

32. Misure di attuazione del Next Generation UE – Istituzione del Fondo (art. 1, commi da 1037 a 1050)

Al fine di dare attuazione al Programma Next Generation EU con l'art. 1, commi da 1037 a 1050 in riferimento viene istituito, nello stato di previsione del Ministero dell'economia e delle finanze, quale anticipazione rispetto ai contributi provenienti dall'Unione Europea, il **“Fondo di rotazione per l'attuazione del Programma Next Generation EU”**, con una dotazione finanziaria³⁶ di 34,775 miliardi di euro per il 2021, 41,305 miliardi di euro per il 2022 e 44,573 miliardi di euro per il 2023 (comma 1037).

Con uno o più decreti del Ministro dell'economia e delle finanze, il primo da adottarsi entro 60 giorni dalla data di entrata in vigore della legge, sono stabilite le procedure amministrativo-contabili per la gestione delle risorse, nonché le modalità di rendicontazione della gestione del Fondo di rotazione (comma 1042).

Le anticipazioni sono destinate ai singoli progetti tenendo conto, tra l'altro, dei cronoprogrammi della spesa e degli altri elementi relativi allo stato delle attività desumibili dal sistema di monitoraggio dei progetti stessi (comma 1047), mentre i trasferimenti successivi vengono assegnati, fino alla concorrenza dell'importo totale del progetto, sulla base di rendicontazioni bimestrali, secondo i dati finanziari, fisici e procedurali registrati e validati sul sistema informatico ed in base al conseguimento dei relativi target intermedi e finali previsti (comma 1048).

Ogni difformità rilevata sull'attuazione dei singoli progetti e nel conseguimento dei relativi target intermedi e finali con impatto diretto sugli importi richiesti a rimborso alla Commissione Europea per il Programma Next Generation EU, prima o dopo l'erogazione del contributo pubblico in favore dell'amministrazione titolare, dovrà essere immediatamente corretta. Nel caso di revoca dei finanziamenti, gli importi eventualmente corrisposti saranno recuperati e riassegnati nelle disponibilità finanziarie del Piano (comma 1049).

33. Transizione 4.0: Credito d'imposta per beni strumentali nuovi (art. 1, commi 1051-1067)

I **commi 1051-1063**, per rafforzare il programma di Transizione 4.0 volto ad accompagnare le imprese nel processo di transizione tecnologica e di sostenibilità ambientale, e per rilanciare il ciclo degli investimenti penalizzato dall'emergenza legata al COVID-19, **estendono fino al 31 dicembre 2022** la disciplina del **credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi**, potenziando e diversificando le aliquote agevolative, incrementando le spese ammissibili e ampliandone l'ambito applicativo.

Viene altresì **anticipata** la decorrenza dell'innovata disciplina **al 16 novembre 2020**.

³⁶ Le risorse del Fondo sono versate su due appositi conti correnti infruttiferi aperti presso la tesoreria centrale dello Stato: sul primo conto corrente, denominato Ministero dell'economia e delle finanze attuazione del Programma Next Generation EU - **Contributi a fondo perduto** – sono versate le risorse relative ai progetti finanziati mediante contributi a fondo perduto, mentre sul secondo conto corrente denominato Ministero dell'economia e delle finanze attuazione del Programma Next Generation EU - **Contributi a titolo di prestito** – sono versate le risorse relative ai progetti finanziati mediante prestiti. Tali conti hanno amministrazione autonoma e costituiscono gestioni fuori bilancio, ai sensi della legge 25 novembre 1971, n. 1041 (comma 2).

Ricordiamo infatti che con Legge di Bilancio 2020 il super e iper-ammortamento erano stati sostituiti con un credito d'imposta³⁷ per le spese sostenute, a titolo di investimento, in beni strumentali nuovi, fino al 31 dicembre 2020.

La Legge di Bilancio 2021, attraverso le disposizioni in esame, replica quanto già previsto dalla Legge di Bilancio 2020, riproponendo quindi per ulteriori due anni il Piano Transizione 4.0, ma con alcune specifiche differenze che adesso esamineremo insieme.

1. Ambito temporale degli investimenti ordinari

Entrando nel dettaglio anticipiamo che le nuove norme ampliano l'ambito oggettivo di applicazione delle agevolazioni anche agli investimenti in beni strumentali immateriali diversi da quelli elencati nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232.

In particolare, quindi, **per gli investimenti in beni strumentali materiali e immateriali non 4.0** (cioè non inclusi negli allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232), **effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021 ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione (in caso di investimento in leasing finanziario occorrerà invece la firma delle parti in contratto ed il versamento del 20% a titolo di maxi-canone da parte dell'utilizzatore nei confronti della società di leasing), il credito d'imposta spetta nella misura del 10% per gli investimenti**

- **fino a 2 milioni di euro per i beni materiali e**
- **fino a 1 milione di euro per i beni immateriali.**

Inoltre, **la misura del credito d'imposta è aumentata al 15%** per gli investimenti in beni strumentali, sia materiali che immateriali, destinati all'organizzazione di forme di lavoro agile³⁸ effettuati nel medesimo periodo (co. 1054).

Per investimenti nei medesimi beni effettuati **a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino 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 acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione (in caso di investimento in leasing finanziario occorrerà invece la firma delle parti in contratto ed il versamento del 20% a titolo di maxi-canone da parte dell'utilizzatore nei confronti della società di leasing), il credito d'imposta spetta nella misura del 6%**, con i medesimi limiti di investimento sopra descritti (co. 1055).

³⁷ Il credito d'imposta rientra nella revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del "Piano industria 4.0" annunciato dal Governo a novembre 2019, alla luce del monitoraggio effettuato sull'efficacia delle misure fiscali Industria 4.0 previgenti e della necessità di supportare la trasformazione tecnologica (cd. transizione 4.0) del tessuto produttivo italiano anche in chiave di sostenibilità ambientale. Rientrano in tale riforma anche il credito d'imposta in ricerca e sviluppo e credito d'imposta in formazione 4.0.

³⁸ Ai sensi dell'articolo 18 della legge 22 maggio 2017, n. 81 il lavoro agile è definito come la modalità di esecuzione del rapporto di lavoro subordinato stabilita mediante accordo tra le parti, anche con forme di organizzazione per fasi, cicli e obiettivi e senza precisi vincoli di orario o di luogo di lavoro, con il possibile utilizzo di strumenti tecnologici per lo svolgimento dell'attività lavorativa. La prestazione lavorativa viene eseguita, in parte all'interno di locali aziendali e in parte all'esterno senza una postazione fissa, entro i soli limiti di durata massima dell'orario di lavoro giornaliero e settimanale, derivanti dalla legge e dalla contrattazione collettiva.

Precisiamo che il costo agevolabile è determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR. La norma del Testo Unico delle Imposte sui redditi appena richiamata chiarisce che si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali.

Tuttavia, per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di **locazione finanziaria**:

- il beneficiario del credito d'imposta sarà il soggetto utilizzatore;
- per il calcolo del credito si assume il **costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni**.

2. Ambito temporale degli Investimenti 4.0

Per gli investimenti in beni dell'Allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 effettuati a decorrere **dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021**, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione (in caso di investimento in leasing finanziario occorrerà invece la firma delle parti in contratto ed il versamento del 20% a titolo di maxi-canone da parte dell'utilizzatore nei confronti della società di leasing), **il credito d'imposta è riconosciuto (co. 1056)**:

- **nella misura del 50%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- **nella misura del 30%** per la quota superiore a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro e
- **nella misura del 10%** per la quota di investimenti superiori a 10 milioni e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Per i medesimi investimenti appena citati dell'Allegato A, **effettuati dal 1° gennaio 2022 fino al 31.12.2022 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 acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione (in caso di investimento in leasing finanziario occorrerà invece la firma delle parti in contratto ed il versamento del 20% a titolo di maxi-canone da parte dell'utilizzatore nei confronti della società di leasing), **il credito d'imposta è riconosciuto (co. 1057)**:

- **nella misura del 40%** del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro,
- **nella misura del 20%** per la quota di investimenti superiori a 2,5 e fino a 10 milioni di euro
- **nella misura del 10%** per la quota di investimenti superiori a 10 milioni e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Ai sensi del **comma 1058 dell'articolo in commento**, per gli investimenti in **beni immateriali indicati nell'allegato B** annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232 **aventi quindi**

ad oggetto beni immateriali (software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni) **connessi a investimenti in beni materiali “Industria 4.0”**, effettuati **a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino 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 acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione (in caso di investimento in leasing finanziario occorrerà invece la firma delle parti in contratto ed il versamento del 20% a titolo di maxi-canone da parte dell'utilizzatore nei confronti della società di leasing), **il credito di imposta è riconosciuto nella misura del 20%** del costo, con limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro.

Precisiamo che anche per quest'anno le **spese per servizi** sostenute in relazione all'utilizzo dei beni di cui al predetto allegato B mediante soluzioni di *cloud computing*, per la quota imputabile sono ricomprese nell'agevolazione per competenza. Ricordiamo poi che anche in questa edizione 2021 similmente a quanto introdotto nell'edizione 2020 è consentito godere della specifica agevolazione per i beni immateriali (allegato B), anche senza aver investito in un bene materiale (allegato A); è stato infatti eliminato dal 2020 il vincolo di carattere soggettivo che legava originariamente le due misure.

Appare utile in questa sede ricordare dal punto di vista oggettivo che in circolare Assilea Serie Fiscale n. 27/2016 (pp. 6-12) è contenuta una dettagliata disamina dei beni annoverati nei citati Allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232.

Vale anche per questa tipologia specifica di beni dell'Industria 4.0, la medesima precisazione già mossa sopra per cui il costo agevolabile è determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera b), del TUIR. Ribadiamo pertanto anche qui che la norma del Testo Unico delle Imposte sui redditi appena richiamata chiarisce che si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali.

Tuttavia, per i beni materiali e immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di **locazione finanziaria**:

- il beneficiario del credito d'imposta sarà il soggetto utilizzatore;
- per il calcolo del credito si assume il **costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni**.

3. Ambito soggettivo e ambito oggettivo degli investimenti

Dal punto di vista soggettivo possono accedere al credito d'imposta **tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato**, ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Sono escluse dall'agevolazione ai sensi del comma 1052 **le imprese in stato di crisi³⁹ e le imprese destinatarie di sanzioni interdittive** derivanti dalla violazione delle norme sulla responsabilità amministrativa delle persone giuridiche (di cui all'articolo 9, comma 2, del decreto legislativo 8 giugno 2001, n. 231).

Per le imprese ammesse al credito d'imposta, la fruizione del beneficio spettante è condizionata al rispetto della normativa sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Il credito d'imposta di cui ai commi 1054 e 1055 dell'articolo in commento (e cioè il credito d'imposta relativo ai beni materiali e immateriali strumentali non rientranti nell'Industria 4.0) si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli **esercenti arti e professioni** (titolari di reddito di lavoro autonomo) per effetto di quanto previsto dal comma 1061.

Dal punto di vista oggettivo, invece, sono **esclusi dall'agevolazione** gli investimenti concernenti:

- **veicoli e altri mezzi di trasporto** di cui all'art. 164, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi (D.P.R. n. 917 del 1986, TUIR), sia che vengano utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa sia che vengano usati con finalità non esclusivamente imprenditoriali; restano pertanto esclusi dalla proroga autovetture, autocaravan, ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente nell'attività di impresa (quali sono, ad es., le autovetture per le società attive nel business del noleggio a breve e a lungo termine) o adibiti ad uso pubblico (lett. a) dell'art. 164, comma 1 del TUIR), quelli concessi ai dipendenti in uso promiscuo (lett. b-bis), nonché quelli a disposizione per usi diversi dai precedenti (lett. b). Rimangono invece agevolabili gli investimenti in autoveicoli individuati dall'articolo 54, comma 1, del D.lgs. n. 285/1992 (c.d. Codice della strada) non espressamente richiamati dall'articolo 164, comma 1 del TUIR, quali: autobus, autoveicoli per trasporto promiscuo, autocarri, trattori stradali, autoveicoli per trasporti specifici, autoveicoli per uso speciale, autotreni, autoarticolati, autosnodati e i mezzi d'opera;
- beni per i quali il D.M. 31 dicembre 1988 prevede **coefficienti di ammortamento inferiori al 6,5 per cento** (ammortamento più lungo di 15 esercizi);
- **fabbricati e costruzioni**;
- **beni di cui all'allegato 3 annesso alla legge di stabilità 2016** (legge n. 208 del 2015). L'allegato 3 citato riguarda, a titolo di esempio, le condutture utilizzate dalle industrie di imbottigliamento di acque minerali naturali o dagli stabilimenti balneari e termali; le condotte utilizzate dalle industrie di produzione e distribuzione di gas naturale; il materiale rotabile, ferroviario e tramviario; gli aerei completi di equipaggiamento;
- **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

³⁹ E cioè imprese in liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale ovvero altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal Codice della crisi d'impresa e dell'insolvenza (decreto legislativo 12 gennaio 2019, n. 14), o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

4. Funzionamento del credito d'imposta

È chiarito esplicitamente dalla norma (co. 1059) che il credito d'imposta in esame è utilizzabile esclusivamente in compensazione (ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241) **in tre⁴⁰ quote annuali di pari importo**, a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni per gli investimenti di cui ai commi 1054 e 1055 (beni materiali 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 4.0⁴¹ (di cui ai commi 1056, 1057 e 10588)⁴².

Previsto un prezioso “jolly”, poi, per i soggetti con un **volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni** di euro che effettuano investimenti in beni strumentali ai sensi del comma 1054 (beni materiali diversi da Industria 4.0) a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 202: il credito d'imposta spettante, infatti, è utilizzabile in compensazione in **un'unica quota annuale (co. 1059, secondo periodo)**.

Ricordiamo che il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto. È ragionevole poi ritenere che, analogamente ai precedenti istituti del super e iper-ammortamento (cfr. circ. Agenzia delle Entrate nn. 23/2016 e 34/2016 e Risposte Unioncamere 26 giugno 2018), tale agevolazione, trattandosi di una misura di carattere generale, non si configuri come un aiuto di Stato.

Ricordiamo che detto credito d'imposta è compensabile oltre che con le imposte sui redditi anche con le ritenute d'acconto, l'IVA e i contributi previdenziali, di talché si può ad ogni effetto configurare come «*cash grant equivalent*».

Aggiungiamo poi che – sebbene sia auspicabile da parte dell'amministrazione finanziaria una conferma nel senso che si sta per rappresentare – sarebbe ragionevole aspettarsi in caso di mancato utilizzo di quota parte del credito d'imposta (quota annuale di credito compensabile non sfruttata appieno in una o più delle 3 annualità consentite dalla norma):

- che la quota non sfruttata in un periodo d'imposta non possa incrementare la quota massima delle successive 2 annualità, ma
- l'eventuale credito d'imposta complessivamente non compensato risultante alla chiusura del triennio agevolato possa esser compensato fino ad esaurimento, a partire

⁴⁰ Segnaliamo che rispetto alla Legge di Bilancio 2020 (che fissava la fruibilità in 5 esercizi, 3 esercizi, invece, soltanto per i beni immateriali) si registra oggi pertanto un netto miglioramento degli effetti finanziari dell'agevolazione in parola.

⁴¹ 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 dei commi 1054 e 1055 e cioè per la parte spettante agli investimenti ordinari e successivamente procedere al recupero dell'iper-credito dall'esercizio di interconnessione appunto.

⁴² Ricordiamo che l'edizione 2020 (art. 1, comma 191 Legge 160/2019) – invece – aveva previsto la fruizione potere avvenire a partire dall'esercizio successivo a quello di entrata in funzione/interconnessione.

dall'esercizio successivo a detto triennio, sempre entro il medesimo limite annuale prefigurato.

Ulteriore caratteristica che aumenta il vantaggio fiscale del credito in esame è riconducibile alla non applicazione dei limiti generali (700.000 euro, elevato a 1 milione per il 2020 dal decreto Rilancio, n. 34 del 2020) e dei limiti speciali (cd. limite di utilizzo, 250.000 euro) di cui all'articolo 1, comma 53, della legge 24 dicembre 2007, n. 244, e di cui all'articolo 34 della legge 23 dicembre 2000, n. 388; inoltre non è preclusa l'autocompensazione del credito in presenza di debiti iscritti a ruolo (articolo 31 del decreto-legge n. 78 del 2010).

Ricordiamo infine che il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito, né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (cfr. metodo di contabilizzazione del credito di imposta in nota a piè di pagina n. 15), non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi e dei componenti negativi (artt. 61 e 109 comma 5, del Testo Unico delle Imposte sui redditi – TUIR, di cui al D.P.R. n. 917 del 1986).

Anche in questa ultima edizione, al solo scopo di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta Industria 4.0 effettuano una **comunicazione al Ministero dello sviluppo economico**.

Sarà successivamente demandato a un apposito **decreto direttoriale** del Ministero dello sviluppo economico il compito di stabilire il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo di imposta agevolabile.

Segnaliamo poi che se entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione o di interconnessione, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o 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. È prevista pertanto procedura di *recapture* del beneficio: il maggior credito in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le ipotesi citate, senza applicazione di sanzioni e interessi.

Ricordiamo tuttavia – sono infatti replicabili anche in questo caso le corrispondenti norme – che si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni contenute nell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in materia di investimenti sostitutivi e cioè, in altre parole, in caso di necessità di sostituire i beni agevolati con beni più performanti è previsto che il **beneficio non venga meno per le residue quote**, come determinate in origine, purché nel medesimo periodo d'imposta del realizzo l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge 11 dicembre 2016, n. 232;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Di conseguenza, **la sostituzione non determina la revoca dell'agevolazione**, a condizione che il bene nuovo abbia caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'allegato A alla legge n. 232 del 2016 e che siano soddisfatte le condizioni documentali richieste dalla legge per l'investimento originario. Ove l'investimento sostitutivo sia di costo inferiore a quello del bene originario, ferme restando le altre condizioni oggettive e documentali richieste, il beneficio calcolato in origine deve essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.

Specifichiamo **tuttavia che quest'ultima disciplina degli investimenti sostitutivi è applicabile solo agli investimenti Industria 4.0** e pertanto non estendibile agli investimenti generici per i quali, quindi, rimane in vigore il meccanismo di *recapture* del beneficio al ricorrere dei requisiti che lo generano e che abbiamo sopra descritto. Telefisco 2020 infatti ebbe modo di chiarire a tal proposito che le disposizioni sulla rideterminazione del nuovo credito d'imposta per investimenti si applicano sia ai beni "ordinari" che a quelli "4.0", ma la norma che consente di evitare il "recapture" in caso di investimenti sostitutivi riguarda soltanto questi ultimi⁴³.

In conclusione, sebbene esuli da una trattazione spiccatamente fiscale quale quella qui riportata, riteniamo cionondimeno pertinente aggiungere che dal punto di vista contabile il credito d'imposta per investimenti in beni materiali strumentali qui in esame è assimilabile a un contributo in conto impianti, da iscrivere nella voce A.5 del Conto economico, con imputazione della quota annuale di contributo per competenza⁴⁴.

5. Adempimenti finalizzati al controllo

Ai sensi del comma 1062 dell'articolo qui in esame i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta *sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058* (specifichiamo che i commi 1054 e 1055 riguardano i beni ordinari e i successivi invece i beni dell'Industria 4.0).

È poi replicato anche in questa edizione l'obbligo delle imprese a *produrre una perizia asseverata 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, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi di cui ai richiamati allegati A e B annessi alla legge n. 232 del 2016 e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.*

⁴³ Giova ricordare che l'art. 1, comma 193 della Legge 160/2019 (Legge Bilancio 2020) ha reso generalizzato il meccanismo di *recapture* anche per i beni generici che – invece – originariamente non erano soggetti a tale misura restrittiva (circolare Agenzia Entrate 23/2016 § 4). Per i beni soggetti ad iper-ammortamento invece il meccanismo di *recapture* è stato introdotto dall'art. 7 del Decreto Dignità (Decreto-legge 12 luglio 2018, n. 87) a seguito di eventuale cessione a titolo oneroso o destinazione a strutture produttive situate all'estero. Ricordiamo che invece la disciplina degli investimenti cc.dd. sostitutivi ha trovato la sua nascita con la Legge di Bilancio per il 2018 (art. 1, co.35-36 Legge 27.12.2017, n.205).

⁴⁴ A tal proposito, il documento OIC 16 prevede che i contributi in conto impianti siano rilevati con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti stabilendo due metodi per l'imputazione:
- il **metodo "diretto"**, in base al quale i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali, con conseguenti minori ammortamenti nei successivi esercizi di competenza;
- il **metodo "indiretto"** (preferito), in base al quale i contributi sono imputati alla voce A.5 del Conto economico "Altri ricavi e proventi" e sono rinviati per competenza agli esercizi successivi mediante l'iscrizione di risconti passivi.

Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, l'onere documentale di cui al periodo precedente può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del testo unico delle disposizioni legislative e regolamentari in materia di documentazione amministrativa, di cui al decreto del Presidente della Repubblica 28 dicembre 2000, n. 445.

Ricordiamo in questa sede – proprio con riguardo alla corretta inclusione in fattura del riferimento alle disposizioni che disciplinano il credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali – che con **circolare Assilea Serie Fiscale n. 43 del 2020** abbiamo segnalato alle nostre associate gli importanti chiarimenti intervenuti ad inizio ottobre del corrente anno ad opera dell'Agenzia delle Entrate.

Nel rammentare ovviamente che quanto ivi precisato è qui nuovamente replicabile, ricordiamo che l'Amministrazione finanziaria - nel ripetere che la mancata indicazione della norma agevolativa in fattura comporta la revoca del beneficio - ha tuttavia stabilito la possibilità di regolarizzare i documenti già emessi (privi del riferimento citato) entro la data in cui sono avviate attività di controllo. Poiché secondo la risposta n. 439/2020 la predetta regolarizzazione, in ipotesi di acquisizione dei beni in leasing, deve essere operata da parte dell'impresa beneficiaria, ciò fa supporre – in coerenza con il caso descritto in quella sede dal contribuente – che la predetta indicazione (da correggere ove mancante) debba esser riportata nelle fatture relative ai canoni di leasing.

Considerazioni logico-sistematiche lasciano pertanto propendere a ritenere che il riferimento alle disposizioni che disciplinano il credito di imposta per gli investimenti in beni strumentali in leasing finanziario trovi luogo nelle fatture dei canoni corrispondenti.

34. Credito d'imposta in ricerca e sviluppo e credito d'imposta in formazione 4.0 (art. 1, commi 1064 e ss.)

Attraverso un adeguamento puntuale delle norme della Legge di Bilancio 2020 il comma 1064 lettere da a) ad h) procede a prorogare fino al 31.12.2022 la disciplina relativa al **credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo, innovazione tecnologica e altre attività innovative** (d'ora in poi credito d'imposta R&S). Il medesimo comma 1064, lettera i), poi, proroga al 2022 il **credito d'imposta formazione 4.0**.

Per quel che riguarda l'**ambito applicativo del credito di imposta R&S** esso è ampliato dalle lettere da b) ad e) del comma 1064 citato e rimodulato in base alle seguenti percentuali:

- per le **attività di ricerca e sviluppo**, esso è riconosciuto in misura pari al **20 per cento** – anziché l'attuale 12 per cento – della relativa base di calcolo, al netto di altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute per le stesse spese ammissibili, nel limite massimo di **4 milioni di euro** – anziché 3 milioni - ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;
- per le **attività di innovazione tecnologica**, in misura pari al **10 per cento** – anziché l'attuale 6 per cento - della relativa base di calcolo, al netto delle altre sovvenzioni o contributi a qualunque titolo ricevute sulle stesse spese ammissibili, nel limite massimo di **2 milioni di euro** – anziché 1,5 milioni - ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta