetta dicitura in uno dei campi descrittivi della fattura elettronica di acquisto del bene agevolabile (ad esempio, nel campo “Causale”).

Mancata indicazione della dicitura in fattura

Quanto agli effetti della mancata indicazione della dicitura in fattura, dalla formulazione normativa non appare chiaro se tale onere documentale sia previsto o meno a pena di decadenza del beneficio.

L'art. 1 co. 195 della L. 160/2019, come detto, dispone la revoca se manca "la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili", prevedendo poi un secondo periodo in base al quale, "a tali fini" (dovrebbero essere tali i fini di controllo specificati nell'incipit della norma), le fatture devono menzionare la norma di riferimento dell'agevolazione. A rigore, quindi, solo nel primo caso, e non nel secondo, opererebbe la decadenza.

PERIZIA TECNICA SEMPLICE

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 semplice rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali in alternativa è necessario produrre un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato da cui risulti 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.

Beni di costo non superiore a 300.000,00 euro

Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000,00 euro, l'onere documentale di cui sopra può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 28.12.2000 n. 445.

COMUNICAZIONE AL MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

Ai sensi dell'art. 1 co. 191 della L. 160/2019, le imprese devono 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 189 e 190", vale a dire il credito d'imposta legato a "Industria 4.0" (quindi per i beni di cui all'Allegato A e B della L. 232/2016).

Non dovrebbe, quindi, trattarsi di un'istanza per fruire dell'agevolazione. 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. Considerato il riferimento "a ciascun periodo d'imposta agevolabile", dovrebbe trattarsi di un'unica comunicazione annuale, da presentare a consuntivo.

10. PROFILI CONTABILI

Il credito d'imposta in esame relativo ai beni strumentali, essendo legato all'effettuazione di investimenti, si ritiene assimilabile ad un contributo in conto impianti. Il documento OIC 16 (§ 86) definisce, infatti, come contributi in conto impianti le somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

Momento di rilevazione del contributo

I contributi in conto impianti devono essere rilevati contabilmente nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento degli stessi siano soddisfatte; in sostanza, i contributi sono iscritti in bilancio quando sono acquisiti sostanzialmente in via definitiva (OIC 16, § 87).

Con riferimento al credito d'imposta in esame, si evidenzia che si tratta di un'agevolazione automatica, senza quindi necessità di alcuna preventiva autorizzazione, per cui il diritto al beneficio dovrebbe sorgere nell'esercizio in cui viene effettuato l'investimento agevolabile. Il contributo potrebbe perciò essere "contabilizzato nello stesso esercizio in cui sono acquisiti i cespiti agevolati e a partire dal quale, peraltro, dovrebbe anche iniziare generalmente il processo di ammortamento in sede contabile; dato che al momento della redazione del relativo bilancio l'impresa è in grado di verificare con ragionevole certezza le condizioni sostanziali di spettanza del beneficio".

Modalità di contabilizzazione

Quanto alla modalità di contabilizzazione, il documento OIC 16 prevede che i contributi in conto impianti devono essere rilevati con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti (OIC 16, § 88). In particolare, sono previsti due metodi per l'imputazione dei contributi a Conto economico in relazione alla vita utile dei cespiti a cui sono si riferiscono:

- il metodo "diretto", in base al quale i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali, con conseguenti minori ammortamenti nei successivi esercizi di competenza;
- il metodo "indiretto", in base al quale i contributi sono imputati alla voce A.5 di Conto economico "Altri ricavi e proventi" e sono rinviati per competenza agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi.

Si consiglia di utilizzare il metodo "indiretto" di contabilizzazione dei contributi in conto impianti, anche per una migliore gestione delle riprese in aumento e in diminuzione ai fini fiscali. In sostanza, si potrebbe:

- iscrivere il credito d'imposta nella voce A.5 "Altri ricavi e proventi" del Conto economico;
- in contropartita, rilevare il credito d'imposta, ad esempio tramite il conto "Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 160/2019" nell'attivo di Stato patrimoniale;
- rinviare la quota di contributi di competenza degli esercizi successivi tramite l'iscrizione di risconti passivi.

Informativa in Nota integrativa

Il credito d'imposta in esame non dovrebbe essere oggetto dell'informativa sulle erogazioni pubbliche di cui alla L. 124/2017. A seguito delle modifiche apportate dal DL 34/2019, infatti, gli obblighi di informativa riguardano "sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria".