



ASSOLOMBARDA

Le principali agevolazioni fiscali per le imprese

Dispensa n° 7/2022

A cura

Settore Fisco e Diritto d'Impresa

La dispensa è stata chiusa in data 1° settembre 2022

Introduzione

La Guida di Assolombarda propone una disamina delle principali agevolazioni fiscali per le imprese, per consentire al lettore di orientarsi tra le tante disposizioni previste dall'ordinamento e fornirgli tutti gli strumenti operativi per l'accesso ai benefici.

Il volume ha un taglio pratico e, oltre a fornire un quadro esaustivo della normativa e degli orientamenti interpretativi dell'Amministrazione finanziaria, contiene tabelle di sintesi, note esplicative ed esempi pratici, per indirizzare le imprese verso le soluzioni più adatte alla propria realtà aziendale.

Tra le principali agevolazioni analizzate, si segnalano:

- il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali: l'incentivo che supporta le imprese che investono in beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale dei processi produttivi;
- le misure per stimolare gli investimenti in ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica, design e ideazione estetica;
- gli incentivi per supportare le imprese che investono nella formazione e nello sviluppo di competenze manageriali;
- gli aiuti per favorire il rafforzamento della struttura patrimoniale delle imprese (ACE e ACE Innovativa);
- i crediti d'imposta per energia e gas, recentemente introdotti per contenere gli effetti degli incrementi dei prezzi dell'energia elettrica e del gas naturale, anche a causa della crisi Ucraina;
- le detrazioni edilizie per gli immobili delle imprese (eco e sima bonus, bonus facciate e interventi per l'eliminazione delle barriere architettoniche);
- gli incentivi fiscali per investimenti in start up e PMI innovative.

Vengono, inoltre, analizzate le agevolazioni fiscali dedicate a specifici settori di attività: editoriale, cinematografico, turistico e sportivo.

Completa la dispensa un approfondimento sull'autodichiarazione che gli operatori economici che hanno ricevuto gli aiuti per fronteggiare l'emergenza Covid-19 devono inviare all'Agenzia delle Entrate per attestare il rispetto delle condizioni e dei massimali previsti dal "Temporary Framework".

Indice

1.	CREDITO D'IMPOSTA BENI STRUMENTALI	9
2.	CREDITO D'IMPOSTA RICERCA E SVILUPPO, INNOVAZIONE E DESIGN ...	41
2.1	Credito d'imposta ricerca e sviluppo	
2.2	Credito d'imposta per investimenti in innovazione tecnologica	
2.3	Crediti d'imposta per investimenti in design e ideazione estetica	
2.4	Disposizioni comuni	
2.5	Riversamento spontaneo del "vecchio" credito d'imposta R&S	
3.	SUPER DEDUZIONE DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO	69
3.1	Il vecchio Patent box	
3.2	La super deduzione dei costi di R&S	
4.	ACE E ACE INNOVATIVA 2021	88
4.1	L'aiuto alla crescita economica	
4.2	La determinazione della base ACE per i soggetti IRES	
4.3	La determinazione della base ACE per i soggetti IRPEF	
4.4	L'ACE Innovativa 2021 (Super ACE)	
4.5	Le proposte di Assolombarda per la patrimonializzazione delle imprese	
5.	INCENTIVI FISCALI PER LA FORMAZIONE	125
5.1	Credito d'imposta per formazione 4.0	
5.2	Credito d'imposta per la formazione professionale di alto livello	
5.3	Credito d'imposta a sostegno di iniziative formative manageriali	
6.	INCENTIVI FISCALI PER GLI INVESTIMENTI PUBBLICITARI	137
6.1	Credito d'imposta investimenti pubblicitari	
6.2	Credito d'imposta per i titolari di impianti pubblicitari	
7.	LE DETRAZIONI EDILIZIE PER LE IMPRESE	144
7.1	Interventi di risparmio energetico (Eco-bonus)	
7.2	Interventi edilizi antisismici (Sisma-bonus)	
7.3	Interventi edilizi sulle facciate (Bonus facciate)	
7.4	Interventi di eliminazione delle barriere architettoniche	
7.5	Superbonus 110%	
7.6	Cessione del credito e sconto in fattura delle detrazioni edilizie	

8.	INCENTIVI FISCALI PER INVESTIMENTI NEL SUD ITALIA	249
8.1	Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno	
8.2	Zone economiche speciali	
8.3	Zone franche urbane	
8.4	Credito d'imposta per l'installazione di impianti di compostaggio al Sud	
8.5	Credito d'imposta per l'efficienza energetica al Sud e nelle isole	
9.	INCENTIVI FISCALI PER INVESTIMENTI IN START UP O PMI INNOVATIVE	265
9.1	Agevolazioni fiscali ordinarie per investimenti in Start up e Pmi innovative	
9.2	Agevolazioni fiscali de minimis per investimenti in in Start up e Pmi innovative	
9.3	Esenzione fiscale delle plusvalenze	
10.	CREDITO D'IMPOSTA QUOTAZIONE PMI	279
11.	INCENTIVI FISCALI PER L'ENERGIA E IL GAS	286
11.1	Crediti d'imposta energia	
11.2	Credito d'imposta per le imprese energivore	
11.3	Credito d'imposta per le imprese non energivore	
11.4	Credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale	
11.5	Credito d'imposta per le imprese gasivore	
11.6	Credito d'imposta per le imprese non gasivore	
11.7	Regole comuni ai crediti d'imposta energia e gas	
11.8	Credito d'imposta per l'acquisto del componente Adblue	
11.9	Credito d'imposta per l'acquisto di gas naturale liquefatto	
11.10	Credito d'imposta per l'acquisto di carburanti per l'attività agricola e la pesca	
11.11	Credito d'imposta per gli autotrasportatori	
12.	INCENTIVI FISCALI PER IL SETTORE EDITORIALE	317
12.1	Credito d'imposta per acquisto della carta di quotidiani e periodici	
12.2	Credito d'imposta per l'acquisizione di servizi digitali	
12.3	Credito d'imposta edicole e rivendite al dettaglio di giornali, riviste e periodici	
12.4	Credito d'imposta per la distribuzione delle testate editate dalle imprese editrici di quotidiani e periodici	
13.	CREDITI D'IMPOSTA PER LE IMPRESE CINEMATOGRAFICHE	327

14. AGEVOLAZIONI FISCALI PER LA RICERCA MEDICA E LA SOSTENIBILITÀ AMBIENTALE	333
14.1 Credito d'imposta per la ricerca e sviluppo di vaccini e farmaci	
14.2 Credito d'imposta per erogazioni liberali per interventi di bonifica ambientale	
14.3 Credito d'imposta acqua potabile	
14.4 Credito d'imposta per l'acquisto di prodotti da riciclo e imballaggi biodegradabili	
15. INCENTIVI FISCALI PER IL SETTORE DELLO SPORT	343
15.1 Sospensione dei versamenti delle società e associazioni sportive dilettantistiche	
15.2 Esenzione degli utili delle Federazioni Sportive Nazionali	
15.3 Credito d'imposta per le sponsorizzazioni sportive	
15.4 Credito d'imposta per le erogazioni liberali per interventi di manutenzione e restauro di impianti sportivi pubblici	
15.5 Contributo a fondo perduto per la gestione di impianti sportivi	
16. INCENTIVI FISCALI PER LE STRUTTURE RICETTIVE	355
16.1 Credito d'imposta per la riqualificazione delle strutture ricettive	
16.2 "Superbonus alberghi": credito d'imposta e contributo a fondo perduto	
16.3 Credito di imposta per la digitalizzazione di agenzie di viaggio e tour operator	
16.4 Credito d'imposta sull'IMU versata per il settore turistico	
16.5 Credito d'imposta sui canoni di locazione	
16.6 Contributo a fondo perduto a favore delle imprese del settore wedding	
17 LE SOCIETÀ BENEFIT	374
17.1 Definizione di società benefit	
17.2 Il credito d'imposta per la trasformazione o costituzione di società benefit	
18 GLI AIUTI DEL REGIME OMBRELLO E L'AUTODICHIARAZIONE	384



Credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali

Il credito d'imposta beni strumentali è stato introdotto dalla Legge di bilancio 2020¹, in sostituzione del super e iper ammortamento², per agevolare gli investimenti effettuati nel 2020.

Successivamente, la Legge di bilancio 2021³ ha previsto una nuova disciplina del credito d'imposta beni strumentali – più vantaggiosa della precedente – per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 fino al 31 dicembre 2022.

Con la Legge di bilancio 2022⁴ la disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2021 è stata prorogata fino al 2025, ma limitatamente ai beni 4.0 e con un ridimensionamento della misura.

¹ Legge n. 160/2019, art. 1, commi 185 - 197.

² La disciplina del super ammortamento è stata introdotta con la Legge di bilancio 2016 (Legge n. 208/2015, art. 1, comma 91 e seguenti) per agevolare gli investimenti in beni strumentali nuovi. Successivamente, con la Legge di bilancio 2017 (Legge n. 232/2016, art. 1, comma 8 e seguenti), l'agevolazione è stata estesa anche ai beni "altamente tecnologici" (iper ammortamento). L'agevolazione è stata poi più volte prorogata e ha trovato applicazione fino al 2019 (ovvero fino al 31 dicembre 2020 per i beni per i quali alla data del 31 dicembre 2019 risultavano le condizioni di accettazione dell'ordine da parte del fornitore e di versamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione). La disciplina del super e iper ammortamento è stata illustrata dall'Agenzia delle Entrate e dal Mise nella circolare n. 4/2017 i cui principi generali, compatibilmente con l'evoluzione del quadro normativo, sono validi anche ai fini del credito d'imposta.

³ Legge n. 178/2020, art. 1, commi 1051 – 1063.

⁴ Legge n. 234/2021, art. 1, comma 44.

Di seguito viene illustrata la disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2021, come modificata dalla Legge di bilancio 2022 e dai successivi provvedimenti⁵. Ove opportuno, vengono evidenziate le differenze rispetto alla disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2020.

Soggetti beneficiari e soggetti esclusi

Possono accedere al credito d'imposta 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 adottato⁶.

Sono escluse dall'ambito di applicazione del beneficio fiscale:

- le imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o in altre procedure concorsuali⁷ (anche nel caso in cui i procedimenti per la dichiarazione di una di tali situazioni siano ancora in corso);
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive, ai sensi dell'art. 9, comma 2, del DLgs. n. 231/2001. L'esclusione opera limitatamente agli investimenti effettuati nel periodo dell'interdizione⁸.

Possono accedere al credito d'imposta, ma solo per gli investimenti in beni materiali e immateriali "non altamente tecnologici", anche i professionisti.

Beni agevolabili

Sono agevolabili gli investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate in Italia.

I beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per i requisiti:

- della "strumentalità" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria. I beni, conseguentemente, devono essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono, pertanto, esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di

⁵ Nel corso del 2022 la misura agevolativa è stata modificata dalla legge di conversione del Decreto Mille Proroghe (DL n. 228/2021, art. 3 quater), dal Decreto Sostegni ter (DL n. 4/2022, art. 10) e dal Decreto Aiuti (DL n. 50/2022, art. 21).

⁶ Sono ricompresi nel novero dei soggetti beneficiari anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata, le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR, nonché le reti di imprese.

⁷ Vd. procedure concorsuali previste dal Regio Decreto n. 267/1942, dal codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza di cui al DLgs. n. 14/2019 o da altre leggi speciali.

⁸ Risposta all'interrogazione parlamentare n. 5-05261 del 14 aprile 2021.

prodotti destinati alla vendita. Si ritengono ugualmente esclusi i materiali di consumo;

- della “novità”. Pertanto, l’agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

In particolare, sono agevolabili i seguenti beni:

- beni materiali «ordinari» (non ricompresi nell’allegato A, Legge n. 232/2016);
- beni immateriali «ordinari» (non ricompresi nell’allegato B, Legge n. 232/2016);
- beni materiali 4.0 ricompresi nell’allegato A della Legge n. 232/2016;
- beni immateriali 4.0 ricompresi nell’allegato B della Legge n. 232/2016. Sono agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all’utilizzo dei beni immateriali dell’allegato B mediante soluzioni di cloud computing, limitatamente alla quota imputabile per competenza. L’impresa può accedere all’agevolazione per i beni immateriali dell’allegato B anche nel caso in cui non abbia effettuato investimenti in beni dell’allegato A.

Per l’elenco dei beni ricompresi negli allegati A e B, e le relative caratteristiche tecnologiche⁹, si rinvia all’Appendice riportata in fondo a questo capitolo.

Sono esclusi dall’agevolazione:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto indicati all’art. 164, comma 1, del TUIR (sono, quindi, escluse dall’agevolazione tutte le autovetture, qualunque sia la modalità di utilizzo¹⁰, ferma restando però la possibilità di agevolare gli autoveicoli strumentali per natura come gli autocarri);
- i beni con coefficiente di ammortamento fiscale inferiore al 6,5%¹¹;
- i fabbricati e le costruzioni;
- i beni di cui all’allegato 3 della Legge n. 208/2015 (condutture per il gas, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, aerei completi di equipaggiamento ecc.);
- 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 rifiuti¹².

⁹ Vd. anche circ. AdE 4/2017 (Terza parte), le cui precisazioni, con riferimento ai requisiti tecnologici dei beni, sono ancora valide.

¹⁰ Sono, quindi, escluse dall’agevolazione sia le autovetture strumentali deducibili al 100% come, ad esempio, le autovetture delle società di noleggio (lett. a), sia le autovetture cosiddette “non assegnate” deducibili al 20% (lett. b), sia le autovetture assegnate in uso promiscuo ai dipendenti deducibili al 70% (lett. b bis).

¹¹ Ai sensi del DM 31 dicembre 1988.

¹² Quest’ultima esclusione non era prevista nella precedente disciplina del super/iper ammortamento.

Le modalità di acquisizione dei beni agevolati sono quelle già previste per il super e iper ammortamento¹³:

- acquisto in proprietà,
- locazione finanziaria,
- appalto,
- realizzazione in economia.

Costo agevolabile

Il costo dei beni agevolabili è determinato ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. b), del TUIR. Pertanto, ai fini dell'agevolazione, rilevano anche gli oneri accessori di diretta imputazione, per la cui individuazione occorre far riferimento, in via generale, ai criteri contenuti nel Principio contabile OIC 16, indipendentemente dai principi contabili adottati dall'impresa. Si tratta dei costi di progettazione, trasporto, installazione, montaggio, messa a punto ecc.

Il costo deve essere assunto al lordo di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione dei medesimi¹⁴.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Sono ammessi al credito d'imposta anche i beni materiali strumentali di costo unitario non superiore a 516,46 euro. Tali beni concorrono alla determinazione del credito d'imposta indipendentemente dalla circostanza che, in sede contabile e fiscale, il contribuente scelga di dedurre l'intero costo del bene nell'esercizio di sostenimento o di procedere all'ammortamento dello stesso.

Piccole opere murarie, attrezzature e accessori

Tra gli oneri accessori agevolabili¹⁵ possano rientrare i costi relativi alle piccole opere murarie, nei limiti in cui tali opere non presentino una consistenza volumetrica apprezzabile e, quindi, non assumano natura di "costruzioni" ai sensi della disciplina catastale¹⁶.

Sono altresì agevolabili le attrezzature e gli accessori, purché siano assolutamente necessari per il funzionamento del bene principale e ne costituiscano normale dotazione. Il Ministero dello Sviluppo economico ha individuato un limite quantitativo forfetario entro il quale le attrezzature e gli accessori si possono considerare "normale dotazione" del bene medesimo. Il MISE ha ritenuto che tale limite forfetario possa essere determinato in ragione del 5% del costo del bene principale. Nel limite di tale importo, quindi, si può

¹³ La Legge di bilancio 2021 non contiene disposizioni riguardanti le modalità di acquisizione dei beni agevolati. Si ritengono, comunque, applicabili le regole già previste per il super e iper ammortamento (vd. circ. Agenzia delle Entrate, n. 9, par. 2.1).

¹⁴ Circolare n. 4/2017 e circolare n. 9/2021, par. 4.3.

¹⁵ Risoluzione n. 152/2017.

¹⁶ Circolare n. 2/2016 per la nozione di "costruzioni".

presumere che le dotazioni possano essere considerate accessorie, sempreché, ovviamente, i costi di tali dotazioni siano effettivamente sostenuti e debitamente documentati.

Resta ferma la facoltà per l'impresa di applicare l'agevolazione sulle attrezzature ed accessori in questione anche per l'importo che eccede il limite del 5% del costo. Tuttavia, in questo caso sarà onere del contribuente dimostrare in sede di controllo gli elementi a supporto dei maggiori costi inclusi nell'agevolazione.

Non è, invece, agevolabile il costo della perizia o dell'attestazione di conformità (vd. oltre), trattandosi di un onere il cui sostenimento è richiesto esclusivamente ai fini dell'ottenimento del beneficio fiscale.

Ambito temporale e aliquote agevolative

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, come disciplinato dalla Legge di bilancio 2021 e successive modifiche, consente di agevolare gli investimenti effettuati:

- dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2022, per i beni "ordinari";
- dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2025, per i beni 4.0.

Le aliquote agevolative sono differenziate a seconda della tipologia degli investimenti e del momento di effettuazione degli stessi (vd. paragrafi seguenti).

Coordinamento con la Legge di bilancio 2020

La disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2021, con riferimento agli investimenti effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 30 giugno 2021, si sovrappone a quella prevista dalla Legge di bilancio 2020 che agevolava gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 al 31 dicembre 2020, con estensione al 30 giugno 2021 per gli investimenti "prenotati" al 31 dicembre 2020 (ossia con ordine accettato dal fornitore e versamento di un acconto minimo del 20% a tale data).

Il mancato coordinamento temporale tra le due normative è stato risolto dall'Agenzia nella circolare n. 9/2021 (par. 3.1), nella quale viene stabilito che occorre distinguere gli investimenti che risultano "prenotati" alla data del 15 novembre 2020 (ossia con ordine accettato dal fornitore e versamento di un acconto minimo del 20% a tale data) da quelli che non lo sono. Nel primo caso, gli investimenti, se effettuati entro il 30 giugno 2021, restano incardinati nella vecchia disciplina di cui alla Legge di bilancio 2020¹⁷. Nel secondo caso, invece, trova applicazione la nuova disciplina, più vantaggiosa, introdotta dalla Legge di bilancio 2021.

¹⁷ Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 602/2021, nel caso in cui l'ordine sia stato effettuato prima del 16 novembre e l'acconto versato successivamente, non si applica la disciplina della Legge di bilancio 2020, ma quella della Legge di bilancio 2021.

Beni materiali “ordinari” – Aliquote agevolative e massimali

Per gli investimenti in beni materiali “ordinari”, ossia non ricompresi nell'allegato A della Legge n. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto in misura più vantaggiosa nel primo periodo di applicazione dell'agevolazione (2021) e in misura minore nel secondo periodo di applicazione dell'agevolazione (2022). In particolare:

- per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (ovvero entro il 31 dicembre 2022¹⁸, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 10% del costo, con un limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro. Per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati alla realizzazione di modalità di lavoro agile (Legge n. 81/2017, art. 18) l'aliquota agevolativa è elevata al 15%;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 6% del costo, con un limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

L'agevolazione per i beni materiali “ordinari”, non essendo stata prorogata dalla Legge di bilancio 2022, dal 2023 non è più applicabile.

Beni materiali “ordinari” – Aliquote e massimali			
<i>LdB 2020</i>	<i>LdB 2021</i>		<i>LdB 2022</i>
2020 (fino a 30.6.2021 con prenotazione al 31.12.2020)	2021* (fino a 31.12.2022 con prenotazione al 31.12.2021)	2022 (fino a 30.6.2023 con prenotazione al 31.12.2022)	dal 2023
6% fino a 2 mil	10% (15% lavoro agile) fino a 2 mil	6% fino a 2 mil	Nessuna agevolazione

*Inclusi gli investimenti effettuati nel periodo 16.11.2020 – 30.6.2021 non prenotati prima del 16.11.2020 (vd. circolare n. 9/2021, par. 3.1)

Beni immateriali “ordinari” – Aliquote agevolative e massimali

Per gli investimenti in beni immateriali “ordinari”, ossia non ricompresi nell'allegato B della Legge n. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto in misura analoga a quella

¹⁸ Il termine originario del 30 giugno 2022 è stato prorogato al 31 dicembre 2022 dal Decreto Mille Proroghe (DL n. 228/2021, convertito in Legge n. 15/2022, art. 3 quater).

prevista per i beni materiali “ordinari”, ma con un “tetto” agli investimenti agevolabili più basso. In particolare:

- per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (ovvero entro il 31 dicembre 2022¹⁹, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 10% del costo, con un limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro. Per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati alla realizzazione di modalità di lavoro agile (Legge n. 81/2017, art. 18) l'aliquota agevolativa è elevata al 15%;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 6% del costo, con un limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

L'agevolazione per i beni immateriali “ordinari”, non essendo stata prorogata dalla Legge di bilancio 2022, dal 2023 non è più applicabile.

Beni immateriali “ordinari” - Aliquote e massimali			
<i>LdB 2020</i>	<i>LdB 2021</i>		<i>LdB 2022</i>
2020 (fino a 30.6.2021 con prenotazione al 31.12.2020)	2021* (fino a 31.12.2022 con prenotazione al 31.12.2021)	2022 (fino a 30.6.2023 con prenotazione al 31.12.2022)	dal 2023
Nessuna agevolazione	10% (15% lavoro agile) fino a 1 mil	6% fino a 1 mil	Nessuna agevolazione

*Inclusi gli investimenti effettuati nel periodo 16.11.2020 – 30.6.2021 non prenotati prima del 16.11.2020 (vd. circolare n. 9/2021, par. 3.1)

Beni materiali 4.0 (Allegato A) – Aliquote agevolative e massimali

Per gli investimenti in beni materiali altamente tecnologici, inclusi nell'allegato A della Legge n. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto in misura “scaglionata” in base all'entità dell'investimento e con aliquote che decrescono nel tempo.

¹⁹ Vd. nota precedente.

In particolare:

- per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021 (ovvero entro il 31 dicembre 2022²⁰, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:
 - 50% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro,
 - 30% del costo, per la quota di investimenti superiore a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro,
 - 10% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2022 al 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:
 - 40% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro,
 - 20% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro,
 - 10% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:
 - 20% del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro,
 - 10% del costo, per la quota di investimenti oltre i 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro,
 - 5% del costo, per la quota di investimenti oltre i 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Il Decreto Sostegni ter²¹ ha innalzato da 20 a 50 milioni di euro il limite massimo agevolabile per gli investimenti 4.0:

- effettuati nel triennio 2023 - 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026 in caso di prenotazione al 31 dicembre 2025),
- inclusi nel PNRR e diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica.

Le disposizioni attuative di questa norma saranno definite da un apposito Decreto del Ministro dello sviluppo economico, di concerto con il Ministro della transizione ecologica e con il Ministro dell'economia e delle finanze.

²⁰ Il termine originario del 30 giugno 2022 è stato prorogato al 31 dicembre 2022 dal Decreto Mille Proroghe (DL n. 228/2021, convertito in Legge n. 15/2022, art. 3 quater).

²¹ Art. 10 del DL n. 4/ 2022, convertito nella Legge n. 25/ 2022.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate nella circ. 14/2022, il massimale di spesa per gli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2025 si riferisce alla singola annualità e non all'intero triennio²². Pertanto, il massimale complessivo per gli investimenti in beni materiali 4.0 effettuati nel triennio 2023 – 2025 è pari a 60 milioni di euro.

Beni materiali 4.0 (allegato A) – Aliquote e massimali			
<i>LdB 2020</i>	<i>LdB 2021</i>		<i>LdB 2022</i>
2020 (fino a 30.6.2021 con prenotazione al 31.12.2020)	2021* (fino a 31.12.2022 con prenotazione al 31.12.2021)	2022 (fino a 30.6.2023 con prenotazione al 31.12.2022)	2023 – 2025 (fino a 30.6.2026 con prenotazione al 31.12.2025)
- 40% fino a 2,5 mil - 20% tra 2,5 e 10 mil	- 50% fino a 2,5 mil - 30% tra 2,5 e 10 mil - 10% tra 10 e 20 mil	- 40% fino a 2,5 € mil - 20% tra 2,5 e 10 mil - 10% tra 10 e 20 mil	- 20% fino a 2,5 mil l'anno - 10% tra 2,5 e 10 mil l'anno - 5% tra 10 e 20* mil l'anno *50 € mil transizione ecologica (Decreto Sostegni ter)

*Inclusi gli investimenti effettuati nel periodo 16.11.2020 – 30.6.2021 non prenotati prima del 16.11.2020 (vd. circolare n. 9/2021, par. 3.1)

Beni immateriali 4.0 (Allegato B) – Aliquote agevolative e massimali

Dopo le novità introdotte dal Decreto Aiuti (DL 50/2022, art. 21), gli investimenti in beni immateriali altamente tecnologici, inclusi nell'Allegato B della Legge n. 232/2016, sono agevolati nelle seguenti misure:

- per gli investimenti effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20% del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a 1 milione di euro²³;

²² Dal tenore letterale della norma, invece, il massimale dei 20 milioni sembrava riferirsi non alla singola annualità, ma all'intero triennio. L'interpretazione dell'Agenzia delle Entrate è in linea con quanto indicato nella Relazione tecnica alla Legge di Bilancio 2022.

²³ La Legge di bilancio 2022 (art. 1, comma 44, lett. c) ha corretto un'incongruenza esistente nella Legge di bilancio 2021 (art. 1, comma 1058) che prevedeva, per gli investimenti in beni immateriali 4.0, un tetto di un milione di euro per tutto l'arco temporale intercorrente tra il 16 novembre 2020

- per gli investimenti effettuati nel 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 50% del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a 1 milione di euro²⁴;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2023 al 31 dicembre 2023 (ovvero entro il 30 giugno 2024, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2023 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 20% del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a 1 milione di euro;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024 al 31 dicembre 2024 (ovvero entro il 30 giugno 2025, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2024 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 15% del costo, nel limite massimo annuale di costi ammissibili pari a 1 milione di euro;
- per gli investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 al 31 dicembre 2025 (ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisizione), il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del 10% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Beni immateriali 4.0 (allegato B) – Aliquote e massimali					
<i>LdB 2020</i>	<i>LdB 2021</i>	<i>LdB 2022</i>			
2020 (fino a 30.6.2021 con prenotazione al 31.12.2020)	2021*	2022 (fino a 30.6.2023 con prenotazione al 31.12.2022)	2023 (fino a 30.6.2024 con prenotazione al 31.12.2023)	2024 (fino a 30.6.2025 con prenotazione al 31.12.2024)	2025 (fino a 30.6.2026 con prenotazione al 31.12.2025)
15% fino 0,7 mil	20% fino 1 mil	50% fino a 1 mil (DL 50/2022)	20% fino a 1 mil	15% fino a 1 mil	10% fino a 1 mil

*Inclusi gli investimenti effettuati nel periodo 16.11.2020 – 30.6.2021 non prenotati prima del 16.11.2020 (vd. circolare n. 9/2021, par. 3.1)

e il 31 dicembre 2022. La Legge di bilancio 2022 ha stabilito che il tetto di un milione è sempre annuale, anche con riferimento al periodo 16 novembre 2020 – 31 dicembre 2022.

²⁴ L'aliquota prevista originariamente per gli investimenti effettuati nel 2022 era pari al 20% ed è stata innalzata al 50% dal Decreto Aiuti (DL n. 50/2022, art. 21).

Momento di effettuazione dell'investimento

Per individuare la norma agevolativa applicabile occorre individuare il momento di effettuazione dell'investimento facendo riferimento alle regole generali della competenza fiscale (art. 109, TUIR).

Pertanto:

- per l'acquisto di beni mobili, rileva la data di consegna o spedizione ovvero, se successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà;
- per i beni acquisiti con contratti di leasing, rileva il momento in cui il bene viene consegnato all'utilizzatore (o la data di esito positivo del collaudo se previsto);
- per i beni realizzati mediante un contratto di appalto a terzi, rileva la data di ultimazione della prestazione o del collaudo (se previsto) ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, la data in cui l'opera o porzione di essa risulta verificata ed accettata dal committente;
- per i beni realizzati in economia, rileva la data di sostenimento dei costi (per es. costi concernenti la progettazione dell'investimento, i materiali acquistati o prelevati dal magazzino, la mano d'opera diretta ecc.) secondo i criteri sopra elencati.

Investimenti complessi

In caso di investimento "complesso", ossia costituito da un insieme di beni consegnati in tempi differenti sulla base di diversi contratti di compravendita, i costi devono essere ripartiti tra i diversi periodi d'imposta agevolabili – e assoggettati alla norma agevolativa "pro tempore" vigente – secondo le regole della competenza. Sul punto vd. le risposte dell'Agenzia delle Entrate agli interpelli n. 712/2021, 336/2022, 355/2022.

Bene prenotato nel 2019 e consegnato dopo il 31.12.2020

L'Agenzia delle Entrate nella risposta ad interpello n. 875/2021²⁵ ha chiarito che gli investimenti "prenotati" (con ordine accettato dal fornitore e versamento dell'acconto minimo del 20%) nel 2019 ma non effettuati entro il 31 dicembre 2020, e quindi fuoriusciti dal regime dell'iper ammortamento, possono beneficiare del credito d'imposta beni strumentali. L'agevolazione applicabile (Legge di bilancio 2020 o Legge di Bilancio 2021) dipende dalla data di effettuazione dell'investimento²⁶.

²⁵ Vd. Anche la risposta dell'Agenzia delle Entrate all'interpello n. 107/2022.

²⁶ In analogia con quanto affermato dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al passaggio dall'iper ammortamento al 150% all'iper ammortamento al 170% (vd. Telefisco 2020, risposta n. 13).

Entrata in funzione e interconnessione

Se l'effettuazione dell'investimento rileva per individuare l'agevolazione applicabile, l'entrata in funzione (per i beni ordinari) e l'interconnessione (per i beni 4.0) rilevano, invece, per individuare il periodo d'imposta a decorrere dal quale l'agevolazione può essere utilizzata.

Eventuali ritardi nell'entrata in funzione e nell'interconnessione non determinano la perdita dell'agevolazione, ma solo lo slittamento del momento a partire dal quale l'agevolazione può essere utilizzata (vd. par. "Utilizzo del credito d'imposta - Casi particolari").

In caso di beni 4.0, la fruizione del credito d'imposta è subordinata non solo all'interconnessione, ma anche alla sua "certificazione" (vd. par. "Adempimenti documentali").

Utilizzo del credito d'imposta - Modalità di fruizione

Il credito d'imposta beni strumentali è utilizzabile esclusivamente in compensazione con tributi e contributi nel modello F24²⁷, utilizzando i codici tributo di seguito riportati.

Codici tributo - Credito d'imposta beni strumentali - Risoluzione n. 3/2021			
Tipologia	LdB 2020	LdB 2021	
		1.1.2020-31.12.2020 (con coda al 30.6.2021)	16.11.2020-31.12.2021 (con coda al 31.12.2022, vd. DL Mille proroghe)
Beni materiali «ordinari»	6932	6935	
Beni immateriali «ordinari»	Non agevolabili		
Beni materiali 4.0 allegato A	6933	6936	
Beni immateriali 4.0 allegato B	6934	6937	

Regolarità contributiva

Per le imprese ammesse al beneficio, la fruizione dell'agevolazione è subordinata al rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro e al corretto adempimento dell'obbligo di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Con riferimento a questo aspetto, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 9/2021) ha precisato che la disponibilità del Documento Unico di Regolarità Contributiva (DURC), in corso di

²⁷ Art. 17 del DLgs. n. 241/1997.

validità al momento della fruizione del credito d'imposta, costituisce prova del corretto adempimento degli obblighi contributivi e previdenziali richiesti dalla norma. Tale documento deve risultare in corso di validità all'atto di ciascun utilizzo in compensazione, sia nel caso in cui il contribuente abbia provveduto a richiederlo (e l'abbia ottenuto), sia nel caso in cui, pur non avendolo richiesto, l'avrebbe ottenuto perché in regola con gli obblighi contributivi.

Il Durc "irregolare" (richiesto e non rilasciato oppure non ottenibile laddove fosse stato richiesto) preclude la fruizione del credito d'imposta. Qualora il credito d'imposta venga utilizzato in presenza di un Durc irregolare, si applicherà la sanzione prevista dall'art. 13, comma 4, del DLgs. n. 471/97 (30% del credito utilizzato).

Utilizzo in tre quote annuali (regola generale)

In linea generale il credito d'imposta beni strumentali di cui alla Legge di bilancio 2021 è fruibile in tre quote annuali di pari importo, dall'anno di entrata in funzione del bene o di interconnessione in caso di beni 4.0. Fanno eccezione gli investimenti in beni materiali "ordinari" (indipendentemente dai ricavi delle imprese) e gli investimenti in beni immateriali "ordinari" (se i ricavi sono inferiori a 5 milioni di euro), effettuati tra il 16 novembre 2020 e il 31 dicembre 2021, per i quali la fruizione può avvenire in un'unica quota annuale.

Con riferimento alla regola generale di utilizzo in tre quote annuali, l'Agenzia delle Entrate (circolare n. 9/2021, par. 5.2) ha precisato che, nel caso in cui la quota annuale o parte di essa non sia utilizzata, l'ammontare residuo potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite temporale ed essere utilizzato già dall'anno successivo in aggiunta alla quota fruibile a partire dal medesimo anno.

Esempio. Si consideri un credito d'imposta di 3.000 euro, utilizzato per un importo pari a 800 euro nell'anno N di entrata in funzione/interconnessione, per 1.200 nell'anno N+1 e per 700 nell'anno N+2. Il contribuente potrà utilizzare l'ammontare residuo di 300 a partire dall'anno N+4.

Utilizzo in un'unica quota annuale (regola particolare)

In alcuni casi il credito d'imposta, in deroga alla regola generale dell'utilizzo in tre quote annuali, può essere utilizzato in un'unica quota annuale. In particolare, a seguito delle novità introdotte dal Decreto Sostegni bis (art. 20 del DL n. 73/2021), l'utilizzo in un'unica quota annuale è ammesso nei seguenti casi:

- investimenti in beni materiali "ordinari" effettuati dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi dei soggetti beneficiari²⁸,

²⁸ Art. 1, commi 1059 e 1059-bis, della Legge n. 178/2020, modificato dall'art. 20 del DL n. 73/2021 (c.d. Decreto Sostegni bis).

- investimenti in beni immateriali "ordinari" effettuati, sempre dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, dai soggetti con ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro. La verifica di tale soglia va effettuata considerando i ricavi o i compensi conseguiti nel periodo d'imposta precedente a quello dell'entrata in funzione del bene.

La possibilità di utilizzo del credito d'imposta in un'unica quota non si estende agli investimenti in beni ordinari "prenotati" entro il 31.12.2021 ed effettuati nel 2022.

Anche in caso di compensazione del credito d'imposta in un'unica quota, la parte non utilizzata (in tutto o in parte) potrà essere riportata nelle dichiarazioni dei periodi d'imposta successivi.

L'utilizzo in un'unica quota annuale rappresenta una facoltà. Se tale facoltà non viene esercitata, il credito sarà compensato in tre quote annuali di pari importo.

Utilizzo del credito d'imposta ex Legge di bilancio 2020

Si ricorda che la Legge n. 160/2019 (art. 1, comma 185 - 197) prevedeva regole di compensazione più stringenti. Per gli investimenti effettuati nell'ambito di questa disciplina (ossia nel 2020 con estensione al 1° semestre 2021 in caso di "prenotazioni" effettuate entro il 31.12.2020) il credito d'imposta può essere compensato, in linea generale, in 5 quote annuali di pari importo dall'anno successivo a quello di entrata in funzione o interconnessione.

Solo per i beni immateriali 4.0 è ammessa la compensazione in tre quote annuali di pari importo, sempre dall'anno successivo a quello di interconnessione.

Regole di utilizzo del credito d'imposta - Riepilogo				
Tipologia	LdB 2020	LdB 2021		LdB 2022
	1.1.2020-31.12.2020 (con coda al 30.6.2021)	16.11.2020-31.12.2021 (con coda al 31.12.2022)	1.1.2022-31.12.2022 (con coda al 30.6.2023)	1.1.2023-31.12.2025 (con coda al 30.6.2026)
Beni materiali «ordinari»	5 quote annuali dall'anno successivo a quello di entrata in funzione	3 quote annuali dall'anno di entrata in funzione (1 quota annuale investimenti 16.11.2020 - 31.12.2021)	3 quote annuali dall'anno di entrata in funzione	Non agevolabili
Beni immateriali «ordinari»	Non agevolabili	3 quote annuali dall'anno di entrata in funzione (1 quota annuale investimenti 16.11.2020 - 31.12.2021 se Ricavi < 5 € mil)	3 quote annuali dall'anno di entrata in funzione	Non agevolabili

<i>Beni materiali 4.0 allegato A</i>	5 quote annuali dall'anno successivo a quello di interconnessione	3 quote annuali dall'anno di interconnessione	3 quote annuali dall'anno di interconnessi one	3 quote annuali dall'anno di interconnessi one
<i>Beni immateriali 4.0 allegato B</i>	3 quote annuali dall'anno successivo a quello di interconnessione	3 quote annuali dall'anno di interconnessione	3 quote annuali dall'anno di interconnessi one	3 quote annuali dall'anno di interconnessi one

Utilizzo del credito d'imposta – Casi particolari

Di seguito si analizzano dei casi particolari riguardanti la fruizione del credito d'imposta beni strumentali, affrontati dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9/2021 e in alcune recenti risposte a istanze di interpello.

Interconnessione tardiva

Il credito d'imposta è utilizzabile dall'anno di entrata in funzione del bene o, in caso di beni 4.0, dall'anno di interconnessione. L'Agenzia delle Entrate (circolare n. 4/2021, par. 5.4) conferma, in analogia con quanto previsto per l'iper ammortamento, che l'interconnessione tardiva fa solo slittare in avanti il momento a partire dal quale è possibile fruire del beneficio. Quindi, in caso di disallineamento temporale tra l'entrata in funzione del bene e la sua interconnessione, l'impresa può iniziare a fruire del credito d'imposta "in misura ridotta" (ossia nella misura prevista per i beni "ordinari") nell'anno di entrata in funzione e fruire del credito d'imposta "in misura piena" (ossia nella misura prevista per i beni 4.0) a partire dall'anno di interconnessione. In tal caso l'ammontare del credito d'imposta "in misura piena" sarà decurtato di quanto già fruito in precedenza a titolo di incentivo "ridotto" e suddiviso in tre quote annuali di pari importo.

Esempio. Si ipotizzi che nel 2021 venga acquistato e messo in funzione un bene 4.0 il cui costo sia pari a 90.000 euro e che nel 2022 si proceda alla sua interconnessione. L'impresa nel 2021 può utilizzare in compensazione la prima quota del credito d'imposta previsto per i beni "ordinari" pari a 3.000 (1/3 di 9.000) e a partire dal 2022 potrà beneficiare del credito d'imposta per i beni 4.0 facendo decorrere da tale anno il triennio di fruizione dell'agevolazione. Pertanto, la quota annuale compensabile a partire dal 2022 sarà pari a 14.000 (1/3 di 45.000 – 3.000).

Resta ferma la possibilità di iniziare a utilizzare l'agevolazione "in misura piena" direttamente a partire dall'anno dell'interconnessione.

Perizia tardiva

L'assolvimento dell'onere documentale (perizia, attestato di conformità o autodichiarazione, vd. par. “Adempimenti documentali”) in un periodo di imposta successivo all'interconnessione non è di ostacolo alla spettanza dell'agevolazione, ma produce solo uno slittamento del momento a partire dal quale si può iniziare a fruire del beneficio (Risposta interpello n. 62/2022).

Beni 4.0 “nativi”

L'Agenzia nella risposta ad interpello n. 394/2021²⁹, riportando un parere del Mise, ha precisato che in caso di interconnessione tardiva l'agevolazione 4.0 è ammessa solo se i beni già al momento del primo utilizzo possiedono i requisiti tecnologici richiesti dal paradigma 4.0 e solo se il rinvio dell'interconnessione è dovuto alla necessità di acquisire o adeguare l'infrastruttura informatica indispensabile per interconnettere il bene.

Mantenimento dell'interconnessione

Sempre nella risposta ad interpello n. 394/2021 sopra citata, l'Agenzia delle Entrate ricorda che i requisiti tecnologici e l'interconnessione devono essere mantenuti per tutto il periodo di fruizione del beneficio fiscale. Pertanto, ai fini dei successivi controlli, l'impresa dovrà documentare, “*attraverso un'adeguata e sistematica reportistica*”, il mantenimento delle caratteristiche tecnologiche e di interconnessione per tutto il periodo di fruizione dell'agevolazione³⁰.

Interconnessione tardiva (condizioni oggettive)

Nella risposta ad interpello n. 71/2022, l'Agenzia, ribadendo che l'interconnessione tardiva fa solo slittare la fruizione del beneficio fiscale, sottolinea che “*(...) la tardiva interconnessione deve dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente*”.

Caratteristiche del credito d'imposta

Al credito d'imposta non si applicano:

- né il limite annuale di 250.000 euro previsto per la compensazione dei crediti d'imposta indicati nel quadro RU³¹;
- né il limite annuale³² previsto per le compensazioni orizzontali con modello F24³³;

²⁹ Vd. anche circolare n. 9/2021, par. 5.4 e risposta interpello n. 71/2022.

³⁰ Vd. risposta interpello n. 956-1660/2018 per il caso dell'interruzione dell'interconnessione.

³¹ Art. 1, comma 53, della Legge n. 244/2007.

³² Tale limite, a seguito dell'emergenza epidemiologica, è stato elevato da 700.000 euro a 1 milione di euro per il 2020 e a 2 milioni di euro per il 2021. Con la Legge di bilancio 2022 (art. 1, comma 72) l'innalzamento a 2 milioni di euro è stato messo a regime.

³³ Art. 34 della Legge n. 388/2000.

- né il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a 1.500 euro³⁴.

Inoltre, il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP e non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi (art. 61, TUIR) e dei componenti negativi di reddito (art. 109, comma 5, TUIR). Sebbene la norma non lo preveda espressamente³⁵, il credito d'imposta beni strumentali può essere ceduto o trasferito all'interno del consolidato fiscale (risposta ad interpello n. 508/2021).

Il credito d'imposta beni strumentali deve essere indicato nel quadro RU della dichiarazione dei redditi, ma può essere utilizzato prima della presentazione della stessa. Infatti, l'obbligo della preventiva presentazione della dichiarazione (DL n. 124/2019, art. 3, comma 1) riguarda esclusivamente i crediti Iva, i crediti relativi alle imposte sui redditi e all'IRAP d'importo superiore a 5.000 euro. Inoltre, poiché il credito d'imposta in questione ha una natura agevolativa, non occorre apporre sulla dichiarazione il visto di conformità. Si ricorda, infine, che tale credito, essendo una misura generale, non deve essere indicato nel quadro RS degli aiuti di Stato.

Società di persone e trasferimento del credito ai soci

Il credito d'imposta può essere attribuito ai soci di società di persone in proporzione alle quote di partecipazione agli utili (in tal senso risposta a interpello n. 85/2020 e circolare n. 9/2021 par. 5.6.3).

Tale attribuzione deve risultare dalla dichiarazione dei redditi della società che indica, nel quadro RU della dichiarazione relativa all'anno di realizzazione degli investimenti, l'ammontare spettante, quello eventualmente già utilizzato e quello residuo da riportare nella successiva dichiarazione al netto dell'ammontare attribuito ai propri soci, anch'esso da indicare in apposito rigo. I soci, a loro volta, indicano nella propria dichiarazione la quota di credito ricevuta, al fine di utilizzarla in compensazione.

Cumulabilità

Il credito d'imposta beni strumentali 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”* (Legge di bilancio 2021, art. 1, comma 1059)³⁶.

Dal tenore letterale della norma – come sottolineato dall'Agenzia nella circolare n. 9/2021 – si evince, quindi, che questa agevolazione è cumulabile con altre misure di favore (fiscali e non) insistenti sugli stessi costi ammissibili al credito d'imposta, purché il cumulo:

³⁴ Art. 31 del DL n. 78/2010.

³⁵ Il divieto di cessione nel consolidato, invece, è espressamente previsto dalla disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2020 (Legge n. 160/2019, art. 1, comma 191).

³⁶ Analogo principio è contenuto nella Legge di bilancio 2020 (art. 1, comma 192).

- sia ammesso dalle discipline che regolano le altre misure agevolative³⁷,
- non comporti il superamento del costo sostenuto, considerata anche la non concorrenza del credito d'imposta alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP.

Nella circolare n. 9/2021 l'Agenzia descrive il procedimento da seguire per verificare il rispetto del limite rappresentato dal costo sostenuto. In pratica occorre:

- individuare i costi relativi ai beni oggetto di investimento ammissibili a entrambe le discipline agevolative;
- assumere, quali costi agevolabili ai fini del credito d'imposta, l'importo complessivo dei costi ammissibili, al lordo dei contributi correlati;
- calcolare il credito d'imposta teoricamente spettante e sommarlo all'importo degli altri incentivi pubblici concessi sui medesimi investimenti e al risparmio fiscale derivante dalla non concorrenza del credito d'imposta alla formazione del reddito e della base imponibile IRAP;
- verificare che il risultato della precedente somma non risulti superiore al 100% del "costo sostenuto" ovvero sia all'ammontare complessivo dei costi ammissibili.

Se il risultato della somma risulta minore o uguale al costo agevolabile, è possibile beneficiare del credito d'imposta per il suo intero importo. Se invece il risultato della supera il costo, il contribuente dovrà ridurre corrispondentemente il credito d'imposta spettante.

Il Piano Transizione 4.0 e il PNRR

Come ribadito dall'Agenzia delle Entrate nella risoluzione n. 68/2021, i crediti d'imposta previsti dal Piano Transizione 4.0 saranno finanziati con le risorse del Piano nazionale di ripresa e resilienza (PNRR), nell'ambito della misura "Investimento 1: Transizione 4.0 (M1C2-1)"³⁸.

Si tratta, in particolare, delle seguenti agevolazioni:

- credito d'imposta beni materiali 4.0, immateriali 4.0 e immateriali "ordinari" (Legge n. 160/2019, art. 1, commi 189-190; Legge n. 178/2020, art. 1, commi 1054 - 1058);
- credito d'imposta R&S, Innovazione tecnologica e altre attività innovative (Legge n. 160/2019, art. 1, commi 198-209);
- credito d'imposta formazione 4.0 (Legge n. 205/2017, art. 1, commi 46-56; Legge n. 145/2018, art. 1, commi 78-81).

³⁷ Questo principio era stato già affermato dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 4/2017 sul super/iper ammortamento e nelle risposte ad interpello n. 360/2020 e n. 75/2021.

³⁸ Decisione di esecuzione del Consiglio ECOFIN del 13 luglio 2021, recante l'approvazione della valutazione del Piano per la ripresa e resilienza dell'Italia.

Il monitoraggio della spesa riconducibile a tali misure avverrà mediante i codici tributo del modello F24 (già pubblicati con apposite risoluzioni) e mediante l'esposizione dei relativi dati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi (con le modalità già descritte nelle istruzioni al modello Redditi).

L'Agenzia, inoltre, ha precisato che:

- i crediti d'imposta per i beni materiali "ordinari" (Legge n. 160/2019, art. 1, comma 188; Legge n. 178/2020, art. 1, commi 1054-1055) e quelli per gli investimenti in R&S nel Mezzogiorno e nelle regioni terremotate del Centro Italia (DL n. 34/2020, art. 244, comma 1) non saranno finanziati dal PNRR;
- i crediti d'imposta per la RS&I e per la formazione 4.0 saranno finanziati dal PNRR solo con riferimento agli investimenti effettuati a partire dall'anno d'imposta 2021.

Chiarimenti del Mef

A seguito dell'adozione del Piano Nazionale di ripresa e resilienza, il Mef ha diramato due circolari che contengono alcune importanti precisazioni sulla questione della cumulabilità.

Nella circolare n. 21 del 14 ottobre 2021³⁹, destinata alle Amministrazioni Centrali dello Stato titolari di interventi previsti nel PNRR, il Mef ha affermato - con riferimento alle misure del PNRR - la necessità di rispettare il cosiddetto "divieto di doppio finanziamento" previsto dal Reg. UE n. 241/2021 contenente il dispositivo per la ripresa e la resilienza. In particolare, il Mef ha affermato la necessità di evitare *"una duplicazione del finanziamento degli stessi costi da parte del dispositivo e di altri programmi dell'Unione, nonché con risorse ordinarie da Bilancio statale"*.

In alcuni articoli pubblicati sulla stampa specializzata, questa istruzione è stata erroneamente interpretata come un divieto di cumulo tra le misure finanziate con le risorse del PNRR e altre agevolazioni, di qualsiasi natura, anche se finanziate con risorse statali.

Con la circolare n. 33 del 31 dicembre 2021 il Mef ha definitivamente sciolto i dubbi interpretativi sulla cumulabilità, precisando che il "divieto di doppio finanziamento", previsto dal Reg. UE n. 241/2021, non va inteso come "divieto di cumulo" tra le diverse misure agevolative.

Si tratta, infatti, di due principi distinti e non sovrapponibili:

- il "divieto di doppio finanziamento" prevede che il costo relativo ad un investimento non possa essere rimborsato due volte mediante risorse pubbliche anche di diversa natura;

³⁹ Vd. Istruzioni tecniche alla circolare.

- il concetto di “cumulo”, viceversa, si riferisce alla possibilità di combinare - con riferimento a uno stesso investimento - varie tipologie di agevolazioni che vengono quindi cumulate a copertura di diverse quote parti del relativo costo.

Ne deriva che - in relazione ad uno stesso investimento - è possibile cumulare diverse forme di incentivo pubblico, a condizione però che non vadano a coprire lo stesso costo (divieto di doppio finanziamento).

La circolare del Mef riporta anche un esempio. Se una misura del PNRR copre il 40% del costo di un bene, la restante quota del 60% (o una parte di essa) può essere finanziata mediante altre misure agevolative, purché si rispettino le disposizioni di cumulo di volta in volta applicabili e, complessivamente, non si superi il 100% del costo. In caso di superamento di tale limite, infatti, una parte del costo verrebbe finanziata due volte e pertanto verrebbe violato il divieto di doppio finanziamento.

In linea generale, quindi, tutte le misure finanziate dal PNRR - comprese quelle del Piano Transizione 4.0 - possono essere cumulate con altre agevolazioni, sempreché siano rispettati i limiti previsti dalla normativa nazionale ed europea e purché il cumulo non comporti il superamento del costo.

Con riferimento al credito d'imposta beni strumentali si ritengono pertanto confermate le regole di cumulo già precisate dall'Agenzia delle Entrate nella circolare n. 9 /2021⁴⁰ e sopra riportate.

Crediti d'imposta Transizione 4.0 – Finanziamento con PNRR

Agevolazione	Finanziamento con PNRR	Codice tributo
Credito d'imposta beni materiali 4.0 (all. A, Legge n. 232/2016) – Legge n. 160/2019	Sì	6933 (ris. 3/2021)
Credito d'imposta beni immateriali 4.0 (all. B, Legge n. 232/2016) – Legge n. 160/2019	Sì	6934 (ris. 3/2021)
Credito d'imposta beni materiali “ordinari” – Legge n. 160/2019	No	6932 (ris. 3/2021)
Credito d'imposta beni materiali 4.0 (all. A, Legge n. 232/2016) – Legge n. 178/2020	Sì	6936 (ris. 3/2021)
Credito d'imposta beni immateriali 4.0 (all. B, Legge n. 232/2016) – Legge n. 178/2020	Sì	6937 (ris. 3/2021)

⁴⁰ Sul cumulo si segnalano le risposte agli interpelli n. 360/2020, n. 75/2021, n. 157/2021, n. 508/2021 e n. 600/2021.

Credito d'imposta beni materiali e immateriali "ordinari" – Legge n. 178/2020	Si (solo beni "ordinari" immateriali)	6935 (ris. 3/2021)
Credito d'imposta R&S, Innovazione tecnologica e altre attività innovative – Legge n. 160/2019	Si (a partire dal 2021)	6938 (ris.13/2021)
Credito d'imposta R&S – Maggiorazione per le regioni del Mezzogiorno – DL n. 34/2020, art. 244, co. 1	No	6939 (ris.13/2021)
Credito d'imposta R&S – Maggiorazione per le regioni terremotate del Centro Italia – DL n. 34/2020, art. 244, co. 1	No	6940 (ris.13/2021)
Credito d'imposta per la formazione 4.0 – Legge n. 205/2017, Legge n. 145/2018	Si (a partire dal 2021)	6897 (ris. 6/2019)

Adempimenti documentali

I soggetti beneficiari del credito d'imposta devono conservare, pena la decadenza dall'agevolazione, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

Indicazione in fattura della norma agevolativa

Le fatture (sia d'acconto che di saldo) e gli altri documenti⁴¹ relativi all'acquisizione dei beni agevolati (sia "ordinari" sia "Industria 4.0") devono contenere l'espreso riferimento alle disposizioni agevolative applicabili:

- art. 1, commi da 1054 a 1058 ter, Legge n. 178/2020 per gli investimenti effettuati nell'ambito della disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2021, post Legge di bilancio 2022⁴²;
- art. 1, commi da 1054 a 1058, Legge n. 178/2020 per gli investimenti effettuati nell'ambito della disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2021, ante Legge di bilancio 2022;
- art. 1, commi da 184 a 194, Legge n. 160/2019 per gli investimenti effettuati nell'ambito della disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2020⁴³.

⁴¹ In attesa che l'Amministrazione finanziaria chiarisca cosa debba intendersi per "altri documenti", si ritiene opportuno inserire il riferimento normativo anche, a titolo esemplificativo, negli ordini, nei contratti, nei bonifici, nei documenti di trasporto (vd. risposta a interpello n. 270/2022).

⁴² Legge n. 178/2020, art. 1, comma 1062. Prima che entrasse in vigore la Legge di bilancio 2022, i beni agevolabili ai sensi della Legge di bilancio 2021 (Legge n. 178/2020) erano ricompresi nei commi 1054 – 1058 dell'art. 1. La Legge di bilancio 2022, prorogando l'agevolazione fino al 2025, ha inserito i nuovi commi 1057 bis (investimenti in beni materiali 4.0 effettuati nel 2023 - 2025), 1058 bis e 1058 ter (investimenti in beni immateriali 4.0 effettuati nel 2024 – 2025).

⁴³ Legge n. 160/2019, art. 1, comma 195.

L'Agenzia delle Entrate, nelle risposte agli interpelli n. 438 e n. 439 del 5 ottobre 2020, ha precisato che la fattura sprovvista del riferimento normativo non è considerata documentazione idonea e determina, in sede di controllo, la revoca dell'agevolazione.

In caso di documenti già emessi, che siano sprovvisti della corretta indicazione normativa, è possibile procedere alla loro regolarizzazione, prima che inizino le attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria, secondo le modalità indicate dall'Agenzia delle Entrate nelle risposte sopra citate.

In particolare, nel caso di fatture cartacee, l'acquirente riporta il riferimento alle norme agevolative sull'originale di ogni fattura, sia di acconto che di saldo, con scrittura indelebile, anche mediante l'utilizzo di un apposito timbro. Nel caso di fatture elettroniche, l'acquirente può stampare la fattura apponendovi in modo indelebile il riferimento normativo e conservarla ai sensi dell'art. 39 del DPR n. 633/72 oppure, in alternativa, può realizzare un'integrazione elettronica, da unire alla fattura originale e conservare insieme alla stessa, e inviare tale documento sottoforma di autofattura allo SDI secondo le modalità previste per l'inversione contabile (circolare n. 14/2019).

Perizia, attestato di conformità, autodichiarazione

Per gli investimenti in beni "Industria 4.0", le imprese devono acquisire un'apposita documentazione attestante che i beni hanno le caratteristiche tecniche per essere inclusi negli allegati A o B della Legge n. 232/2016 e che sono «interconnessi».

Per i beni di costo unitario superiore a 300.000 euro, è necessario produrre una perizia asseverata⁴⁴, 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. Tali documenti devono attestare che i beni hanno caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Con riferimento al settore agricolo, il Decreto Sostegni ter⁴⁵ ha stabilito che la perizia tecnica può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato.

Per i beni di costo unitario non superiore a 300.000 euro, l'impresa può produrre, anziché la perizia asseverata o l'attestato di conformità, una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR n. 445/2000.

⁴⁴ La disciplina contenuta nella Legge di bilancio 2020 prevede una perizia semplice anziché asseverata. Si ricorda che nella perizia semplice il professionista attesta una situazione di fatto, mentre nella perizia asseverata fa un'assunzione di responsabilità in ordine alla certezza e alla veridicità di quanto da lui sottoscritto, rispondendo penalmente per eventuali falsi ideologici, oltre che materiali.

⁴⁵ Art. 10 ter del DL n. 4/2022, convertito nella Legge n. 25/2022.

Comunicazione al Mise

Le imprese che beneficiano del credito d'imposta per i beni "Industria 4.0" degli allegati A e B effettuano una comunicazione al Ministero dello sviluppo economico, utilizzando l'apposito modello pubblicato con il Decreto direttoriale del 6 ottobre 2021.

Il modello, firmato digitalmente dal rappresentante legale dell'impresa, va trasmesso all'indirizzo benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it.

Per gli investimenti rientranti nell'ambito di applicazione della Legge di bilancio 2020 (Legge n. 160/2019), il modello andava trasmesso entro il 31.12.2021. Per gli investimenti che invece ricadono nell'ambito di applicazione della Legge di bilancio 2021 (Legge n. 178/2020), il modello va trasmesso entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti e pertanto:

- per gli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2020, l'invio andava effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2020 e quindi entro il 30.11.2021;
- per gli investimenti effettuati nel 2021, l'invio va fatto entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2021 ossia entro il 30.11.2022;
- per gli investimenti effettuati nel 2022, l'invio andrà effettuato entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al 2022 (30.11.2023) e così via per gli investimenti effettuati negli anni successivi.

L'invio del modello di comunicazione non costituisce presupposto per l'applicazione del credito d'imposta e i dati in esso indicati sono acquisiti dal Mise al solo fine di valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative.

L'eventuale mancato invio del modello non determina comunque effetti in sede di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria della corretta applicazione della disciplina agevolativa.

Norma agevolativa	Termine di invio del modello ("soggetti solari")	
Legge di bilancio 2020 (Legge n. 160/2019)	31.12.2021	
Legge di bilancio 2021 (Legge n. 178/2020)	Investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2020	30.11.2021
	Investimenti effettuati nel 2021	30.11.2022
	Investimenti effettuati nel 2022	30.11.2023
	ecc.	

Recapture

La disciplina del credito d'imposta beni strumentali prevede una disposizione antielusiva che ha la finalità di escludere dall'agevolazione gli investimenti a carattere temporaneo, realizzati al solo fine di fruire del credito d'imposta. Questa disposizione si concretizza nel cosiddetto meccanismo di "recapture" – vale a dire restituzione dell'agevolazione – che si applica nel caso in cui il bene non viene mantenuto nell'economia dell'impresa per un periodo minimo, cosiddetto "periodo di sorveglianza"⁴⁶.

Il "recapture" scatta se l'impresa, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione del bene o di interconnessione, cede a titolo oneroso il bene agevolato (sia ordinario sia 4.0) o lo trasferisce a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto⁴⁷. In tali circostanze:

- il credito d'imposta deve essere corrispondentemente ridotto, escludendo dalla base di calcolo dell'agevolazione il costo del bene ceduto o trasferito,
- il maggior credito eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere riversato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi relativa al periodo d'imposta nel quale si sono verificate la cessione a titolo oneroso o la destinazione all'estero, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Il meccanismo del recapture riguarda sia i beni ordinari sia i beni 4.0.

Ipotesi di disapplicazione del recapture

In caso di beni materiali 4.0 (allegato A), l'impresa non è soggetta al meccanismo del recapture (e non deve quindi ricalcolare/riversare il credito d'imposta), se effettua un "investimento sostitutivo", ossia se:

- sostituisce il bene ceduto o destinato all'estero con un altro bene tecnologicamente equivalente o superiore,
- attesta l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione con le stesse modalità previste per l'investimento originario (perizia, attestato di conformità o dichiarazione del rappresentante legale, vd. sopra)⁴⁸.

⁴⁶ Circolare n. 9/2021, par. 7.1.

⁴⁷ Il recapture scatta, quindi, se il soggetto beneficiario estromette volontariamente (e anticipatamente rispetto ai tempi minimi previsti) i beni agevolati dal regime d'impresa o dall'esercizio dell'arte o professione. Pertanto, nel caso di furto del bene oggetto di investimento, comprovato dalla relativa denuncia alle autorità competenti, la fuoriuscita del bene dal regime d'impresa o dall'esercizio dell'arte o professione, proprio perché indipendente dalla volontà del beneficiario, non comporta l'applicazione del recapture e quindi la rideterminazione dell'agevolazione (circolare n. 9/2021, par. 7.2).

⁴⁸ Si tratta delle regole sui cosiddetti "investimenti sostitutivi" già previste dalla disciplina dell'iperammortamento (Legge n. 205/2017, art. 1, commi 35 e 36).

Le due condizioni sopra riportate (sostituzione e attestazione) devono verificarsi nello stesso periodo di cessione o trasferimento del bene. Se il nuovo bene ha un costo inferiore a quello del bene ceduto o trasferito, il credito d'imposta originariamente calcolato deve essere ridotto.

Il meccanismo di recapture non si applica, inoltre, nel caso in cui il bene sia solo momentaneamente delocalizzato all'estero, rimanendo di appartenenza della struttura produttiva italiana sotto il profilo organizzativo, economico e gestionale (vd. risposte agli interpelli n. 14/2020, n. 259/2021, n. 829/2021).

Recapture e leasing

In caso di beni acquisiti mediante leasing, il mancato esercizio del diritto di riscatto così come la cessione del contratto di leasing durante il "periodo di sorveglianza" sono assimilabili alle fattispecie di cessione a titolo oneroso e di delocalizzazione dei beni acquisiti in proprietà⁴⁹. In tali ipotesi occorre, quindi, ridurre il credito d'imposta, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo che per il leasing è rappresentato dal costo sostenuto dalla società di leasing per l'acquisto del bene.

Il credito d'imposta non va invece rideterminato se, nel periodo di sorveglianza, il bene acquisito in proprietà in seguito al riscatto viene successivamente ceduto a una società di leasing nel contesto di un'operazione di sale and lease back (circolare n. 9/2021, par. 7.2). Anche per i beni acquisiti mediante leasing, trovano applicazione, in quanto compatibili, le disposizioni sugli "investimenti sostitutivi" (disapplicazione del recapture in caso di sostituzione del bene 4.0 con un altro tecnologicamente equivalente o superiore e relativa attestazione).

Il recapture nella Legge di bilancio 2020

Il meccanismo del recapture è previsto anche nella Legge di bilancio 2020 (art. 1, comma 193, della Legge n. 160/2019) ed è analogo a quello contemplato dalla Legge di bilancio 2021⁵⁰.

⁴⁹ Vd. anche Circolare di Assilea del 30.9.2021 che ritiene ragionevole effettuare la seguente distinzione: 1) per i contratti di leasing che prevedono l'opzione di riscatto al terzo o al quarto anno, il mancato esercizio del riscatto al termine della locazione finanziaria non dovrebbe determinare alcun recapture poiché, in questo caso, i beni agevolati sono rimasti nell'economia dell'impresa per tutta la durata del periodo di sorveglianza; 2) al contrario, per i contratti di leasing che prevedono - ad esempio - l'opzione di riscatto alla fine del primo anno o a metà del secondo, il mancato esercizio del riscatto dovrebbe determinare il recapture del credito poiché, in questo caso, i beni agevolati non sono rimasti nell'economia dell'impresa per tutta la durata del periodo di sorveglianza. In sostanza secondo Assilea il recapture dovrebbe interessare solo quei contratti - molto brevi - che prevedono l'esercizio del riscatto nel periodo di sorveglianza. Sul punto occorre un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

⁵⁰ L'art. 1, comma 193, della Legge di bilancio 2020 prevede l'applicazione del recapture se il bene viene ceduto o delocalizzato entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di "effettuazione dell'investimento". L'Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2020, ha precisato che il riferimento letterale alla "effettuazione dell'investimento", anziché all'entrata in

Il recapture nell'iper ammortamento

Il recapture previsto dalla disciplina dell'iper ammortamento è declinato con regole diverse da quelle sopra viste per il credito d'imposta beni strumentali.

È stato il DL n. 87/2018, c.d. "Decreto Dignità"⁵¹, a introdurre l'obbligo di restituzione dell'iper ammortamento fruito nel caso in cui, durante il periodo di fruizione dell'agevolazione, il bene agevolato venga ceduto a titolo oneroso o destinato a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa. Nell'ambito dell'iper ammortamento, il recapture si applica solo agli investimenti in beni materiali 4.0 (Allegato A della Legge n. 232/2016), effettuati successivamente al 14 luglio 2018, ossia successivamente alla data di entrata in vigore del DL n. 87/2018.

In caso di beni acquisiti con contratto di leasing, la cessione del bene durante il periodo di fruizione dell'iper ammortamento fa scattare il recapture, analogamente a quanto avviene per i beni acquistati in proprietà. Il periodo sorveglianza per i beni in leasing coincide con il "teorico" periodo di fruizione dell'iper ammortamento, calcolato – come avviene per l'acquisto in proprietà - mediante l'applicazione del coefficiente previsto dal Decreto 31 dicembre 1988 (risposta ad interpello n. 826/2021).

Il recupero delle maggiorazioni complessivamente dedotte nei precedenti periodi d'imposta avviene, in un'unica soluzione e senza applicazione di sanzioni e interessi, attraverso una variazione in aumento da effettuare nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione o la delocalizzazione del bene agevolato.

Il recapture non opera nel caso di investimenti sostitutivi, ossia se il bene 4.0 ceduto (o delocalizzato) viene sostituito con un altro bene tecnologicamente equivalente o superiore e se l'effettuazione del nuovo investimento viene attestata con le modalità previste dalla disciplina agevolativa dell'iper ammortamento (perizia, attestato di conformità o dichiarazione del rappresentante legale)⁵².

Recapture e operazioni straordinarie

Con riferimento ai beni che vengono trasferiti nell'ambito di operazioni di conferimento o cessione d'azienda, l'Agenzia delle Entrate nella circ. 9/2021 (par. 5.6) ha ribadito quanto già affermato nella circolare n. 8/2019 (par. 2.3). In sostanza, in tali circostanze, l'avente causa (soggetto conferitario o cessionario) continua a fruire del credito d'imposta maturato in capo al dante causa (soggetto conferente o cedente), secondo le regole

funzione o all'interconnessione, cui si ricollega il perfezionamento del diritto al credito d'imposta, deve imputarsi a un mero difetto di coordinamento formale. Pertanto, l'Agenzia ha affermato che, nonostante la formulazione letterale della norma, il periodo di sorveglianza decorre dall'entrata in funzione o interconnessione del bene.

⁵¹ DL n. 87/2018, art. 7. Circolare n. 8/2019, par. 2.3.

⁵² Si tratta delle disposizioni sui cosiddetti "investimenti sostitutivi" (Legge n. 205/2017, art. 1, commi 35 e 36).

originariamente determinate in capo a quest'ultimo e non trova, quindi, applicazione il meccanismo del recapture che scatta solo in caso di cessione del singolo bene.

Resta ferma la possibilità di trasferire la titolarità del credito d'imposta nei casi in cui specifiche norme giuridiche prevedono, al verificarsi dell'operazione straordinaria, una confusione di diritti e obblighi dei diversi soggetti giuridici interessati come, ad esempio, nei casi di fusione (circ. 38/2002) e scissione (ris. 143/2003).

Recapture – Riepilogo

	Iper ammortamento	Credito d'imposta beni strumentali
<i>Quando si applica il recapture</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Cessione del bene a titolo oneroso - Destinazione del bene a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti alla stessa impresa ("delocalizzazione") 	
<i>Beni soggetti a recapture</i>	Solo i beni materiali 4.0 (allegato A, Legge n. 232/2016) acquisiti dopo il 14 luglio 2018	Tutti i beni agevolabili (ordinari e 4.0)
<i>Periodo di sorveglianza</i>	Coincide con il periodo di fruizione dell'iper ammortamento (calcolato applicando i coefficienti del Decreto 31.12.1988, anche in caso di leasing)	Dall'entrata in funzione /interconnessione del bene fino al 31 dicembre del secondo anno successivo
<i>Modalità di restituzione dell'agevolazione</i>	L'iper ammortamento fruito deve essere restituito in un'unica soluzione e senza applicazione di sanzioni e interessi, attraverso una variazione in aumento da effettuare nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è avvenuta la cessione o la delocalizzazione del bene agevolato	Il maggior credito eventualmente già compensato deve essere riversato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verifica la cessione (o delocalizzazione), senza applicazione di sanzioni e interessi
<i>Ipotesi di disapplicazione del recapture</i>	<ul style="list-style-type: none"> - Sostituzione del bene 4.0 ceduto (o delocalizzato) con un altro tecnologicamente equivalente o superiore (Legge n. 205/2017, art. 1, commi 35 e 36) - Momentanea delocalizzazione all'estero (vd. risposte agli interpelli n. 14/2020, 259/2021, 829/2021) 	

Allegato A, Legge n. 232/2016 - Beni funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»

Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti:

- macchine utensili per asportazione,
- macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, waterjet, fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici,
- macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime
- macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali,
- macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura, macchine per il confezionamento e l'imballaggio,
- macchine utensili di de-produzione e riconfezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (ad esempio macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico),
- robot, robot collaborativi e sistemi multi-robot,
- macchine utensili e sistemi per il conferimento o la modifica delle caratteristiche superficiali dei prodotti o la funzionalizzazione delle superfici,
- macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale,
- macchine, anche motrici e operatrici, strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi, dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati, AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi (ad esempio RFID, visori e sistemi di visione e mecatronici),
- magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica.

Tutte le macchine sopra citate devono essere dotate delle seguenti caratteristiche:

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

Inoltre, tutte le macchine sopra citate devono essere dotate di almeno due tra le seguenti 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 e dei parametri di processo mediante opportuni set di sensori e ad attività 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),

Costituiscono inoltre beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese secondo il modello "Industria 4.0" i seguenti:

- dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti.

Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità:

- sistemi di misura a coordinate e no (a contatto, non a contatto, multi-sensore o basati su tomografia computerizzata tridimensionale) e relativa strumentazione per la verifica dei requisiti micro e macro geometrici di prodotto per qualunque livello di scala dimensionale (dalla larga scala alla scala micro-metrica o nano-metrica) al fine di assicurare e tracciare la qualità del prodotto e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica,
- altri sistemi di monitoraggio in process per assicurare e tracciare la qualità del prodotto o del processo produttivo e che consentono di qualificare i processi di produzione in maniera documentabile e connessa al sistema informativo di fabbrica,
- sistemi per l'ispezione e la caratterizzazione dei materiali (ad esempio macchine di prova materiali, macchine per il collaudo dei prodotti realizzati, sistemi per prove o collaudi non distruttivi, tomografia) in grado di verificare le caratteristiche dei materiali in ingresso o in uscita al processo e che vanno a costituire il prodotto risultante a livello macro (ad esempio caratteristiche meccaniche) o micro (ad esempio porosità, inclusioni) e di generare opportuni report di collaudo da inserire nel sistema informativo aziendale,
- dispositivi intelligenti per il test delle polveri metalliche e sistemi di monitoraggio in continuo che consentono di qualificare i processi di produzione mediante tecnologie additive,
- sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti (ad esempio RFID - Radio Frequency Identification),
- sistemi di monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine (ad esempio forze, coppia e potenza di lavorazione; usura tridimensionale degli utensili a bordo macchina; stato di componenti o sotto-insieme delle macchine) e

dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud,

- strumenti e dispositivi per l'etichettatura, l'identificazione o la marcatura automatica dei prodotti, con collegamento con il codice e la matricola del prodotto stesso in modo da consentire ai manutentori di monitorare la costanza delle prestazioni dei prodotti nel tempo e di agire sul processo di progettazione dei futuri prodotti in maniera sinergica, consentendo il richiamo di prodotti difettosi o dannosi,
- componenti, sistemi e soluzioni intelligenti per la gestione, l'utilizzo efficiente e il monitoraggio dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni,
- filtri e sistemi di trattamento e recupero di acqua, aria, olio, sostanze chimiche, polveri con sistemi di segnalazione dell'efficienza filtrante e della presenza di anomalie o sostanze aliene al processo o pericolose, integrate con il sistema di fabbrica e in grado di avvisare gli operatori e/o di fermare le attività di macchine e impianti.

Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0»:

- banchi e postazioni di lavoro dotati di soluzioni ergonomiche in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio caratteristiche biometriche, età, presenza di disabilità),
- sistemi per il sollevamento/traslazione di parti pesanti o oggetti esposti ad alte temperature in grado di agevolare in maniera intelligente/robotizzata/interattiva il compito dell'operatore,
- dispositivi wearable, apparecchiature di comunicazione tra operatore/ operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e virtual reality,
- interfacce uomo-macchina (HMI) intelligenti che coadiuvano l'operatore a fini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica.

Allegato B, Legge n. 232/2016 - Beni immateriali (software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni) connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»

- Software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione, definizione/qualificazione delle prestazioni e produzione di manufatti in materiali non convenzionali o ad alte prestazioni, in grado di permettere la progettazione, la modellazione 3D, la simulazione, la sperimentazione, la prototipazione e la verifica simultanea del processo produttivo, del prodotto e delle sue caratteristiche (funzionali e di impatto ambientale) e/o l'archiviazione digitale e integrata nel sistema informativo aziendale delle informazioni relative al ciclo di vita del prodotto (sistemi EDM, PDM, PLM, Big Data Analytics),
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione e la ri-progettazione dei sistemi produttivi che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di supporto alle decisioni in grado di interpretare dati analizzati dal campo e visualizzare agli operatori in linea specifiche azioni per migliorare la qualità del prodotto e l'efficienza del sistema di produzione,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della produzione con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio, come la logistica di fabbrica e la manutenzione (quali ad esempio sistemi di comunicazione intra-fabbrica, bus di campo/ fieldbus, sistemi SCADA, sistemi MES, sistemi CMMS, soluzioni innovative con caratteristiche riconducibili ai paradigmi dell'IoT e/o del cloud computing),
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il monitoraggio e controllo delle condizioni di lavoro delle macchine e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni cloud,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di realtà virtuale per lo studio realistico di componenti e operazioni (ad esempio di assemblaggio), sia in contesti immersivi o solo visuali,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di reverse modeling and engineering per la ricostruzione virtuale di contesti reali,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti (Industrial Internet of Things) grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per il dispatching delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della qualità a livello di sistema produttivo e dei relativi processi,

- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'accesso a un insieme virtualizzato, condiviso e configurabile di risorse a supporto di processi produttivi e di gestione della produzione e/o della supply chain (cloud computing),
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per industrial analytics dedicati al trattamento ed all'elaborazione dei big data provenienti dalla sensoristica IoT applicata in ambito industriale (Data Analytics & Visualization, Simulation e Forecasting),
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di artificial intelligence & machine learning che consentono alle macchine di mostrare un'abilità e/o attività intelligente in campi specifici a garanzia della qualità del processo produttivo e del funzionamento affidabile del macchinario e/o dell'impianto,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la produzione automatizzata e intelligente, caratterizzata da elevata capacità cognitiva, interazione e adattamento al contesto, autoapprendimento e riconfigurabilità (cybersystem),
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'utilizzo lungo le linee produttive di robot, robot collaborativi e macchine intelligenti per la sicurezza e la salute dei lavoratori, la qualità dei prodotti finali e la manutenzione predittiva,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della realtà aumentata tramite wearable device,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per dispositivi e nuove interfacce tra uomo e macchina che consentano l'acquisizione, la veicolazione e l'elaborazione di informazioni in formato vocale, visuale e tattile,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'intelligenza degli impianti che garantiscano meccanismi di efficienza energetica e di decentralizzazione in cui la produzione e/o lo stoccaggio di energia possono essere anche demandate (almeno parzialmente) alla fabbrica,
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni per la protezione di reti, dati, programmi, macchine e impianti da attacchi, danni e accessi non autorizzati (cybersecurity),
- software, sistemi, piattaforme e applicazioni di virtual industrialization che, simulando virtualmente il nuovo ambiente e caricando le informazioni sui sistemi cyberfisici al termine di tutte le verifiche, consentono di evitare ore di test e di fermi macchina lungo le linee produttive reali,
- sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;
software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio (comunicazione intra-fabbrica, fabbrica-campo con integrazione telematica dei dispositivi on-field e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi on-field).