

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

L'art. 1 co. 184 - 197 della L. 160/2019 (legge di bilancio 2020) ha introdotto, in luogo di super e iper-ammortamenti, un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi e gli investimenti "Industria 4.0", con misura differenziata a seconda della tipologia degli investimenti. La presente Scheda analizza l'agevolazione anche alla luce dei primi chiarimenti ufficiali forniti in occasione di Telefisco 2020.

Pamela ALBERTI¹

1 PREMESSA

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

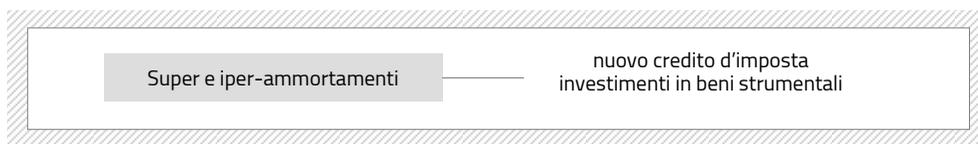


Fig. 1 - Incentivi fiscali piano "Industria 4.0" - Modifiche

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

¹ p.alberti@eutekne.it.

La seguente tabella sintetizza la misura del nuovo credito d'imposta, distinta per tipologia di beni agevolabili, con indicazione anche delle precedenti maggiorazioni derivanti da super e iper-ammortamento².

Tipologia di beni	Agevolazioni precedenti	Nuovo credito d'imposta
Beni materiali strumentali "ordinari"	Super-ammortamento ex DL 34/2019: <ul style="list-style-type: none"> • maggiorazione del 30%; • tetto massimo costi agevolabili 2,5 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • aliquota del 6%; • tetto massimo costi agevolabili 2 milioni.
Beni materiali strumentali "Industria 4.0" (Allegato A alla L. 232/2016)	Iper-ammortamento ex L. 145/2018: <ul style="list-style-type: none"> • maggiorazione del 170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; • maggiorazione del 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro; • maggiorazione del 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro; • nessuna maggiorazione sulla parte di investimenti complessivi eccedente il limite di 20 milioni di euro. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • 40% per investimenti fino a 2,5 milioni; • 20% tra 2,5 e 10 milioni; • nessuna agevolazione sulla parte di investimenti eccedenti il limite di 10 milioni.
Beni immateriali "Industria 4.0" (Allegato B alla L. 232/2016)	Agevolazione per i soli soggetti beneficiari dell'iper-ammortamento: <ul style="list-style-type: none"> • maggiorazione del 40%; • nessun tetto massimo ai costi agevolabili. 	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • aliquota del 15%; • tetto massimo costi agevolabili 700.000,00 euro.

Chiarimenti ufficiali

L'Agenzia delle Entrate ha fornito i primi chiarimenti in merito al nuovo credito d'imposta con le risposte fornite nel corso del Videoforum, *Italia Oggi*, 13.1.2020 e di Telefisco del 30.1.2020.

In linea di massima, considerato che l'ambito applicativo della disciplina in esame è, per certi aspetti, simile a quella dei precedenti super e iper-ammortamenti, si ritiene possibile fare riferimento, per quanto compatibili, ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate e dal MISE con riferimento a tali agevolazioni³.

2 AMBITO SOGGETTIVO

A norma dell'art. 1 co. 186 della L. 160/2019, possono beneficiare del credito d'imposta le imprese residenti nel territorio dello Stato (ivi incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti)⁴, indipendentemente:

² Per un confronto sui vantaggi fiscali derivanti dalle diverse misure agevolative, si rinvia al successivo § 6.6.

³ Si veda, tra tutte, circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.4.2017 n. 4.

⁴ Fatte salve le esclusioni evidenziate nel successivo § 2.3.

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

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

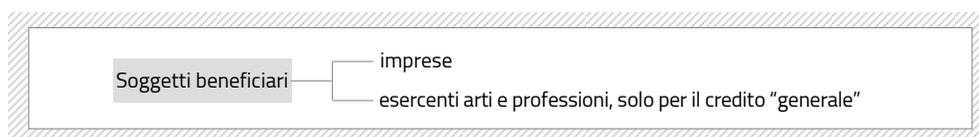


Fig. 2 - Ambito soggettivo

2.1 IMPRESE

Attingendo anche ai chiarimenti formulati in passato dall'Agenzia delle Entrate⁵ con riferimento ai titolari di reddito d'impresa, dovrebbero quindi essere ammessi all'incentivo:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust* che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i *trust* che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata;
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

2.1.1 Soggetti in regime forfetario o con imposta sostitutiva

La formulazione di legge consente di affermare che la nuova agevolazione opera anche nei confronti dei soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi.

Possono quindi beneficiare dell'agevolazione anche, a titolo esemplificativo:

- i soggetti che si avvalgono del regime forfetario ex L. 190/2014⁶;

⁵ Circ. Agenzia delle Entrate 27.10.2009 n. 44 (§ 1), relativa alla c.d. "Tremonti-ter".

⁶ Si veda la voce "Regime forfetario per gli autonomi (L. 190/2014)", *Guide Eutekne*. Si veda anche Rivetti P. "Si stringono le maglie del regime forfetario", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.12.2019.

- gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa di cui all'art. 5 co. 1 della L. 413/91⁷;
- i soggetti esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56 co. 5 e 56-bis del TUIR;
- le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola oltre i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR.

Le nuove agevolazioni rappresentano, in particolare, un beneficio indiscusso per le imprese che adottano il regime forfetario ex L. 190/2014; tali soggetti, infatti, non deducendo i costi relativi all'attività esercitata, non deducono gli ammortamenti, sicché i benefici connessi ai super-ammortamenti e agli iper-ammortamenti risultavano preclusi⁸; con la nuova misura tali soggetti avranno, invece, il vantaggio di poter compensare il credito d'imposta con l'imposta sostitutiva del 5 - 15%, nonché con i contributi previdenziali dovuti all'INPS ed INAIL⁹.

2.1.2 Condizioni

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

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

⁷ Tale regime è stato esteso alle attività enoturistiche dall'art. 1 co. 501 - 505 della L. 205/2017 e, proprio dalla stessa legge di bilancio 2020, alle attività di oleoturismo.

In merito all'utilizzo del credito d'imposta da parte delle imprese agricole, si vedano Caputo A., Tosoni G.P. "Credito d'imposta anche per le imprese agricole", in AA.VV. "Manovra 2020: sconti fiscali", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, 22.1.2020, p. 10, i quali evidenziano, tra l'altro, che dal 2021 anche coltivatori diretti e imprenditori agricoli professionali iscritti alla gestione previdenziale (esenti dall'IRPEF sui redditi dei terreni) pagheranno l'IRPEF sul 50% dei redditi fondiari.

Con riferimento ai beni agevolabili per l'agricoltura, è stato evidenziato che *"in agricoltura sono frequenti i robot nelle sale di mungitura regolate da computer. In questi casi è possibile ottenere anche un secondo credito di imposta sul software per la gestione della interconnessione. Ancora l'agricoltura di precisione opera con macchine agricole autogestite e collegate con il satellite per regolare le semine, la concimazione e quant'altro. Anche queste macchine operatrici se gestite da remoto ed interconnesse con altre funzioni aziendali possono usufruire del credito di imposta"* (così Caputo A., Tosoni G.P. "Sconti cumulabili con incentivi regionali", in AA.VV. "Manovra 2020: sconti fiscali", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, 22.1.2020, p. 10).

⁸ La circ. Agenzia delle Entrate 23/2016 (§ 1) aveva infatti affermato che *"la possibilità di usufruire della maggiorazione del 40 per cento deve essere esclusa, invece, per le persone fisiche esercenti attività d'impresa, arti o professioni che applicano il c.d. "regime forfetario" (articolo 1, commi da 54 a 89, della legge 23 dicembre 2014, n. 190) e che determinano il reddito attraverso l'applicazione di un coefficiente di redditività al volume dei ricavi o compensi. In tale ipotesi, infatti, l'ammontare dei costi sostenuti dal contribuente (inclusi quelli relativi all'acquisto di beni strumentali nuovi) non rileva ai fini del calcolo del reddito imponibile"*.

⁹ Tosoni G.P. "Industria 4.0, credito di imposta anche per forfettari e imprese agricole", *Il Quotidiano del Fisco*, 12.12.2019.

In virtù del fatto che l'art. 1 co. 194 della L. 160/2019 estende il beneficio ai professionisti "alle stesse condizioni e agli stessi limiti" previsti per le imprese (si veda il successivo § 2.2), si ritiene che i vincoli di cui sopra debbano essere osservati anche da parte di tali soggetti.

Essendo il credito fruito in quote costanti di 1/5 per ciascun periodo d'imposta¹⁰, non risulta chiaro se la preclusione operi se le violazioni riguardano il periodo d'imposta in cui l'investimento è effettuato, o quello (o quelli) in cui il credito viene utilizzato.

2.2 ESERCENTI ARTI E PROFESSIONI

Gli esercenti arti e professioni:

- possono fruire soltanto del credito d'imposta "generale" sui beni strumentali "ordinari"¹¹ (vale a dire quello che, in sostanza, sostituisce i super-ammortamenti);
- non possono invece beneficiare del credito d'imposta relativo agli investimenti 4.0¹² (analogamente a quanto avveniva per gli iper-ammortamenti).

Riprendendo i chiarimenti forniti in occasione dei super-ammortamenti, l'agevolazione "generale" può essere quindi applicata anche a¹³:

- persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 53 co. 1 del TUIR;
- associazioni professionali senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche.

Potrebbero fruire dell'agevolazione anche le società tra professionisti costituite ai sensi dell'art. 10 della L. 183/2011¹⁴.

2.3 SOGGETTI ESCLUSI

2.3.1 Procedure concorsuali

Sono escluse dall'agevolazione in esame le imprese in stato di (art. 1 co. 186 della L. 160/2019):

- liquidazione volontaria;
- fallimento;
- liquidazione coatta amministrativa;
- concordato preventivo senza continuità aziendale;
- altra procedura concorsuale prevista dalla legge fallimentare, dal DLgs. 12.1.2019 n. 14, o da altre leggi speciali o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni.

¹⁰ Si veda il successivo § 6.

¹¹ Così risposte Agenzia delle Entrate Videoforum, *Italia Oggi*, 13.1.2020. Si veda il successivo § 3.1.

¹² Si vedano i successivi § 3.2 e 3.3.

¹³ Circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23, § 1 e circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.1.

¹⁴ Ancorché con riferimento ai super-ammortamenti, cfr. Ferranti G. "L'Agenzia chiarisce la proroga del super-ammortamento dei beni strumentali nuovi", *Corriere Tributario*, 17, 2017, p. 1315 e Mazzocchi S. "Investimenti, R&S e patent box: STP al test delle agevolazioni", *Il Sole - 24 Ore*, 11.3.2019, p. 14.

2.3.2 Sanzioni interdittive

Per espressa previsione normativa, sono inoltre escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del DLgs. 8.6.2001 n. 231¹⁵.

2.3.3 Redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente

Sulla base dei chiarimenti forniti in passato con riferimento alla detassazione Tremonti, dovrebbe essere esclusi i titolari di redditi equiparati a quelli di lavoro autonomo di cui all'art. 53 co. 2 del TUIR¹⁶.

3 INVESTIMENTI AGEVOLABILI

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

- la prima¹⁷ di fatto replica gli investimenti che potevano beneficiare dei super-ammortamenti;
- le altre¹⁸ di fatto replicano gli investimenti che potevano beneficiare degli iperammortamenti e della correlata maggiorazione per i beni immateriali.

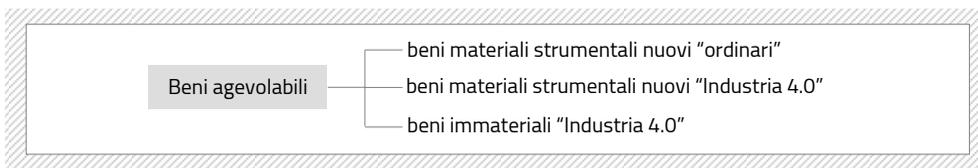


Fig. 3 - Ambito oggettivo

3.1 BENI MATERIALI STRUMENTALI NUOVI "ORDINARI"

A norma dell'art. 1 co. 185 - 188 della L. 160/2019, il credito d'imposta compete, in primo luogo, salvo le specifiche esclusioni previste¹⁹, per gli investimenti in beni:

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

¹⁵ Le sanzioni interdittive in questione sono le seguenti:

- 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.

¹⁶ Circ. Agenzia delle Entrate 90/2001, § 1.

¹⁷ Esaminata nel § 3.1.

¹⁸ Esaminate nei § 3.2 e 3.3.

¹⁹ Si veda il successivo § 3.1.4.

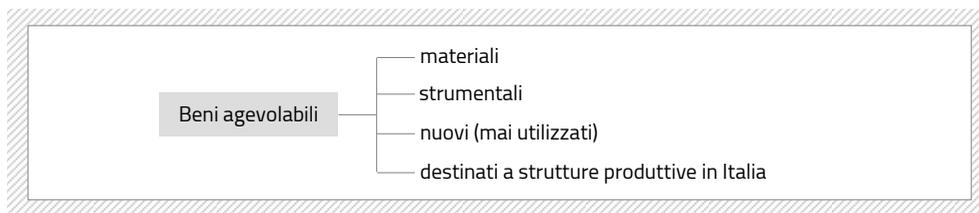


Fig. 4 - Ambito oggettivo

Tetto massimo agli investimenti agevolabili

Ai fini della determinazione del credito d'imposta, per questa tipologia di investimenti è previsto un tetto massimo di 2 milioni di euro per i costi ammissibili²⁰.

3.1.1 Strumentalità

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, ancorché con specifico riferimento ai super-ammortamenti²¹, il riferimento della norma ai beni strumentali comporta che i beni oggetto di investimento devono caratterizzarsi per il requisito della strumentalità rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria della maggiorazione.

I beni devono, quindi, essere di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa²².

Beni di costo unitario inferiore a 516,46 euro

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

Comodato

L'Agenzia delle Entrate²³ ha chiarito, con riferimento ai super-ammortamenti, che nell'ipotesi di beni concessi in comodato d'uso a terzi, il comodante potrà beneficiare dell'agevolazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività, nel qual caso egli sarà legittimato a dedurre le relative quote di ammortamento²⁴.

I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante²⁵.

Quest'ultima, quindi, con riferimento al bene concesso in comodato, dovrà dimostrare di

²⁰ Per i super-ammortamenti, il tetto massimo era invece pari a 2,5 milioni di euro.

²¹ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2).

²² Con riferimento agli investimenti dei professionisti, è stato evidenziato che eventuali opere d'arte, d'antiquariato o da collezione destinate all'arredo dello studio non sono considerabili beni strumentali, bensì spese di rappresentanza ai sensi dell'art. 54 co. 5 del TUIR (cfr. Meneghetti P. "Il vantaggio rimane confermato per chi deve uscire dalla flat tax", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 4; si veda anche la voce "Oggetti d'arte e d'antiquariato", *Guide Eutekne*).

²³ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2) e circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 2).

²⁴ Cfr. anche ris. Agenzia delle Entrate 16.5.2008 n. 196.

²⁵ Nello stesso senso, si veda anche la circ. Agenzia delle Entrate 5/2015, § 2.2, e la circ. 90/2001, § 3. Si veda anche Miele L. "Deducibili i beni in comodato purché strumentali e inerenti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.10.2012.

trarre, comunque, delle utilità dalla stipula di un contratto a titolo gratuito come quello in questione (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2).

Migliorie su beni di terzi

In relazione alle spese sostenute per migliorie su beni non di proprietà dell'impresa, quali ad esempio quelli utilizzati in virtù di un contratto di locazione o comodato, l'Agenzia delle Entrate (circ. 4/2017, § 5.4, e circ. 23/2016, § 2) ha rilevato che, secondo corretti principi contabili (OIC 24), le stesse sono capitalizzabili e iscrivibili nella voce "Immobilizzazioni materiali" se si estrinsecano in beni che hanno una loro individualità e autonoma funzionalità che, al termine del periodo di locazione o di comodato, possono essere rimossi dall'utilizzatore (locatario o comodatario) e possono avere una possibilità d'utilizzo a prescindere dal bene a cui accedono²⁶.

Tali spese possono fruire dell'agevolazione in quanto costituiscono beni materiali e non meri costi, come nel caso, invece, delle spese su beni di terzi che, essendo prive di una loro autonoma funzionalità, sono capitalizzabili nella voce "Altre immobilizzazioni immateriali"²⁷. Al riguardo, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che la classificazione delle spese per migliorie su beni di terzi deve essere effettuata sulla base dei principi contabili nazionali²⁸, anche per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali.

3.1.2 Novità

La disposizione prevede che gli investimenti debbano riguardare beni strumentali "nuovi". Secondo i chiarimenti forniti in passato dall'Agenzia delle Entrate²⁹, il requisito della novità sussiste:

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

Beni esposti in show room

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2), riprendendo quanto già

²⁶ Sulla tematica, si veda la voce "Migliorie su beni di terzi", *Guide Eutekne*.

²⁷ Alberti P. "Super-ammortamenti per migliorie su beni di terzi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 27.5.2016. Si veda anche Cass. 7.8.2015 n. 16596 (relativa alla Tremonti-bis). Si osserva, altresì, che ad avviso della C.T. Reg. Roma 29.3.2011 n. 66/2/11, l'agevolazione di cui all'art. 8 della L. 388/2000 spetta per gli investimenti che comportano un miglioramento significativo e quantificabile su beni di terzi, anche se classificati tra le immobilizzazioni immateriali (per un primo commento, Alberti P. "Bonus investimenti allargati alle migliorie su beni di terzi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 18.4.2011). Con riferimento ai super-ammortamenti, l'Agenzia delle Entrate ha tuttavia evidenziato che le migliorie sui beni di terzi capitalizzate tra le immobilizzazioni immateriali non possono beneficiare dell'agevolazione (interpello DRE Umbria 19.7.2016 n. 912-83/2016). Si veda Alberti P. "Sui super-ammortamenti decide la contabilizzazione delle migliorie su beni di terzi", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.11.2016.

²⁸ Pertanto, l'agevolazione spetta se il costo viene iscritto tra le immobilizzazioni materiali secondo il documento OIC 16 (cfr. Gaiani L. "Premi sui beni ristrutturati di terzi", *Il Sole - 24 Ore*, 27.5.2016, p. 43).

²⁹ Circ. Agenzia delle Entrate 90/2001, § 3.

chiarito in passato con riferimento ad altre agevolazioni, ha chiarito che può essere oggetto dell'agevolazione in capo all'acquirente anche il bene che viene esposto in *show room* ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore a soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità.

Beni complessi

Con riguardo ai beni complessi alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto. In particolare (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 5.2):

- nell'ipotesi di acquisto a titolo derivativo da terzi, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo; qualora il bene complesso che incorpora un bene usato possa quindi essere considerato "nuovo" secondo quanto esposto, l'importo agevolabile è costituito dal costo complessivamente sostenuto dal cessionario per l'acquisto;
- nell'ipotesi di bene realizzato in economia, il bene complesso costruito in economia, dotato del requisito della "novità", può fruire dell'agevolazione, oltre che sul costo afferente alla componente nuova del bene complesso, anche sul costo della componente usata sempreché sostenuto nel periodo agevolato.

3.1.3 Territorialità

L'art. 1 co. 185 della L. 160/2019 dispone che sono agevolabili gli "*investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato*".

Stando alla formulazione normativa, il requisito della territorialità è previsto per tutti i beni agevolabili, senza distinzione tra quelli "ordinari" e "Industria 4.0"³⁰.

Con riferimento al requisito della destinazione dei beni a strutture situate nel territorio dello Stato, è possibile mutuare i chiarimenti forniti nell'ambito della circ. 17.10.2001 n. 90 (§ 3.7) ancorché relativamente alla Tremonti-*bis*, in cui era presente il medesimo requisito.

Appartenenza in senso contabile ed economico

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

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

Acquisto in Italia o all'estero

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

³⁰ In precedenza, tale requisito era previsto soltanto ai fini dell'iper-ammortamento dall'art. 1 co. 60 della L. 145/2018 e, prima ancora, dall'art. 7 del DL 87/2018. Cfr. anche Meneghetti P. "Beni strumentali con bonus vincolato al territorio", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 13.

3.1.4 Esclusioni

Considerato il riferimento alla strumentalità, sono esclusi dall'agevolazione³¹:

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

Sono esclusi, in generale:

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

Ai sensi dell'art. 1 co. 187 della L. 160/2019, sono inoltre esclusi dall'agevolazione³²:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR;
- i beni per i quali il DM 31.12.88 stabilisce aliquote inferiori al 6,5% (per i quali, quindi, in sostanza il processo di ammortamento è superiore a 15 anni);
- i fabbricati e le costruzioni³³;
- i beni di cui all'Allegato 3 alla L. 208/2015;
- i beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti³⁴.

Veicoli

Come anticato, sono espressamente esclusi i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 co. 1 del TUIR. Sono, quindi, esclusi:

- i veicoli a deducibilità limitata di cui alle lett. b) e b-bis) del citato co. 1, quindi anche quelli concessi in uso promiscuo ai dipendenti;
- i veicoli esclusivamente strumentali all'attività d'impresa (ad esempio, le autovetture per le imprese che effettuano attività di noleggio) e quelli adibiti a uso pubblico (taxi) di cui alla lett. a)³⁵.

³¹ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.2).

³² Le esclusioni sono, in sostanza, le medesime previste dalla disciplina dei super-ammortamenti. Per approfondimenti, si rinvia ad Alberti P. "Super e iper-ammortamenti", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 14, 2019, p. 16 ss.

³³ Con la risposta interpello 9.10.2019 n. 404, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che possono beneficiare del super-ammortamento le cabine balneari in legno (costituite con tetto tipo a capanna, senza pavimentazione, con ferramenta di montaggio inox e serratura porta con chiave) che vengono rimosse al termine di ogni stagione balneare, purché non siano annoverabili tra le "costruzioni" e, quindi, non siano considerate nella determinazione della stima catastale attribuita allo stabilimento balneare. L'agevolazione spetta con riferimento alle suddette cabine posto che sono beni strumentali all'attività esercitata dall'impresa e che si applica il coefficiente di ammortamento del 20% previsto per gli stabilimenti in legno (tabella allegata al DM 31.12.88, Gruppo XVII "Industrie dell'energia elettrica del gas e dell'acqua", Specie 4/a "Stabilimenti balneari marini"). Cfr. Alberti P. "Cabine balneari agevolate con il super-ammortamento", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 10.10.2019.

³⁴ Tale ultima esclusione rappresenta una novità rispetto alla precedente disciplina dei super e iper-ammortamenti.

³⁵ Si veda la voce "Autoveicoli", *Guide Eutekne*.

L'agevolazione spetta invece per i mezzi di trasporto diversi da quelli contemplati nell'art. 164 co. 1 del TUIR e previsti dall'art. 54 co. 1 del DLgs. 285/92 (codice della strada), quali autobus e autocarri (purché inerenti)³⁶.

Immobili

In linea generale, come già accennato, gli investimenti di natura immobiliare sono esclusi dall'agevolazione.

In relazione ai super e iper-ammortamenti, analogamente esclusi per "fabbricati e costruzioni" ai sensi dell'art. 1 co. 93 della L. 208/2015, l'Agenzia delle Entrate ha osservato che, al fine di individuare quali investimenti possano essere o meno oggetto dell'agevolazione, assumono rilevanza i criteri applicabili in sede catastale per la procedura di attribuzione, mediante stima diretta, della rendita degli immobili a destinazione speciale e particolare censibili nelle categorie catastali dei gruppi D ed E. Tali criteri sono dettati dall'art. 1 co. 21 della L. 208/2015 e dalla circ. Agenzia delle Entrate 2/2016. In tale contesto viene operato un distinguo fra ciò che è configurabile come "costruzione" (o come elemento strutturalmente connesso a questa o al suolo), da includere nella stima catastale dell'unità immobiliare, e ciò che è riconducibile alla parte impiantistica.

In sostanza, anche con riferimento all'agevolazione in esame dovrebbe essere possibile distinguere tra componente immobiliare e impiantistica dell'investimento³⁷.

³⁶ Risposte Min. Economia e Finanze 22.6.2018 e risposte Agenzia delle Entrate, Videoforum, *Italia Oggi*, 24.1.2018. Sul tema, Alberti P. "Super-ammortamenti 2018 per gli autocarri", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.1.2018 e, dello stesso Autore, "Lo scuolabus può beneficiare dei super-ammortamenti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.3.2019.

Sono quindi agevolabili anche trattori stradali, autoarticolati e autosnodati, autotreni, mezzi d'opera (così Gaiani L. "Superammortamento al 130% con tetto massimo di 2,5 milioni", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus*, 8.5.2019, p. 6).

³⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate e MISE 4/2017 (§ 9), circ. MISE 23.5.2018 n. 177355 e ris. Agenzia delle Entrate 9.8.2018 n. 62. Quest'ultima risoluzione, con riferimento ai magazzini autoportanti, ha chiarito che possono essere oggetto di super-ammortamento soltanto le componenti impiantistiche dei magazzini autoportanti, vale a dire i sistemi di automazione della movimentazione dei materiali stoccati (traslo-elevatori, satelliti, carrelli LGV a guida laser, ecc.), mentre sono escluse le strutture costituenti le scaffalature e gli impianti antincendio. L'Agenzia, in una nota alla medesima risoluzione, ha evidenziato inoltre che nei magazzini tradizionali le scaffalature eventualmente inserite all'interno del fabbricato (tipicamente un capannone industriale), non risultando elementi costitutivi del fabbricato stesso, sono rispondenti, più propriamente, alla nozione di "attrezzature" e come tali, quindi, escluse dalla stima catastale (quindi agevolabili).

Per completezza, si rileva che l'art. 3-*quater* co. 4 del DL 145/2018 (conv. L. 12/2019) ha disposto che, ai soli fini dell'applicazione della disciplina dell'iper-ammortamento (art. 1 co. 9 della L. 232/2016, prorogato poi dalla L. 205/2017 e dalla L. 145/2018 con modifiche), il costo agevolabile dei magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica, di cui all'Allegato A alla L. 232/2016, si intende comprensivo anche del costo attribuibile alla scaffalatura asservita dagli impianti automatici di movimentazione, che costituisce, al contempo, parte del sistema costruttivo dell'intero fabbricato (cfr. Alberti P. "Magazzini automatizzati interconnessi con iper-ammortamento anche per le scaffalature", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.2.2019).

Con riferimento all'applicazione di tale disposizione, si veda anche la risposta interpello Agenzia delle Entrate 10.10.2019 n. 408 (cfr. Alberti P. "Iper-ammortamenti retroattivi per le scaffalature automatiz-

Impianti fotovoltaici ed eolici

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

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

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

Esclusioni previste nell'Allegato alla legge di stabilità 2016

Ulteriori esclusioni sono previste in un'apposita tabella allegata alla legge di stabilità 2016.

In merito ai beni compresi nell'elenco di cui all'Allegato 3, l'indicazione risulta necessaria in quanto si tratta di beni ammortizzabili con aliquote superiori a quella minima sufficiente (dal 7,5 al 12%)³⁸.

Si tratta in particolare dei seguenti:

- Gruppo V, Specie 19 (imbottigliamento acque minerali): condutture, ammortizzabili all'8%;
- Gruppo XVII, Specie 2/b (produzione e distribuzione gas naturale): condotte per usi civili (reti urbane) e condutture, ammortizzabili all'8%; condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai centri di produzione, ammortizzabili al 10%; condotte dorsali per trasporto a grandi distanze dai giacimenti gassoso-acquiferi e condotte di derivazione e allacciamento, ammortizzabili al 12%;
- Gruppo XVII, Specie 4/b (stabilimenti termali ed idrotermali): condutture, ammortizzabili all'8%;
- Gruppo XVIII, Specie 4 e 5 (ferrovie, esercizio di binari, vagoni letto e ristorante, tramvie, ferrovie metropolitane, filovie, funicolari, funivie, slittovie ed ascensori): materiale rotabile, ferroviario e tramviario (escluse le motrici³⁹), ad eccezione dei macchinari e delle attrezzature, anche circolanti su rotaia, necessari all'esecuzione di lavori di manutenzione e costruzioni di linee ferroviarie o tramviarie, ammortizzabili al 7,5%;
- Gruppo XVIII, Specie 1, 2 e 3 (trasporti aerei, marittimi, lacuali, fluviali e lagunari): aerei completi di equipaggiamento (compreso motore a terra e salvo norme a parte in relazione a esigenze di sicurezza), ammortizzabili al 12%.

zate", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 11.10.2019 e Alberti P., Cotto A. "Iper-ammortamento per le scaffalature con criticità sul coefficiente immobiliare", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.11.2019).

³⁸ Valcarengi G. "Super ammortamenti: beneficio fiscale per rilanciare gli investimenti", *Corriere Tributario*, 44, 2015, p. 4351.

³⁹ Con riferimento al materiale rotabile, ferroviario e tramviario, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che l'agevolazione (super-ammortamento) spetta anche per le motrici, in virtù del combinato disposto del co. 93 e dell'Allegato 3 alla legge di stabilità 2016 (circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23, § 2).

Beni immateriali

Sono esclusi dal credito d'imposta "generale" i beni immateriali (es. *software*).

Come si dirà meglio nel prosieguo, soltanto per alcuni specifici beni immateriali (quelli di cui all'Allegato B della L. 232/2016) è possibile fruire dell'apposito credito d'imposta^{40, 41}.

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

A norma dell'art. 1 co. 189 della L. 160/2019, l'agevolazione spetta in misura maggiore per gli investimenti in beni materiali⁴² di cui all'Allegato A alla L. 232/2016.

In linea di massima, si tratta dei beni funzionali alla trasformazione tecnologica e/o digitale delle imprese in chiave "Industria 4.0", raggruppabili in tre categorie:

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

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, ancorché con riferimento agli iper-ammortamenti, ha fornito specifiche linee guida tecniche, elencando dettagliatamente i beni in questione e le loro caratteristiche.

Il Ministero dello Sviluppo economico, nell'ambito di alcune FAQ⁴³ sempre relative agli iper-ammortamenti, ha fornito ulteriori precisazioni tecniche⁴⁴.

Tetto massimo agli investimenti agevolabili

Ai fini della determinazione del credito d'imposta⁴⁵, è previsto un tetto massimo di 10 milioni di euro per i costi ammissibili con riferimento a tali beni.

⁴⁰ Si veda il successivo § 3.3.

⁴¹ Gli esercenti arti e professioni non possono quindi beneficiare dell'agevolazione per i *software*, nemmeno laddove dovessero rientrare nell'elenco di cui all'Allegato B; con riferimento a questi ultimi, infatti, possono fruire dell'apposito credito d'imposta soltanto le imprese. Tuttavia, dovrebbe essere agevolabile il software acquistato con il pc, essendo inscindibile dal bene materiale (così Meneghetti P., Uva V. "Bonus investimenti anche per i forfettari", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 4).

⁴² Restano comunque fermi i requisiti "general" dei beni esposti nel precedente § 3.1.

⁴³ Cfr. risposte MISE del 16.10.2017, 19.5.2017 e 12.7.2017. Per un commento Alberti P. "Iper-ammortamenti, vincoli «5+2» per i beni strumentali computerizzati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.5.2017; Alberti P. "Iper-ammortamento per il noleggiante con vincoli 5+2 internamente o presso il cliente", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.7.2017; Alberti P. "Per gli iper-ammortamenti varie tipologie di trasformazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.7.2017.

⁴⁴ Si ritiene sia ancora valida, anche con riferimento alla nuova agevolazione, la possibilità di presentare istanza di interpello al MISE. Nei casi in cui i dubbi in merito all'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione riguardino esclusivamente la riconducibilità dei beni per i quali si intende fruire del beneficio tra quelli elencati nell'Allegato A annesso alla L. 232/2016, il contribuente può quindi acquisire autonomamente il parere tecnico del Ministero dello Sviluppo economico limitandosi a conservarlo, senza presentare un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate (circ. Agenzia delle Entrate 30.3.2017 n. 4, § 6.1.2). La richiesta di parere va inviata all'indirizzo dgpicpmi.dg@pec.mise.gov.it.

⁴⁵ Si veda il successivo § 5.2.

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

Di seguito sono riportati i beni strumentali oggetto del precedente iper-ammortamento, con una serie di esempi e spiegazioni a supporto dell'interpretazione mutuati dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 11).

Beni	Chiarimenti
Macchine utensili per asportazione	Si fa riferimento a tutte le macchine atte alla trasformazione di pezzi, indipendentemente dal materiale lavorato (metallo, compositi, marmo, polimeri, legno, ceramica, ecc.). Ne sono un esempio torni a CN, centri di lavoro, centri di rettifica, ecc.
Macchine utensili operanti con laser e altri processi a flusso di energia (ad esempio plasma, <i>waterjet</i> , fascio di elettroni), elettroerosione, processi elettrochimici	Sono comprese, per esempio, macchine per la lavorazione a ultrasuono (USM), a getto abrasivo (AJM), <i>waterjet</i> (WJM), chimiche (CHM), elettrochimiche (ECM), elettroerosione (EDM), taglio laser (LBM), con fascio di elettroni o di ioni (EBM), plasma (PAM), ecc.
Macchine e impianti per la realizzazione di prodotti mediante la trasformazione dei materiali e delle materie prime	<p>Si intendono macchine e impianti impiegati nell'industria manifatturiera discreta, nell'industria di processo e in quella di trasformazione che devono essere dotati di proprietà di riconfigurabilità o flessibilità (sia per quanto riguarda le tipologie di operazioni che possono essere eseguite, sia per quanto riguarda la gestione dei flussi all'interno dell'impianto).</p> <p>Nel rispetto delle condizioni sopra esposte, la voce nell'elenco è applicabile indipendentemente dal prodotto (o semilavorato) realizzato o trasformato o trattato e dal relativo ciclo tecnologico e indipendentemente dal tipo di realizzazione o trasformazione o trattamento (meccanico, chimico, fisico, ecc.) indotto sul prodotto o semilavorato.</p> <p>Per impianto o porzione di impianto si intende un insieme di macchine connesse fisicamente tra di loro anche se ogni macchina o attrezzatura funziona in maniera indipendente. L'impianto gode del beneficio fiscale anche nel caso in cui i singoli componenti provengano da fornitori diversi.</p> <p>Il MISE, nelle risposte 12.7.2017, ha inoltre chiarito che sono agevolabili gli impianti di servizio riconducibili alla voce in esame. In particolare, se il contratto di acquisto/appalto/stato avanzamento lavori (SAL) di un impianto o di una porzione di impianto prevede la presenza di impianti di servizio e se si dimostra che questi siano strettamente funzionali alla produzione, allora gli stessi impianti di servizio potranno godere del beneficio fiscale.</p> <p>La circ. Min. Sviluppo economico 1.3.2019 n. 48160 ha fornito chiarimenti in merito all'applicazione della disciplina degli iper-ammortamenti al settore sanitario. In estrema sintesi, la circolare esamina le seguenti tipologie di beni, riconducibili alla categoria di macchine in esame:</p>

Beni	Chiarimenti
<i>segue</i>	<ul style="list-style-type: none"> • le apparecchiature per la diagnostica per immagini⁴⁶; • le apparecchiature per la radioterapia e la radiocirurgia; • i robot e i sistemi robotizzati impiegati nel settore medico per scopi interventistici, terapeutici e riabilitativi; • i sistemi automatizzati da laboratorio.
Macchine utensili per la deformazione plastica dei metalli e altri materiali	Si intendono tutte quelle macchine che eseguono la deformazione plastica operanti sia a freddo che a caldo. Ne sono un esempio presse, punzonatrici a CN, laminatoi, pannellatrici, trafilatrici, ecc.
Macchine utensili per l'assemblaggio, la giunzione e la saldatura	Possono essere compresi anche linee, celle e sistemi di assemblaggio.
Macchine per il confezionamento e l'imballaggio	Possono includere per esempio macchine adibite al <i>packaging</i> e all'imbottigliamento.
Macchine utensili di de-produzione e riconfezionamento per recuperare materiali e funzioni da scarti industriali e prodotti di ritorno a fine vita (es. macchine per il disassemblaggio, la separazione, la frantumazione, il recupero chimico)	Sono inclusi i dispositivi che, in un'ottica di economia circolare, sono finalizzati al riutilizzo diretto, alla riparazione, al <i>remanufacturing</i> e al riciclo/riutilizzo delle materie prime. Sono da ritenersi escluse le macchine finalizzate allo smaltimento in discarica e quelle finalizzate al recupero energetico. Rientrano in tale categoria anche le macchine per il lavaggio, la disinfezione e la sterilizzazione dei dispositivi medici (circ. Min. Sviluppo economico 23.5.2018 n. 177355).
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	Ne sono un esempio: lappatrici, rettificatrici, macchine per trattamenti superficiali, termici e/o chimici, macchine per il <i>coating</i> , macchine per granigliatura, sabbiatura, pallinatura, vibrofinitura, verniciatura, funzionalizzazione mediante plasma, stampa su carta e tessuti, funzionalizzazione con plasma, smaltatura, decorazione della ceramica, ecc.
Macchine per la manifattura additiva utilizzate in ambito industriale	Ne sono un esempio le macchine per laser <i>melting/sintering</i> di polveri metalliche o polimeri, ecc.
Macchine, anche motrici e operatrici	Sono comprese, per esempio, macchine per l'agricoltura 4.0 ⁴⁷ , quali tutte le trattrici e le macchine agricole – portate, trai-

⁴⁶ Per approfondimenti, Alberti P. "Iper-ammortamenti anche per il settore sanitario 4.0", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 2.3.2019.

⁴⁷ Come chiarito nelle risposte MISE 12.7.2017, le macchine agricole possono rientrare a fare parte della voce n. 11 dell'Allegato A se sono in grado di gestire le lavorazioni su base spazio-temporale al fine di incrementare la profittabilità e ridurre al contempo l'impatto ambientale tramite l'utilizzo di funzionalità quali guida parallela, controllo sezioni e/o gestione di applicazione a rateo variabile. In particolare, nell'interpretazione della caratteristica obbligatoria di "interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica con caricamento da remoto di istruzioni e/o part program", per guida semi-automatica o assistita su trattrici e altre macchine operatrici si possono intendere sistemi che:

Beni	Chiarimenti
<i>segue</i>	nate e semoventi – che consentono la lavorazione di precisione in campo grazie all'utilizzo di elettronica, sensori e gestione computerizzata delle logiche di controllo; sono, inoltre, inclusi dispositivi e macchine di supporto quali, ad esempio, sistemi di sensori in campo, stazioni meteo e droni. Si precisa che l'espressione "macchine motrici" non include i veicoli ai sensi della definizione di cui all'art. 1 della direttiva 70/156/CEE.
Strumenti e dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione, la pesatura e la cernita automatica dei pezzi	Ad esempio, carrelli elevatori, sollevatori, carriponte, gru mobili, gru a portale. La circolare cita solo alcuni esempi; tutti i dispositivi per il carico e lo scarico, la movimentazione e la pesatura automatica dei pezzi, che rientrano nella categoria di macchine operatrici e motrici, possono essere agevolati. Tuttavia si specifica che i dispositivi, oltre a soddisfare i 5+2 vincoli, devono essere anche mezzi a guida automatica o semi-automatica (risposte MISE 19.5.2017).
Dispositivi di sollevamento e manipolazione automatizzati	Ad esempio, manipolatori industriali, sistemi di pallettizzazione e dispositivi <i>pick and place</i> .
AGV e sistemi di convogliamento e movimentazione flessibili, e/o dotati di riconoscimento dei pezzi	Ad esempio, sistemi attivi come RFID, sistemi passivi come QR code, visori e sistemi di visione e meccatronici.
Magazzini automatizzati interconnessi ai sistemi gestionali di fabbrica	Si intendono, per esempio, magazzini automatici asserviti da traslo-elevatori o <i>mini-loaders</i> e <i>software</i> WMS per la gestione delle missioni <i>in/out</i> ; i sistemi di selezione, prelievo e deposito automatico controllati da <i>software</i> di gestione e/o il controllo delle scorte e dei punti di riordino. Si tratta, in generale, di beni (impianti) costituiti da una parte meccanica – rappresentata dall'insieme di trasloelevatori, scaffalatura, <i>handling system</i> , trasportatori automatici, incroci rulli/catene – e da una parte elettronica e informatica funzionale a impartire, gestire ed eseguire le liste di operazioni di IN e OUT opportunamente fornite a bordo macchina tramite appositi PLC. La funzione di tali beni nell'ambito dei vari processi che integrano la catena di produzione del valore è tipicamente quella relativa allo stoccaggio automatico di materie prime, semilavorati, prodotti finiti o merci e alla loro trasformazione logistica. Sono inclusi nella voce in esame anche i magazzini automatizzati utilizzati nell'ambito della grande distribuzione di merci

- sono in grado di ricevere dati relativi al compito da svolgere da un sistema centrale remoto;
- prevedono la presenza a bordo di un operatore per ragioni di sicurezza e per altre operazioni supplementari alla guida.

L'agevolabilità è inoltre subordinata al rispetto delle altre 4+2 caratteristiche previste dalla norma e descritte in seguito.

Beni	Chiarimenti
<i>segue</i>	e prodotti finiti (risposta Agenzia delle Entrate a Telefisco 2018, n. 5). Rientrano in tale categoria anche i distributori automatici di prodotti finiti e/o per la somministrazione di alimenti e bevande (c.d. "vending machine"). Tali beni, ai fini del requisito dell'interconnessione, devono essere in grado di scambiare informazioni in maniera bidirezionale, quindi sia in ingresso (ricevendo da remoto istruzioni/indicazioni) sia in uscita (comunicando informazioni) (circ. MISE 23.5.2018 n. 177355).
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 <i>revamping</i> dei sistemi di produzione esistenti	Per dispositivi, strumentazione e componentistica, si intendono anche <i>package</i> e componenti di impianto purché assicurino che la macchina o l'impianto oggetto di ammodernamento rispettino, grazie all'ammodernamento, le caratteristiche obbligatorie e le ulteriori caratteristiche (riportate di seguito). Inoltre, si specifica che, nel caso di <i>revamping</i> di un impianto consegnato prima del 2017, godono del beneficio fiscale i soli beni in oggetto (i dispositivi, la strumentazione e la componentistica compresi <i>package</i> e componenti di impianto) e non l'intero impianto ammodernato.

Caratteristiche "5+2"

I suddetti beni devono obbligatoriamente avere tutte le seguenti 5 caratteristiche⁴⁸:

- controllo per mezzo di CNC (*Computer Numerical Control*) e/o PLC (*Programmable Logic Controller*);
- interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica⁴⁹ con caricamento da remoto di istruzioni e/o *part program*;

⁴⁸ Per ulteriori approfondimenti, si rinvia alla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 11.

⁴⁹ La parola fabbrica deve essere intesa come l'insieme di attività integrate nella catena del valore di uno o più soggetti, interni o esterni all'azienda, che trasformano delle risorse (*input* del processo) in un prodotto finito (*output* del processo). Tali attività sono inerenti ai processi aziendali, ovvero alle attività di acquisto, produzione e distribuzione associate a una o più famiglie di prodotto realizzate dalla fabbrica stessa (risposte MISE 12.7.2017).

Si specifica inoltre che con il termine "trasformazione" si definisce un processo che modifica lo stato di materie prime, semilavorati e prodotti, eseguito lungo la catena del valore necessaria al fine di rendere disponibile e fruibile un prodotto. Il processo di trasformazione si realizza per mezzo di macchine, impianti o sistemi che utilizzano energia e che necessitano di scambiare informazioni.

Per informazioni si intendono i dati, in *input* o in *output*, necessari a guidare la corretta esecuzione del processo (ad esempio *part program*, ricette per processi chimici, letture di sensori, misure svolte sul materiale/semilavorato/pezzo finito, composizione di lotti di lavorazione, informazioni di collaudo, codici identificativi di materie, prime/semilavorati/prodotti finiti, ecc.). In funzione di come i fattori sopra menzionati si esplicitano e combinano, possono essere definite varie tipologie di trasformazione, di seguito riportate a titolo esemplificativo:

- di forma/geometria, mediante la sottrazione, aggiunta o deformazione permanente del materiale;

- integrazione automatizzata con il sistema logistico della fabbrica o con la rete di fornitura e/o con altre macchine del ciclo produttivo⁵⁰;
- interfaccia tra uomo e macchina semplici e intuitive;
- rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro.

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

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

Il Ministero dello Sviluppo economico, nell'ambito delle risposte 19.5.2017, ha chiarito che le caratteristiche elencate nell'Allegato A relativamente ai citati beni strumentali rappresentano le caratteristiche minime per poter considerare il macchinario "4.0": pertanto, tutto ciò che è equivalente o anche superiore tecnologicamente è iper-ammortizzabile⁵¹.

3.2.2 Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità

Di seguito sono riportati i sistemi oggetto del precedente iper-ammortamento con una serie di esempi e spiegazioni a supporto dell'interpretazione, mutuati dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 12).

La seguente tabella riepiloga alcuni esempi delle voci previste dalla relativa voce dell'Allegato A.

-
- chimico/fisiche, in grado di modificare a livello micro o macro la composizione o la struttura del materiale, o di preservare – mediante conservazione – alterazioni naturali che sarebbero altrimenti avvenute;
 - di relazione tra le parti, mediante processi di unione (es. saldatura, incollaggio, cucitura, ecc.), confezionamento, assemblaggio, ecc.;
 - logistiche, in grado di modificare la localizzazione del materiale all'interno della fabbrica o di altri luoghi della catena del valore;
 - di superficie, che vanno a modificare le parti superficiali del materiale al fine di variarne le proprietà a livello estetico (colore, apposizione di scritte, disegni, pattern, ecc.) o funzionale (pulizia, proprietà tribologiche, idrofobiche/idrofile, resistenza al fuoco, ecc.).

⁵⁰ Il MISE, nelle risposte del 19.5.2017, ha chiarito che l'utilizzo del bene in un laboratorio non è di per sé moto di esclusione dal beneficio dell'iper-ammortamento. È necessario, tuttavia, che il bene soddisfi i requisiti tecnici richiesti dalla legge di bilancio, soddisfi le 5 caratteristiche obbligatorie e 2 delle 3 ulteriori caratteristiche e che l'azienda svolga un'attività di trasformazione di materie prime o semilavorati e/o realizzazione di prodotti. Si ricorda, inoltre, che, nel rispetto degli altri requisiti previsti dalla norma, le quote di ammortamento delle spese di acquisizione o utilizzazione di strumenti e attrezzature di laboratorio possono beneficiare del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo.

⁵¹ Alberti P. "Iper-ammortamento, vincoli «5+2» per beni strumentali computerizzati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.5.2017.

Sistemi	Chiarimenti
<p>Sistemi di misura a coordinate e no (a contatto, non a contatto, sistemi ibridi, 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.</p>	<p>In questa voce sono comprese per esempio le <i>Coordinate Measuring Machine</i> (CMM) utilizzate per l'ispezione geometrica, dimensionale e per l'identificazione di geometrie incognite.</p>
<p>Altri sistemi di monitoraggio <i>in process</i> 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, diretta o indiretta.</p>	<p>Sono compresi, ad esempio, i sistemi per il controllo di processo, il monitoraggio delle emissioni, delle vibrazioni, della temperatura e i sistemi per il controllo della forza e della potenza, i test di prodotto durante la fase di giunzione e assemblaggio industriale, le bilance di controllo peso, telecamere di controllo riempimento, stazioni di <i>testing</i>, validazione, collaudo e calibratura, ecc.</p> <p>I sistemi di monitoraggio <i>in process</i> possono essere riferiti non solo al "Prodotto - Processo Produttivo - Fabbrica" ma anche al "Servizio - Processo di Produzione del Servizio - Azienda" (risposte MISE 12.7.2017).</p>
<p>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.</p>	<p>–</p>
<p>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.</p>	<p>Ne sono un esempio sistemi utilizzati per il supporto tecnico, l'analisi e l'ispezione in termini di composizione, granulometria, flussometria, conservazione, e l'omogeneità delle polveri.</p>
<p>Sistemi intelligenti e connessi di marcatura e tracciabilità dei lotti produttivi e/o dei singoli prodotti (ad esempio RFID - <i>Radio Frequency Identification</i>).</p>	<p>In questo senso possono rientrare anche altre tecnologie quali <i>Bar Code Reader</i>, Pistole, Sistemi di riconoscimento etichette su trans-pallet, dispositivi IoT, sistemi di geolocalizzazione <i>inbound/outbound</i>.</p>
<p>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</p>	<p>Si intendono per esempio, i sistemi dedicati alla misura dell'utensile durante la truciolatura in termini di potenza, vibrazioni e sforzo e/o quelli dedicati al controllo geometrico dell'utensile <i>post</i> truciolatura.</p>

Sistemi	Chiarimenti
sotto-insiemi delle macchine) e dei sistemi di produzione interfacciati con i sistemi informativi di fabbrica e/o con soluzioni <i>cloud</i> .	
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.	Ne sono un esempio sistemi capaci di stampare e applicare l'etichetta sui prodotti in automatico e quindi senza l'intervento dell'operatore.
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.	Questa voce si riferisce a quelle soluzioni che interagiscono a livello di macchine e componenti del sistema produttivo e basate sulla combinazione di sensori, sistemi di controllo e di elaborazione/simulazione connessi e in grado di gestire il consumo della risorsa energetica, idrica e per la riduzione delle emissioni in maniera intelligente recuperando o rilasciando energia in base allo stato del processo e delle macchine, ottimizzando la distribuzione di energia elettrica e minimizzando eventuali sovraccarichi (<i>smart grid</i>). Sono invece escluse soluzioni finalizzate alla produzione di energia (es. sistemi cogenerativi, sistemi di generazione di energia da qualunque fonte rinnovabile e non); si ricorda peraltro che queste ultime possono beneficiare di misure di agevolazione all'efficienza energetica già in vigore (come i "certificati bianchi"). Sono compresi in tale categoria, ad esempio, gli impianti di illuminazione nelle serre per agevolare la crescita delle piante <i>indoor</i> (circ. MISE 23.5.2018 n. 177355).
Filtri e sistemi (si intendono anche impianti) 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.	-

3.2.3 Dispositivi per l'interazione uomo-macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica "4.0"

La circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 13) ha precisato che, purché soggetti a una logica "4.0", sono agevolabili i dispositivi per l'interazione uomo-macchina

finalizzati al miglioramento dell'ergonomia e i dispositivi per l'interazione uomo-macchina finalizzati al miglioramento della sicurezza del posto di lavoro.

Di seguito sono riportati i beni strumentali oggetto del precedente iper-ammortamento con una serie di esempi e spiegazioni a supporto dell'interpretazione mutuati dalla citata circolare.

Dispositivi	Chiarimenti
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)	<p>Ne sono un esempio postazioni di lavoro ergonomiche integrate in cui l'operatore ha a disposizione:</p> <ul style="list-style-type: none"> • moduli di trasporto intelligenti (per l'approvvigionamento delle merci); • terminali <i>touch screen</i> (con guida intuitiva delle attività per l'utente); • illuminazione antiabbagliante e personalizzabile della postazione (per un'illuminazione ottimale della postazione di lavoro); • elementi con braccio a snodo (per l'ottimizzazione ergonomica dello spazio di prelievo); • tavolo di lavoro regolabile elettricamente in altezza (per un rapido adattamento a diverse condizioni fisiche e lavorative dell'operatore).
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 <i>wearable</i> , apparecchiature di comunicazione tra operatore/operatori e sistema produttivo, dispositivi di realtà aumentata e <i>virtual reality</i>	Un esempio è costituito da dispositivi intelligenti in grado di fornire istruzioni sul lavoro e di visualizzare in <i>real time</i> i dati sul funzionamento delle macchine e sulle attività che gli operatori dovranno svolgere.
Interfacce uomo-macchina (HMI) intelligenti che supportano l'operatore in termini di sicurezza ed efficienza delle operazioni di lavorazione, manutenzione, logistica	-

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

Sono altresì oggetto dell'agevolazione, a norma dell'art. 1 co. 187 ultimo periodo della L. 160/2019, i beni immateriali strumentali nuovi di cui all'Allegato B alla L. 232/2016. Anche per tali investimenti l'art. 1 co. 190 prevede un beneficio rafforzato⁵².

Di seguito si riporta l'elenco dei beni immateriali oggetto dell'agevolazione, con alcuni commenti a supporto della corretta interpretazione mutuati dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 14) relativa alla precedente agevolazione.

⁵² Si veda il successivo § 5.3.

Beni immateriali	Chiarimenti
<p><i>Software</i>, 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).</p>	<p>Si precisa che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • la modellazione 3D si riferisce esclusivamente agli strumenti di progettazione di prodotto, sono invece inclusi gli strumenti di modellazione di processo e di sistemi produttivi in 2D; • affinché il <i>tool</i> sia incluso in questa voce, è sufficiente che una sola delle funzioni su elencate (ad es. progettazione, modellazione 3D, simulazione, sperimentazione, prototipazione e verifica simultanea, ecc.) sia disponibile.
<p><i>Software</i>, sistemi, piattaforme e applicazioni per la progettazione e la riprogettazione dei sistemi produttivi che tengano conto dei flussi dei materiali e delle informazioni.</p>	<p>In questa voce rientrano anche i <i>tool</i> di supporto alla progettazione fisica del <i>layout</i>, ecc.</p>
<p><i>Software</i>, 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.</p>	<p>Si precisa che:</p> <ul style="list-style-type: none"> • per "operatori in linea" si devono intendere quelle figure che in qualche modo sono direttamente coinvolte nelle operazioni di monitoraggio e controllo della conduzione della macchina/impianto o che semplicemente devono essere informate sui dati dal campo. Pertanto, rientrano in questa voce anche quelle applicazioni che consentono la visualizzazione del dato in remoto utilizzando anche, ma non esclusivamente, dispositivi mobile; • per "efficienza" si devono intendere in senso lato le prestazioni della produttività, affidabilità, disponibilità, efficienza energetica, ecc. della macchina/impianto.
<p><i>Software</i>, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della produzione con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio, come la logistica interna ed esterna 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 <i>cloud computing</i>).</p>	<p>Si precisa che solo i moduli di un sistema ERP dedicati alla gestione della produzione, alla logistica (interna ed esterna, i.e. sistemi di SCM) e alla manutenzione sono da ritenersi inclusi in questo allegato.</p>
<p><i>Software</i>, 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 <i>cloud</i>.</p>	<p>Rientrano in questa voce anche quelle applicazioni che consentono il monitoraggio e il controllo anche in remoto utilizzando anche, ma non esclusivamente, dispositivi <i>mobile</i>.</p>

Beni immateriali	Chiarimenti
<p><i>Software</i>, 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.</p>	<p>Ne sono un esempio i visori che sovrappongono immagini e informazioni digitali agli oggetti fisici.</p>
<p><i>Software</i>, sistemi, piattaforme e applicazioni di <i>reverse modeling and engineering</i> per la ricostruzione virtuale di contesti reali.</p>	<p>–</p>
<p><i>Software</i>, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati, e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti (<i>Industrial Internet of Things</i>) grazie a una rete di sensori intelligenti interconnessi.</p>	<p>Si precisa che si intende la condivisione dei dati anche in remoto. Esempi ne sono tutti i <i>software</i> con le seguenti capacità:</p> <ul style="list-style-type: none"> • collezionare e organizzare i sensori, il <i>device management</i>, la visualizzazione e la sicurezza del collegamento verso il campo; • ricezione dati multiprotocollo: ad esempio http e MQTT; • capacità di utilizzare protocolli di messaggistica come MQTT che permettono la gestione di caratteristiche di trasporto dei dati su TCP-IP come <i>Quality Of Service e Reliability</i>; • comando e controllo verso sensori e <i>gateway</i>; • scalabilità orizzontale delle componenti; • <i>routing</i> e filtraggio dei dati; • <i>data streaming (Complex Event Processing)</i>; • capacità di mettere in sicurezza il canale di comunicazione, ad esempio con certificato SSL.
<p><i>Software</i>, sistemi, piattaforme e applicazioni per il <i>dispatching</i> delle attività e l'instradamento dei prodotti nei sistemi produttivi.</p>	<p>–</p>
<p><i>Software</i>, sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della qualità a livello di sistema produttivo e dei relativi processi.</p>	<p>Non si fa riferimento a sistemi documentali di qualità, ma a sistemi attivi, in grado ad esempio di analizzare la qualità di prodotto attraverso analisi video per l'individuazione di pattern anomali e la generazione di <i>alert</i> al sistema di gestione della produzione.</p>
<p><i>Software</i>, 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 <i>supply chain (cloud computing)</i>.</p>	<p>Nel caso in cui una impresa acquisti un sistema ERP, i soli moduli di gestione della produzione o della <i>supply chain</i>, il cui valore deve quindi, ai fini del calcolo della quota di ammortamento, essere estrapolato dalle altre funzioni (es. amministrazione, finanza, ecc.) possono essere oggetto del beneficio fiscale in quanto rientrano in tale voce.</p> <p>Sono compresi in questa categoria anche le componenti necessarie per garantire l'interconnessione dei sistemi, come connettori e <i>service bus</i>.</p> <p>Rientra in tale categoria il caso di un'azienda che acquista da un <i>provider</i> un <i>software in cloud</i> che, integrato nel proprio gestionale, permette di inviare</p>

Beni immateriali	Chiarimenti
<i>segue</i>	ordini ai propri fornitori e ricevere dagli stessi i documenti di trasporto in formato digitale, permette di tracciare l'avanzamento dei documenti e lo stato in cui si trovano e provvede alla conservazione digitale dei documenti (risposte MISE 12.7.2017).
<i>Software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per <i>industrial analytics</i> dedicati al trattamento e all'elaborazione dei <i>big data</i> provenienti dalla sensoristica IoT applicata in ambito industriale (<i>Data Analytics & Visualization, Simulation e Forecasting</i>).	Esempi sono piattaforme con le seguenti capacità: <ul style="list-style-type: none"> • archiviazione, <i>reporting</i> e analisi delle informazioni e della gestione dei dati non strutturati (audio, video, immagini); • capacità di acquisire ed elaborare dati tramite protocolli ad alte performance di messaggistica (es: MQTT); • capacità di persistere dati su basi dati altamente scalabili e performanti (es: Data Lake, DB NoSQL e NewSQL, piattaforme specializzate su big data); • capacità di analizzare serie storiche mediante algoritmi <i>data driven</i> (<i>machine learning</i> e/o <i>deep learning</i>), applicando modelli statistici di tipo sia predittivo che cognitivo, dedicati al monitoraggio dello stato di salute di impianti e attrezzature, alla previsione dei livelli di degrado prestazionale o di guasto, alternativi ai piani manutentivi tradizionali.
<i>Software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni di <i>artificial intelligence & machine learning</i> 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.	Si precisa che il <i>machine learning</i> è un processo di analisi dati che ha come <i>output</i> il <i>tuning</i> di algoritmi in grado di descrivere statisticamente il comportamento di un sistema. Tale <i>output</i> viene utilizzato per dare ai sistemi abilità di previsione. Questo punto descrive piattaforme che utilizzano tale abilità, mentre il punto precedente è relativo a sistemi in grado di produrre tale abilità.
<i>Software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per la produzione automatizzata e intelligente, caratterizzata da elevata capacità cognitiva, interazione e adattamento al contesto, autoapprendimento e riconfigurabilità (<i>cybersystem</i>).	Ne sono esempi le piattaforme in grado di analizzare l'ambiente attraverso i dati provenienti dai sensori ed effettuare una continua ottimizzazione dei sistemi decisionali, predittivi e d'interazione basati su <i>deep</i> e <i>machine learning</i> .
<i>Software</i> , 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.	Si tratta, ad esempio, dei sistemi che governano l'interazione di robot con l'ambiente circostante.

Beni immateriali	Chiarimenti
<i>Software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per la gestione della realtà aumentata tramite <i>wearable device</i> .	Si sottolinea che in questa categoria si trovano sia sistemi operativi e applicazioni per visori di realtà aumentata e virtuale, ma anche di altri <i>wearable</i> (braccialetti, orologi, giubbotti, ecc.) che permettano di interagire nel sistema <i>cyberfisico</i> . In questo perimetro si trovano anche applicazioni per <i>smartphone</i> e <i>tablet</i> che abbiano queste caratteristiche.
<i>Software</i> , 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.	Sono un esempio i sistemi di <i>speech recognition</i> ed <i>eye tracking</i> .
<i>Software</i> , 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.	Ne sono esempi <i>software</i> per la gestione di <i>smart grid</i> locali e per la rappresentazione digitale dei modelli di consumo energetico dei macchinari.
<i>Software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni per la protezione di reti, dati, programmi, macchine e impianti da attacchi, danni e accessi non autorizzati (<i>cybersecurity</i>).	Alcuni esempi sono i sistemi di controllo degli accessi al sistema informatico, i sistemi di monitoraggio del traffico dati, i sistemi di criptazione dei dati e dei canali di trasmissione, sistemi di gestione della <i>privacy</i> e sicurezza dei dati sensibili, sistemi per l'interazione sicura degli oggetti.
<i>Software</i> , sistemi, piattaforme e applicazioni di <i>virtual industrialization</i> che, simulando virtualmente il nuovo ambiente e caricando le informazioni sui sistemi cyberfisici al termine di tutte le verifiche, consentono di evitare ore di <i>test</i> e di fermi macchina lungo le linee produttive reali.	Sono tutti i sistemi in grado di definire un <i>digital twin</i> del sistema reale, o attraverso una progettazione digitale di tutte le componenti o attraverso la costruzione della versione digitalizzata di oggetti e processi attraverso analisi <i>data driven</i> , su serie storiche di dati acquisiti.
Sistemi di gestione della <i>supply chain</i> finalizzata al <i>drop shipping</i> nell' <i>e-commerce</i> .	Voce introdotta dalla legge di bilancio 2018.
<i>Software</i> e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata.	Voce introdotta dalla legge di bilancio 2018.
<i>Software</i> , 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 <i>on-field</i> e dei dispositivi mobili, rilevazione telematica di prestazioni e guasti dei dispositivi <i>on-field</i>).	Voce introdotta dalla legge di bilancio 2018.

Tetto massimo agli investimenti agevolabili

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

3.3.1 Irrilevanza della fruizione del credito d'imposta per i beni materiali "4.0"

L'art. 1 co. 187 e 190 della L. 160/2019 non prevede per il credito d'imposta in esame alcun collegamento con i soggetti che hanno beneficiato dell'agevolazione sui beni materiali "4.0"⁵³.

Pertanto, a differenza di quanto previsto con riferimento alla precedente maggiorazione, tali beni immateriali sembrerebbero poter godere del credito d'imposta a prescindere dalla circostanza che l'impresa abbia beneficiato o meno del credito d'imposta sui beni materiali "4.0"⁵⁴. Sul punto si attende, però, una conferma ufficiale.

3.3.2 Cloud computing

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

3.3.3 Caratteristiche dei software

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

Software in licenza d'uso

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

Software integrato

Se un bene "Industria 4.0" viene acquistato a un prezzo unitario comprensivo del *software* necessario per il suo funzionamento, il *software* "embedded" (vale a dire integrato) era da considerarsi agevolabile con l'iper-ammortamento. Ciò in quanto l'elenco dell'Allegato B include *software stand alone*, quindi non necessari al funzionamento del bene (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 4/2017, § 6.2).

Si ritiene che tale chiarimento possa considerarsi valido anche con riferimento alla nuova agevolazione, per cui nel suddetto caso il *software* integrato potrebbe essere agevolabile nell'ambito del credito d'imposta per i beni materiali "Industria 4.0".

Software di gestione d'impresa - Esclusione

I *software* relativi alla gestione di impresa in senso lato (es. amministrazione, contabilità, controllo e finanza, gestione della relazione con il consumatore finale e/o con il fornitore, gestione dell'offerta, della fatturazione, gestione documentale, *project management*, analisi dei processi organizzativi o di *business*, ecc.) non sono oggetto dell'agevolazione⁵⁵.

⁵³ I beni rientranti nel citato Allegato B potevano beneficiare della maggiorazione del 40% soltanto a condizione che l'impresa avesse beneficiato dell'iper-ammortamento (cfr. art. 1 co. 62 della L. 145/2018 e circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.2.1).

⁵⁴ In senso conforme, Meneghetti P. "Iper-ammortamento addio, un nuovo credito d'imposta per acquisto di beni strumentali", in AA.VV. "Novità Fiscali 2020", *Il Sole - 24 Ore*, gennaio 2020, p. 53.

⁵⁵ Pertanto un *Customer Relationship Management* (CRM), un configuratore di prodotto finalizzato alla vendita e non alla progettazione, un tool di *Document Manager*, *Enterprise Performance Management* e *Business Process Management* sono da ritenersi esclusi (circ. Agenzia delle Entrate 30.3.2017 n. 4, § 14).

3.4 MODALITÀ DI ACQUISIZIONE DEI BENI AGEVOLATI

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

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

L'accesso al beneficio per i beni acquisiti in *leasing* è, peraltro, indirettamente confermato dall'art. 1 co. 189 ultimo periodo della L. 160/2019, secondo la quale per questa tipologia di investimenti il costo agevolabile è quello sostenuto dalla società di *leasing* per il relativo acquisto⁵⁶.

4 PROFILI TEMPORALI

Ai sensi dell'art. 1 co. 185 della L. 160/2019, sono agevolabili mediante il nuovo credito d'imposta i suddetti investimenti effettuati dall'1.1.2020 al 31.12.2020.

L'agevolazione spetta altresì per gli investimenti effettuati entro il 30.6.2021⁵⁷ a condizione che entro la data del 31.12.2020:

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

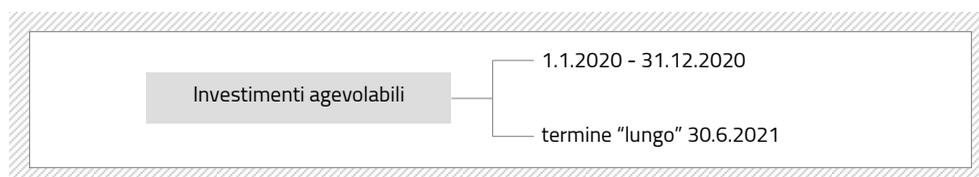


Fig. 5 - Ambito temporale

4.1 MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato – e, quindi, se lo stesso rientri o meno nel periodo agevolato – stando ai chiarimenti forniti

⁵⁶ La circ. Agenzia delle Entrate 4/2017 aveva chiarito che i super-ammortamenti potevano spettare anche all'impresa di noleggio o che effettua la locazione operativa, ma a condizione che il noleggio o la locazione operativa costituiscono oggetto dell'attività principale o tipica dell'impresa.

Secondo il principio di diritto Agenzia delle Entrate 28.1.2020 n. 2, relativo all'iper-ammortamento, sono esclusi dai potenziali destinatari dell'agevolazione gli intermediari finanziari che pongono in essere contratti denominati di "locazione operativa" in cui però la proprietà formale dei beni non si ricollega allo svolgimento di attività di noleggio o locazione operativa in senso proprio, ma alla sola funzione di garanzia a tutela del rischio di credito assunto dal locatore.

⁵⁷ Il termine "lungo" è quindi il medesimo sia per gli investimenti in beni materiali strumentali "ordinari" sia per quelli che hanno ad oggetto i beni "Industria 4.0".

in passato dall’Agenzia delle Entrate⁵⁸, occorre fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall’art. 109 del TUIR⁵⁹.

L’Agenzia delle Entrate, nella circ. 26.5.2016 n. 23 (§ 3)⁶⁰ relativa ai super-ammortamenti, ha affermato che anche gli investimenti degli esercenti arti e professioni si considerano effettuati in conformità al principio di competenza di cui all’art. 109 co. 1 e 2 del TUIR, applicando, quindi, un unico criterio per tutti i soggetti.

Il medesimo principio dovrebbe valere anche con riferimento alla nuova agevolazione.

Di seguito si riporta una sintesi dei momenti temporalmente rilevanti in relazione alle diverse modalità di effettuazione degli investimenti.

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

Coordinamento con le precedenti agevolazioni

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

- agli investimenti aventi a oggetto i beni “ordinari” effettuati tra l’1.1.2020 e il 30.6.2020, in relazione ai quali entro la data del 31.12.2019 il relativo ordine sia stato accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, per i quali resta ferma l’agevolazione prevista dall’art. 1 del DL 30.4.2019 n. 34, convertito;

⁵⁸ Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.3), circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 (§ 3) e 8.4.2016 n. 12 (§ 10.4).

⁵⁹ L’applicazione dell’art. 109 del TUIR ai fini dell’individuazione del momento di effettuazione dell’investimento è stata del resto richiamata anche nelle risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 2020, ancorché nell’ambito di un chiarimento relativo al *recapture* dell’agevolazione (risposte Agenzia delle Entrate 30.1.2020, risposta n. 23).

⁶⁰ Cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 90/2001, § 7.2 (Tremonti-bis).

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

Sono pertanto esclusi dall'applicazione del nuovo credito d'imposta gli investimenti effettuati nel termine "lungo" 2020 previsto dalla disciplina dei super e iper-ammortamenti⁶¹.

A livello temporale, rileva quindi quanto riportato nella seguente tabella.

Periodo di effettuazione degli investimenti	Condizioni da rispettare	Agevolazione spettante
Dall'1.1.2020 al 30.6.2020	Entro il 31.12.2019: <ul style="list-style-type: none"> • ordine accettato dal venditore; • pagamento acconti 20%. 	Super-ammortamenti DL 34/2019
Dall'1.1.2020 al 31.12.2020	Entro il 31.12.2019: <ul style="list-style-type: none"> • ordine accettato dal venditore; • pagamento acconti 20%. 	Iper-ammortamenti L. 145/2018
Dall'1.1.2020 al 31.12.2020	Assenza di una delle due condizioni sopra riportate	Nuovo credito d'imposta
Dall'1.1.2021 al 30.6.2021	Entro il 31.12.2020: <ul style="list-style-type: none"> • ordine accettato dal venditore; • pagamento acconti 20%. 	Nuovo credito d'imposta

Acconto nel 2018 e consegna del bene nel 2020

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

Secondo l'Agenzia, la mancata consegna ("effettuazione") dell'investimento entro la data del 31.12.2019 – termine ultimo previsto dall'art. 1 co. 30 della L. 205/2017 – impedisce al contribuente di avvalersi della versione dell'iper-ammortamento di cui alla L. 205/2017. Conseguentemente, nel caso di specie, si rende invece applicabile la disciplina successivamente introdotta dall'art. 1 co. 60 ss. della L. 145/2018; con riferimento a tale disciplina, infatti, l'Agenzia delle Entrate ritiene che possa considerarsi soddisfatta la condizione secondo cui *"le disposizioni dell'articolo 1, comma 9, della legge 232/16, si applicano, nelle misure previste al comma 61 del presente articolo, anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi (...) effettuati (...) entro il 31 dicembre 2020 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2019 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione"*. In altri termini, la "prenotazione" effettuata entro il 31.12.2018 (attraverso l'accettazione

⁶¹ Per approfondimenti, si veda Alberti P. "Super e iper-ammortamenti", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 14, 2019.

dell'ordine e il pagamento dell'acconto del 20%) consente di "incardinare" l'investimento nella disciplina prevista dalla L. 145/2018 e permette al contribuente di accedere all'iperammortamento, a condizione che l'investimento venga "effettuato" entro il 31.12.2020. In tal caso, l'investitore potrà fruire dell'iperammortamento secondo le modalità e alle condizioni previste dal citato art. 1 co. 60 ss. della L. 145/2018 (quindi con percentuali di maggiorazione a "scaglioni" e un limite massimo di investimenti agevolabili di 20 milioni di euro).

Tale conclusione, evidenzia l'Agenzia, è coerente con l'art. 1 co.196 della L. 160/2019, che prevede l'inapplicabilità del nuovo credito d'imposta (di cui al co. 189) ai beni, consegnati nel 2020, per i quali è stata effettuata la "prenotazione" entro il 31.12.2019⁶².

4.2 ENTRATA IN FUNZIONE DEI BENI

Ai fini della fruizione del credito d'imposta "generale", come si dirà meglio in seguito⁶³, rileva l'entrata in funzione del bene.

La circ. Guardia di Finanza 1/2008, a titolo esemplificativo, indica come "*sintomatici dell'utilizzo del bene*":

- il momento dal quale ha inizio il consumo di energia elettrica necessaria per il funzionamento del bene;
- l'impiego di manodopera;
- l'inserimento del bene nella catena di produzione;
- le risultanze della contabilità industriale.

4.3 INTERCONNESSIONE

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

Nozione di interconnessione

Affinché un bene possa essere definito "interconnesso" è necessario che (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.3):

- scambi informazioni con sistemi interni (ad esempio: sistema gestionale, sistemi di pianificazione, sistemi di progettazione e sviluppo del prodotto, monitoraggio, anche in remoto, e controllo, altre macchine dello stabilimento, ecc.) e/o esterni (ad esempio: clienti, fornitori, partner nella progettazione e sviluppo collaborativo, altri siti di produzione, *supply chain*, ecc.) per mezzo di un collegamento basato su specifiche documentate, disponibili pubblicamente e internazionalmente riconosciute (ad esempio: TCP-IP, HTTP, MQTT, ecc.);
- sia identificato univocamente, al fine di riconoscere l'origine delle informazioni, mediante l'utilizzo di standard di indirizzamento internazionalmente riconosciuti (ad esempio, indirizzo IP).

Tali requisiti devono essere attestati mediante apposita documentazione⁶⁴.

⁶² Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta n. 13).

⁶³ Si veda il successivo § 6.2.

⁶⁴ Si veda il successivo § 9.

5 DETERMINAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

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

5.1 BENI MATERIALI STRUMENTALI NUOVI "ORDINARI"

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

- alle imprese e agli esercenti arti e professioni⁶⁵;
- nella misura del 6% del costo;
- nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro⁶⁶.

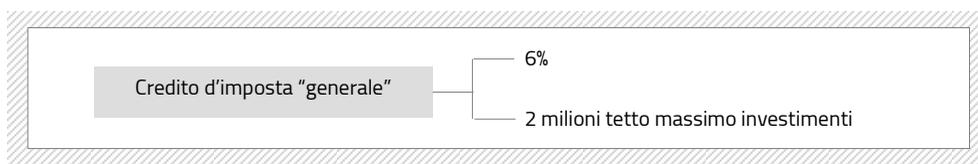


Fig. 6 - Credito d'imposta per beni materiali strumentali "ordinari"

Esempio

Considerando l'acquisto da parte di una srl, ad esempio, di un bene strumentale "ordinario" del costo di 100.000,00 euro, il credito d'imposta spettante sarà quindi pari a 6.000,00 euro.

5.1.1 Costo agevolato

Per espressa disposizione, 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, quali⁶⁷:

- costi di progettazione;
- spese di trasporto;
- dazi doganali;
- costi di installazione;
- onorari per perizie e collaudi;
- costi di montaggio e posa in opera;
- costi di messa a punto.

Dovrebbero essere invece esclusi gli interessi passivi (salvo che non siano capitalizzati⁶⁸) e le spese generali.

⁶⁵ Il credito, infatti, si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli esercenti arti e professioni.

⁶⁶ La misura, come detto, sostituisce i super-ammortamenti ex DL 34/2019, che prevedono una maggiorazione del 30%, con tetto massimo agli investimenti pari a 2,5 milioni di euro.

⁶⁷ Documento OIC 16 (§ 38), con riferimento ai costi accessori per l'acquisizione dei cespiti appartenenti alla categoria degli impianti e macchinari.

⁶⁸ I principi contabili nazionali (documento OIC 16) consentono la capitalizzazione degli interessi passivi solo nel rispetto di specifiche condizioni. Si veda la voce "Interessi passivi", *Guide Eutekne*.

Tuttavia, per i beni materiali 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 legge⁶⁹.

Contributi in conto impianti

Sulla base dei chiarimenti forniti con riferimento ai super-ammortamenti dalla circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 5.4), il costo del bene agevolabile dovrebbe essere assunto al lordo⁷⁰ di eventuali contributi in conto impianti spettanti all'imprenditore, a prescindere dal regime di contabilizzazione adottato⁷¹.

Leasing

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni (art. 1 co. 188 della L. 160/2019).

5.1.2 Limite massimo dei costi agevolabili

Il credito d'imposta è riconosciuto nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

Investimenti rilevanti

Ai fini del calcolo del limite degli investimenti ammissibili, dovrebbero essere compresi soltanto quelli effettuati nel suddetto periodo agevolato, vale a dire quelli effettuati dall'1.1.2020 al 31.12.2020 o nel termine "lungo" del 30.6.2021 in presenza delle condizioni richieste⁷².

Esemplificazione

Qualora, ad esempio, siano effettuati investimenti nel periodo agevolato in misura pari complessivamente a 3 milioni di euro, il credito d'imposta potrà essere calcolato soltanto sugli investimenti fino a 2 milioni, essendo quindi pari al massimo a 120.000,00 euro (6% di 2 milioni di euro).

Sul restante 1 milione di euro non è invece possibile beneficiare dell'agevolazione.

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

Per gli investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'Allegato A alla L. 232/2016 (vale a dire quelli che erano oggetto di iper-ammortamenti), il credito d'imposta è riconosciuto, solo alle imprese, nella misura del:

⁶⁹ Si veda la voce "Capitalizzazione dei costi", *Guide Eutekne*.

⁷⁰ Non quindi al netto, come previsto dalla precedente circ. 26.5.2016 n. 23 (§ 4).

⁷¹ Si ricorda che i nostri principi contabili prevedono due metodologie di contabilizzazione (cfr. OIC 16, § 88):

- i contributi sono portati in riduzione del costo dei cespiti cui si riferiscono;
- i contributi sono imputati a ricavi e sono rinviati per competenza attraverso l'iscrizione di risconti passivi.

Si veda la voce "Contributi", *Guide Eutekne*.

⁷² In tal senso si è espressa l'Agenzia delle Entrate ancorché in merito ai limiti previsti dalla L. 145/2018 con riferimento alla disciplina dell'iper-ammortamento (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 8, § 2.3).

- 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- 20% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro⁷³.

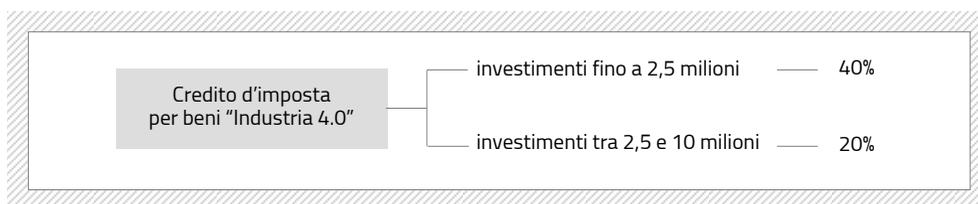


Fig. 7 - Credito d'imposta per beni materiali Allegato A alla L. 232/2016

Esempio

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

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

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

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

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

- nella misura del 15% del costo;
- nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000,00 euro⁷⁴.

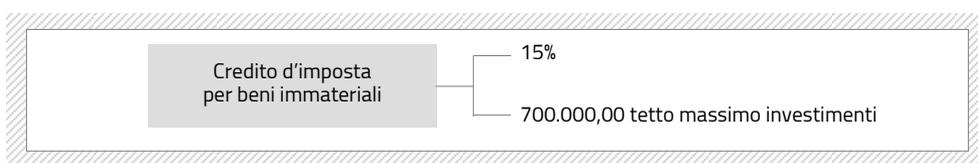


Fig. 8 - Credito d'imposta per beni immateriali Allegato B alla L. 232/2016

Esempio

Supponendo l'acquisto da parte di un'impresa di un *software* agevolabile al costo di 100.000,00 euro, il credito d'imposta sarà pari a 15.000,00 euro.

⁷³ La misura, come detto, sostituisce gli iper-ammortamenti, che, nell'ultima versione della L. 145/2018, prevedono il riconoscimento di una maggiorazione con diversi scaglioni (170% per gli investimenti fino a 2,5 milioni di euro; 100% per gli investimenti compresi tra 2,5 e 10 milioni di euro; 50% per gli investimenti compresi tra 10 e 20 milioni di euro), ma con un tetto massimo agli investimenti pari a 20 milioni di euro.

⁷⁴ Tale misura sostituisce la proroga della maggiorazione del 40% per i beni immateriali – riconosciuta soltanto ai soggetti che beneficiano dell'iper-ammortamento – che però non ha mai previsto alcun tetto massimo agli investimenti agevolabili.

6 FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

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

6.1 UTILIZZO IN COMPENSAZIONE NEL MODELLO F24

Il credito d'imposta, come anticipato, è utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97. Si tratta, quindi, della c.d. "compensazione orizzontale"⁷⁵.

In linea di massima, i soggetti beneficiari devono quindi ripartire il credito d'imposta maturato nelle previste quote annuali di pari importo (si veda il successivo § 6.2), da utilizzare a scomputo dei versamenti dovuti da effettuarsi mediante il modello F24⁷⁶ (quindi, ad esempio, IVA, contributi previdenziali, ritenute IRPEF dei dipendenti, ecc.)⁷⁷.

Tale modalità di utilizzo, come anticipato, consente anche ai soggetti in regime forfetario di beneficiare dell'agevolazione, da scomputare, ad esempio, dalla stessa imposta sostitutiva prevista per tale regime.

Irrilevanza della preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi

Per la fruizione di tale agevolazione non rileva il nuovo obbligo di preventiva presentazione del modello REDDITI ai fini della compensazione in F24 dei crediti relativi alle imposte sui redditi di importo superiore a 5.000,00 euro annui, introdotto dall'art. 3 co. 1 - 3 del DL 124/2019 convertito⁷⁸.

La ris. Agenzia delle Entrate 110/2019, infatti, collega l'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione solo ai crediti classificati nelle categorie "imposte sui redditi e addizionali", "imposte sostitutive", "IRAP" e "IVA", secondo quanto riportato nella Tabella ad essa allegata, escludendo quindi i crediti classificabili nella categoria "agevolazioni e quadro RU"⁷⁹.

Inoltre, la stessa Agenzia delle Entrate, in occasione di Telefisco 2020, ha espressamente chiarito che l'utilizzo in compensazione dei crediti d'imposta di natura agevolativa, da indicare nel quadro RU della dichiarazione di redditi, non è soggetto all'obbligo di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi da cui emergono i crediti stessi⁸⁰.

⁷⁵ Si veda la voce "Compensazione", *Guide Eutekne*.

⁷⁶ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 5, § 5, ancorché relativa al bonus investimenti ex DL 91/2014.

⁷⁷ In tal senso, Meneghetti P. "Iper ammortamento addio, un nuovo credito d'imposta per acquisto di beni strumentali", in AA.VV. "Novità Fiscali 2020", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, gennaio 2020, p. 58 e Dell'Oste C., Parente G. "Recupero accelerato e facilità di utilizzo: il tax credit sfida il bonus investimenti", *Il Sole - 24 Ore*, 16.12.2019, p. 3.

⁷⁸ Per approfondimenti, AA.VV. "Novità del DL 124/2019 in materia di compensazioni", *Schede di Aggiornamento*, 11, 2019, p. 1976 ss.

⁷⁹ Alberti P., Negro M. "Bonus investimenti in beni strumentali direttamente in F24", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.1.2020.

⁸⁰ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta n. 17). Cfr. anche Gaiani L. "Investimenti, bonus in F24 da gennaio 2021", *Il Sole - 24 Ore*, 31.1.2020, p. 15.

6.2 SUDDIVISIONE IN QUOTE ANNUALI

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

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

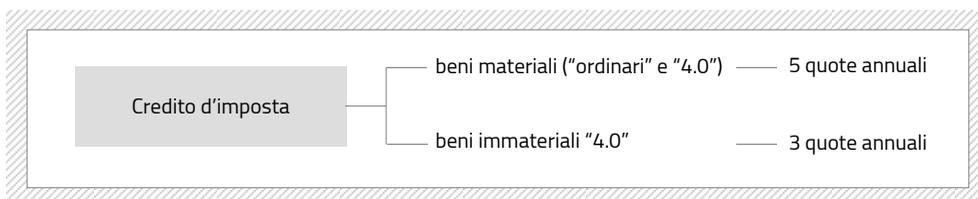


Fig. 9 - Suddivisione in quote annuali del credito d'imposta

Beni inferiori a 516,46 euro

Anche per i beni di costo inferiore a 516,46 euro il credito d'imposta "generale" deve essere ripartito in 5 quote annuali, nonostante l'investimento sia minimo.

Per tali beni il super-ammortamento, invece, poteva essere dedotto integralmente nell'esercizio di sostenimento.

Mancato utilizzo della quota

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

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

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

6.3 VINCOLI TEMPORALI ALL'UTILIZZO

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

- nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari", a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni (ad esempio, in caso di bene entrato in funzione nel 2020, la prima quota del credito d'imposta sarà utilizzabile dal 2021)⁸¹;

⁸¹ L'Agenzia delle Entrate ha chiarito, nelle risposte a Telefisco 2020, che la decorrenza del diritto alla fruizione del credito d'imposta è in ogni caso stabilita in funzione dell'anno solare. Pertanto, anche in presenza di periodi d'imposta a cavallo dell'anno solare si deve fare riferimento, rispettivamente, all'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni e all'anno successivo a quello di avvenuta interconnessione. Ad esempio, ipotizzando un periodo d'imposta 1.4.2020 - 31.3.2021, nel caso in cui un bene sia acquistato ed entri in funzione il 20.3.2020 e sia interconnesso il 30.9.2020, l'intero credito d'imposta spettante ai sensi del co. 189 potrà essere fatto valere in compensazione a decorrere dall'anno solare 2021, a prescindere dalla circostanza che, ai fini del reddito d'impresa, entrata in funzione e interconnessione avvengono in periodi d'imposta diversi.

- per gli investimenti nei beni "Industria 4.0", a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione.

Esemplificazione

Ad esempio, in caso di acquisto di un bene materiale strumentale "ordinario" di costo pari a 500.000,00 euro con entrata in funzione nel 2020, il credito d'imposta del 6%, pari a 30.000,00 euro, può essere utilizzato in compensazione nel modello F24 dal 2021, in misura pari a 6.000,00 euro l'anno (1/5 all'anno).

Considerando che non rileva la preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi, la prima quota di credito d'imposta pari a 6.000,00 euro potrebbe quindi essere utilizzata direttamente in compensazione mediante il modello F24 già da gennaio 2021, senza dover attendere la presentazione del modello REDDITI 2021 (relativo al 2020)⁸².

Interconnessione successiva

Ai sensi dell'art. 1 co. 191 della L. 160/2019, *"nel caso in cui l'interconnessione dei beni di cui al comma 189 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 comma 188"*.

In altri termini, nel caso in cui l'interconnessione dei beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta "generale" del 6% per la parte spettante.

Pertanto:

- nel primo periodo di fruibilità dell'agevolazione si applicherà il credito d'imposta del 6%;
- nel periodo successivo a quello di interconnessione si applicherà il credito d'imposta del 40% (fino a 2,5 milioni), decurtando il credito d'imposta di quanto era già stato fruito a titolo di credito d'imposta "generale"⁸³.

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate in occasione di Telefisco 2020⁸⁴, si tratta comunque di una facoltà e non di un obbligo. Ad esempio, qualora l'entrata in funzione del bene si verifichi nell'anno 2020 e l'interconnessione nell'anno 2021, l'impresa può anche decidere di applicare direttamente il solo co. 189 a decorrere dall'anno 2022 senza pregiudizio per la quota di beneficio attribuibile già dall'anno 2021 in base al co. 188.

⁸² Alberti P., Negro M. "Bonus investimenti in beni strumentali direttamente in F24", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.1.2020. In senso conforme, Ferranti G. "La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi", *Il fisco*, 3, 2020, p. 207 ss.

⁸³ Cfr. Meneghetti P. "Iper ammortamento addio, un nuovo credito d'imposta per acquisto di beni strumentali", in AA.VV. "Novità Fiscali 2020", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, gennaio 2020, p. 56.

In tema di iper-ammortamento, era stato chiarito che in caso di non immediata interconnessione, al fine di evitare una duplicazione di benefici, l'ammontare della maggiorazione relativa all'iper-ammortamento fruibile a partire dal periodo di imposta di interconnessione doveva essere nettizzato di quanto già fruito in precedenza a titolo di (temporaneo) super-ammortamento (circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4, § 6.4.1).

⁸⁴ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta n. 22).

Nel caso in cui l'impresa decida però di avvalersi della suddetta facoltà, iniziando a fruire del credito "generale" spettante ai sensi del co. 188 nell'anno successivo a quello di entrata in funzione del bene, ai fini della fruizione del credito d'imposta "4.0", spettante al netto della quota di credito già fruita in precedenza, secondo l'Agenzia deve decorrere un nuovo quinquennio.

Ad esempio⁸⁵, ipotizzando che nel corso del 2020 si proceda all'acquisto e all'entrata in funzione di un bene agevolabile il cui costo sia pari a 100.000,00 euro e che nel corso del 2021 si proceda anche alla sua interconnessione, qualora l'impresa nel corso del 2021 si avvalga della possibilità di utilizzare in compensazione la prima quota del credito "generale", pari a 1.200 euro (1/5 di 6.000⁸⁶), a partire dal 2022 decorrerà il quinquennio di fruizione del credito "4.0" e la quota annuale compensabile sarà pari a 7.760 euro (1/5 di 38.800 euro⁸⁷).

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

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

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000,00 euro (art. 1 co. 53 della L. 244/2007);
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a 700.000,00 euro (art. 34 della L. 388/2000);
- al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500,00 euro (art. 31 del DL 78/2010).

6.5 IMPOSSIBILITÀ DI CEDERE/TRASFERIRE IL CREDITO D'IMPOSTA

Per espressa disposizione, il credito d'imposta non può formare oggetto di cessione o trasferimento, neanche all'interno del consolidato fiscale (art. 1 co. 191 della L. 160/2019).

6.6 COMPARAZIONE DEI BENEFICI RISPETTO A SUPER-AMMORTAMENTO E IPER-AMMORTAMENTO

Per cercare di comprendere come il beneficio possa rivestire benefici, in luogo dei super-ammortamenti e degli iper-ammortamenti, è possibile effettuare alcune semplici comparazioni, la prima delle quali riferita ad un bene materiale "super-ammortizzabile" e la seconda riferita ad un bene materiale "iper-ammortizzabile".

6.6.1 Beni materiali strumentali "ordinari"

Da alcuni semplici riscontri empirici emerge come le variabili che più contribuiscono ad amplificare le differenze tra super-ammortamento e nuovo credito d'imposta "generale" siano rappresentate dalla velocità di fruizione della "vecchia" agevolazione e dall'aliquota d'imposta del soggetto beneficiario.

Con riferimento al primo elemento:

- il nuovo credito d'imposta del 6% può essere fruito, come anticipato, in 5 quote

⁸⁵ Esempio tratto da risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta n. 22).

⁸⁶ Credito d'imposta "generale" complessivo pari a 6.000 euro, dato da $100.000 \times 6\%$.

⁸⁷ Il suddetto calcolo deriva dalla determinazione del credito d'imposta "4.0" ($100.000 \times 40\% = 40.000$) al netto della quota già fruita come credito "generale" ($40.000 - 1.200 = 38.800$), diviso per i 5 anni ($38.800/5$).

annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione del bene (acquisto e entrata in funzione del bene nell'anno 1, risparmio d'imposta dall'anno 2), e ciò indipendentemente dal periodo di ammortamento del bene oggetto di investimento;

- per il super-ammortamento il tempo di recupero era invece legato al coefficiente di ammortamento del bene (fermo restando che il risparmio d'imposta effettivo si verificava per la prima volta al momento del pagamento del saldo IRPEF/IRES, quindi anche in tal caso dall'anno 2).

Per i soggetti IRES, caratterizzati da un'imposizione proporzionale, le due agevolazioni presentano un risparmio d'imposta non dissimile in termini assoluti, ma che divergono profondamente sotto l'aspetto finanziario.

Bene strumentale con coefficiente di ammortamento del 20% - Soggetti IRES

L'esempio è quello di un bene strumentale "ordinario" acquistato da una srl il cui costo ammonta a 500.000,00 euro. L'ammortamento avviene in 5 anni (coefficiente 20%).

In tal caso:

- super-ammortamento: $500.000,00 \times 30\% = 150.000,00$ euro, ripartito per quote di 30.000,00 euro annui, con un risparmio d'imposta totale⁸⁸ di 36.000,00 euro ($150.000,00 \times 24\%$), pari a 7.200,00 euro annui⁸⁹;
- nuovo credito d'imposta: $500.000,00 \times 6\% = 30.000,00$ euro, ripartito per quote di 6.000,00 euro annui.

La tabella evidenzia l'aspetto finanziario (concentrandosi, quindi, sul momento in cui effettivamente l'impresa ha un beneficio in termini di minore imposta pagata⁹⁰). L'investimento si considera effettuato nell'anno 1.

Anno	Risparmio d'imposta (super-ammortamenti)	Risparmio d'imposta (credito per acquisto beni strumentali)
1	–	–
2	7.200	6.000
3	7.200	6.000
4	7.200	6.000
5	7.200	6.000
6	7.200	6.000
TOTALE	36.000	30.000

In prima approssimazione, il beneficio della nuova misura si riduce, anche se naturalmente vi sono vantaggi, ad esempio, legati al fatto che il credito d'imposta può essere utilizzato a ri-

⁸⁸ Vale a dire una minore IRES.

⁸⁹ Per semplicità di calcolo non si considera la riduzione alla metà del coefficiente di ammortamento per il primo periodo ai sensi dell'art. 102 co. 2 del TUIR, con cui gli anni di recupero dell'agevolazione sarebbero effettivamente 6.

⁹⁰ Quindi, se il bene è acquistato nell'anno 1, il beneficio si manifesterà per la prima volta nell'anno 2, all'atto del pagamento del saldo IRES.

duzione di altri tributi e contributi con il meccanismo della compensazione (e quindi non riduce le sole imposte sul reddito).

Bene strumentale con coefficiente di ammortamento del 10% - Soggetti IRES

L'ipotesi è quella del medesimo bene strumentale di costo pari a 500.000,00 euro, ma per il quale l'ammortamento è effettuato in 10 anni (coefficiente del 10%).

In tal caso:

- super-ammortamento: $500.000,00 \times 30\% = 150.000,00$ euro, ripartito per quote di 15.000,00 euro annui, con un risparmio d'imposta totale di 36.000,00 euro ($150.000,00 \times 24\%$), pari a 3.600,00 euro annui;
- nuovo credito d'imposta: $500.000,00 \times 6\% = 30.000,00$ euro, ripartito per quote di 6.000,00 euro annui.

La tabella evidenzia l'aspetto finanziario (concentrandosi, quindi, sul momento in cui effettivamente l'impresa ha un beneficio in termini di minore imposta pagata⁹¹). L'investimento si considera effettuato nell'anno 1.

Anno	Risparmio d'imposta (super-ammortamenti)	Risparmio d'imposta (credito per acquisto beni strumentali)
1	-	-
2	3.600	6.000
3	3.600	6.000
4	3.600	6.000
5	3.600	6.000
6	3.600	6.000
7	3.600	-
8	3.600	-
9	3.600	-
10	3.600	-
11	3.600	-
TOTALE	36.000	30.000

Come si può vedere, il nuovo credito determina, in termini assoluti, un vantaggio minore, ma per i beni dal periodo di ammortamento medio o lungo consente un beneficio finanziario, potendo essere utilizzato per quote costanti di 1/5 nei cinque periodi d'imposta successivi.

In termini generali, quindi:

- una situazione di (quasi) equivalenza si ha per i beni dal coefficiente di ammortamento del 20%;
- per i beni dal coefficiente più basso il nuovo credito risulta più appetibile, mentre per i beni a rapido ammortamento esso lo risulta di meno;
- all'estremità di questa scala stanno i beni di costo inferiore a 516,46 euro, per i quali il super-ammortamento poteva essere dedotto integralmente nell'esercizio

⁹¹ Vedi la nota precedente.

di sostenimento, mentre il nuovo credito d'imposta deve essere comunque ripartito in 5 quote annuali, anche se l'investimento è minimo.

Bene strumentale con coefficiente di ammortamento del 20% - Soggetti IRPEF

Un ulteriore elemento di confronto è l'aliquota d'imposta del soggetto che effettua l'investimento. Mentre, infatti, il nuovo credito d'imposta prescinde totalmente da questo parametro, il super-ammortamento risultava tanto efficace quanto più elevata era questa aliquota.

Per cogliere la portata di questa affermazione è sufficiente trasporre il contenuto del primo esempio (investimento di 500.000,00 euro in un bene strumentale da ammortizzare in 5 anni) in capo ad un'impresa individuale o a una società di persone il cui titolare, o socio, assoggettati a tassazione il reddito prodotto con l'aliquota marginale massima del 43%. In tal caso:

- super-ammortamento: $500.000,00 \times 30\% = 150.000$ euro, ripartito per quote di 30.000,00 euro annui, con un risparmio d'imposta complessivo di 64.500,00 ($150.000 \times 43\%$), pari a 12.900,00 euro annui;
- nuovo credito d'imposta: $500.000,00 \times 6\% = 30.000$ euro, ripartito per quote di 6.000 euro annui.

Anno	Risparmio d'imposta (super-ammortamenti)	Risparmio d'imposta (credito per acquisto beni strumentali)
1	–	–
2	12.900	6.000
3	12.900	6.000
4	12.900	6.000
5	12.900	6.000
6	12.900	6.000
TOTALE	64.500	30.000

Il margine, peraltro, risulterebbe anche più elevato se si pensa che il super-ammortamento andava a ridurre anche la base imponibile previdenziale dichiarata nel quadro RR⁹².

Considerazioni generali

Occorre considerare, in linea generale, anche il diverso limite agli investimenti ammissibili all'agevolazione, pari a 2 milioni di euro per il nuovo credito d'imposta "generale" e a 2,5 milioni per il super-ammortamento 2019.

Tra gli aspetti positivi del nuovo credito d'imposta si segnalano:

- l'estensione dei potenziali fruitori (soggetti che beneficiano di regimi forfetari di determinazione del reddito, *in primis* quello disciplinato dalla L. 190/2014);
- i vantaggi legati, ad esempio, al fatto che esso può essere utilizzato in compensazione "orizzontale" nel modello F24 a riduzione di altri tributi e contributi (quindi, ad esempio, con l'IVA, i contributi previdenziali, le ritenute IRPEF dei dipendenti, ecc);

⁹² Cfr. anche De Stefani L. "Investimenti, test convenienza sul nuovo credito d'imposta", *Il Sole - 24 Ore*, 13.12.2019, p. 32; Dell'Oste C., Parente G. "Recupero accelerato e facilità di utilizzo: il tax credit sfida il bonus investimenti", *Il Sole - 24 Ore*, 16.12.2019, p. 3.

- la circostanza che esso presenta una “spendibilità” immediata anche per le imprese in perdita fiscale, mentre il super-ammortamento incrementava la perdita stessa⁹³.

6.6.2 Beni materiali strumentali “4.0” di cui all’Allegato A alla L. 232/2016

Bene strumentale con coefficiente di ammortamento del 20%

L’esempio è quello di un bene strumentale acquistato da una srl ricompreso nell’Allegato A alla L. 232/2016 il cui costo ammonta a 2 milioni di euro. L’ammortamento avviene in 5 anni (coefficiente 20%).

In tal caso:

- iper-ammortamento: $2.000.000,00 \times 170\% = 3.400.000,00$ euro, ripartito per quote di 680.000,00 euro annui → minore IRES per 163.200,00 euro annui;
- nuovo credito d’imposta: $2.000.000,00 \times 40\% = 800.000,00$ euro, ripartito per quote di 160.000,00 euro annui.

La tabella evidenzia l’aspetto finanziario (concentrandosi, quindi, sul momento in cui effettivamente l’impresa ha un beneficio in termini di minore imposta pagata⁹⁴). L’investimento si considera effettuato nell’anno 1.

Anno	Risparmio d’imposta (iper ammortamenti)	Risparmio d’imposta (credito per acquisto beni strumentali)
1	–	–
2	163.200	160.000
3	163.200	160.000
4	163.200	160.000
5	163.200	160.000
6	163.200	160.000
TOTALE	816.000	800.000

In prima approssimazione, ipotizzando di posizionarsi nella “fascia” di investimenti sino a 2,5 milioni di euro, i benefici sono simili (anche in questo caso, il nuovo credito d’imposta ha il vantaggio di poter andare a riduzione di altri tributi e contributi con il meccanismo della compensazione).

Bene strumentale con coefficiente di ammortamento del 10%

L’ipotesi è quella del medesimo bene strumentale ricompreso nell’Allegato A alla L. 232/2016 di costo pari a 2 milioni di euro, ma per il quale l’ammortamento è effettuato in 10 anni (coefficiente del 10%). In tal caso:

- iper-ammortamento: $2.000.000,00 \times 170\% = 3.400.000,00$ euro, ripartito per quote di 340.000,00 euro annui → minore IRES per 81.600,00 euro annui;
- nuovo credito d’imposta: $2.000.000,00 \times 40\% = 800.000,00$ euro, ripartito per quote di 160.000,00 euro annui

⁹³ Alberti P., Odetto G. “Bonus per beni strumentali ordinari e super-ammortamento da confrontare”, // *Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.1.2020.

⁹⁴ Quindi, se il bene è acquistato nell’anno 1, il beneficio si manifesterà per la prima volta nell’anno 2, all’atto del pagamento del saldo IRES.

La tabella evidenzia l'aspetto finanziario (concentrandosi, quindi, sul momento in cui effettivamente l'impresa ha un beneficio in termini di minore imposta pagata⁹⁵). L'investimento si considera effettuato nell'anno 1.

Anno	Risparmio d'imposta (iper ammortamenti)	Risparmio d'imposta (credito per acquisto beni strumentali)
1	–	–
2	81.600	160.000
3	81.600	160.000
4	81.600	160.000
5	81.600	160.000
6	81.600	160.000
7	81.600	–
8	81.600	–
9	81.600	–
10	81.600	–
11	81.600	–
TOTALE	816.000	800.000

7 CARATTERISTICHE DELL'AGEVOLAZIONE

7.1 TRATTAMENTO FISCALE

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

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

7.2 INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI

In assenza di precise indicazioni normative a riguardo, il credito d'imposta sarà indicato, presumibilmente, nel quadro RU del modello REDDITI relativo al periodo d'imposta nel corso del quale il credito stesso è maturato, vale a dire il periodo d'imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti⁹⁶.

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

Prospetto sugli aiuti di Stato

Analogamente ai super-ammortamenti e agli iper-ammortamenti⁹⁷, il nuovo credito

⁹⁵ Vedi la nota precedente.

⁹⁶ Così il *bonus* investimenti ex DL 91/2014 (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 5, § 5).

⁹⁷ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23 e 3.8.2016 n. 34, § 7.

d'imposta, non essendo qualificabile come aiuto di Stato⁹⁸, non dovrebbe essere indicato nel prospetto sugli aiuti di Stato di cui al quadro RS⁹⁹.

7.3 CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

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

L'agevolazione potrebbe quindi essere cumulabile, ad esempio, con:

- l'ACE¹⁰⁰;
- il credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno ex art. 1 co. 98 della L. 208/2015¹⁰¹;
- il credito d'imposta per gli investimenti in attività di ricerca, sviluppo e innovazione (art. 1 co. 198 - 209 della L. 160/2019)¹⁰²;
- il *Patent box* (art. 1 co. 39 ss. della L. 190/2014)¹⁰³;
- la "Nuova Sabatini" (art. 2 del DL 69/2013)¹⁰⁴.

8 RIDETERMINAZIONE IN CASO DI CESSIONE O DELOCALIZZAZIONE

L'art. 1 co. 193 della L. 160/2019 prevede un meccanismo di rideterminazione (c.d. "*recapture*") dell'agevolazione, applicabile sia ai beni "ordinari" che a quelli "Industria 4.0"¹⁰⁵ non essendo prevista alcuna distinzione¹⁰⁶.

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,

⁹⁸ In senso conforme, Ferranti G. "La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi", *Il fisco*, 3, 2020, p. 207 ss.

⁹⁹ Si veda la voce "Aiuti di Stato", *Guide Eutekne*.

¹⁰⁰ Cfr. Odetto G. "Nuovi investimenti in beni strumentali con risparmio d'imposta", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.12.2019. Si veda anche la voce "ACE", *Guide Eutekne*.

¹⁰¹ Si veda la voce "Bonus investimenti nel Mezzogiorno", *Guide Eutekne*.

¹⁰² Si veda la voce "Bonus ricerca e sviluppo e innovazione", *Guide Eutekne*.

¹⁰³ Si veda la voce "Patent box", *Guide Eutekne*.

¹⁰⁴ Si veda la voce "Legge Sabatini", *Guide Eutekne*.

¹⁰⁵ Così risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta n. 23).

La disposizione di cui all'art. 7 co. 2 del DL 12.7.2018 n. 87 convertito, relativa al meccanismo di "*recapture*" in caso di cessione dei beni o delocalizzazione rilevava, invece, soltanto ai fini dell'iper-ammortamento e non anche del super-ammortamento. Si veda Alberti P. "Iper-ammortamenti: novità del DL dignità convertito", *Schede di Aggiornamento*, 8-9, 2018, p. 2553 ss.

¹⁰⁶ In tal senso, si veda anche Meneghetti P. "Beni strumentali con bonus vincolato al territorio", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p.13.

il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

8.1 PERIODO DI SORVEGLIANZA

Viene introdotto, quindi, un "periodo di sorveglianza", per cui i beni agevolati devono essere mantenuti fino al 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di effettuazione dell'investimento.

Ad esempio, in caso di investimenti effettuati nel 2020, i beni agevolati non devono essere ceduti a titolo oneroso o destinati all'estero fino al 31.12.2022; pertanto, in tal caso, il "periodo di sorveglianza" è il biennio 2021-2022¹⁰⁷.

Entrata in funzione o interconnessione nell'anno successivo all'effettuazione dell'investimento

Secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate a Telefisco 2020¹⁰⁸, 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, con il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello dell'entrata in funzione o a quello dell'avvenuta interconnessione¹⁰⁹. Si precisa che per i beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016, di cui al co. 189, il "periodo di osservazione" decorre comunque dall'anno successivo a quello di interconnessione dei beni medesimi, che potrebbe in ipotesi anche verificarsi in un anno successivo a quello della loro entrata in funzione.

Ad esempio, se un bene "4.0" da allegato A acquistato nel 2020 viene fatto entrare in funzione nel 2020 e poi viene interconnesso nel 2021, il "periodo di osservazione" non è il biennio 2021-2022, ma quello 2022-2023¹¹⁰.

¹⁰⁷ Il recupero dell'iper-ammortamento era invece previsto se la cessione o la delocalizzazione avveniva nel corso del periodo di fruizione della maggiorazione (vale a dire il periodo di ammortamento).

¹⁰⁸ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta n. 23).

¹⁰⁹ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020. L'Agenzia ha rilevato che il riferimento letterale operato dal primo periodo della citata disposizione all'anno di "effettuazione" dell'investimento, anziché a quello di "entrata in funzione" o a quello di "interconnessione" dei beni, cui il co. 191 ricollega il perfezionamento del diritto al credito d'imposta, deve imputarsi a un mero difetto di coordinamento formale; occorre, infatti considerare che, senza l'entrata in funzione o l'avvenuta interconnessione dei beni, non ci sarebbe alcun credito d'imposta su cui operare il ricalcolo e l'eventuale riversamento. Anche in coerenza con la finalità della disciplina sul "recapture", tesa a garantire che la concessione dell'agevolazione sia collegata al concreto sfruttamento dei beni agevolati per un periodo minimo nell'economia dell'impresa, deve quindi escludersi che il "periodo di osservazione" possa iniziare a decorrere senza che si sia verificata l'effettiva immissione del bene strumentale nell'ambito del processo produttivo dell'impresa.

¹¹⁰ Così risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta n. 23).

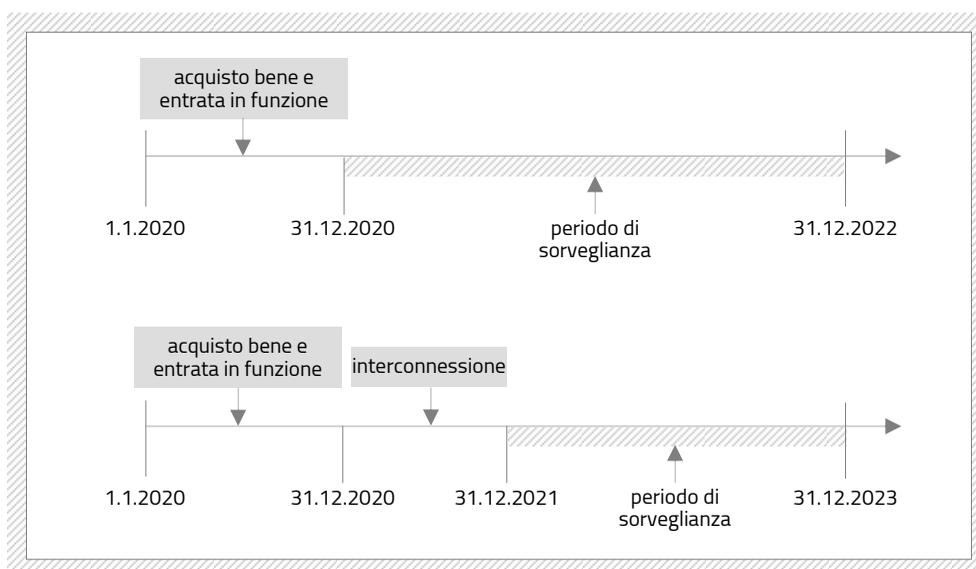


Fig. 10 - Meccanismo di "recapture" - Profili temporali

8.2 FATTISPECIE RILEVANTI

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

- ceduti a titolo oneroso;
- ovvero, destinati a strutture produttive situate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto¹¹¹.

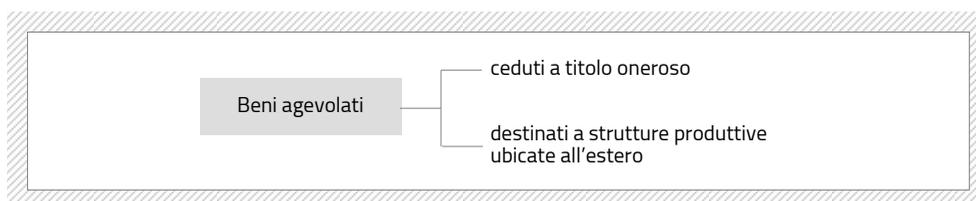


Fig. 11 - Meccanismo di "recapture" - Fattispecie rilevanti

8.2.1 Cessione a titolo oneroso

La disposizione fa riferimento all'ipotesi di "cessione a titolo oneroso"¹¹².

¹¹¹ Ancorché con riferimento alla disposizione ex DL 87/2018, con la risposta interpello Agenzia delle Entrate 24.1.2020 n. 14 è stato precisato che "la ratio del meccanismo di recupero dell'agevolazione, nell'ipotesi di violazione del vincolo di territorialità, è quella di ostacolare comportamenti volti alla fruizione in Italia di un'agevolazione fiscale, sotto forma di maggior ammortamento del bene, in assenza di contributo, da parte del bene stesso, al processo di trasformazione tecnologica e digitale dell'impresa ubicata in Italia titolare degli stessi".

¹¹² Si osserva che, in passato, le disposizioni che prevedevano la revoca delle agevolazioni (es. *bonus investimenti* o *Tremonti-ter*) facevano riferimento alla cessione o destinazione a finalità estranea all'esercizio di

L'Agenzia delle Entrate, con riferimento all'analoga disposizione prevista per gli iper-ammortamenti, ha chiarito che rilevano tutte le cessioni a titolo oneroso, a prescindere dal luogo di destinazione del bene¹¹³.

8.2.2 Destinazione a strutture produttive situate all'estero

La rideterminazione dell'agevolazione opera anche nel caso in cui i beni agevolati siano destinati a strutture produttive situate all'estero, *"anche se appartenenti allo stesso soggetto"*.

Tale ipotesi, secondo quanto chiarito in passato dall'Agenzia delle Entrate, dovrebbe essere riferita¹¹⁴:

- sia ai casi di trasferimento del bene ad opera del beneficiario dell'agevolazione presso proprie strutture produttive situate al di fuori del territorio dello Stato;
- sia ai casi di trasferimento del bene in strutture produttive ubicate al di fuori del territorio dello Stato appartenenti ad altri soggetti¹¹⁵.

Temporaneo utilizzo al di fuori del territorio dello Stato

L'art. 7 co. 4 del DL 87/2018, con riferimento all'iper-ammortamento, ha previsto che il meccanismo di *recapture* non si applica *"nei casi in cui i beni agevolati siano per loro stessa natura destinati all'utilizzo in più sedi produttive e, pertanto, possano essere oggetto di temporaneo utilizzo anche fuori del territorio dello Stato"*.

L'art. 1 co. 193 della L. 160/2019 non riprende tuttavia tale formulazione normativa.

Non è quindi chiaro se la suddetta ipotesi di esclusione trovi applicazione anche con riferimento alla nuova agevolazione; sul punto sarebbe auspicabile un intervento ufficiale¹¹⁶.

8.2.3 Sostituzione del bene agevolato

Per espressa disposizione di legge, si applica, in quanto compatibile, l'art. 1 co 35 e 36

impresa. In tali contesti, l'Agenzia aveva quindi ritenuto ipotesi rilevanti ai fini della revoca (circ. Agenzia delle Entrate 27.10.2009 n. 44, § 6):

- cessione a terzi;
- destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- dismissione;
- conferimento;
- donazione;
- assegnazione ai soci;
- destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore del bene oggetto di investimento.

Tali fattispecie non sembrano invece assumere rilevanza ai fini della disposizione in esame.

¹¹³ Circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 8 (§ 2.3).

¹¹⁴ Cfr. circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 5 (§ 8), ancorché in merito al credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex art. 18 del DL 91/2014.

¹¹⁵ La causa di revoca trova applicazione *"anche qualora il trasferimento del bene al di fuori del territorio dello Stato sia realizzato a seguito di successive operazioni effettuate dai soggetti cui il bene è stato inizialmente trasferito o dai loro aventi causa"* (circ. Agenzia delle Entrate 19.2.2015 n. 5, § 8, sul credito d'imposta ex art. 18 del DL 91/2014).

¹¹⁶ In senso favorevole all'applicazione di tale esclusione all'agevolazione in esame, si veda Meneghetti P. *"Bonus strumentali con bonus vincolato al territorio"*, *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 13, il quale sottolinea che sarebbe assurdo negare la *bonus*, ad esempio, ai beni che si trovano nei cantieri esteri delle imprese di costruzione.

della L. 27.12.2017 n. 205, in materia di investimenti sostitutivi relativi ai beni oggetto di iper-ammortamento.

Pertanto, sulla base della citata norma, se nel corso del periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica la cessione a titolo oneroso o la delocalizzazione del bene agevolato, il credito d'imposta non è oggetto di rideterminazione a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dall'Allegato A alla L. 232/2016;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione¹¹⁷.

Esclusione dei beni "ordinari"

L'Agenzia delle Entrate, nelle risposte a Telefisco 2020¹¹⁸, ha chiarito che anche nell'ambito della nuova disciplina agevolativa le disposizioni concernenti gli investimenti sostitutivi si rendono applicabili esclusivamente per i beni materiali di cui all'Allegato A alla L. 232/2016, non trovando quindi applicazione con riferimento ai beni "ordinari".

Applicazione della disposizione

È stato altresì precisato¹¹⁹ che tali disposizioni, analogamente a quanto disposto nel precedente assetto normativo relativo agli iper-ammortamenti, devono intendersi applicabili:

- sia durante il "periodo di osservazione", in funzione di neutralizzazione della disciplina sul ricalcolo e sul *recapture* del credito d'imposta;
- sia durante il successivo triennio di fruizione del beneficio, in funzione di mantenimento del diritto alle residue quote del beneficio¹²⁰.

¹¹⁷ È stato osservato che, con riferimento ai beni iper-ammortizzabili acquistati dopo il 14.7.2018 e ceduti o delocalizzati, per i beni sostitutivi acquisiti nel 2020 non è chiaro se si applichi la disciplina con mantenimento dell'iper-ammortamento o se sia necessario restituire il beneficio tramite la variazione in aumento dell'imponibile, applicando quindi il credito d'imposta sul bene nuovo acquistato in sostituzione (cfr. Meneghetti P. "Il nuovo acquisto salva l'agevolazione", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 13).

Altra parte della dottrina ha però rilevato che "per i beni «sostitutivi» di quelli acquistati dopo il 14 luglio 2018 che sono ceduti o delocalizzati, entro il periodo di fruizione dell'iper-ammortamento, a partire dal 1° gennaio 2020 si applichi la originaria disciplina (con il mantenimento della maggiorazione dell'ammortamento) e non quella in commento relativa al credito d'imposta. Ciò perché quest'ultimo riguarda i nuovi investimenti effettuati dal 1° gennaio 2020 e la norma stabilisce che le disposizioni relative ai beni acquistati in sostituzione continuano ad applicarsi «in quanto compatibili»" (così Ferranti G. "Le condizioni per fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti", *Il fisco*, 4, 2020, p. 315 ss.).

¹¹⁸ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta 23).

¹¹⁹ Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020 (risposta 23).

¹²⁰ Il Ministero ha infatti evidenziato che l'applicazione delle disposizioni dei richiamati co. 35 e 36 della L. 205/2017 permette all'impresa non solo di impedire la cessazione del beneficio, ma, come espressamente previsto dal co. 4 dell'art. 7 del DL 87/2018, di evitare anche che scatti il *recapture* delle deduzioni dal reddito già fruite.

Costo inferiore del nuovo investimento

Se il costo del nuovo investimento è inferiore a quello del bene ceduto, il beneficio calcolato in origine dovrà essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile.

8.2.4 Operazioni straordinarie

L'Agenzia delle Entrate (circ. 8/2019, § 2.3) ha chiarito che la fattispecie della cessione del singolo bene deve essere separata dalla diversa ipotesi del trasferimento del bene agevolato all'interno di un compendio aziendale oggetto di un'operazione straordinaria (indipendentemente dal fatto che questa sia fiscalmente neutrale o realizzativa). In tal caso, infatti, il trasferimento del bene nell'ambito di un'azienda o ramo d'azienda non vanifica la finalità sottesa alle disposizioni agevolative: l'azienda mantiene, sotto il profilo tecnologico e digitale, sempre lo stesso livello "qualitativo". In altre parole, i beni agevolati e l'azienda in cui essi sono inseriti continuano ad essere utilizzati come un complesso unitario, tecnologicamente trasformato, in coerenza con la ratio della norma agevolativa.

Pertanto, il mutamento della titolarità di un'azienda (o di un ramo d'azienda) che contiene uno o più beni agevolati non comporta il venir meno dell'iper-ammortamento, la cui fruizione continuerà, in capo all'*avente causa*, secondo le regole, i costi e la dinamica temporale originariamente determinati in capo al *dante causa*, indipendentemente dal sopravvenuto cambiamento della proprietà del complesso aziendale¹²¹.

Tali chiarimenti si ritengono applicabili anche con riferimento alla nuova agevolazione¹²².

8.3 RESTITUZIONE DEL MAGGIOR CREDITO D'IMPOSTA UTILIZZATO

Se "scatta" la clausola di salvaguardia erariale sopra descritta, il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato 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 suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi.

9 DOCUMENTAZIONE**9.1 ADEMPIMENTI DOCUMENTALI "GENERALI"**

L'art. 1 co. 195 della L. 160/2019 stabilisce che *"ai fini dei successivi controlli, i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 184 a 194"*.

¹²¹ È stato osservato che la deduzione spettante per l'esercizio in cui avviene la cessione o il conferimento dovrebbe essere ripartita tra cedente e cessionario in ragione del periodo di possesso dei beni (Gaiani L. "Iperammortamento: chiarimenti dell'Agenzia delle entrate su proroga 2019 e recapture dell'agevolazione", *Il fisco*, 8, 2019, p. 707 ss.).

¹²² Ferranti G. "Le condizioni per fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti", *Il fisco*, 4, 2020, p. 315 ss.

Beni interessati

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

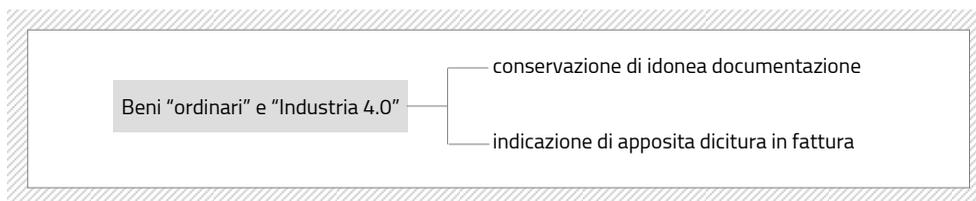


Fig. 12 - Adempimenti documentali "generali"

9.1.1 Conservazione della documentazione idonea

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

9.1.2 Dicitura in fattura

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

In questa prima fase di operatività dell'agevolazione potrebbe quindi essere utile inviare al fornitore del bene una comunicazione, richiedendo espressamente l'inserimento della suddetta dicitura in uno dei campi descrittivi della fattura elettronica di acquisto del bene agevolabile (ad esempio, nel campo "Causale")¹²³.

Mancata indicazione della dicitura in fattura

Quanto agli effetti della mancata indicazione della dicitura in fattura, dalla formulazione normativa non appare chiaro se tale onere documentale sia previsto o meno a pena di decadenza del beneficio. L'art. 1 co. 195 della L. 160/2019, come detto, dispone la revoca se manca *"la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili"*, prevedendo poi un secondo periodo in base al quale, *"a tali fini"* (dovrebbero essere tali i fini di controllo specificati nell'incipit della norma), le fatture devono menzionare la norma di riferimento dell'agevolazione. A rigore, quindi, solo nel primo caso, e non nel secondo, opererebbe la decadenza^{124, 125}.

¹²³ Alberti P., Odetto G. "Bonus investimenti in beni strumentali con apposita indicazione in fattura", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.1.2020.

È stato altresì osservato che i fornitori potrebbero comunque indicare nelle fatture per beni potenzialmente agevolabili il riferimento normativo, fermo restando che sarà poi l'acquirente a valutare se fruire o meno dell'agevolazione (così Gaiani L. "Chi sfrutta la coda 2020 mantiene il bonus maggiorato", in AA.VV. "Manovra 2020: gli sconti fiscali", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, 22.1.2020, p. 9).

¹²⁴ Nell'ambito delle disposizioni attuative della Sabatini-bis, l'art. 10 del DM 27.11.2013 dispone invece espressamente che *"la fattura che, nel corso di controlli e verifiche, venga trovata sprovvista di tale dicitura, non è considerata valida e determina la revoca della quota corrispondente di agevolazione"*.

Con riferimento al credito d'imposta per le aree svantaggiate di cui all'art. 8 della L. 388/2000, nonostante

Considerata la delicatezza della questione, si auspica comunque che con riferimento al nuovo credito d'imposta ex L. 160/2019 vengano forniti al più presto chiarimenti ufficiali sul punto. In ogni caso, un approccio flessibile appare ragionevole, tenuto conto:

- da un lato, che la quantificazione del credito può agevolmente essere ricostruita al termine del 2020 con appositi prospetti *ad hoc*, nei quali inserire le fatture di acquisto, i costi sostenuti e il credito spettante;
- dall'altro, che rimane pur sempre valido il principio contenuto nell'art. 3 co. 2 della L. 212/2000 (Statuto dei diritti del contribuente), che impone di non prevedere adempimenti a carico dei contribuenti nei 60 giorni successivi all'entrata in vigore delle leggi che li istituiscono, per cui una lettura estensiva della disposizione potrebbe autorizzare da parte dell'Amministrazione un periodo di tolleranza.

9.2 PERIZIA TECNICA SEMPLICE

In relazione agli investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B della L. 232/2016, le imprese sono inoltre tenute a produrre una perizia tecnica semplice¹²⁶ 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;
- sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura¹²⁷.

l'assenza di un'espressa disposizione relativa all'inserimento della dicitura pena la revoca del beneficio, la circ. Agenzia delle Entrate 41/2001 (§ 4) aveva però affermato che "Su ogni fattura di acquisto riguardante beni ovvero servizi per i quali è applicata l'agevolazione di cui all'art. 8 della l. 23 dicembre 2000, n. 388, deve essere apposta, a pena di revoca dell'agevolazione, con scrittura indelebile, anche mediante apposito timbro, la dicitura: «Bene acquistato con il credito di imposta di cui all'art. 8 della l. 388/2000 (...)»" (cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 38/2002, risposta 2.1). La Cassazione, con l'ordinanza 25905/2017, ha tuttavia affermato che le circolari ministeriali non costituiscono fonte di diritto e, pertanto, non possono imporre al contribuente adempimenti non espressamente previsti dalla legge e men che meno istituire cause di revoca dell'agevolazione fiscale non contenute in una norma di legge, dichiarando quindi illegittimo il recupero di un credito di imposta ex art. 8 della L. 388/2000 in ragione dell'assenza della dicitura nella fattura di acquisto del bene prevista dalla circ. 41/2001. Del resto, con riferimento al successivo credito d'imposta per le aree svantaggiate ex art. 1 co. 271 - 279 della L. 296/2006, non è stato più previsto l'onere della dicitura in fattura a pena di decadenza dal beneficio (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 38/2008, § 10).

¹²⁵ In senso conforme, è stato osservato che "Nel comma 195 la revoca del beneficio è prescritta per la "conservazione" della documentazione idonea (tra cui le fatture), aprendo la porta a contestazioni" e che "lo storno della fattura (nota di credito elettronica) con nuova emissione contenente l'indicazione completa da parte del fornitore entro l'invio della dichiarazione contenente il bonus possa far considerare assolto l'adempimento inizialmente omesso" (Gavelli G. "Beni strumentali e industria 4.0, richiesta la «fattura parlante», *Il Sole - 24 Ore*, 29.1.2020, p. 23).

¹²⁶ Quindi non più "giurata", come per i precedenti iper-ammortamenti.

¹²⁷ Ad avviso della circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4 (§ 6.3). con riferimento agli iper-ammortamenti, è opportuno che la perizia/attestazione di conformità sia corredata di un'analisi tecnica. Per approfondimenti, Alberti P. "Super e iper-ammortamenti", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 14, 2019, p. 75 ss.

Beni di costo non superiore a 300.000,00 euro

Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000,00 euro¹²⁸, l'onere documentale di cui sopra può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 28.12.2000 n. 445.

9.3 COMUNICAZIONE AL MINISTERO DELLO SVILUPPO ECONOMICO

Ai sensi dell'art. 1 co. 191 della L. 160/2019, le imprese devono effettuare una comunicazione al Ministero dello Sviluppo economico "al solo fine di consentire al Ministero (...) di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative introdotte dai commi 189 e 190", vale a dire il credito d'imposta legato a "Industria 4.0" (quindi per i beni di cui all'Allegato A e B della L. 232/2016)¹²⁹.

Non dovrebbe, quindi, trattarsi di un'istanza per fruire dell'agevolazione.

Con un apposito DM saranno stabiliti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo di imposta agevolabile.

Considerato il riferimento "a ciascun periodo d'imposta agevolabile", dovrebbe trattarsi di un'unica comunicazione annuale, da presentare a consuntivo¹³⁰.

10 PROFILI CONTABILI

Il credito d'imposta in esame relativo ai beni strumentali, essendo legato all'effettuazione di investimenti, si ritiene assimilabile ad un contributo in conto impianti¹³¹.

Il documento OIC 16 (§ 86) definisce, infatti, come contributi in conto impianti le somme erogate da un soggetto pubblico (Stato o enti pubblici) alla società per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali, commisurati al costo delle medesime. Sono contributi per i quali la società beneficiaria può essere vincolata a mantenere in uso le immobilizzazioni materiali cui essi si riferiscono per un determinato tempo, stabilito dalle norme che li concedono.

Momento di rilevazione del contributo

I contributi in conto impianti devono essere rilevati contabilmente nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento dei con-

¹²⁸ Il limite è stato quindi ridotto rispetto al precedente di 500.000,00 euro previsto per gli iper-ammortamenti.

¹²⁹ Sono quindi esclusi da tale adempimento i soggetti che beneficiano del credito d'imposta "generale", quali gli esercenti arti e professioni.

¹³⁰ Così Gavelli G. "Beni strumentali e industria 4.0, richiesta la «fattura parlante»", *Il Sole - 24 Ore*, 29.1.2020, p. 23.

¹³¹ In senso conforme, Meneghetti P. "Iper ammortamento addio, un nuovo credito d'imposta per acquisto di beni strumentali", in AA.VV. "Novità Fiscali 2020", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, gennaio 2020, p. 58. Assonime (circ. 2.4.2015 n. 9, § 2.4), ancorché con riferimento al bonus investimenti ex DL 91/2019, ha affermato la riconducibilità del beneficio ad un contributo in conto impianti, posto che l'agevolazione si sostanzia in una posta creditoria utilizzabile non solo per il pagamento dell'IRES, ma anche per l'assolvimento di altre imposte.

tributi sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati; in sostanza, i contributi sono iscritti in bilancio quando sono acquisiti sostanzialmente in via definitiva (OIC 16, § 87).

Con riferimento al credito d'imposta in esame, si evidenzia che si tratta di un'agevolazione automatica, senza quindi necessità di alcuna preventiva autorizzazione, per cui il diritto al beneficio dovrebbe sorgere nell'esercizio in cui viene effettuato l'investimento agevolabile.

Al riguardo Confindustria, ancorché con riferimento al credito d'imposta per investimenti ex DL 91/2014 (molto simile all'agevolazione in esame per certi aspetti), ha evidenziato che, agli effetti della rilevazione in bilancio, il contributo potrebbe essere *"contabilizzato nello stesso esercizio in cui sono acquisiti i cespiti agevolati e a partire dal quale, peraltro, dovrebbe anche iniziare generalmente il processo di ammortamento in sede contabile; dato che al momento della redazione del relativo bilancio l'impresa è in grado di verificare con ragionevole certezza le condizioni sostanziali di spettanza del beneficio"* (documento febbraio 2015 n. 1).

Modalità di contabilizzazione

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

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

Secondo quanto affermato da Confindustria con riferimento al vecchio bonus investimenti ex DL 91/2014, sarebbe preferibile utilizzare il metodo "indiretto" di contabilizzazione dei contributi in conto impianti, anche per una migliore gestione delle riprese in aumento e in diminuzione ai fini fiscali.

In sostanza, si potrebbe:

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

Rilevazione del credito d'imposta come contributo in conto impianti - Scritture contabili

Considerando, ad esempio, l'acquisto di un bene strumentale materiale "ordinario" nel 2020 pari a 500.000,00 euro con aliquota di ammortamento del 20%; il credito d'imposta, come sopra esposto, sarà pari 30.000,00 euro e potrà essere utilizzato in compensazione in 5 quote costanti, pari a 6.000,00 euro ciascuno, rispettivamente nel 2021, 2022, 2023, 2024 e 2025.

Nel bilancio al 31.12.2020 occorre quindi rilevare il credito d'imposta spettante. Applicando il metodo "indiretto", le scritture contabili potrebbero essere le seguenti:

- rilevazione del credito d'imposta come contributo in conto impianti;

	Crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 160/2019	a	Contributi c/impianti (A.5)		30.000,00
--	--	---	--------------------------------	--	-----------

- rilevazione dei risconti passivi al 31.12.2020 per le quote non di competenza dell'esercizio. Considerando che l'aliquota di ammortamento dell'impianto in oggetto è del 20%¹³², la quota di competenza dell'esercizio è pari a 6.000,00 euro e la quota da riscontare ammonta a 24.000,00 euro.

	Contributi c/impianti (A.5)	a	Risconti passivi (E Passivo SP)		24.000,00
--	--------------------------------	---	------------------------------------	--	-----------

Credito d'imposta per beni immateriali "Industria 4.0"

Le medesime rilevazioni contabili dovrebbero essere effettuate anche con riferimento al credito d'imposta relativo ai beni immateriali "Industria 4.0", applicando, in questo caso, le indicazioni del documento OIC 24¹³³.

Informativa in Nota integrativa

Il credito d'imposta in esame non dovrebbe essere oggetto dell'informativa sulle erogazioni pubbliche di cui alla L. 124/2017.

A seguito delle modifiche apportate dal DL 34/2019, infatti, gli obblighi di informativa riguardano "sovvenzioni, sussidi, vantaggi, contributi o aiuti, in denaro o in natura, non aventi carattere generale e privi di natura corrispettiva, retributiva o risarcitoria".

Il documento Assonime - CNDCEC maggio 2019 ha sottolineato, al riguardo, che sono esclusi dalla disciplina i vantaggi ricevuti dal beneficiario sulla base di un regime generale (agevolazioni fiscali, contributi che vengono dati a tutti i soggetti che soddisfano determinate condizioni). La disciplina in esame si concentra, dunque, sui rapporti bilaterali, in cui un dato soggetto riconducibile alla sfera pubblica attribuisce un vantaggio a un particolare soggetto del Terzo settore o a una specifica impresa¹³⁴.

Dottrina

Alberti P. "Fruibile l'iper-ammortamento con acconto nel 2018 e consegna nel 2020", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 3.2.2020

Alberti P. "Con interconnessione successiva bonus beni strumentali al netto della quota già fruita", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 31.1.2020

¹³² Per semplicità espositiva non si riportano le scritture relative all'ammortamento.

¹³³ Secondo l'OIC 24 (§ 87), i contributi pubblici commisurati al costo delle immobilizzazioni immateriali sono rilevati a Conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dell'immobilizzazione immateriale.

¹³⁴ Per approfondimenti, si rinvia a Latorraca S., De Rosa S. "Informativa sulle erogazioni pubbliche - Novità del DL 34/2019", *Schede di Aggiornamento on line*, 5, 2019, p. 8 ss.

- Alberti P. "Recapture del bonus investimenti per tutti i beni strumentali", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 31.1.2020
- Alberti P. "Super e iper-ammortamenti", *Gli Speciali Eutekne.info*, n. 14, 2019
- Alberti P. "Super-ammortamenti 2018 per gli autocarri", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 25.1.2018
- Alberti P. "Per gli iper-ammortamenti varie tipologie di trasformazione", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 17.7.2017
- Alberti P. "Iper-ammortamento per il noleggiante con vincoli 5+2 internamente o presso il cliente", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 15.7.2017
- Alberti P. "Iper-ammortamenti, vincoli «5+2» per i beni strumentali computerizzati", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.5.2017
- Alberti P., Odetto G. "Bonus per beni strumentali ordinari e super-ammortamento da confrontare", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 22.1.2020
- Alberti P., Odetto G. "Bonus investimenti in beni strumentali con apposita indicazione in fattura", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 13.1.2020
- Alberti P., Negro M. "Bonus investimenti in beni strumentali direttamente in F24", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 14.1.2020
- Caputo A., Tosoni G.P. "Credito d'imposta anche per le imprese agricole", in AA.VV. "Manovra 2020: sconti fiscali", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, 22.1.2020, p. 10
- Caputo A., Tosoni G.P. "Sconti cumulabili con incentivi regionali", in AA.VV. "Manovra 2020: sconti fiscali", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, 22.1.2020, p. 10
- Dell'Oste C., Parente G. "Recupero accelerato e facilità di utilizzo: il tax credit sfida il bonus investimenti", *Il Sole - 24 Ore*, 16.12.2019, p. 3
- Ferranti G. "Le condizioni per fruire del credito d'imposta per nuovi investimenti", *Il fisco*, 4, 2020, p. 315 ss
- Ferranti G. "La riforma degli incentivi per gli investimenti in beni strumentali nuovi", *Il fisco*, 3, 2020, p. 207 ss
- Ferranti G. "L'Agenzia chiarisce la proroga del super-ammortamento dei beni strumentali nuovi", *Corriere Tributario*, 17, 2017, p. 1315
- Gaiani L. "Investimenti, bonus in F24 da gennaio 2021", *Il Sole - 24 Ore*, 31.1.2020, p. 15.
- Gaiani L. "Chi sfrutta la coda 2020 mantiene il bonus maggiorato", in AA.VV. "Manovra 2020: gli sconti fiscali", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, 22.1.2020, p. 9
- Gaiani L. "Superammortamento al 130% con tetto massimo di 2,5 milioni", *Il Sole - 24 Ore, Norme e Tributi, Focus*, 8.5.2019, p. 6
- Gaiani L. "Premi sui beni ristrutturati di terzi", *Il Sole - 24 Ore*, 27.5.2016, p. 43
- Gavelli G. "Beni strumentali e industria 4.0, richiesta la «fattura parlante»", *Il Sole - 24 Ore*, 29.1.2020, p. 23
- Mazzocchi S. "Investimenti, R&S e patent box: STP al test delle agevolazioni", *Il Sole - 24 Ore*, 11.3.2019, p. 14
- Meneghetti P. "Beni strumentali con bonus vincolato al territorio", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p.13
- Meneghetti P. "Iper-ammortamento addio, un nuovo credito d'imposta per acquisto di beni strumentali", in AA.VV. "Novità Fiscali 2020", *Il Sole - 24 Ore, I focus*, gennaio 2020, p. 53.
- Meneghetti P. "Beni strumentali con bonus vincolato al territorio", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 13
- Meneghetti P. "Il vantaggio rimane confermato per chi deve uscire dalla flat tax", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 4
- Meneghetti P., Uva V. "Bonus investimenti anche per i forfettari", *Il Sole - 24 Ore*, 6.1.2020, p. 4
- Miele L. "Deducibili i beni in comodato purché strumentali e inerenti", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 26.10.2012
- Odetto G. "Nuovi investimenti in beni strumentali con risparmio d'imposta", *Il Quotidiano del Commercialista*, www.eutekne.info, 20.12.2019
- Tosoni G.P. "Industria 4.0, credito di imposta anche per forfettari e imprese agricole", *Il Quotidiano del Fisco*, 12.12.2019
- Valcarengi G. "Super-ammortamenti: beneficio fiscale per rilanciare gli investimenti", *Corriere Tributario*, 44, 2015, p. 4351

Chiarimenti ufficiali

Risposte Agenzia delle Entrate a Telefisco 30.1.2020

Principio di diritto Agenzia delle Entrate 28.1.2020 n. 4

Risposta interpello Agenzia delle Entrate 24.1.2020 n. 14

Risposte Agenzia delle Entrate Videoforum, *Italia Oggi*, 13.1.2020

Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 10.10.2019 n. 408

Risposta a interpello Agenzia delle Entrate 9.10.2019 n. 404

Circ. Agenzia delle Entrate 10.4.2019 n. 8

Ris. Agenzia delle Entrate 9.8.2018 n. 62

Risposte Min. Economia e Finanze 22.6.2018

Circ. MISE 23.5.2018 n. 177355

Risposte Agenzia delle Entrate, Videoforum, *Italia Oggi*, 24.1.2018

Ris. Agenzia delle Entrate 24.11.2017 n. 145

Ris. Agenzia delle Entrate 24.10.2017 n. 132

Circ. Agenzia delle Entrate e MISE 30.3.2017 n. 4

Interpello Agenzia Entrate 4.10.2016 n. 954-1053

Ris. Agenzia delle Entrate 14.9.2016 n. 74

Interpello DRE Umbria 19.7.2016 n. 912-83/2016

Circ. Agenzia delle Entrate 26.5.2016 n. 23

Circ. Agenzia delle Entrate 8.4.2016 n. 12

