

Brescia, lì 26.02.2024

OGGETTO: Bonus investimenti in beni strumentali – aggiornamento 02/2024

L'art. 1 co. 1051 - 1063 della L. 178/2020 (legge di bilancio 2021), come modificato dall'art. 1 co. 44 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022), riconosce un credito d'imposta per gli investimenti in nuovi beni strumentali "ordinari" e "Industria 4.0", che differisce per alcuni aspetti dal precedente credito d'imposta previsto dall'art. 1 co. 184 - 197 della L. 160/2019.

La seguente tabella sintetizza le principali caratteristiche del credito d'imposta ex L. 178/2020, con indicazione anche della precedente misura ex L. 160/2019.

	Credito d'imposta L. 160/2019	Credito d'imposta L. 178/2020
Soggetti beneficiari	Imprese Esercenti arti e professioni (solo beni "ordinari")	Imprese Esercenti arti e professioni (solo beni "ordinari")
Ambito temporale	Investimenti effettuati dall'1.1.2020 al 15.11.2020, anticipato rispetto all'originario termine del 31.12.2020 (termine "lungo" 30.6.2021)	Investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2025 (termine "lungo" 30.6.2026). Per i beni "ordinari", investimenti effettuati entro il 31.12.2022 (termine "lungo" 30.11.2023)
Ambito oggettivo	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: <ul style="list-style-type: none"> • materiali "ordinari"; • materiali "4.0"; • immateriali "4.0". 	Sono agevolabili gli investimenti in nuovi beni strumentali: <ul style="list-style-type: none"> • materiali "ordinari"; • immateriali "ordinari"; • materiali "4.0"; • immateriali "4.0".
Misura del credito d'imposta	Per i beni materiali "ordinari", il credito d'imposta è riconosciuto: <ul style="list-style-type: none"> • nella misura del 6% del costo; • nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro. 	Differenziata in relazione alla tipologia di investimenti e al periodo di effettuazione (si veda oltre)

	<p>Per i beni materiali "4.0", il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; • 20% per gli investimenti tra 2,5 e 10 milioni di euro. <p>Per i beni immateriali "4.0", il credito d'imposta è riconosciuto:</p> <ul style="list-style-type: none"> • nella misura del 15% del costo; • nel limite massimo di costi ammissibili pari a 700.000 euro. 	
Modalità di fruizione	<p>Il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (codici tributo "6932", "6933", "6934"); • spetta per i beni materiali (sia "ordinari" che "4.0") in 5 quote annuali di pari importo, mentre per i soli investimenti in beni immateriali in 3 quote annuali; • nel caso degli investimenti in beni materiali "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione. 	<p>Il credito d'imposta:</p> <ul style="list-style-type: none"> • è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (codici tributo "6935", "6936", "6937"); • spetta per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in 3 quote annuali di pari importo; • spetta in un'unica quota annuale per tutti i soggetti, a prescindere dal limite di ricavi/compensi pari a 5 milioni di euro, che hanno effettuato investimenti in beni materiali "ordinari" dal 16.11.2020 al 31.12.2021, nonché per i soli soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro che hanno effettuato investimenti in beni immateriali "ordinari" nel medesimo periodo; • nel caso degli investimenti in beni "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere

		dall'anno di avvenuta interconnessione.
Adempimenti documentali	Indicazione della dicitura in fattura con il riferimento normativo. Perizia tecnica semplice per i beni "4.0" (costo superiore a 300.000 euro).	Indicazione della dicitura in fattura con il riferimento normativo. Perizia tecnica "asseverata" per i beni "4.0" (costo superiore a 300.000 euro).

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione le imprese, a prescindere dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito dell'impresa.

La fruizione del beneficio spettante è subordinata alle seguenti condizioni:

- rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
- corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori (DURC in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta; cfr. circ. Agenzia delle Entrate 23.7.2021 n. 9, § 5).

Esercenti arti e professioni

Gli esercenti arti e professioni possono fruire soltanto del credito d'imposta sui beni strumentali "ordinari".

Soggetti in regime forfettario

L'agevolazione opera anche nei confronti dei soggetti che determinano il reddito con criteri forfettari (es. regime forfettario ex L. 190/2014) o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi.

Esclusioni

Sono escluse:

- le imprese che si trovano in fallimento o altre procedure concorsuali (non quelle che hanno concluso accordi di ristrutturazione, secondo la risposta a interpello 719/2021);
- le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del DLgs. 231/2000 (limitatamente agli investimenti effettuati nel periodo di applicazione della sanzione; cfr. risposta a interrogazione parlamentare 14.4.2021 n. 5-05261 e circ. Agenzia delle Entrate 23.7.2021 n. 9, § 1.2).

Investimenti agevolabili

Sono previste, in sostanza, tre tipologie di investimenti agevolabili:

- beni materiali e immateriali strumentali nuovi "ordinari";
- beni materiali di cui all'Allegato A alla L. 232/2016;
- beni immateriali di cui all'Allegato B alla L. 232/2016.

A differenza della precedente agevolazione ex L. 160/2019, sono quindi inclusi nell'ambito oggettivo di applicazione del nuovo credito d'imposta anche gli investimenti in nuovi beni immateriali diversi da quelli elencati nell'Allegato B alla L. 232/2016.

Destinazione in Italia

I beni devono essere destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato.

Esclusioni

Sono esclusi dall'agevolazione:

- i veicoli e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 del TUIR;
- i beni per i quali il DM 31.12.88 stabilisce aliquote inferiori al 6,5%;
- i fabbricati e le costruzioni;
- 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 rifiuti.

Istanze al MISE-MIMIT

Eventuali richieste in merito alla riconducibilità dei beni tra quelli agevolati possono essere trasmesse dal contribuente direttamente alla competente Direzione generale per la politica industriale, l'innovazione e le piccole e medie imprese del Ministero per lo Sviluppo economico (risposta a interpello Agenzia delle Entrate 603/2021), ora Ministero delle Imprese e del Made in Italy (cfr. risposta a interpello Agenzia delle Entrate 19.1.2023 n. 101).

Profili temporali

In linea generale, sono agevolabili i suddetti investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2025 (termine così prorogato dall'art. 1 co. 44 della L. 324/2021).

L'agevolazione spetta altresì per gli investimenti effettuati entro il 30.6.2026 a condizione che entro la data del 31.12.2025:

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

Coordinamento con le precedenti agevolazioni

La decorrenza delle nuove misure del credito d'imposta previste dalla L. 178/2020 è stata fissata retroattivamente al 16.11.2020.

In altri termini, per gli investimenti effettuati nel periodo 16.11.2020 - 31.12.2020 risulterebbe già applicabile la nuova agevolazione (con misure maggiorate rispetto alla precedente).

Ne consegue che per il suddetto periodo (16.11.2020 - 31.12.2020) coesisterebbero, a livello normativo, la precedente agevolazione ex L. 160/2019 e l'agevolazione introdotta dalla L. 178/2020.

La norma agevolativa della legge di bilancio 2021 non reca però alcuna disposizione di coordinamento con il precedente credito d'imposta di cui alla L. 160/2019.

Sul punto l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che (circ. Agenzia delle Entrate 23.7.2021 n. 9, § 3.1, e risposte a interpello 17.9.2021 n. 602 e 603):

- nel caso di investimenti per i quali alla data del 15.11.2020 sia stato effettuato l'ordine vincolante e sia stato versato l'acconto del 20% e tali investimenti siano stati effettuati entro il 30.6.2021, si applica la "vecchia" disciplina di cui alla L. 160/2019;
- nel caso in cui l'investimento sia stato prenotato a partire dal 16.11.2020 opera invece la "nuova" disciplina di cui alla L. 178/2020.

In sostanza, a livello temporale, rileva quanto riportato nella seguente tabella.

Periodo di effettuazione degli investimenti	Condizioni da rispettare	Agevolazione spettante
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%. 	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 15.11.2020	Assenza di una delle due condizioni sopra riportate	Credito d'imposta ex L. 160/2019
Dall'1.1.2021 al 30.6.2021	Entro il 15.11.2020 (anticipato rispetto all'originario 31.12.2020): <ul style="list-style-type: none"> • ordine accettato dal venditore; • pagamento acconti 20%. 	Credito d'imposta ex L. 160/2019
Dal 16.11.2020 al 31.12.2025 (o termine "lungo" del 30.6.2026)	A regime (assenza delle condizioni sopra riportate per il periodo 1.1.2021 - 30.6.2021)	Credito d'imposta ex L. 178/2020 (con misure differenziate a seconda della tipologia di beni e del momento di effettuazione)

Proroga dell'agevolazione limitata ai beni "4.0"

L'art. 1 co. 44 della L. 234/2021 (legge di bilancio 2022) ha prorogato l'agevolazione dal 2023 al 2025 soltanto con riferimento ai beni materiali e immateriali "4.0".

Per gli investimenti in beni "ordinari", l'agevolazione spetta invece fino al 31.12.2022 (o nel termine "lungo" del 30.11.2023).

Misura dell'agevolazione

Il credito d'imposta è riconosciuto in misura differenziata in relazione alla tipologia di investimenti e al momento di effettuazione degli stessi.

Credito d'imposta per investimenti in beni materiali e immateriali "ordinari"

Per gli investimenti aventi a oggetto beni materiali e immateriali strumentali nuovi, diversi da quelli "4.0" (beni c.d. "ordinari"), il credito d'imposta "generale" è riconosciuto (art. 1 co. 1054 e 1055 della L. 178/2020):

- alle imprese e agli esercenti arti e professioni;
- nella misura del 15%, 10% o 6% del costo determinato ai sensi dell'art. 110 del TUIR;
- nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro per i beni materiali e pari a 1 milione di euro per quelli immateriali.

Investimenti	Dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (o termine "lungo" del 31.12.2022)	Dall'1.1.2022 al 31.12.2022 (o termine "lungo" del 30.11.2023)
Beni materiali "ordinari"	Credito d'imposta 10% (15% lavoro agile), costi ammissibili max 2 milioni di euro.	Credito d'imposta 6%, costi ammissibili max 2 milioni di euro.
Beni immateriali "ordinari"	Credito d'imposta 10% (15% lavoro agile), costi ammissibili max 1 milione di euro.	Credito d'imposta 6%, costi ammissibili max 1 milione di euro.

L'art. 3-quater del DL 228/2021 ha prorogato al 31.12.2022 (in luogo dell'originario termine del 30.6.2022) il termine "lungo" per l'effettuazione degli investimenti "prenotati" nel 2021.

L'art. 12 co. 1-bis del DL 198/2022 ha prorogato dal 30.6.2023 al 30.11.2023 il termine "lungo" per l'effettuazione degli investimenti "prenotati" nel 2022.

Credito per investimenti in beni materiali "Industria 4.0"

Per gli investimenti aventi a oggetto beni compresi nell'Allegato A alla L. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto (solo alle imprese) in misura distinta in base al periodo di effettuazione degli investimenti (art. 1 co. 1056, 1057 e 1057-bis della L. 178/2020).

L'art. 3-quater del DL 228/2021 ha prorogato al 31.12.2022 (in luogo dell'originario termine del 30.6.2022) il termine "lungo" per l'effettuazione degli investimenti "prenotati" nel 2021.

L'art. 1 co. 423 della L. 197/2022 (legge di bilancio 2023) ha prorogato al 30.9.2023 (in luogo del precedente termine del 30.6.2023) il termine "lungo per l'effettuazione degli investimenti "prenotati" nel 2022.

L'art. 12 co. 1-ter del DL 198/2022 ha prorogato dal 30.9.2023 al 30.11.2023 il termine "lungo" per effettuare gli investimenti in beni materiali "prenotati" nel 2022.

Investimenti	Dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (o termine "lungo" del 31.12.2022)	Dall'1.1.2022 al 31.12.2022 (o termine "lungo" del 30.11.2023)	Dall'1.1.2023 al 31.12.2025 (o termine "lungo" del 30.6.2026)
Beni materiali "4.0" (Allegato A alla L. 232/2016)	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> 50% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni; 30% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni. 	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni; 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni. 	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> 20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni; 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni; 5% per "investimenti inclusi nel PNRR diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica", individuati con DM, tra 10 e 50 milioni di euro (art. 10 del DL 4/2022).

Il limite massimo agli investimenti in beni materiali 4.0 di cui all'art. 1 co. 1057-bis della L. 178/2020, pari a 20 milioni di euro, è riferito alla singola annualità e non all'intero periodo 2023-2025 (circ. Agenzia delle Entrate 17.5.2022 n. 14, § 1).

Credito per investimenti in beni immateriali "Industria 4.0"

Per gli investimenti relativi a beni immateriali compresi nell'Allegato B alla L. 232/2016, il credito d'imposta è riconosciuto (alle imprese) in misura distinta in base al periodo di riferimento (art. 1 co. 1058, 1058-bis e 1058-ter della L. 178/2020; cfr. anche art. 21 del DL 50/2022).

Investimenti	Dal 16.11.2020 al 31.12.2023 (o termine lungo 30.6.2024)	Dall'1.1.2024 al 31.12.2024 (o termine	Dall'1.1.2025 al 31.12.2025 (o termine

		"lungo" 30.6.2025)	"lungo" 30.6.2026)
Beni immateriali "4.0" (Allegato B alla L. 232/2016)	Credito d'imposta: <ul style="list-style-type: none"> • 20% per investimenti 16.11.2020 - 31.12.2021 e 1.1.2023-31.12.2023 (o nel termine "lungo"); • 50% per investimenti dall'1.1.2022 al 31.12.2022 (o nel termine "lungo" 30.6.2023). Costi ammissibili max 1 milione di euro annuale.	Credito d'imposta 15%, costi ammissibili max 1 milione di euro.	Credito d'imposta 10%, costi ammissibili max 1 milione di euro.

Tabella di sintesi

La seguente tabella riassume la misura del credito d'imposta per tutti gli investimenti in beni strumentali (ordinari e "4.0") dal 2022 al 2025.

Periodo	Beni materiali "ordinari"	Beni immateriali "ordinari"	Beni materiali "4.0"	Beni immateriali "4.0"
2022	Credito d'imposta 6% Costi ammissibili max 2 milioni di euro	Credito d'imposta 6% Costi ammissibili max 1 milione di euro	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni; • 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; • 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni. 	Credito d'imposta 50% Costi ammissibili max 1 milione di euro
2023	(solo investimenti con prenotazione nel termine "lungo" del 30.11.2023)	(solo investimenti con prenotazione nel termine "lungo" del 30.11.2023)	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni; • 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; • 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni. 	Credito d'imposta 20% Costi ammissibili max 1 milione di euro

2024	-	-	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni; • 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; • 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni; • 5% per "investimenti inclusi nel PNRR diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica", individuati con DM, tra 10 e 50 milioni di euro. 	Credito d'imposta 15% Costi ammissibili max 1 milione di euro
2025	-	-	Credito d'imposta nella misura del: <ul style="list-style-type: none"> • 20% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni; • 10% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; • 5% per investimenti tra 10 e 20 milioni. 	Credito d'imposta 10% Costi ammissibili max 1 milione di euro

Irrilevanza fiscale dell'agevolazione

Il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109 co. 5 del TUIR.

Fruizione dell'agevolazione

Il credito d'imposta:

- è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 ai sensi dell'art. 17 del DLgs. 241/97 (codice tributo "6935" relativamente al credito d'imposta per i beni "ordinari", "6936" per i beni materiali "4.0" e "6937" per i beni immateriali "4.0"; cfr. ris. Agenzia delle Entrate 13.1.2021 n. 3 e ris. 30.11.2021 n. 68), senza necessità di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi;
- spetta, in linea generale, per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in 3 quote annuali di pari importo; in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte della quota di 1/3, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nei periodi d'imposta successivi secondo le modalità proprie del credito (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 2021 e circ. Agenzia delle Entrate 9/2021, § 5.2);
- nel caso di investimenti in beni "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione.

NOTA BENE

Supponendo che sia acquistato un bene strumentale "4.0" che entri in funzione ed è interconnesso nel 2024, il credito d'imposta sarà utilizzabile in compensazione tramite F24 in

3 quote annuali di pari importo (1/3 all'anno) e la prima quota del credito d'imposta sarà utilizzabile già dal 2024.

Utilizzo in un'unica quota annuale

Il credito d'imposta spetta in un'unica quota annuale (art. 1 co. 1059 e 1059-bis della L. 178/2020, modificato dall'art. 20 del DL 73/2021; cfr. anche circ. Agenzia delle Entrate 23.7.2021 n. 9, § 5):

- per i soggetti con ricavi/compensi inferiori, pari o superiori a 5 milioni di euro che effettuano investimenti in beni materiali "ordinari" dal 16.11.2020 al 31.12.2021;
- per i soli soggetti con ricavi/compensi inferiori a 5 milioni di euro (nel periodo d'imposta precedente a quello di entrata in funzione del bene) che effettuano nel suddetto periodo investimenti in beni immateriali "ordinari".

L'utilizzabilità in un'unica quota, quindi, non riguarda né il credito d'imposta per i medesimi investimenti effettuati nel secondo anno di applicazione dell'agevolazione (ai sensi dell'art. 1 co. 1055 della L. 178/2020), né il credito d'imposta per gli investimenti in beni materiali e immateriali "Industria 4.0" (effettuati ai sensi dell'art. 1 co. 1056 - 1058 della legge di bilancio 2021), per i quali il beneficiario continuerà a fruire del credito in tre quote annuali, indipendentemente dal volume dei ricavi o dei compensi conseguiti.

L'Agenzia ha inoltre precisato che l'utilizzo del credito in un'unica quota rappresenta una facoltà e che, nel caso in cui tale facoltà non venga azionata, il contribuente utilizzerà il credito in tre quote annuali di pari importo.

Anche nell'ipotesi in cui il contribuente scelga di fruire del credito d'imposta in un'unica quota, il credito non utilizzato (in tutto o in parte) potrà essere riportato in avanti nelle dichiarazioni dei periodi di imposta successivi.

Interconnessione successiva

Se l'interconnessione dei beni avviene in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione, è possibile iniziare a fruire del credito d'imposta "generale" per la parte spettante.

In tal caso, l'ammontare del credito d'imposta "in misura piena" successivamente fruibile dall'anno di interconnessione dovrà essere decurtato di quanto già fruito in precedenza. Tale valore, al netto del credito di imposta già fruito, sarà poi suddiviso in un nuovo triennio di fruizione di pari importo (cfr. circ. Agenzia delle Entrate **9/2021**, § 5.4; per la compilazione del modello REDDITI 2022, si vedano le **FAQ** Agenzia delle Entrate settembre 2022).

Inapplicabilità dei limiti alle compensazioni

Il credito d'imposta in commento non è soggetto:

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

Cessione a titolo oneroso o delocalizzazione

Se entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione o di avvenuta interconnessione i beni agevolati (sia "ordinari" che "4.0"; cfr. risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 30.1.2020):

- sono ceduti a titolo oneroso;
- ovvero sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto,

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

NOTA BENE

In caso di investimenti in beni materiali "ordinari" effettuati nel 2022, i beni agevolati non devono essere ceduti a titolo oneroso o destinati all'estero fino al 31.12.2024.

Se un bene "4.0" da Allegato A acquistato nel 2022 entra in funzione nel 2022 e poi viene interconnesso nel 2023, il "periodo di osservazione" non è il biennio 2023-2024, ma quello 2024-2025 (cfr. risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 30.1.2020).

Investimenti sostitutivi

Per espressa disposizione di legge, si applica, in quanto compatibile, l'art. 1 co. 35 e 36 della L. 205/2017 in materia di investimenti sostitutivi.

Pertanto, se nel corso del periodo di fruizione dell'agevolazione si verifica il realizzo a titolo oneroso 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'interconnessione.

Tale disposizione rileva solo per i beni di cui all'Allegato A alla L. 232/2016 e non anche per i beni "ordinari" (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 9/2021, § 7).

Documentazione

I soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti ad alcuni adempimenti documentali.

Conservazione di idonea documentazione

Ai fini dei successivi controlli, occorre conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

Dicitura in fattura

Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati (es. DDT; cfr. risposta interpello Agenzia delle Entrate 18.5.2022 n. 270 e risposta interrogazione parlamentare 10.1.2024 n. 5-01787) devono contenere "l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058" (art. 1 co. 1062 della L. 178/2020).

La mancata indicazione di tale dicitura, secondo quanto chiarito dall'Agenzia delle Entrate con riferimento al precedente credito ex L. 160/2019, determina la revoca dell'agevolazione; è tuttavia possibile regolarizzare il documento di spesa già emesso (risposte a interpello Agenzia delle Entrate 5.10.2020 n. 438 e 439 e circ. Agenzia delle Entrate 9/2021, § 8).

Qualora il documento sia stato emesso in formato cartaceo, il cessionario potrà riportare la dicitura su ciascuna fattura con "scrittura indelebile" o mediante "utilizzo di apposito timbro".

Laddove, invece, siano state ricevute fatture in formato elettronico, l'acquirente potrà annotare sulla copia cartacea del documento, con "scritta indelebile", il riferimento normativo o, in alternativa, "realizzare un'integrazione elettronica da unire all'originale e conservare insieme allo stesso"; in questo caso, senza materializzare la fattura, il cessionario dovrebbe predisporre un altro documento, "da allegare al file della fattura in questione, contenente sia i dati necessari per l'integrazione sia gli estremi della fattura stessa", che dovrebbe successivamente essere trasmesso al Sdl (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 13/2018 e 14/2019).

Perizia tecnica asseverata

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 asseverata (non più "semplice" come per il precedente credito ex L. 160/2019) 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. Relativamente al settore agricolo la perizia tecnica può essere rilasciata anche da un dottore agronomo o forestale, da un agrotecnico laureato o da un perito agrario laureato (art. 10-ter del DL 4/2022, che ha integrato l'art. 1 co. 1062 della L. 178/2020).

Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, tale onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante ai sensi del DPR 445/2000.

Comunicazione al MISE

Viene prevista una comunicazione da effettuare al Ministero dello Sviluppo economico con riferimento ai beni "Industria 4.0", le cui disposizioni attuative sono state definite con DM 6.10.2021.

Tale comunicazione non costituisce presupposto per l'applicazione della disciplina agevolativa.

Il modello di comunicazione, firmato digitalmente dal legale rappresentante dell'impresa, va trasmesso:

- in formato elettronico tramite PEC all'indirizzo benistrumentali4.0@pec.mise.gov.it (o, in caso di problemi tecnici, all'indirizzo dgpipmi.dg@pec.mise.gov.it);
- con riferimento agli investimenti ricadenti nell'ambito della disciplina di cui all'art. 1 co. 189 e 190 della L. 160/2019, entro il 31.12.2021;
- per gli investimenti ricadenti nell'ambito di applicazione della disciplina di cui all'art. 1 co. 1056 - 1058 della L. 178/2020, entro la data di presentazione della dichiarazione dei redditi riferita a ciascun periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

Cumulabilità con altre agevolazioni

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 (art. 1 co. 1059 della L. 178/2020; cfr. circ. Agenzia delle Entrate 9/2021, § 6).

L'agevolazione è ad esempio cumulabile, in relazione ai medesimi investimenti, con il bonus investimenti nel Mezzogiorno (risposte a interpello Agenzia delle Entrate 360/2020 e 600/2021).

Finanziamento con fondi PNRR

Posto che il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali "4.0" (materiali e immateriali) e immateriali "ordinari" è finanziato con i fondi PNRR (cfr. ris. Agenzia delle Entrate 68/2021), erano stati sollevati alcuni dubbi in merito alla cumulabilità con altre agevolazioni per effetto del divieto di "doppio finanziamento" previsto dall'allegato alla circ. Min. Economia e Finanze 14.10.2021 n. 21/RGS (cfr. Gavelli G. "Industria 4.0, bonus fino al 2025 ma niente cumulo con fondi Pnrr", *Il Sole - 24 Ore*, 30.12.2021, p. 9 e Lenzi R. "Credito d'imposta investimenti, a rischio il cumulo con la Sabatini", *Il Sole - 24 Ore*, 2.12.2021, p. 41).

Al riguardo, la circ. Min. Economia e Finanze 31.12.2021 n. 33/RGS, precisando che i concetti di "doppio finanziamento" e di "cumulo" si riferiscono a due principi distinti e non sovrapponibili, ha affermato che sussiste, "tra gli obblighi da rispettare per tutti i progetti finanziati con risorse PNRR, l'assenza di doppio finanziamento, ovvero una duplicazione del finanziamento degli stessi costi da parte del dispositivo e di altri programmi dell'Unione, nonché con risorse ordinarie da Bilancio statale, lasciando invece aperta, per costi diversi all'interno di un medesimo progetto o diverse quote parti del costo di uno stesso bene, la possibilità di cumulare il sostegno di diverse fonti finanziare".

Pertanto "le misure finanziate all'interno del PNRR possono essere cumulate con altre agevolazioni salvo ovviamente i limiti esistenti dalla normativa nazionale ed europea vigente, ivi compresa quella riferita agli aiuti di stato" (cfr. anche interpello DRE Sardegna 9.8.2022 n. 921-248/2022).

Studio Dott. Begni & Associati