

Roma

00187|Piazza dei Santi Apostoli 66
Tel. +39 06 88803800
segreteria.roma@leoassociati.it

Milano

20129|Viale Bianca Maria 24
Tel. +39 02 087246000
segreteria.milano@leoassociati.it

Trento

38121|Viale del Brennero 139
Tel. +39 04 611412179
segreteria.trento@leoassociati.it



L'inquadramento generale dei crediti d'imposta e gli aspetti problematici della rivalutazione dei beni immateriali delle imprese

Prof. Avv. Maurizio Leo

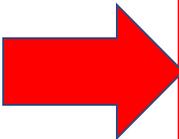
29 aprile 2021

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



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

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



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

L'oggetto dell'agevolazione*

Investimenti agevolabili

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

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

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

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

N.B.². → E' confermato che l'investimento, per essere agevolabile, deve essere destinato a **strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato**.

L'oggetto dell'agevolazione – i beni esclusi

Beni esclusi

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

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

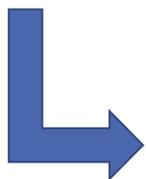
I fabbricati e le costruzioni

I beni gratuitamente devolvibili dalle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento dei rifiuti.

I beni di cui all'Allegato 3 annesso alla Legge di bilancio 2017 (*ex multis*, materiale rotabile, ferroviario e tramviario, vagoni letto, condutture per stabilimenti termali etc.)

I soggetti ammessi al credito d'imposta

- Il beneficio spetta a **tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato**, incluse le **stabili organizzazioni** di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito → L'incentivo **non** assume la natura di **aiuto di Stato**.
- **Non rileva il regime contabile** - ordinario o semplificato - adottato.
 - Continuano, pertanto, a beneficiare della misura agevolativa le imprese individuali, le società commerciali di persone e di capitali, gli enti commerciali e non commerciali (questi ultimi limitatamente all'attività commerciale esercitata) nonché le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.
- Per gli investimenti in **beni strumentali nuovi «ordinari»**, il credito d'imposta si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli **esercenti arti e professioni**.
 - La **Legge di bilancio per il 2021** ha **compreso** per tutti i soggetti quelli relativi a **beni immateriali diversi da quelli «Industria 4.0»** indicati nell'Allegato B della legge n. 232 del 2016.
- i **contribuenti in regime forfetario**, che non potevano beneficiare della maggiorazione delle quote di ammortamento e delle quote capitale dei canoni di leasing, **sono ammessi al credito d'imposta**. Tra gli altri:
 - imprese individuali e gli esercenti arti e professioni che si avvalgono del regime forfetario di cui alla l. n. 190 del 2014;
 - imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del relativo regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa di cui all'art. 5, comma 1, della legge n. 413 del 1991;
 - persone fisiche e le società semplici che esercitano l'attività agricola oltre i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR.



I soggetti esclusi dal credito d'imposta

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

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

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

Tipologia di beni	Agevolazioni precedenti	Nuovo credito d'imposta
Beni materiali strumentali "ordinari"	Super-ammortamento ex DL 34/2019 <ul style="list-style-type: none"> ❖ maggiorazione del 30%; ❖ teito massimo costi agevolabili 2,5 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ aliquota del 6%; ❖ teito massimo costi agevolabili 2 milioni.
Beni materiali strumentali Industria 4.0 (Allegato A alla L.232 del 2016)	Iper-ammortamento ex Legge bilancio 2019 <ul style="list-style-type: none"> ❖ Maggiorazione del 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; ❖ maggiorazione del 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro; ❖ maggiorazione del 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro; ❖ nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ 40% per investimenti fino a 2,5 milioni; ❖ 20% tra 2,5 e 10 milioni; ❖ Teito massimo costi agevolabili 10 milioni di euro.
Beni immateriali Industria 4.0 (Allegato B alla L. n. 232 del 2016)	Agevolazione per i soli soggetti beneficiari dell'iper-ammortamento: <ul style="list-style-type: none"> ❖ maggiorazione del 40%; ❖ nessun teito massimo ai costi agevolabili. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> ❖ aliquota del 15%; ❖ teito massimo costi agevolabili 700.000,00 euro.



Le modifiche della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni strumentali ordinari (materiali e immateriali)

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

Le modifiche della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni
strumentali nuovi
indicati nell'Allegato
A alla legge n.
232/2016

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

Le modifiche della Legge di Bilancio 2021

Investimenti in beni immateriali nuovi indicati nell'Allegato B alla legge n. 232/2016

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

Il costo agevolabile

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

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

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

Il momento di effettuazione dell'investimento

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

Il momento di effettuazione dell'investimento

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

Il momento rilevante ai fini della spettanza dell'agevolazione

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

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

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

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

- Il **credito d'imposta** spetta anche alle società in **perdita fiscale** ed è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D. Lgs. n. 241 del 1997 (compensazione orizzontale con, ad esempio, IVA, contributi, ritenute IRPEF dei dipendenti, ecc.).
- Per la fruizione di tale agevolazione **non** assume rilevanza l'**obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi** ai fini della compensazione in F24 dei crediti relativi alle imposte sui redditi di importo superiore a 5.000 euro annui, introdotto dall'art. 3 del D.L. n. 124 del 2019 (*cf.* risoluzione n. 110 del 2019 e la risposta fornita a Telefisco 2020).
- Il **credito d'imposta** in commento **non è soggetto**:
 - al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1, comma 53, della L. 244/2007);
 - al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000,00 euro (art. 34 della L. 388/2000);
 - al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro.

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

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

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

N.B. → La **legge di bilancio per il 2021** prevede che il credito d'imposta è utilizzabile in **tre quote annuali di pari importo**, a decorrere **dall'anno di entrata in funzione dei beni** per gli investimenti in beni materiali e immateriali diversi da quelli relativi a «Industria 4.0», ovvero a decorrere **dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni** per gli investimenti in beni materiali e immateriali «Industria 4.0».

Per i **soggetti** con un **volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni** di euro che effettuino **investimenti** in beni materiali «ordinari» dal 16 novembre 2020 al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta è utilizzabile **in compensazione in un'unica quota annuale**.

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

Interconnessione successiva

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

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

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

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

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

Rideterminazione del costo in caso di cessione o delocalizzazione

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

Sostituzione del bene agevolato

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

Controlli e monitoraggio (1 di 2)

- E' stato confermato che, ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono **tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio**, la **documentazione idonea** a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.
- Le **fatture** e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere una **dicitura specifica** recante il **riferimento alla disposizione agevolativa** (cfr. le **risposte ad interpelli nn. 438 e 439 del 2020**, che hanno esteso a tale ipotesi la revoca del beneficio e chiarito le modalità con cui effettuare le indicazioni in fattura).
- In relazione agli **investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B** della L. 232/2016, le imprese sono inoltre tenute a produrre una **perizia tecnica** rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato. La **Legge di bilancio per il 2021** ha stabilito che la **perizia** debba essere **asseverata e non più semplice**.

Dalla perizia deve risultare che:

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

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

Controlli e monitoraggio (2 di 2)

- La **Legge di bilancio per il 2021** ha introdotto, con riguardo alla disciplina degli investimenti in **beni Industria 4.0**, una procedura di **collaborazione tra il Ministero dello sviluppo economico (MISE) e l'Agenzia delle entrate** – secondo le modalità fissate con apposita convenzione - qualora:
 - nell'ambito delle **verifiche e dei controlli** riguardanti gli investimenti si rendano necessarie valutazioni di ordine tecnico concernenti la qualificazione e la classificazione dei beni;
 - gli **interpelli** presentati all'Agenzia delle entrate abbiano ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta relativo agli investimenti in esame.

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

Il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

- È stata prorogata agli investimenti realizzati fino al 31 dicembre 2022 la disciplina del credito d'imposta (art. 1, commi 98-108 della legge n. 208/2015) in favore delle imprese che acquisiscono, anche tramite *leasing*, beni **strumentali** nuovi (macchinari, impianti e attrezzature varie) **facenti parte di un progetto di investimento iniziale**, destinati a strutture produttive nelle "zone assistite" ubicate nelle regioni del Mezzogiorno. Si tratta di Campania, Puglia, Calabria, Sicilia, Basilicata e Sardegna, Abruzzo e Molise.
- per le Regioni Calabria, Puglia, Campania, Sicilia, Basilicata e Sardegna, la misura massima del credito d'imposta è pari:
 - i. al 45% del costo complessivo dei beni acquisiti per le piccole imprese,
 - ii. al 35% per le medie imprese,
 - iii. al 25% per le grandi imprese;
- per le Regioni Abruzzo e Molise, il credito è pari:
 - i. al 30% per le piccole imprese,
 - ii. al 20% per le medie imprese,
 - iii. al 10% per le grandi imprese.

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

- Possono beneficiare del credito d'imposta i titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla forma giuridica, dal regime contabile adottato e dalle dimensioni.
- Sono quindi escluse le imprese agricole che determinano il reddito agrario ai sensi dell'art. 32 del TUIR (risposta interpello DRE Puglia n. [917-753/2020](#))
- La quota di costo complessivo dei beni agevolabili deve essere al massimo pari, per ciascun progetto di investimento, a:
 - 3 milioni di euro per le piccole imprese;
 - 10 milioni di euro per le medie imprese;
 - 15 milioni di euro, per le grandi imprese.
- L'agevolazione è cumulabile, in relazione ai medesimi investimenti, con il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto per l'investimento (risposta interpello [360/2020](#)).

Credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno

- Il credito d'imposta è un contributo tassabile ai fini IRPEF, IRES e IRAP (circ. Agenzia delle Entrate 3.8.2016 n. 34 § 6). Nello specifico, l'incentivo ha natura di **contributo in conto impianti** (risposta interpello Agenzia Entrate 85/2020).
- Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24 (codice tributo «6869»), attraverso i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate (Entratel o Fisconline).

Il credito d'imposta è rideterminato:

- se i beni oggetto dell'agevolazione non entrano in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione;
- se, entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni sono dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione.

Per i beni acquisiti in locazione finanziaria, la rideterminazione dell'agevolazione ha effetto anche qualora non venga esercitato il diritto di riscatto.

Il credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione

Il credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione

- Viene prorogato dal 2020 al 2022 il credito d'imposta per gli investimenti in ricerca e sviluppo, in transizione ecologica, in innovazione tecnologica 4.0 e in altre attività innovative.
- La Legge di bilancio 2021 ha aumentato sia le percentuali per il calcolo del *bonus* sia il tetto delle spese agevolabili.
- Nel dettaglio, il credito d'imposta spetta, per le attività di:
 - **ricerca e sviluppo**, nella misura del 20% (prima era il 12%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 4 milioni di euro, non più 3;
 - **innovazione tecnologica**, nella misura del 10% (prima era il 6%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, non più 1,5;
 - **design e ideazione estetica**, nella misura del 10% (prima era il 6%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, non più 1,5;
 - **innovazione tecnologica** finalizzata alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0, nella misura del 15% (prima era il 10%) della relativa base di calcolo, nel limite massimo di 2 milioni di euro, non più 1,5.

Il credito d'imposta per investimenti pubblicitari

Il credito d'imposta per investimenti pubblicitari

Viene prorogato fino al 2022 il credito d'imposta per investimenti pubblicitari.

Nello specifico, per gli anni 2021 e 2022 il credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari è concesso:

a imprese, lavoratori autonomi ed enti non commerciali

→ Nella misura unica del 50% del valore degli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche in formato digitale;

→ Entro il limite massimo di 50 milioni di euro per ciascun anno.

Il credito d'imposta formazione 4.0

Il credito d'imposta Formazione 4.0

- È riconosciuto un credito d'imposta alle imprese che sostengono spese di formazione 4.0 (art. 1, commi 46-56 della L. 205/2017 e DM 4 maggio 2018, prorogato con modifiche da ultimo dalla Legge di bilancio 2020).
 - Sono ammissibili al credito d'imposta solo le spese in attività di formazione svolte per acquisire e consolidare le conoscenze delle tecnologie previste dal piano nazionale «Industria 4.0» → Tali attività devono essere applicate negli specifici ambiti elencati nell'Allegato A alla L. 205/2017.
 - Sono oggetto dell'agevolazione anche le attività di formazione *on line*, a condizione che siano rispettati i requisiti della circolare MISE n. 412088/2018).
- Il credito d'imposta per le spese sostenute nel 2021 spetta in misura differente a seconda della dimensione dell'impresa, come riportato nella seguente tabella.

Dimensione dell'impresa	Aliquota del credito d'imposta	Limite massimo annuale
Piccola impresa	50%	300.000 euro
Media impresa	40%	250.000 euro
Grande impresa	30%	250.000 euro

Altre misure agevolative

Altre misure agevolative

La Legge di Bilancio 2021 ha previsto ancora una serie di misure agevolative che hanno riguardato:

- I. Crediti d'imposta per il cinema**, elevando al 40% per cento il credito alle imprese di produzione cinematografica;
- II. Credito d'imposta per cuochi professionisti**, dipendenti o autonomi, nella misura del 40% delle spese sostenute per l'acquisto di beni strumentali;
- III. Credito d'imposta per l'e-commerce** delle reti di imprese agricole e agroalimentari, previsto nella misura del 40% per il sostegno del made in Italy;
- IV. Credito d'imposta per la promozione di competenze manageriali**, riconosciuto per le donazioni effettuate nel 2021 o 2022 sotto forma di borse di studio, finalizzate all'acquisizione di competenze manageriali.
- V. Crediti d'imposta per sistemi di filtraggio dell'acqua potabile**;
- VI. Erogazioni verso persone fisiche e nuclei familiari (bonus vacanze, bonus TV).**

**Aspetti problematici della
rivalutazione dei beni
immateriali delle imprese**

La nuova rivalutazione del Decreto Agosto (1/2)

- Il Legislatore ha introdotto, con l'art. 110 del D.L. n. 104 del 2020 (**Decreto Agosto**), convertito con modificazioni dalla legge n. 126 del 2020, la possibilità di rivalutare i beni d'impresa e le partecipazioni *ex art. 2359 c.c.*, risultanti dal bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2019, da effettuarsi nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31 dicembre 2020.

RATIO

offrire ulteriori benefici in termini di **protezione patrimoniale**, a fronte di un periodo storico caratterizzato dall'emergenza epidemiologica da Covid-19, in cui è probabile che molti bilanci relativi al 2020 saranno influenzati negativamente dalla crisi pandemica, anche con conseguente **rischio per il capitale sociale** delle stesse.

La nuova rivalutazione del Decreto Agosto (2/2)

L'istituto in commento, pur muovendosi sullo stesso piano e richiamando, in quanto compatibili, le norme della citata legge n. 342 del 2000 e le relative disposizioni attuative, ha apportato importanti e vantaggiose modifiche alla disciplina della rivalutazione dei beni d'impresa (esclusi i beni-merce) e delle partecipazioni di controllo e collegamento, **aumentandone la convenienza e il grado di flessibilità applicativa.**



Principali novità

maggior appeal

- ✓ possibilità di attribuire **rilevanza solo civilistica** alla rivalutazione (senza il pagamento di alcuna imposta sostitutiva);
- ✓ **significativa riduzione dell'aliquota dell'imposta sostitutiva** per il riconoscimento anche fiscale dei maggiori valori al **3 per cento** (per beni ammortizzabili e non);
- ✓ possibilità di **rivalutare anche singoli beni** senza dover rispettare il previgente vincolo della rivalutazione per «categorie omogenee»;
- ✓ **immediato riconoscimento degli effetti fiscali** della rivalutazione già a partire dal periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2021, ad esempio in relazione alla deduzione dell'ammortamento (dei maggiori valori).
 - ✓ per le **eventuali plusvalenze** derivanti da operazioni realizzative il maggior valore rileva, invece, dopo un periodo di moratoria triennale.

La rivalutazione dei beni immateriali

- **L'oggetto** della rivalutazione di cui all'art. 110 del Decreto Agosto è individuato tramite rimando all'**art. 10 della legge n. 342 del 2000**, a mente del quale sono rivalutabili *“i beni materiali e immateriali con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività di impresa, nonché le partecipazioni in società controllate e in società collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni...”*.
- Come chiarito nella circolare n. 14/E del 2017 dell'Agenzia delle entrate, di commento ad analoga e precedente edizione dello stesso istituto, parimenti riferita ai beni cui al citato art. 10 della legge n. 342 del 2000, la rivalutazione è tra l'altro applicabile alle *“immobilizzazioni immateriali, costituite da beni consistenti in **diritti giuridicamente tutelati**. È il caso, ad esempio, dei diritti di brevetto industriale e dei diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno, dei diritti di concessione, licenze, marchi, know-how, altri diritti simili iscritti nell'attivo del bilancio ovvero, ancorché non più iscritti in quanto interamente ammortizzati, che **siano ancora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni normative**”*.

Il riallineamento dei beni immateriali

- L'art. 1, comma 83, della **Legge di bilancio 2021**, ha poi previsto la possibilità di riallineare i valori civili e fiscali **dell'avviamento e delle altre attività immateriali** a norma dell'art. 110 del Decreto Agosto, con imposizione sostitutiva, quindi, pari al 3%.
 - Tecnicamente, la norma va ad inserire nell'art. 110 citato il nuovo comma *8-bis*, il quale specifica che all'avviamento e alle altre attività immateriali risultanti dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 si applicano le norme dell'art. 14 della L. 342/2000.
- La ratio dell'intervento normativo deriva dalla formulazione dell'art. 10 del DM n. 162 del 2001, secondo cui il regime del riallineamento riguarda i soli beni per i quali è consentita la rivalutazione → La nuova norma si pone, quindi, in deroga a questa previsione generale, consentendo il riallineamento anche per l'avviamento e le “altre attività immateriali”, locuzione quest'ultima che dovrebbe quindi ricomprendere anche la generalità dei costi pluriennali.

**La
rivalutazione
dei beni
immateriali
risultanti
unicamente
dal conto
economico**

- La rivalutazione disciplinata dal Decreto Agosto può riguardare esclusivamente i beni d'impresa che risultino dal bilancio dell'esercizio in corso al 31 dicembre 2019 (c.d. "bilancio di riferimento") e deve essere esercitata nel bilancio dell'esercizio successivo, ovvero nel bilancio in corso al 31 dicembre 2020 (c.d. «bilancio di rivalutazione»).



Il tema che si è posto ha riguardato la possibilità di rivalutare beni che, pur essendo giuridicamente esistenti, non siano stati evidenziati nel bilancio di riferimento tra le attività patrimoniali. Fenomeno che si riscontra spesso tra le attività immateriali delle imprese, dove è frequente che le spese di registrazione di un marchio siano state imputate unicamente a conto economico.

LA

La rivalutazione dei beni immateriali – i recenti chiarimenti di prassi

Risposta a interpello della DRE Lombardia del 18 novembre 2020, n. 904-2406

Nel caso di specie l’Agenzia delle entrate ha analizzato la possibilità di rivalutare il *know how* aziendale, mai precedentemente iscritto nell'attivo patrimoniale di bilancio ed i cui costi non sono mai stati contabilizzati in modo separato né evidenziati in alcun modo nelle note integrative relative ai bilanci depositati relativi agli esercizi fino a quello chiuso al 31/12/2019, sull'unico presupposto che lo stesso *know how* fosse tutelato legalmente.



L’Agenzia confermando che per le immobilizzazioni immateriali assume rilevanza la tutela giuridica, ha chiarito che, ai fini della rivalutazione in oggetto, è necessaria la loro iscrizione nei registri previsti dalle relative disposizioni.

Risposta a interpello della DRE Veneto del 9 dicembre 2020 n. 907-1726

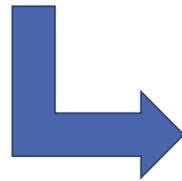
Nel caso di specie l’Agenzia delle entrate ha analizzato la possibilità di rivalutare beni immateriali (marchi) autoprodotti, i cui costi sono stati portati in deduzione in sede di determinazione del reddito di impresa della società (tali marchi, pertanto, non sono mai stati né ammortizzati, né iscritti tra le immobilizzazioni dell'attivo patrimoniale).



L’Agenzia non ha ritenuto possibile riconoscere agli stessi un «valore fiscale» trattandosi di *asset* che, ancorché giuridicamente tutelati, non corrispondono a una specifica appostazione contabile nello stato patrimoniale dell'impresa.

La
rivalutazione
dei beni
immateriali –
il *Question
Time* del 30
marzo 2021

- In risposta al *Question Time* dello scorso 30 marzo 2021, il MEF ha confermato la possibilità di rivalutare un marchio d'impresa giuridicamente tutelato i cui costi, anche solo di registrazione e/o manutenzione, fossero stati iscritti nell'attivo del bilancio. Tale risposta, peraltro, si poneva in linea di perfetta continuità con quanto già in precedenza affermato nella circolare n. 14/E/17 oltre che nelle, seppur confliggenti, risposte rese dalle Direzioni Regionali della Lombardia e del Veneto.



lasciava irrisolti i dubbi per i marchi i cui costi sono stati spesi a Conto Economico e, quindi, mai oggetto di capitalizzazione.

- Su questa specifica situazione, dopo i primi dubbi proposti dalla dottrina (circolare Assonime n. 6/21), si è espresso l'OIC, che, con **il documento interpretativo n. 7 del 31 marzo 2021**, ha riconosciuto la rivalutabilità, sul piano civilistico, dei beni immateriali ancora tutelati giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico.

La rivalutazione dei beni immateriali – l'ultima posizione di prassi

- La Direzione Centrale Grandi contribuenti dell'Agenzia delle Entrate, in **risposta all'interpello dell'8 aprile 2021, n. 956-343**, ha precisato che alla luce dei rapporti tra la rivalutazione sul piano tecnico contabile e il riconoscimento dei maggiori valori dal punto di vista fiscale, non si ravvisano elementi né sul piano della formulazione letterale delle norme, né su quello della *ratio* legislativa, che giustifichino, sotto il profilo fiscale, scostamenti in via interpretativa rispetto alle conclusioni cui è pervenuto l'OIC dal punto di vista tecnico-contabile nel citato documento interpretativo n. 7.



- Può costituire oggetto di rivalutazione anche il *know how* sviluppato della Società, purché ancora tutelato giuridicamente alla data di chiusura del bilancio in cui è effettuata la rivalutazione, anche se i relativi costi, seppur capitalizzabili nello stato patrimoniale, sono stati imputati interamente a conto economico.

→ A preoccupare è la frase finale dell'interpello, nel quale la Direzione Centrale precisa che la risposta vale “*in assenza di espresse disposizioni di segno contrario rilevanti ai fini fiscali*”. In effetti, è da tempo che si ipotizza, **per mere ragioni di gettito**, un intervento legislativo di modifica della norma sulla rivalutazione e di quella sul riallineamento introdotta dalla legge di bilancio 2021 (con quest'ultima norma che, in particolare, pare prestarsi a censure di gettito).