



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

Cara Collega, caro Collega, la “Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione”, sperando di fare cosa utile, intende – attraverso il presente lavoro – riepilogare le principali novità e i principali step per l’ottenimento del Credito d’imposta 4.0

Il credito d’imposta 4.0, introdotto con la legge di bilancio 2020 e modificato dalla legge di bilancio 2021 e 2022, è uno strumento conosciuto dalle imprese che effettuano investimenti in beni materiali e immateriali ad alto contenuto tecnologico.

Rientrando nell’ambito delle politiche pubbliche volte ad incentivare la trasformazione tecnologica e digitale delle imprese (il c.d. “piano industria 4.0”), ha sostituito la precedente agevolazione nota come iper-ammortamento.¹

TRATTI GENERALI DEL CREDITO D’IMPOSTA.

AMBITO OGGETTIVO, SOGGETTIVO E TEMPORALE DI APPLICAZIONE.

Il credito d’imposta presenta, in sintesi, le seguenti coordinate di applicazione:

1) ambito soggettivo. Il credito d’imposta è fruibile da:

- tutte le imprese² residenti, incluse le stabili organizzazioni, indipendentemente dal regime fiscale di determinazione del reddito adottato³, con limitate restrizioni:
 - imprese in liquidazione ordinaria;
 - imprese in procedura concorsuale;
 - imprese che non rispettino le norme sulla sicurezza nei luoghi di lavoro;
 - imprese che non adempiano correttamente agli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

2) Ambito oggettivo. Il bene oggetto di agevolazione deve:

- essere acquisito a titolo di proprietà o in leasing⁴;
- avere caratteristiche che ricadano in quelle espressamente elencate negli allegati A e B della l. 232/2016 (per un approfondimento vedasi il paragrafo successivo);
- essere nuovo;
- essere strumentale;
- essere destinato a strutture produttive ubicate in Italia.

Sono esclusi per legge:

- l’acquisto di autovetture, autocaravan, ciclomotori, motocicli e veicoli a uso pubblico⁵;
- beni a lunga vita utile con coefficiente d’ammortamento inferiore a 6,5%;

¹ L’iper-ammortamento (l. 11/12/2016, n. 232, art. 1, co. 9-13) consiste in una maggiorazione del costo di acquisto fiscalmente riconosciuto per determinate categorie di beni ad alto contenuto tecnologico, e pertanto è una agevolazione che interviene in diminuzione della base imponibile delle imposte dirette. È stata applicabile fino al 31/12/2020, a condizione che, entro il 31/12/2019, fosse avvenuta l’accettazione dell’ordine da parte del fornitore e fosse stato versato un acconto del prezzo almeno pari al 20%.

² Sono quindi esclusi i professionisti, che accedono esclusivamente al credito d’imposta per investimenti non 4.0.

³ Soddisfano il requisito soggettivo, ad esempio, anche i contribuenti forfettari o gli imprenditori agricoli.

⁴ È quindi escluso il noleggio. In caso di vendita, la data di consegna è determinante per individuare il momento di effettuazione dell’investimento. Analogamente, in caso di leasing, rileva la data di consegna del bene all’utilizzatore. In caso di appalto a terzi le spese si considerano sostenute al momento della ultimazione della prestazione o al momento del collaudo; in caso di SAL si fa riferimento alla data in cui l’opera o parte di essa viene verificata e accettata dal committente. In lavori eseguiti in economia rilevano i costi sostenuti per l’investimento. Assume comunque sempre rilevanza il momento dell’interconnessione.

⁵ Accedono invece al beneficio altri automezzi strumentali, come gli autocarri.



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

- aerei, condotte, materiali ferroviari;
- fabbricati e costruzioni;
- beni gratuitamente devolvibili a imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, delle infrastrutture, dei rifiuti, etc..

3) ambito temporale.

L'ambito temporale è così schematizzabile:

- la legge di bilancio 2020 prevedeva come periodo di applicazione l'arco fra il 1/1/2020 e il 31/12/2020, con possibilità di fruire del credito anche per tutti quegli investimenti che fossero stati effettuati entro il 30/6/2021, a condizione che si fosse proceduto con l'accettazione dell'ordine da parte del fornitore e il versamento di un acconto almeno pari al 20% del costo entro il 31/12/2020;
- la legge di bilancio 2021, estendendo l'ambito temporale previsto dalla legge di bilancio 2020, ha concesso l'agevolazione per gli investimenti effettuati tra il 16/11/2020 e il 31/12/2022, con possibilità di prolungare l'ambito temporale fino al 30/6/2023 a condizione che fosse accettato l'ordine da parte del venditore e fosse versato di un acconto almeno pari al 20% del costo entro il 31/12/2022;
- la legge di bilancio 2022, infine, inserendo i commi 1057-bis, 1058-bis e 1058-ter all'art. 1 della l. 30/12/2020, n. 178 (legge di bilancio 2021) e sostituendo il comma 1058 del medesimo articolo:
 - per i beni di cui all'allegato A, ha aggiunto tre anni all'arco di tempo originariamente previsto, rendendo pertanto agevolabili gli investimenti effettuati dal 1/1/2023 al 31/12/2025, con prolungamento fino al 30/6/2026 a condizione che l'ordine di acquisto del bene agevolabile sia accettato dal fornitore e sia versato un acconto almeno pari al 20% del costo di acquisto entro il 31/12/2025;
 - per i beni compresi nell'allegato B, il periodo che inizia dal 16/11/2020 è stato esteso fino al 31/12/2023 (30/6/2024) e sono stati definiti due ulteriori intervalli, dal 1/1 al 31/12/2024, e dal 1/1 al 31/12/2025.

GLI ALLEGATI "A" E "B" ALLA LEGGE 232/2016.

Entrando nello specifico delle caratteristiche tecniche:

1) Nell'allegato A (beni materiali) sono elencate 3 CATEGORIE di beni:

- A1: beni strumentali con funzionamento controllato da sistemi computerizzati e/o gestiti tramite opportuni sensori e azionamenti (ad esempio macchine per la produzione, imballaggio, lavorazione, macchine utensili, ecc.);
- A2: sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità (ad esempio sistemi di sensori, sistemi per la tracciabilità dei prodotti, ecc.);
- A3: dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica 4.0 (ad esempio sistemi di sicurezza per prevenire infortuni, diminuire errori ed aumentare l'efficienza).

2) Nell'allegato B (beni immateriali), invece, come beni ammortizzabili si considerano i programmi e le applicazioni acquistati da aziende che già investono in beni materiali, in logica industria 4.0 (ad esempio software, sistemi e system integration, piattaforme e applicazioni).

Sono stati aggiunti i seguenti beni:

- sistemi di gestione della supply chain finalizzata al drop shipping nell'e-commerce;
- software e servizi digitali per la fruizione immersiva, interattiva e partecipativa, ricostruzioni 3D, realtà aumentata;
- software, piattaforme e applicazioni per la gestione e il coordinamento della logistica con elevate caratteristiche di integrazione delle attività di servizio.



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

Le macchine in elenco A1 devono avere tutte e cinque queste caratteristiche:

- controllo per mezzo di CNC e/o PLC;
- interconnessione ai sistemi informatici di fabbrica;
- integrazione con il sistema logistico della fabbrica e/o altre macchine;
- interfaccia uomo macchina semplice ed intuitiva;
- rispondenza ai più recenti standard in termini di sicurezza.

La macchina deve avere almeno due caratteristiche tra queste tre elencate:

- sistemi di telemanutenzione e/o telediagnosi e/o controllo in remoto;
- monitoraggio in 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) (vedi nota 2 sotto).

LE MISURE DEGLI INVESTIMENTI.

Le misure del credito dipendono:

- 1) dagli ambiti temporali d'investimento;
- 2) dall'ammontare dell'investimento.

In particolare, mentre per investimenti in beni immateriali (quelli di cui all'allegato B) il limite massimo annuale agevolabile è 1M euro, per gli investimenti in beni materiali (quelli di cui all'allegato A) i limiti sono così riassumibili:

- prima fascia: investimenti fino a 2,5M euro;
- seconda fascia: investimenti da 2,5M a 10M euro; - terza fascia: investimenti da 10M euro fino a 20M euro.⁶

L'AMMONTARE DEL CREDITO

Per rendere facilmente comprensibile la misura dell'agevolazione, sono espone di seguito due tabelle riepilogative delle percentuali applicabili in ragione delle finestre temporali e delle fasce di investimento.

⁶ è utile segnalare che la legge di conversione del decreto Sostegni ter n. 4/2022, con l'articolo 10, ha previsto una maggiorazione dei costi agevolabili con riferimento a queste tipologie di investimento. In particolare, il credito di imposta per gli investimenti in beni materiali funzionali alla trasformazione tecnologica e digitale delle imprese secondo il modello Industria 4.0, nel periodo 2023-2025, spetta nella misura del 5% (aliquota già vigente) e fino al limite massimo di costi ammissibili pari a 50 milioni di euro (in luogo dei vigenti 20 milioni, limite valevole per gli altri tipi di spese), per la quota superiore a 10 milioni di euro degli investimenti, inclusi nel PNRR, che siano diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica.



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

Investimenti in beni materiali:

CREDITO D'IMPOSTA 2021- 2025 PER BENI MATERIALI FUNZIONALI ALLA TRASFORMAZIONE TECNOLOGICA E DIGITALE DELLE IMPRESE (allegato A annesso alla Legge di bilancio 236/2017)		
Periodo	% Credito d'imposta massimo (chiarimento Circolare 14/E del 17-5-2022)	Quota di investimenti per anno
16/11/2020-31/12/2021 (o 31/12/2022 ⁷ con acconto 20% pagato entro il 31/12/2021)	50% del costo del bene	Fino a 2,5 milioni (€)
1/1/ 2022-31/12/2022 (o 30/6/2023 con acconto 20% pagato entro 31 dicembre 2022)	40% del costo del bene	Fino a 2,5 milioni (€)
1/1/2023-31/12/ 2025 (o 30/6/2026 con acconto 20% pagato entro 31 dicembre 2025)	20% del costo del bene	Fino a 2,5 milioni (€)
16/11/2020-31/12/2021 (o 31/12/2022 ⁸ con acconto 20% pagato entro il 31/12/2021)	30% del costo del bene	Oltre i 2,5 milioni e fino a 10 milioni (€)
1/1/2022-31/12/2022 (o 30/6/2023 con acconto 20% pagato entro 31/12/2022)	20% del costo del bene	Oltre i 2,5 milioni e fino a 10 milioni (€)
1/1/2023-31/12/ 2025 (o 30/6/2026 con acconto 20% pagato entro 31/12/2025)	10% del costo del bene	Oltre 2,5 milioni e fino a 10 milioni (€)
16/11/2020-31/12/2021 (o 31/12/2022 ⁹ con acconto 20% pagato entro il 31/12/2021)	10% del costo del bene	Oltre i 10 milioni (€) (fino a 20 milioni di limite massimo)
1/1/ 2022-31/12/2022 (o 30/6/2023 con acconto 20% pagato entro 31/12/2022)	10% del costo del bene	Oltre i 10 milioni (€) (fino a 20 milioni di limite massimo)
1/1/2023-31/12/2025 (o 30/6/2026 con acconto 20% pagato entro 31/12/2025)	5% del costo del bene	Oltre i 10 milioni (€) (fino a 20 milioni di limite massimo)

⁷ Proroga predisposta dalla conversione in legge del 24 febbraio 2022 del Decreto Milleproroghe 2022 (D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi).

⁸ Proroga predisposta dalla conversione in legge del 24 febbraio 2022 del Decreto Milleproroghe 2022 (D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi).

⁹ Proroga predisposta dalla conversione in legge del 24 febbraio 2022 del Decreto Milleproroghe 2022 (D.L. 30 dicembre 2021, n. 228, recante disposizioni urgenti in materia di termini legislativi).



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

Investimenti in beni immateriali:

CREDITO D'IMPOSTA 2021- 2025 PER BENI IMMATERIALI FUNZIONALI ALLA TRASFORMAZIONE TECNOLOGICA E DIGITALE DELLE IMPRESE (allegato B annesso alla Legge di bilancio 236/2017)		
Periodo	% Credito d'imposta massimo (chiarimento Circolare 14/E del 17-5-2022)	Quota di investimenti per anno
16/11/2020-31/12/2023 (o 30/6/2024 con acconto 20% pagato entro 31/12/2023)	20% del costo del bene	Fino a 1 milione (€)
1/1/2024-31/12/2024 (o 30/6/2025 con acconto 20% pagato entro 31/12/2024)	15% del costo del bene	Fino a 1 milione (€)
1/1/2025-31/12/ 2025 (o 30/6/2026 con acconto 20% pagato entro 31/12/2025)	10% del costo del bene	Fino a 1 milione (€)

MODALITA' DI UTILIZZO.

Il credito d'imposta resta utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24, ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241:

- in tre quote annuali di pari importo;
- a decorrere dall'anno in cui è intervenuta l'interconnessione dei beni.

La compensazione non è soggetta:

- al limite annuale di utilizzazione dei crediti di imposta da quadro U (i.e. 250.000 euro) di cui all'art. 1, comma 53, legge n. 244/2007;
- al limite annuale di compensazione nel modello F24 pari a 700.000 euro di cui all'art. 34, legge n. 388/2000;
- al divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a 1.500 euro di cui all'art. 31, D.L. n. 78/2010.

Il credito d'imposta non è cedibile o trasferibile.

GLI ADEMPIMENTI DOCUMENTALI.

Il credito d'imposta 4.0 è soggetto a oneri documentali piuttosto stringenti, il cui mancato rispetto, in sede di verifica, può determinare la revoca del beneficio fiscale. Il comma 1062 dell'art. 1 della l. 30/12/2020, n. 178, prevede infatti che i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta devono dimostrare, documentalmente:

- l'effettivo sostenimento del costo;
- la sua corretta determinazione.

La legge specifica quali modalità debbano essere adottate per dimostrare l'effettivo sostenimento del costo e la sua corretta determinazione. In particolare, il comma 1062 prevede che:



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

- 1) le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisto dei beni agevolati¹⁰ debbano contenere l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058-ter. Un esempio di dicitura potrebbe essere "acquisto per cui è riconosciuto il credito d'imposta ex art. 1, commi da 1054 a 1058-ter, legge 30/12/2020 n. 178". In caso di errore nella indicazione della norma, o in caso di mancata indicazione, la circolare Agenzia delle Entrate n. 9 del 23/7/2021, par. 8.1, ammette la possibilità di integrare i documenti (prima che siano iniziate le attività di controllo) con le seguenti modalità:
 - se le fatture di acquisto sono in formato cartaceo, il riferimento può essere riportato dall'acquirente sull'originale di ogni fattura, con scrittura indelebile;
 - se le fatture di acquisto sono elettroniche, è possibile:
 - 1) stampare il documento e apporre il riferimento di legge con scrittura indelebile;
 - 2) ovvero spedire una autofattura elettronica integrando il documento originale dei riferimenti mancanti.
- 2) sia prodotta una perizia asseverata (non giurata né semplice) rilasciata da un ingegnere o perito industriale¹¹ iscritti nei rispettivi albi professionali, o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato. Tali documenti devono contenere l'indicazione che i beni agevolati possiedono le caratteristiche tecniche per poter essere inclusi negli elenchi di cui agli allegati A e B legge 232/2016, e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura.

Ricordando che, per beneficiare dell'agevolazione, i beni devono rispettare il requisito della interconnessione al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura, tale per cui si può usufruire del beneficio fiscale solo dal momento in cui il bene risulta interconnesso, la perizia (o la dichiarazione del legale rappresentante o la dichiarazione di conformità) deve essere acquisita dall'impresa entro il periodo d'imposta in cui il bene entra in funzione ovvero, se successivo, entro il periodo d'imposta in cui il bene è interconnesso¹². La data certa è garantita dall'apposizione di una marca temporale (interpello A.EE. n. 725/2021) o dall'invio della documentazione tramite plico raccomandato senza busta o pec all'indirizzo dell'impresa fruitrice.

Qualora l'investimento agevolabile abbia un costo unitario inferiore a 300mila euro, è possibile predisporre, in luogo della perizia o dell'attestato, una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del d.p.r. 28/12/2000 n. 445, che attesti che i beni possiedono caratteristiche tali da includerli negli elenchi A e B e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. L'interpello Agenzia delle Entrate n. 602/2021 ha chiarito che, qualora l'impresa si serva di una perizia redatta da un tecnico abilitato a supporto della dichiarazione del legale rappresentante, non rilevi la data di consegna della perizia alla beneficiaria.

La circolare Agenzia delle Entrate n. 9 del 23/7/2021, par. 5.4, precisa che le caratteristiche tecnologiche e il requisito dell'interconnessione dovranno essere mantenute per tutto il periodo di godimento dei benefici 4.0. In caso di controllo è onere dell'impresa dimostrare, attraverso un'adeguata e sistematica reportistica, il mantenimento per tutto il periodo di fruizione dei benefici delle caratteristiche e dei requisiti richiesti.

- 3) sia inviata, al Mi.S.E. da parte dell'impresa beneficiaria, una apposita comunicazione sulla natura dell'investimento e l'ammontare del beneficio goduto. Necessaria ai soli fini statistici, è tuttavia stata resa un adempimento obbligatorio dall'art. 1, co. 1059, l. 178/2020. Con d.m. 6/10/2021, il Mi.S.E. ha approvato il modello per la comunicazione, che deve essere firmato digitalmente dal legale rappresentante e trasmesso al

¹⁰ Gli altri documenti comprendono almeno i documenti di trasporto e i contratti di acquisto/leasing.

¹¹ Il d.l. 27/1/2022, n. 4, all'art. 10-ter, co. II, ha modificato il comma 1062 aggiungendo: "relativamente al settore agricolo la perizia può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato".

¹² Vedasi la circolare 4/E/2017, redatta avendo ad oggetto il super e iper-ammortamento ma, (anche) su questo aspetto, a parere dei più estendibile anche al credito 4.0.



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

Ministero via pec (benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it) entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi riferita al periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti¹³.

ISCRIZIONE IN BILANCIO E INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE DEI REDDITI.

La contabilizzazione della misura agevolativa prevede l'iscrizione di un credito d'imposta utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite modello F24 similmente a quanto si verifica nel caso di un contributo in conto impianti. Per le modalità di imputazione in bilancio, i principi contabili di riferimento sono l'OIC 16 (paragrafi 86 e 88), l'OIC 24 (paragrafo 87) e l'OIC 15 (paragrafo 41).

L'ISCRIZIONE IN BILANCIO.

Secondo la prassi prevalente, l'agevolazione costituisce un beneficio economico per le imprese riconducibile alla fattispecie dei contributi in conto impianti.

A tal proposito, il paragrafo 86 dell'OIC 16 prevede che "i contributi in conto impianti sono 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".

Inoltre, sulla modalità di imputazione in bilancio, il paragrafo 88 dell'OIC 16 stabilisce che i contributi in conto impianti commisurati al costo delle immobilizzazioni materiali siano rilevati a conto economico con un criterio sistematico, gradualmente lungo la vita utile dei cespiti. Ciò si traduce nell'adozione di uno dei due metodi descritti:

- con il primo (metodo indiretto) i contributi sono portati indirettamente a riduzione del costo in quanto imputati al conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi" e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "risconti passivi";
- con il secondo (metodo diretto) i contributi sono portati a riduzione del costo delle immobilizzazioni materiali cui si riferiscono.

A titolo di completezza si ricorda che una disposizione analoga è contenuta anche nel paragrafo 87 dell'OIC 24 stando alla quale 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.

In tale contesto, quindi, occorre verificare se i requisiti richiesti dal principio contabile sono rinvenibili nella disciplina del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali.

Il primo elemento è relativo all'erogazione delle somme da parte di un soggetto pubblico; il dubbio è se l'utilizzo del credito d'imposta in compensazione possa essere assimilato a un'erogazione di somme.

Sul punto si ricorda che l'OIC ha pubblicato per la consultazione una bozza di comunicazione sulle modalità di contabilizzazione dei bonus fiscali connessi alle ristrutturazioni edilizie che fornisce un ausilio per una risposta positiva al quesito.

In particolare, secondo l'OIC "il diritto a compensare debiti tributari rappresenta una forma di realizzo assimilabile al diritto di ricevere un pagamento da parte dello Stato. Al riguardo si richiama la definizione di credito tributario prevista al paragrafo 18 dell'OIC 25 che equipara il diritto di incasso al diritto di compensazione".

¹³https://www.mise.gov.it/images/stories/normativa/incentivi/credito/DD_Modello_comunicazione_credito_dimposta_beni_strumentali_40.pdf



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

Pertanto, sulla base di quanto sopra, il diritto alla compensazione può essere equiparato all'incasso di somme da parte dello Stato, soprattutto ove si consideri che tale diritto alla compensazione non soggiace ai limiti elencati nel precedente paragrafo.

Altro elemento da verificare riguarda la finalità del credito d'imposta; in particolare, occorre considerare che il contributo in conto impianti si caratterizza per la realizzazione di iniziative dirette alla costruzione, riattivazione e ampliamento delle immobilizzazioni materiali.

La stretta connessione tra credito e investimenti in beni strumentali conferma la finalità del contributo per gli investimenti in conto impianti.

Da ultimo, il requisito della commisurazione del beneficio al costo sostenuto si rinviene nella stessa modalità di determinazione del credito d'imposta.

EFFETTI A CONTO ECONOMICO DEL CREDITO D'IMPOSTA.

I contributi in conto impianti possono essere portati indirettamente a riduzione del costo dell'investimento in quanto imputati al conto economico nella voce A5 "altri ricavi e proventi", e quindi rinviati per competenza agli esercizi successivi attraverso l'iscrizione di "risconti passivi" (metodo indiretto).

Tale metodo prevede l'imputazione a conto economico degli ammortamenti delle immobilizzazioni calcolati sul costo lordo delle immobilizzazioni stesse e la quota parte del contributo di competenza dell'esercizio a indiretta rettifica degli ammortamenti.

In alternativa, i contributi possono essere portati a diretta riduzione del costo delle immobilizzazioni cui si riferiscono; con tale modalità di iscrizione contabile, sono imputati al conto economico solo gli ammortamenti determinati sul valore dell'immobilizzazione materiale al netto dei contributi (metodo diretto).

È evidente che gli effetti in termini di risultato economico e patrimonio netto sono identici. Diversi sono invece gli impatti sui valori dello stato patrimoniale: la porzione di contributo di competenza degli esercizi successivi a quello di iniziale iscrizione tra i ricavi viene inclusa in apposita voce dei risconti passivi e si riduce progressivamente con accredito al conto economico; sul versante dell'attivo, invece, l'importo delle immobilizzazioni è stanziato al lordo del contributo.

Potrebbe avere un impatto a conto economico l'applicazione del costo ammortizzato al valore del credito d'imposta. Infatti, se ricorrono i requisiti, il credito tributario dovrà essere valutato col criterio del costo ammortizzato mediante l'attualizzazione dell'importo nominale per tenere conto del fattore temporale, così come previsto dal paragrafo 41 dell'OIC 15.

In altre parole, ove la previsione di incasso (ovvero di utilizzo nel caso de quo) del credito sia dilazionata nel tempo (che secondo la normativa agevolativa in commento è pari a minimo 3 anni), la rilevazione iniziale deve tenere conto del fattore temporale e quindi al valore nominale del credito occorrerà applicare il tasso di attualizzazione desumibile dalle condizioni contrattuali; nel caso di specie, quest'ultimo tasso è pari a zero in quanto sulla dilazione di utilizzo del credito d'imposta non sono previsti interessi.

Sul punto si ricorda che ai sensi dell'art. 2423, comma 4, c.c. non occorre rispettare gli obblighi in tema di rilevazione, valutazione, presentazione e informativa quando la loro osservanza abbia effetti irrilevanti al fine di dare una rappresentazione veritiera e corretta.

L'INDICAZIONE IN DICHIARAZIONE.

Nel Quadro RU delle dichiarazioni dei redditi 2022 andranno indicati i crediti d'imposta per investimenti in beni strumentali previsti sia dalla Legge 160/2019 (Legge di Bilancio 2020) che dalla Legge 178/2020 (Legge di Bilancio 2021).



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

Dovranno, quindi, essere esposti i crediti d'imposta istituiti dall'articolo 1, commi da 185 a 196, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 a favore dei soggetti passivi che hanno effettuato investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, nonché quelli previsti dalle modifiche della Legge di Bilancio 2021.

I dati del credito d'imposta vanno esposti nella sezione I del quadro RU distintamente, in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili.

Per ciascuna fattispecie agevolabile va compilato un distinto modulo della sezione I, utilizzando i diversi codici credito, da esporre nel rigo RU1.

Investimenti beni strumentali 2020 Codici credito H4 – 2H – 3H.

Nella presente sezione va indicato il credito d'imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 1° gennaio 2020 e fino al 31 dicembre 2020, ovvero entro il 30 giugno 2021 a condizione che entro la data del 31 dicembre 2020 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato (istituito dall'art. 1, commi da 185 a 196, della legge 27 dicembre 2019, n. 160). Per ciascuna fattispecie agevolabile si dovranno utilizzare i seguenti codici credito:

“H4”, per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 188, legge n. 160/2019 (beni NON 4.0). Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in cinque quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo “6932”;

“2H” per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 189, legge n. 160/2019 (beni materiali 4.0 di cui all'allegato A alla legge n. 232/2016). Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in cinque quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo “6933”;

“3H” per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui al comma art. 1, comma 190, legge n. 160/2019 (beni immateriali 4.0 di cui all'allegato B alla legge n. 232/2016). Il credito d'imposta è utilizzabile in compensazione in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo “6934”;

Si sottolinea che, nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione per gli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2021 per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto.

Inoltre, nella sezione IV, rigo RU120, va indicato l'ammontare degli investimenti realizzati entro il 30 giugno 2021 per i quali alla data del 15 novembre 2020 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto, compilando:

- la colonna 1, in relazione al codice credito H4, per gli investimenti di cui al comma 188;
- la colonna 2, in relazione al codice credito 2H, per gli investimenti di cui al comma 189;
- la colonna 3, in relazione al codice credito 3H, per gli investimenti di cui al comma 190.

Investimenti beni strumentali 2021 - Codici credito L3 – 2L – 3L

Nella presente sezione va indicato il credito d'imposta a favore delle imprese che, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione, effettuano investimenti in beni nuovi strumentali all'esercizio dell'impresa destinati a strutture



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

produttive ubicate nel territorio dello Stato (istituito dall'art. 1, commi da 1051 a 1063, della legge 30 dicembre 2020, n. 178).

I dati del credito d'imposta vanno esposti nella sezione distintamente in relazione alle diverse tipologie di beni agevolabili. Per ciascuna fattispecie agevolabile va compilato un distinto modulo della presente sezione I, utilizzando i seguenti codici credito:

- "L3", per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali di cui all'art. 1, comma 1054, legge n. 178/2020 (beni NON 4.0, diversi da quelli ricompresi negli allegati A e B alla legge n. 232/2016). Il credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo "6935";
- "2L" per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 1056, legge n. 178/2020 (beni materiali 4.0). Il credito d'imposta è utilizzabile in tre quote annuali a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo "6936";
- "3L" per gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'art. 1, comma 1058, legge n. 178/2020 (beni immateriali 4.0). Il credito d'imposta è utilizzabile in tre quote annuali a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni. Per la compensazione tramite il modello F24, va utilizzato il codice tributo "6937".

Possono essere compilati i righe RU2, RU3, RU5 colonna 3, e RU12.

Nel rigo RU5, colonna 3, va indicato l'ammontare del credito d'imposta maturato nel periodo d'imposta di riferimento della dichiarazione.

ATTENZIONE: ai fini del monitoraggio della misura agevolativa nell'ambito del PNRR, per poter misurare il raggiungimento da parte dell'Italia degli obiettivi previsti nel piano, nella presente sezione vanno indicati, fermi restando i termini di utilizzo del credito d'imposta previsti dalla legge, anche i dati degli investimenti effettuati entro il 30 giugno 2022 per i quali entro il 31 dicembre 2021 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto, anche se non ricompresi nel periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione.

A tal fine, nel rigo RU5 va indicato:

- ✓ nella colonna 1, l'importo del credito d'imposta maturato per investimenti realizzati nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione;
- ✓ nella colonna 2, l'importo del credito d'imposta maturato per investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione ed entro il 30 giugno 2022, per i quali entro il 31 dicembre 2021 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto;
- ✓ nella colonna 3, la somma degli importi indicati nelle colonne 1 e 2.

Inoltre, nella sezione IV, vanno compilati i righe RU130 e RU140 nei quali vanno indicati, rispettivamente:

- gli investimenti effettuati nel periodo d'imposta oggetto della presente dichiarazione;
- e gli investimenti effettuati successivamente alla chiusura del periodo d'imposta di riferimento della presente dichiarazione ed entro il 30 giugno 2022 per i quali entro il 31 dicembre 2021 si sia proceduto all'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20 per cento del prezzo di acquisto.

In particolare, nei predetti righe vanno compilate:

- le colonne 1, 2 e 3, in relazione al codice credito L3, per gli investimenti di cui al comma 1054. In particolare, nella colonna 1 va indicato il costo dei beni materiali, nella colonna 2 il costo dei beni immateriali e nella colonna 3 va riportato il costo degli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile ai sensi dell'articolo 18 della legge 22 maggio 2017, n. 81.;
- la colonna 4, in relazione al codice credito 2L, per gli investimenti di cui al comma 1056;



Commissione Bilancio e Principi Contabili, Collegio Sindacale e Revisione

- la colonna 5, in relazione al codice credito 3L, per gli investimenti di cui al comma 1058.

ALCUNI ESEMPI DI CALCOLO.

A seguito di queste novità e modifiche apportate dalla Legge di Bilancio 2021 al credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali introdotto in precedenza dalla Legge di Bilancio 2020 (art. 1, commi da 185 a 197), a seconda del momento in cui è stato effettuato l'investimento, si possono avere situazioni in cui i due regimi si sovrappongono.

Esempio 1

La società Brunori S.r.l. ha acquistato, in data 15.03.2021, un Banco di bloccaggio conforme agli standard industria 4.0, per un valore di 84.000 euro + IVA.

Trattandosi di un bene strumentale materiale 4.0, nel 2021, è previsto un credito d'imposta del 50% ($84.000 \times 50\% = 42.000$ euro).

Il credito spettante, pari a 14.000 euro, è stato utilizzato nel 2021 (esercizio di interconnessione del bene) in compensazione F24 ($42.000/3 = 14.000$ euro).

Esempio 2

La società Byte spa ha acquistato un software NON 4.0 in data 01.06.2021 per un valore di 24.000 euro + IVA.

Trattandosi di bene strumentale immateriale non 4.0, in base alla Legge di bilancio 2021, spetta un credito d'imposta del 10% ($24.000 \times 10\% = 2.400$ euro). In data 18.01.2022 il credito spettante di 2.400 euro è stato utilizzato integralmente in compensazione F24 (società con ricavi inferiori ai 5 Milioni di euro).