



- Bonus aggregazioni aziendali
- Credito d'imposta per l'investimento in beni strumentali nuovi
- Nuovo credito d'imposta per le attività di R&D.
- Bonus pubblicità.

Ciclo di webinar: Novità fiscali e opportunità per le Imprese 2021

Giovedì 18 febbraio 2021





Benvenuto e Introduzione

Giorgio Giodda – Presidente CDAF

Riccardo Donadeo – KPMG S.p.A.





Bonus aggregazioni aziendali
ex l'articolo 1, commi da 233 a 243,
della legge 178 del 30 dicembre
2020 (Legge di bilancio 2021)

Bonus aggregazioni

**Bonus 2019 -
Arti. 11 del DI
34/2019 (il Decreto
«Crescita»)**



– Il **Bonus 2019** prevede il **riconoscimento gratuito** ai fini Ires e Irap del **maggior valore attribuito all'avviamento e ai beni strumentali**.

**Bonus 2021 -
Articolo 1, commi
da 233 a 243, della
legge 178 del 30
dicembre 2020
(Legge di bilancio
2021)**



– Il **Bonus 2021** consente la **trasformazione in crediti di imposta** delle **imposte anticipate relative alle perdite fiscali e alle eccedenze di Ace** maturate nei periodi precedenti.

Bonus aggregazioni - Premessa

- **L'ambito di applicazione** delle due disposizioni (ie. Bonus 2019 e Bonus 2021) è **quasi identico, ma il tipo di beneficio è radicalmente diverso.**
- La misura proposta dalla Legge di bilancio 2021 interessa sostanzialmente le imprese che arrivano all'operazione straordinaria con una dote di perdite fiscali e/o di rendimento Ace eccedente. **Questo è probabilmente l'aspetto che genera le maggiori perplessità, in quanto la nuova versione dell'incentivo premia l'aggregazione delle imprese solo quando sono presenti perdite fiscali pregresse ovvero eccedenze di Ace riportabili.**
- Poiché i due bonus fiscali riguardano aspetti diversi, ci potranno essere casi in cui si verificheranno le condizioni per beneficiare di entrambi i bonus. Ad esempio: caso di una società che ha perdite fiscali pregresse ed anche beni strumentali o avviamento con valore economico maggiore di quello contabile.
- Le norme non sembrano escludere il cumulo dei benefici. Opportuno un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

Bonus aggregazioni - Ambito soggettivo e requisiti

Ambito soggettivo



- Per quanto concerne il **Bonus 2019** sono interessati all'applicazione della norma i **soggetti individuati dall'articolo 73, comma 1, lett. a), del Tuir**. Pertanto, le entità che risultano dall'operazione di aggregazione aziendale devono essere i seguenti (**purché fiscalmente residenti nel territorio dello Stato Italiano**): società per azioni; società in accomandita per azioni; società a responsabilità limitata; società cooperative; società di mutua assicurazione; società europea; società cooperative
- Per il **Bonus 2021** il testo non contiene riferimenti normativi che riguardano i soggetti per i quali la norma risulta applicabile. Tuttavia, in attesa di chiarimenti ufficiali, sembrerebbe che l'ambito di applicazione sia il medesimo dell'agevolazione 2019.
- La Legge di bilancio 2021 evidenzia in modo esplicito che le disposizioni non si applicano per soggetti per i quali sia stato accertato lo stato di dissesto, il rischio di dissesto o lo stato di insolvenza.

Requisiti



I **requisiti** per beneficiare dell'agevolazione sono così sintetizzabili:

- **operatività**: le imprese partecipanti devono esercitare ed avere esercitato **un'effettiva attività d'impresa nei due anni antecedenti** l'operazione straordinaria;
- **indipendenza**: le imprese **non devono appartenere allo stesso gruppo** né essere controllate, anche indirettamente, dallo stesso soggetto e non devono essere legate da un rapporto di partecipazione superiore al 20%; l'agevolazione 2021 ammette però la possibilità di effettuare l'operazione straordinaria dopo avere acquisito una società;
- **periodo**: per il **Bonus 2019** le operazioni devono essere effettuate dal **1 maggio 2019 al 31 dicembre 2022**; per il **Bonus 2021** occorre che le delibere di fusione, scissione o conferimento siano state prese nel periodo dal **1 gennaio al 31 dicembre 2021**.

Bonus aggregazioni - L'operatività

- La **normativa in entrambe le disposizioni** richiede che le imprese che partecipano all'operazione di aggregazione debbano essere **operative** alla data di effettuazione della stessa da almeno due anni.
- Non è richiesta semplicemente l'esistenza dell'impresa, quanto la sua **effettiva operatività nei due anni precedenti all'operazione** (sono escluse dall'agevolazione le imprese che, seppur giuridicamente esistenti da due o più anni, in realtà, non hanno svolto alcuna effettiva attività commerciale).
- Va però osservato che le società che risultano dall'aggregazione (ovvero la società incorporante o risultante dalla fusione, la società beneficiaria nella scissione e la società conferitaria) possono anche essere di nuova costituzione.
- Criteri per determinare l'operatività delle imprese: l'Agenzia delle Entrate si era espressa ritenendo rilevanti i criteri stabiliti dalla disciplina relativa alle società di comodo.

Bonus aggregazioni - L'indipendenza

- Per entrambi i benefici, l'accesso al bonus prevede che l'operazione riguardi imprese che sono a tutti gli effetti “**soggetti terzi**”. Tale condizione di **indipendenza deve sussistere sia al momento in cui viene posta in essere l'operazione di fusione, scissione o conferimento sia nei due anni precedenti**.
- Sono escluse dell'agevolazione le imprese che fanno dello stesso gruppo societario.
- L'esistenza di una situazione di controllo può derivare:
 - dalla disponibilità, diretta o indiretta, di un numero di voti, esercitabili nell'assemblea ordinaria della società direttamente o indirettamente partecipata maggiore del 20%;
 - dall'esistenza di rapporti contrattuali tali da consentire un'influenza dominante sull'altro contraente;
 - dall'esistenza di accordi contrattuali o di clausole nello Statuto di una società che espressamente attribuiscono ad altra società il potere di dirigerla e coordinarla.

Bonus 2019 in sintesi



Bonus 2021 - Il funzionamento

Il funzionamento del beneficio



- Il **Bonus 2021** consiste nella concessione di un credito di imposta che è pari alle imposte anticipate (DTA) calcolate (al 24%) su due componenti:
 - a. perdite fiscali riportabili maturate fino all'esercizio che precede il periodo d'imposta nel quale vi è l'effetto giuridico dell'operazione straordinaria;
 - b. eccedenze di Ace non utilizzate fino al medesimo periodo.
- A titolo esemplificativo con riferimento a esercizi coincidenti con l'anno solare, l'agevolazione è fruibile anche per operazioni deliberate nel 2021 (delibera assembleare) ma concluse giuridicamente nel 2022 (ultima iscrizione registro imprese) e in tale caso le posizioni agevolabili sono quelle del 2021. Nel caso di acquisizione del controllo nel 2021 e fusione del 2022 le componenti agevolabili saranno invece quelle dell'esercizio precedente a quello dell'acquisizione e quindi il 2020.
- L'agevolazione riguarda le perdite e le eccedenze Ace delle diverse società coinvolte (incorporata e incorporante, scissa e beneficiaria) tranne nel caso di conferimento dove invece, dal dato letterale della norma, sembrano essere interessati solo i dati della conferitaria.
- **Non occorre che le imposte anticipate siano state imputate in bilancio**, e l'agevolazione, a prescindere dal numero di operazioni straordinarie poste in essere, **può essere applicata solo una volta**.

Bonus 2021 - Il funzionamento

**Limitazioni
soggettive e
quantitative che
riguardano i
calcoli del
beneficio fiscale**



- Le società coinvolte nell'operazione straordinaria devono essere società **“vitali”**, e pertanto non solo **“operative”**. Vale a dire che le società che partecipano alla fusione o alla scissione devono essere in grado di superare i consueti vincoli posti dall'articolo 172 comma 7 del Tuir:
 - a) nell'esercizio precedente a quello in cui l'operazione è stata deliberata, deve risultare un ammontare di ricavi e proventi dell'attività caratteristica, e un ammontare delle spese per prestazioni di lavoro subordinato e relativi contributi, superiore al 40 per cento di quello risultante dalla media degli ultimi due esercizi anteriori;
 - b) le perdite possono essere portate in diminuzione nel limite dell'ammontare del patrimonio netto dell'ultimo bilancio o, se inferiore, della situazione patrimoniale, senza tener conto dei conferimenti e versamenti degli ultimi ventiquattro mesi.
- È il caso di notare che nelle situazioni in cui non si superano i parametri è possibile presentare un **interpello disapplicativo**, volto a dimostrare le ragioni economiche dell'operazione straordinaria e ad ottenere la non applicabilità delle norme antielusive. In questo caso, la risposta positiva all'interpello dovrebbe assumere valore anche ai fini del bonus aggregazioni.
- Esiste poi un **limite massimo alle perdite e alle eccedenze che possono essere trasformate in crediti**. Tale limite è pari al **2%** di:
 - i. somma delle attività delle società che partecipano alla fusione o alla scissione, escludendo il soggetto che presenta quelle con il valore maggiore;
 - ii. attività oggetto di conferimento; come risultanti dalla situazione patrimoniale.

Bonus 2021 - Il credito d'imposta

**Il credito di
imposta e la
commissione del
25%**



L'**utilizzo del credito di imposta** può avvenire in due tranches:

- **per un quarto**, alla data di efficacia giuridica delle operazioni straordinarie;
- **per i restanti tre quarti**, al primo giorno dell'esercizio successivo a quello in corso alla data di efficacia giuridica delle operazioni.
- Anche se una parte di DTA si trasforma in credito d'imposta l'esercizio successivo, tutte le perdite e le eccedenze Ace cui si riferiscono le DTA che si trasformano in credito d'imposta non sono più utilizzabili da parte del soggetto che effettua la trasformazione a partire dalla data di efficacia giuridica dell'operazione.
- A fronte del beneficio è **richiesto il pagamento di una commissione pari al 25% del credito spettante** che va versata:
 - il 40% entro 30 giorni dalla data di efficacia giuridica delle operazioni;
 - il restante 60% entro i primi 30 giorni dell'esercizio successivo.
- Esempio: ogni €100.000 di perdite pregresse danno diritto a €24.000 di credito di imposta e a un debito per commissione di €6.000. Occorre però considerare che la commissione è deducibile (per cassa) dalle imposte sui redditi e dall'Irap, per cui il 27,9 % di €6.000 (pari ad €1.674) viene recuperato.

Bonus 2021 - Il credito d'imposta

Il credito di imposta: modalità di utilizzo



Il credito d'imposta:

- non è produttivo di interessi;
- può essere utilizzato in compensazione senza limiti di importo;
- può essere ceduto (articolo 43-bis) o può essere chiesto a rimborso;
- va indicato in dichiarazione;
- non concorre alla formazione del reddito d'impresa né della base imponibile Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità delle spese generali (articolo 109, comma 5, del Tuir).

La fruizione del bonus impedisce qualsiasi ulteriore utilizzo di perdite ed eccedenze Ace. La norma prevede infatti che, dalla data di efficacia giuridica dell'operazione di aggregazione:

- non sono computabili in diminuzione dei redditi imponibili le perdite relative alle attività per imposte anticipate trasformate in credito d'imposta;
- non sono deducibili né trasformabili in credito d'imposta le eccedenze Ace.



Bonus beni strumentali:
credito d'imposta per gli
Investimenti in beni
strumentali nuovi

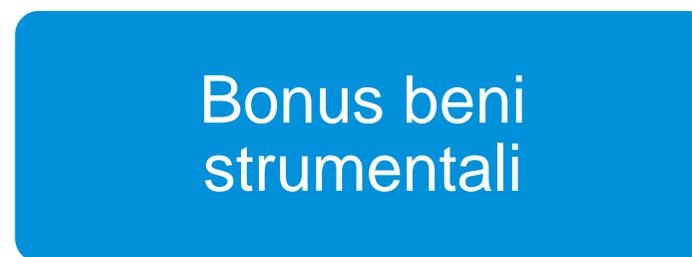
Bonus beni strumentali - Premesse

Con la Legge di Bilancio 2020, in sostituzione del super e dell'iper-ammortamento, è stato istituito uno specifico credito d'imposta (o '*bonus*'), che varia a seconda della tipologia dell'investimento effettuato dal contribuente (ossia se ricompreso negli allegati A e B della L. n. 232 dell'11 dicembre 2016 oppure in un *tertium genus* indicato dalla Legge di Bilancio 2020, ossia 'beni strumentali nuovi ordinari'). Successivamente, l'art. 1, co. 1051-1063 della L. 178/2020 (Legge di Bilancio 2021) ha previsto un nuovo credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali, potenziato rispetto a quello previsto per il 2020

Legge di Bilancio 2017



Legge di Bilancio 2020 e Legge di Bilancio 2021



In linea generale, le caratteristiche del *bonus* sono la sua **incedibilità** ed **intrasferibilità** assoluta, l'**esclusione** dello stesso dalla **base imponibile** delle imposte dirette e la sua **cumulabilità** con altre agevolazioni. Il credito ex Legge 178/2020 è utilizzabile soltanto mediante **compensazione** in **tre quote annuali** di pari importo, a decorrere dall'anno di interconnessione o di entrata in funzione del bene.

Bonus beni strumentali - I beneficiari

Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione le **imprese, a prescindere dalla forma e dalla natura giuridica, dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito.**
La fruizione del beneficio spettante è subordinata alle seguenti condizioni:

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



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

Bonus beni strumentali - I beneficiari: le esclusioni

Ulteriori specificazioni

ESCLUSE

le imprese che si trovano in fallimento o altre procedure concorsuali

ESCLUSE

le imprese destinatarie di sanzioni interdittive ai sensi dell'art. 9 co. 2 del D.Lgs. n. 231/2000

AMMESSI

i soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi.

Bonus beni strumentali - I beni agevolabili

N.B.: i beni devono essere destinati a strutture produttive situate nel territorio dello Stato

Beni materiali strumentali nuovi "ordinari" (vale a dire quelli che erano oggetto dei super-ammortamenti)

Beni materiali di cui all'Allegato A alla Legge n. 232/2016 – Legge di Bilancio 2016 (vale a dire quelli che erano oggetto dell'iper-ammortamento)

Beni immateriali strumentali nuovi "ordinari" (categoria non prevista per il 2020). 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

Investimenti agevolabili

Beni immateriali di cui all'Allegato B alla Legge n. 232/2016 (vale a dire quelli che erano oggetto della maggiorazione correlata all'iper-ammortamento)

Bonus beni strumentali - I beni agevolabili

L'elenco di cui **all'Allegato A alla legge di Bilancio 2016** è molto ampio e dettagliato. Si possono individuare tre macro categorie di beni:

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

Impianti, macchinari, macchine, utensili e robot che siano dotati di precise caratteristiche di interconnessione e integrazione automatizzata ai sistemi informatici e logistici di fabbrica, o con la rete di fornitura, rispondenti ai più recenti standard in termini di sicurezza, salute e igiene sul lavoro. Tali beni devono essere in grado di comunicare autonomamente lungo la catena del valore.

2. Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità

Sistemi intelligenti di misura, monitoraggio, ispezione e verifica dei requisiti di qualità del prodotto e dei processi produttivi

3. Dispositivi per interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro

Postazioni di lavoro dotate di soluzioni ergonomiche in grado di adattarle in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori, i sistemi in grado di agevolare il compito dell'operatore, ecc.

Bonus beni strumentali - I beni agevolabili

Beni di cui all'Allegato B alla legge di Bilancio 2016

Si considera il costo di acquisizione relativo agli investimenti in beni immateriali e strumentali nuovi (e.g. **software, sistemi, piattaforme, applicazioni**, ecc.) compresi nell'allegato B alla Legge di Bilancio 2016, purché funzionali alla trasformazione tecnologica in chiave Industria 4.0.

Il comma 229 della legge di bilancio 2019 include tra i beni immateriali di Industria 4.0 anche i costi sostenuti a titolo di canone per l'accesso, mediante soluzioni di *cloud computing*.

L'importo rileva limitatamente alla quota del canone di competenza del singolo periodo d'imposta di vigenza della disciplina agevolativa.

Con la norma in commento è confermata la volontà del legislatore di agevolare l'utilizzo di beni immateriali in chiave Industria 4.0 a prescindere dalle modalità di accesso ai software.

Si tratta di un quadro normativo coerente con l'evoluzione tecnologica del settore IT, che ha diversificato i canali di accesso al software con la progressiva ascesa delle soluzioni di *cloud computing*. La maggior parte dei software utilizzati dalle imprese viene oggi fornita anche mediante soluzioni cloud che consentono l'accesso da remoto al software a fronte del pagamento di un canone.

Bonus beni strumentali - I beni agevolabili

Oggetto dell'agevolazione sono i **beni materiali** ed i **beni immateriali** diversi da quelli elencati nell'Allegato B alla L. 232/2016:

- **strumentali**: beni di uso durevole, atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa
Pertanto, sono **esclusi: i beni destinati alla vendita** (c.d. beni merce) **ed i materiali di consumo.**
- **nuovi**: nel caso in cui il bene sia acquistato dal produttore, ovvero, 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.

Casi particolari con riferimento al concetto di "Beni nuovi":

- **Bene esposto in uno show room** → può essere oggetto dell'agevolazione a condizione che sia stato utilizzato dal rivenditore ai soli fini dimostrativi.
- **Beni complessi alla cui realizzazione abbiano concorso anche beni usati** → possono essere agevolati per l'intero importo a condizione che l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivo.

Bonus beni strumentali - Interconnessione

Quali caratteristiche deve avere un bene per essere considerato interconnesso?

In base ai chiarimenti sinora formulati dall'Amministrazione finanziaria è **necessario** che il bene:

- **scambi informazioni con sistemi interni** (es.: 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 (es.: 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** (esempi: 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** (es.: indirizzo IP).

Bonus beni strumentali - Beni esclusi dall'agevolazione

N.B.: esclusioni valide sia per il Bonus ex Legge di Bilancio 2020 sia per quello ex Legge di Bilancio 2021

Veicoli

I **veicoli** e gli altri mezzi di trasporto di cui all'art. 164 del TUIR

Alcuni specifici beni

I beni per i quali il DM 31.12.1988 stabilisce **aliquote di ammortamento inferiori al 6,5%** e i beni di cui all'Allegato 3 alla Legge n. 208/2015 (ie. condutture, materiale rotabile ferroviario ecc..)

Fabbricati

I **fabbricati** e le costruzioni

Beni gratuitamente devoluti

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.

Bonus beni strumentali - Profili temporali - Legge di Bilancio 2020

Profili Temporali

Sono agevolabili gli investimenti effettuati dall'**1.1.2020** al **31.12.2020**

L'agevolazione spetta altresì per gli investimenti effettuati entro il **30.6.2021** a condizione che entro la data del **31.12.2020**:

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

Bonus beni strumentali - Profili temporali - Legge di Bilancio 2021

Profili Temporali

Sono agevolabili gli investimenti effettuati dall'**16.11.2020** al **31.12.2022**

L'agevolazione spetta altresì per gli investimenti effettuati entro il **30.6.2023** a condizione che entro la data del **31.12.2022**:

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

Bonus beni strumentali - Profili temporali

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: - 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: - 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 30.06.2021	Entro il 31.12.2020: - ordine accettato dal venditore; - pagamento acconti 20%.	Credito d'imposta ex L. 160/2019
Dal 16.11.2020 al 31.12.2022	A regime (assenza delle condizioni sopra riportate per il periodo 1.1.2021 - 30.6.2021)	Nuovo credito d'imposta ex L. 178/2020 (con misure differenziate a seconda del momento di effettuazione)
Dall'1.1.2023 al 30.6.2023	Entro il 31.12.2022: - ordine accettato dal venditore; - pagamento acconti 20%.	Nuovo credito d'imposta ex L. 178/2020 (con misure differenziate a seconda del momento di effettuazione)

Bonus beni strumentali - Ammontare del credito

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

1. 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** nelle seguenti misure.

Investimenti	Dal 16.11.2020 al 31.12.2021	Dall'1.1.2022 al 31.12.2022
	(o termine "lungo" del 30.6.2022)	(o termine "lungo" del 30.6.2023)
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.

Bonus beni strumentali - Ammontare del credito

2. Credito per investimenti in beni materiali "Industria 4.0"

Per gli investimenti aventi a oggetto **beni compresi nell'Allegato A alla Legge n. 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 e 1057 della L. 178/2020).

Investimenti	Dal 16.11.2020 al 31.12.2021	Dall'1.1.2022 al 31.12.2022
	(o termine "lungo" del 30.6.2022)	(o termine "lungo" del 30.6.2023)
Beni materiali "4.0" di cui all'Allegato A alla Legge 232/2016	Credito d'imposta nella misura del:	Credito d'imposta nella misura del:
	- 50% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni;	- 40% per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni;
	- 30% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni;	- 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni;
	- 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni.	- 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni.

Bonus beni strumentali - Ammontare del credito

3. Credito per investimenti in beni immateriali "Industria 4.0"

Per gli investimenti relativi a **beni immateriali compresi nell'Allegato B alla Legge n. 232/2016**, il credito d'imposta è riconosciuto, per tutto il periodo agevolato, alle imprese:

- nella misura del **20%** del costo;
- nel limite massimo di costi ammissibili pari a **1 milione di euro**.

Bonus beni strumentali - Confronto con le precedenti misure

Investimenti	Credito d'imposta L. 160/2019	Credito d'imposta L. 178/2020
Beni materiali "ordinari"	Il credito d'imposta è riconosciuto: - nella misura del 6% del costo; - nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.	Investimenti dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (o 30.6.2022): - credito d'imposta del 10% (15% lavoro agile); - costi ammissibili max 2 milioni di euro. Investimenti dall'1.1.2022 al 31.12.2022 (o 30.6.2023): - credito d'imposta 6%; - costi ammissibili max 2 milioni di euro.
Beni immateriali "ordinari"	Non previsto	Investimenti dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (o 30.6.2022): - credito d'imposta 10% (15% lavoro agile); - costi ammissibili max 1 milione di euro. Investimenti dall'1.1.2022 al 31.12.2022 (o 30.6.2023): - credito d'imposta 6%; - costi ammissibili max 1 milione di euro.
Beni materiali "4.0" di cui all'Allegato A alla L. 232/2016	Credito d'imposta nella misura del: - 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.	Investimenti dal 16.11.2020 al 31.12.2021 (o 30.6.2022), credito d'imposta nella misura del: - 50% per investimenti fino a 2,5 milioni; - 30% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; - 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni. Investimenti dall'1.1.2022 al 31.12.2022 (o 30.6.2023), credito d'imposta nella misura del: - 40% per investimenti fino a 2,5 milioni; - 20% per investimenti tra 2,5 e 10 milioni; - 10% per investimenti tra 10 e 20 milioni.
Beni immateriali "4.0" di cui all'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 euro.	Il credito d'imposta è riconosciuto: - nella misura del 20% del costo; - nel limite massimo di costi ammissibili di 1 milione di euro.

Bonus beni strumentali - Il credito d'imposta

Il credito d'imposta

Non concorre alla formazione del reddito ai fini delle imposte sui redditi e del valore della produzione ai fini IRAP

Nota: nel caso degli investimenti in beni materiali e immateriali "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.

Il credito d'imposta

Non rileva ai fini del rapporto di cui agli articolo 61 e 109 co. 5 del TUIR

Costituisce un contributo in conto impianti

Il credito d'imposta

E' utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite F24 (ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97), non è necessario presentare preventivamente la dichiarazione dei redditi.

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"

Il credito d'imposta

Spetta per i **beni materiali e immateriali** (sia "ordinari" che "4.0") in **tre 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)

Bonus beni strumentali – Regole di utilizzo del credito

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.

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 (art. 1 co. 53 della L. 244/2007);
- al limite generale annuale di compensazione nel modello F24, pari a € 700.000 (art. 34 della L. 388/2000), elevato ad 1 milione per il 2020;
- al divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a €1.500 (art. 31 del DL 78/2010).

Impossibilità di cedere/trasferire il credito

Il credito d'imposta **non può formare oggetto di cessione o trasferimento** neanche all'interno del consolidato fiscale.

Bonus beni strumentali - La cessione del bene «agevolato»

La cessione a titolo oneroso o delocalizzazione del bene agevolato

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"):

- 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.

In caso di investimenti in beni materiali "ordinari" effettuati nel 2021, i beni agevolati non devono essere ceduti a titolo oneroso o destinati all'estero fino al 31.12.2023.

Se un bene "4.0" da Allegato A acquistato nel 2021 entra in funzione nel 2021 e poi viene interconnesso nel 2022, il "periodo di osservazione" non è il biennio 2022-2023, ma quello 2023-2024 (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 30.1.2020).

Bonus beni strumentali - La cessione del bene «agevolato»

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.

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" (risposte Agenzia delle Entrate Telefisco 30.1.2020).

Bonus beni strumentali - La documentazione

Conservazione di idonea conservazione

Occorre conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili.

Le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisto dei beni agevolati devono contenere **«l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058 dell'Art. 1 della Legge 178/2020»**.

La mancata indicazione di tale dicitura, secondo quanto chiarito dall'Agenzia con riferimento al precedente credito ex L. 160/2019,

Dicitura in fattura

determina la revoca dell'agevolazione. Tuttavia, è possibile regolarizzare la fattura già emessa.

Se il documento è cartaceo, il cessionario potrà riportare la dicitura su ciascuna fattura con "scrittura indelebile" o mediante "utilizzo di apposito timbro".

Se, invece, le fatture sono in formato elettronico, l'acquirente potrà annotare sulla copia cartacea del documento, con "scrittura indelebile", il riferimento normativo o, in alternativa, *«realizzare un'integrazione elettronica da unire all'originale e conservare insieme allo stesso»*.

Bonus beni strumentali - La documentazione

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. 232/2016) **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. 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

Comunicazione con riferimento ai beni «Industria 4.0» (un successivo DM definirà le modalità attuative). Tale comunicazione non costituisce condizione preventiva di accesso.



Credito d'imposta per R&S e innovazione

Art. 1, commi 198-209 (Legge di Bilancio 2020)

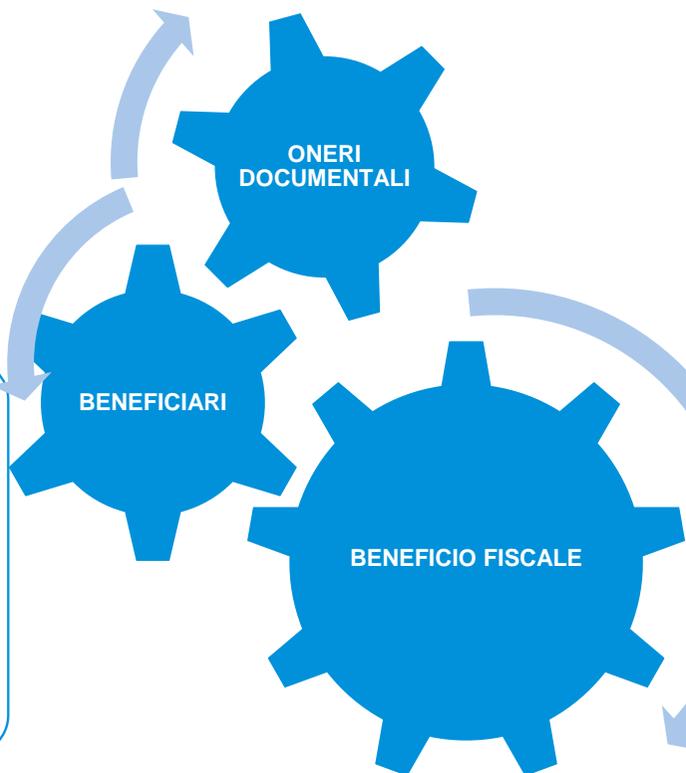
e modifiche della Legge 178/2020 (Legge di Bilancio 2021)

Credito d'imposta per R&S - Panoramica per il 2020

- **Certificazione del revisione legale dei conti** che attesti l'effettivo sostenimento delle menzionate spese;
- **Relazione tecnica** attestante le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte in ciascun periodo d'imposta, in relazione ai progetti o ai sotto-progetti in corso di realizzazione;
- **Comunicazione** al Ministero dello Sviluppo economico.

Imprese residenti in Italia, nonché **stabili organizzazioni** di soggetti esteri ed ivi localizzate, purché non siano soggette a procedure concorsuali, sempreché siano destinatarie di sanzioni interdittive, di cui all'art. 9, comma 2, del D.Lgs. n. 231 dell'8 giugno 2001, e rispettivo:

- le normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro, proprie di ciascun settore;
- gli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.



Ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale (comma 200)

- **12%** della base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili, nel **limite massimo di Euro 3 milioni**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi

Innovazione tecnologica (comma 201)

- **6%** della base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel **limite massimo di Euro 1,5 milioni**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi;
- **10%**, in caso di obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale 4.0.

Design e ideazione estetica (comma 202)

- **6%** della base di calcolo, assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti sulle stesse spese ammissibili, nel **limite massimo di Euro 1,5 milioni**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a 12 mesi.

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione

Le modifiche apportate al Credito R&D con la Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020)

	Disciplina L. 160/2019 Ante legge di bilancio 2021	Disciplina L. 160/2019 Post legge di bilancio 2021
Soggetti beneficiari	Imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, il settore di appartenenza, la dimensione, il regime fiscale di determinazione del reddito di impresa	Imprese, indipendentemente dalla forma giuridica, il settore di appartenenza, la dimensione, il regime fiscale di determinazione del reddito di impresa
Ambito oggettivo	Attività di ricerca, sviluppo e innovazione, design e ideazione estetica	Attività di ricerca e sviluppo e innovazione, design e ideazione estetica
Costi agevolabili	Definiti dall'art. 1 co. 200-202 della L. 160/2019	Definiti dall'art. 1 co. 200-202 della L. 160/2019, con alcune precisazioni
Misura del credito	<ul style="list-style-type: none"> • R&D: 12% con max 3 milioni • Innovazione tecnologica: 6%, max 1,5 milioni • Innovazione 4.0 e green: 10% con max 1,5 milioni • Design e ideazione estetica: 6% max 1,5 milioni 	<ul style="list-style-type: none"> • R&D: 20% con max 4 milioni • Innovazione tecnologica: 10%, max 2 milioni • Innovazione 4.0 e green: 15% con max 2 milioni • Design e ideazione estetica: 10% max 2 milioni

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione

Le modifiche apportate al Credito R&D con la Legge di Bilancio 2021 (L. 178/2020)

	Disciplina L. 160/2019 Ante legge di bilancio 2021	Disciplina L. 160/2019 Post legge di bilancio 2021
Modalità di fruizione	<p>Il credito di imposta spettante è utilizzabile:</p> <ul style="list-style-type: none">• Esclusivamente in compensazione mediante modello F24;• In 3 quote annuali di pari importo;• Dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione;• Subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti.	<p>Il credito di imposta spettante è utilizzabile:</p> <ul style="list-style-type: none">• Esclusivamente in compensazione mediante modello F24;• In 3 quote annuali di pari importo;• Dal periodo di imposta successivo a quello di maturazione;• Subordinatamente all'avvenuto adempimento degli obblighi di certificazione previsti.
Adempimenti documentali	<ul style="list-style-type: none">• Certificazione della documentazione;• Relazione tecnica;• Comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico.	<ul style="list-style-type: none">• Certificazione della documentazione;• Relazione tecnica, asseverata;• Comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico.

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Caratteristiche generali del beneficio

- Agevolazione nella forma di credito di imposta per investimenti in attività di R&D e di innovazione;
- **Misura generale non selettiva** → **potenzialmente** fruibile da tutti i titolari di reddito di impresa;
- **Incentivo automatico** → determinazione credito ed utilizzo direttamente operati dall'impresa; sottoposta a valutazioni solo *ex post*;
- **Accumulabile con altre misure agevolative**, anche se insistenti sulla stessa tipologia di costo (e.g. super-ammortamenti, *Sabatini-ter*, *start-up* e PMI innovative).

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Requisiti soggettivi

Soggetti ammessi al beneficio:

- titolari di reddito di impresa, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore di attività, dal regime contabile e dalle dimensioni;
- stabili organizzazioni di società non residenti;
- enti non commerciali per investimenti effettuati nell'ambito dell'attività commerciale;
- imprese agricole (con determinazione reddito agrario ex art. 32 del TUIR);
- consorzi e reti d'impresa;
- imprese sottoposte a procedure concorsuali finalizzate alla prosecuzione dell'attività;
- imprese neo costituite, con effettivo avvio di una nuova attività.

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Soggetti beneficiari

Possono beneficiare dell'agevolazione le imprese, a prescindere dalla forma e dalla natura giuridica, dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito.

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

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Ambito oggettivo, attività agevolabili e loro definizioni

A. Attività di tipo A - Ricerca e Sviluppo: attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico e tecnologico, come definite, rispettivamente, alle lettere m), q) e j) del punto 15 del paragrafo 1 3 della Comunicazione della Commissione 2014 /C 198 01 del 27 giugno 2014 concernente «Disciplina degli aiuti di Stato a favore di ricerca, sviluppo e innovazione», identificabili tenendo conto del Manuale di Frascati dell'OCSE.

▪ **“Ricerca fondamentale”:**

- ✓ lavori sperimentali o teorici aventi quale principale finalità l'acquisizione di nuove conoscenze sui fondamenti di fenomeni e di fatti osservabili, senza che siano previste applicazioni o usi commerciali diretti;
- ✓ al riguardo, il decreto attuativo ha espressamente specificato che non devono essere previsti “usi commerciali diretti” dei lavori e delle sperimentazioni riconducibili alla ricerca fondamentale.

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Ambito oggettivo, attività agevolabili e loro definizioni

- Ricerca industriale:
 - ✓ ricerca pianificata o indagini critiche miranti ad acquisire nuove conoscenze, da utilizzare per mettere a punto nuovi prodotti, processi o servizi o permettere un miglioramento dei prodotti, processi o servizi esistenti ovvero la creazione di componenti di sistemi complessi, necessaria per la ricerca industriale, ad esclusione dei prototipi di seguito indicati
- “Sviluppo sperimentale”:
 - ✓ acquisizione, combinazione, strutturazione e utilizzo delle conoscenze e capacità esistenti di natura scientifica, tecnologica, commerciale allo scopo di produrre piani, progetti o disegni per prodotti, processi o servizi nuovi, modificati o migliorati;
 - ✓ può trattarsi anche di altre attività destinate alla definizione concettuale, alla pianificazione e alla documentazione concernenti nuovi prodotti, processi e servizi; tali attività possono comprendere l'elaborazione di progetti, disegni, piani e altra documentazione, purché non siano destinati a uso commerciale.

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Ambito oggettivo, attività agevolabili e loro definizioni

B. Attività di tipo B - Attività di innovazione tecnologica (rif. Manuale di Oslo – par. 3.3)

Attività finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati rispetto a quelli già realizzati o applicati dall'impresa, sul piano delle caratteristiche tecnologiche o delle prestazioni o dell'eco-compatibilità o dell'ergonomia o per altri elementi sostanziali rilevanti nei diversi settori produttivi.

Non sono considerate attività di innovazione tecnologica

- le attività di routine per il miglioramento della qualità dei prodotti
- le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili presenti sullo stesso mercato concorrenziale per elementi estetici o secondari
- le attività per l'adeguamento di un prodotto esistente alle specifiche richieste di un cliente
- le attività per il controllo di qualità e la standardizzazione dei prodotti

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Ambito oggettivo, attività agevolabili e loro definizioni

C. Attività di tipo C - Altre attività innovative

Attività di design e ideazione estetica per pianificare e produrre nuovi prodotti e campioni in vari settori produttivi quali: settori tessile e della moda calzaturiero, occhialeria, orafico, del mobile e dell'arredo e della ceramica (il DM 26.05.2020 non esclude l'applicazione di tale disposizione anche in relazione alle medesime attività svolte in altri settori).

Design e
ideazione
estetica

Innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma, delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti.

Solo per le spese successive al 31.12.19 e diverse da quelle di ricerca e sviluppo o innovazione tecnologica.

Settore
abbigliamento e
altri

I lavori relativi alla concezione e realizzazione di nuove collezioni che presentino novità riguardo a: tessuti e materiali, la loro combinazione, i disegni e le forme, i colori e altri elementi rilevanti.

Solo per le spese successive al 31.12.19 e diverse da quelle di ricerca e sviluppo o innovazione tecnologica.

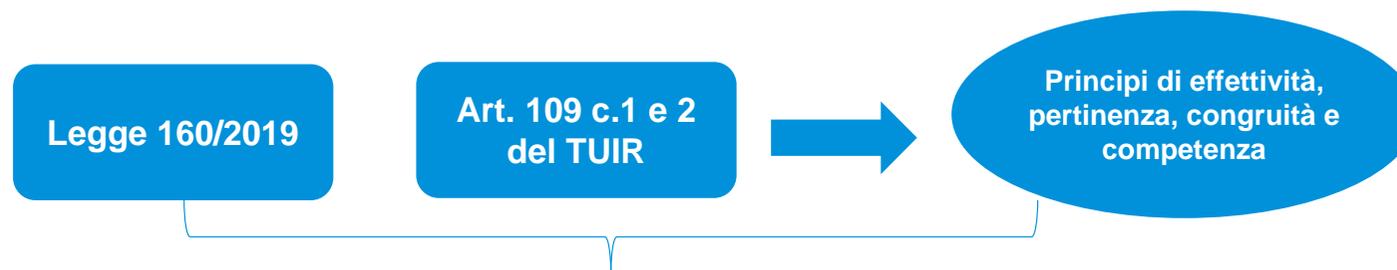
Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione - Ambito oggettivo, attività agevolabili e loro definizioni

Momento di sostenimento dei costi:

A norma dell'art.6 c.1 del DM 26.5.2020 ai fini della determinazione della base di calcolo del credito d'imposta si considerano ammissibili le spese indicate nei c. 200-201-202 della L. 160/2019 imputabili al periodo di imposta successivo al 31.12.19 in applicazione dell'articolo 109 del TUIR.

Le stesse considerazioni si applicano per gli anni 2021 e 2022

Quindi fanno da parametro i criteri dettati da:



Valevole anche per IAS adopter e per soggetti che determinano il proprio reddito su base catastale o forfettaria

Credito d'imposta per attività di R&D – Tipologie di spese agevolabili

Il nuovo credito d'imposta presuppone che il contribuente sostenga specifiche categorie di spese. In particolare, sono agevolabili le seguenti tipologie di costi:

- **Personale**, dipendente e autonomo, direttamente impegnato nella attività svolte internamente all'impresa.
- **Quote di ammortamento**, canoni di locazione dei beni materiali mobili e dei software, fino ad un massimo del 30% delle spese di personale.
- **Contratti di ricerca extra Muros** per le attività di R&S o contratti di innovazione per le attività di innovazione tecnologica o contratti stipulati con professionisti, studi professionali o altre imprese relative alle attività di ideazione estetica e design. Per i contratti stipulati con Università e istituti di ricerca con sede in Italia, è prevista una maggiorazione del 150%.
- **Servizi di consulenza** fino ad un massimo del 20% delle spese relative alla voce personale o dei costi relativi ai contratti.
- **Materiali, forniture e altri prodotti analoghi**, fino ad un massimo del 30% delle spese di personale o dei costi dei contratti
- Legge 2021: quote di ammortamenti per acquisto di licenze d'uso o privative industriali entro il limite di 1 milione

Credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo

Aspetti applicativi - Attività di tipo A

- L'importo del credito è determinato nella misura del **12%(20% dal 2021)** della relativa base di calcolo come prima determinata;
- Nel **limite di 3 milioni di euro** (ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta superiore o inferiore a un anno) (**4 milioni di euro dal 2021**);
- La base di calcolo deve essere assunta al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti per le stesse spese ammissibili.

Nota: l'art. 244 del DL 34/2020 ha introdotto una maggiorazione dell'aliquota del credito per le Regioni del Mezzogiorno (Lazio, Marche e Umbria escluse dal 2021):

- Dal 12% al 25% per grandi imprese (250 persone occupate e fatturato annuo almeno 50 mln o totale attivo inferiore a €43 mln); (**25% dal 2021**)
- Dal 12% al 35% per le medie imprese (50 persone occupate e almeno 10 mln fatturato); (**35% dal 2021**)
- Dal 12% al 45% per le piccole imprese (meno di 50 persone occupate e fatturato annuo o totale attivo inferiore di €10 mln). (**45% dal 2021**)

Credito d'imposta per innovazione tecnologica - digitale

Aspetti applicativi - Attività di tipo B

Il nuovo credito d'imposta è riconosciuto anche per le attività di innovazione tecnologica (attività di tipo B) per un'aliquota del 6% (10% dal 2021)

- Innalzamento al 10% se attività per innovazione digitale 4.0 (15% dal 2021) della relativa base di calcolo e nel limite massimo di 1,5 milioni di euro (2 milioni dal 2021) (ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta superiore o inferiore a un anno);
- Innalzamento al 10% se attività per transizione ecologica (15% dal 2021) della relativa base di calcolo e nel limite massimo di 1,5 milioni di euro (2 milioni dal 2021) (ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta superiore o inferiore a un anno);

Credito d'imposta per innovazione tecnologica - digitale

Aspetti applicativi - Attività di tipo B

INNOVAZIONE DIGITALE Ad esempio

soluzioni che integrano le componenti dell'architettura aziendale garantendo un'interconnessione trasparente dei dispositivi hardware e software

soluzioni che migliorino l'operatività attraverso attribuzione di lavori alle macchine o predisposizione di macchine e utensili che migliorino l'utilizzo delle macchine

soluzioni che consentano la digitalizzazione dei processi e prodotti nelle diverse aree di creazione di valore

l'introduzione di soluzioni specifiche di *blockchain*, *cybersecurity*, *edge* e *cloud computing*, per arricchire e garantire la sicurezza delle soluzioni descritte nei punti precedenti

Credito d'imposta per innovazione tecnologica - ecologica

Aspetti applicativi - Attività di tipo B

Si considerano attività di innovazione tecnologica finalizzate al raggiungimento di obiettivi di **transizione ecologica** i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla trasformazione dei processi aziendali secondo i **principi dell'economia circolare** così come declinati nella comunicazione della Commissione europea 11.3.2020 n. 98.

Progettazione di prodotti sostenibili, duraturi e riutilizzabili

Soluzioni tecnologiche per il recupero di materie prime da prodotti post-uso

Realizzazione di catene del valore a ciclo chiuso nella produzione e utilizzo di materiali e componenti

Soluzioni e tecnologie per monitorare il ciclo di vita del prodotto, valutare lo stato post-uso e facilitarne il recupero

Credito d'imposta per altre attività innovative e design

Aspetti applicativi - Attività di tipo C

- L'importo del credito è determinato nella misura del **6%** della relativa base di calcolo come prima determinata (**10% dal 2021**)
- Nel limite massimo di **1,5 milioni di euro** (ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta superiore o inferiore a un anno) (**max 2 milioni dal 2021**)

Esempio:

Si ipotizzi che un'impresa, nel periodo di imposta 2020, svolga attività di design e di ideazione estetica ammissibili, sostenendo spese per il personale (senza giovani neo-assunti) per un ammontare complessivo di 50.000 euro.

In tal caso il credito di imposta sarà pari a 3.000 euro

Credito d'imposta per R&S, innovazione tecnologica e altre attività innovative (attività di tipo A, B e C)

Modalità di utilizzo

Il credito d'imposta spettante è utilizzabile:

- esclusivamente in compensazione in mod. F24 (c.d. compensazione orizzontale, che consente di utilizzare il credito d'imposta per pagare debiti di vario tipo -e.g. imposte sui redditi, imposta sul valore aggiunto, contributi previdenziali ecc.), senza il limite annuale di € 250.000 dei crediti da RU e senza il limite annuale fissato a € 1.000.000 per il 2020.
- in tre quote annuali di parti importo (1/3 all'anno) a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione;
- subordinatamente agli obblighi di certificazione.

Altre caratteristiche del credito sono la sua incedibilità ed intrasferibilità assoluta, l'esclusione dello stesso dalla base imponibile delle imposte dirette e la sua cumulabilità con altre agevolazioni, a condizione che tale cumulo non porti al superamento del costo sostenuto.

Credito d'imposta per R&S, innovazione tecnologica e altre attività innovative (attività di tipo A, B e C)

Modalità di utilizzo - Adempimenti e obblighi documentali

Il contribuente, ai fini del riconoscimento del credito d'imposta, deve ottenere da un revisore legale dei conti una **certificazione** che attesti l'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta.

Per le sole imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, le spese sostenute per adempiere all'obbligo di certificazione della documentazione contabile sono riconosciute in aumento del credito d'imposta per un importo non superiore ad Euro 5.000.

L'impresa deve, inoltre, redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in relazione ai progetti o ai sotto-progetti in corso di realizzazione. **La legge di bilancio 2021 ha introdotto l'obbligo di asseverazione di tale relazione**

Infine, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta devono effettuare una **comunicazione al Ministero dello Sviluppo Economico** al solo fine di consentire al Ministero stesso di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle nuove misure agevolative.

Credito d'imposta per R&S - Peculiarità

Nell'ambito di verifiche e di controlli, qualora si rendano necessarie **valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica o di altre attività innovative nonché in ordine alla pertinenza e alla congruità delle spese sostenute dall'impresa**, l'Agenzia delle entrate può richiedere al Ministero dello Sviluppo Economico di esprimere il proprio parere.

ATTIVITA' DI CONTROLLO



In caso di indebita fruizione (anche parziale) del credito d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero del relativo importo, maggiorato di interessi e sanzioni.

Credito d'imposta per R&S - Peculiarità

Sia la precedente disciplina sia la nuova prevedono che, qualora nell'ambito delle attività di verifica e di controllo effettuate dall'Agenzia delle Entrate, si rendano necessarie valutazioni di carattere tecnico in ordine all'ammissibilità di specifiche attività ovvero alla pertinenza e congruità dei costi sostenuti, l'Agenzia può richiedere al Ministero dello Sviluppo Economico di esprimere il proprio parere (l'art. 1, c. 207 della legge n. 160/2019, come modificato dall'art. 1, c. 1064, della legge di bilancio 2021, stabilisce che la collaborazione tra Agenzia delle entrate e MISE è regolata da apposita convenzione).

Circolare 16 marzo 2016, n. 5/E: al fine di superare probabili incertezze interpretative, a seguito della presentazione di un'istanza di interpello l'Agenzia delle Entrate avrebbe acquisito il preliminare parere tecnico del competente Ministero

Circ. 27 aprile 2017, n. 13/E: nei casi di incertezze riguardanti esclusivamente l'ambito oggettivo di applicazione dell'agevolazione e la riconducibilità delle attività oggetto dell'istanza tra quelle eleggibili al credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo, *“il soggetto interessato avrebbe potuto acquisire autonomamente il parere tecnico del MISE limitandosi a conservarlo, senza dover presentare a tal fine un'istanza di interpello all'Agenzia delle Entrate”*.

Credito d'imposta per R&S - Peculiarità

Con la più recente pronuncia del 2020 (**circ. 23 dicembre 2020, n. 31**) l'Agenzia delle Entrate ha peraltro precisato che i quesiti che riguardano esclusivamente questioni di natura tecnica non potranno formare oggetto di interpello alla stessa Agenzia delle Entrate.

Per quanto riguarda le istanze di interpello che abbiano ad oggetto sia l'ammissibilità delle attività al beneficio, sia questioni di carattere fiscale saranno oggetto di diversa valutazione a seconda che il contribuente alleggi o meno all'istanza il propedeutico parere del MISE.

Nel primo caso, l'istanza sarà considerata ammissibile e istruita secondo le ordinarie modalità mentre nella seconda ipotesi, stante l'assenza del parere tecnico, la risposta non potrà che avere ad oggetto soltanto l'esame del quesito di carattere fiscale.

Pertanto, al fine di poter inquadrare con precisione determinate attività nell'ambito di quelle agevolabili, appare indispensabile il coinvolgimento del MISE e, quindi, il relativo parere.

Credito d'imposta per R&S - Aspetti sanzionatori

La criticità segnalata è ulteriormente aggravata dalla riconducibilità della indebita fruizione del credito d'imposta in esame nell'ambito dell'utilizzo di credito "inesistente" anziché in quello di credito "non spettante" (circ. 23 dicembre 2020, n. 31).

In proposito, si osserva che per l'utilizzo di un **credito d'imposta esistente in misura superiore a quella spettante (credito "non spettante") si applica la sanzione pari al 30% del credito utilizzato** (art. 13, c. 4, del D.Lgs. n. 471/1997) mentre in caso di **utilizzo in compensazione di crediti inesistenti si applica la sanzione dal 100% al 200% della misura dei crediti stessi** (art. 13, c. 5, del D.Lgs. n. 471/1997).

Inoltre, l'indebita compensazione di crediti superiori a 50 mila euro in un anno integra il delitto previsto dall'art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000, punito con la reclusione da 6 mesi a 2 anni in caso di credito non spettante e da 1 anno e 6 mesi a 6 anni in caso di credito inesistente.

Credito d'imposta per attività di R&D e innovazione

Aspetti sanzionatori (segue)

- **Mancata indicazione del credito nel quadro RU del modello di dichiarazione:**
 - ✓ Non pregiudica il diritto alla spettanza dell'agevolazione;
 - ✓ La mancata indicazione va sanata mediante presentazione di una dichiarazione integrativa;
 - ✓ La mancata indicazione del credito costituisce una violazione di natura meramente formale (sanzione dal € 250 ad € 2.000).
- **Mancata indicazione del credito in bilancio**
 - ✓ La disciplina agevolativa non subordina il diritto alla spettanza del credito d'imposta, né la sua concreta fruizione, alla rilevazione in bilancio;
 - ✓ Il credito d'imposta non concorre alla formazione della base imponibile IRES ed IRAP, quindi, occorre operare una corrispondente variazione in diminuzione in dichiarazione.



Credito d'imposta per Spese di Pubblicità

Art. 57-bis del DL 50/2017

Credito d'imposta per Pubblicità

L'art. 57-bis del DL 50/2017 conv. e successive modifiche ha previsto il riconoscimento di un credito d'imposta per gli investimenti in campagne pubblicitarie su stampa, radio e tv.

Ambito soggettivo

Il credito d'imposta è riconosciuto:

- alle imprese (a prescindere dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale e dal regime contabile adottato);
- ai lavoratori autonomi (ivi incluse quindi le professioni regolamentate);
- agli enti non commerciali.

A causa dell'emergenza Coronavirus, **per gli anni 2020, 2021 e 2022, non rileva il presupposto dell'incremento minimo dell'1% dell'investimento pubblicitario, rispetto all'investimento dell'anno precedente, quale requisito per l'accesso all'agevolazione fiscale.** Ciò comporta che possono accedere all'agevolazione anche:

- ✓ i soggetti che programmano investimenti inferiori rispetto a quelli effettuati nell'anno precedente;
- ✓ i soggetti che nell'anno precedente non abbiano effettuato investimenti pubblicitari;
- ✓ i soggetti che hanno iniziato la loro attività nel corso dell'anno.

Credito d'imposta per Pubblicità

Ambito oggettivo

In linea generale, sono oggetto dell'agevolazione gli investimenti in campagne pubblicitarie effettuati:

- ✓ sulla stampa quotidiana e periodica, anche on line;
- ✓ sulle emittenti televisive e radiofoniche locali, analogiche o digitali (solo per l'anno 2020, anche sulle emittenti televisive e radiofoniche nazionali, analogiche o digitali, purché non partecipate dallo Stato).

Agevolabili	Non agevolabili
<ul style="list-style-type: none">✓ Acquisto di spazi pubblicitari e inserzioni commerciali effettuati su giornali quotidiani e periodici (nazionali o locali), pubblicati in edizione cartacea o editi in formato digitale, iscritti presso il competente Tribunale ovvero presso il Registro degli operatori di comunicazione e, in ogni caso, dotati della figura del direttore responsabile;	<ul style="list-style-type: none">✓ Acquisto di spazi nell'ambito della programmazione o dei palinsesti editoriali per pubblicizzare o promuovere televendite di beni e servizi di qualunque tipologia;
<ul style="list-style-type: none">✓ Acquisto di spazi pubblicitari su emittenti radiofoniche e televisive locali iscritte presso il Registro degli operatori di comunicazione	<ul style="list-style-type: none">✓ Spese per la trasmissione o per l'acquisto di spot radio e televisivi di inserzioni o spazi promozionali relativi a servizi di pronostici, giochi o scommesse con vincite di denaro, di messaggeria vocale o chat-line con servizi a sovrapprezzo;
	<ul style="list-style-type: none">✓ Spese per grafica pubblicitaria su cartelloni fisici, volantini cartacei periodici, pubblicità su cartellonistica, pubblicità su vetture o apparecchiature, pubblicità mediante affissioni e display, pubblicità su schermi di sale cinematografiche, pubblicità tramite social o piattaforme on line, banner pubblicitari su portali on line (FAQ 23.10.2018).

Credito d'imposta per Pubblicità

Momento di sostenimento delle spese

Le spese si considerano sostenute secondo l'art. 109 del TUIR, in base al quale "i corrispettivi delle prestazioni di servizi si considerano conseguiti e **le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute, alla data in cui le prestazioni stesse sono ultimate**".

Accesso all'agevolazione

I soggetti interessati devono presentare mediante l'apposito modello:

- ✓ la "comunicazione per l'accesso al credito d'imposta", contenente i dati degli investimenti effettuati o da effettuare nell'anno agevolato;
- ✓ la "dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati", resa per dichiarare che gli investimenti indicati nella comunicazione per l'accesso al credito d'imposta, presentata in precedenza, sono stati effettivamente realizzati nell'anno agevolato e che gli stessi soddisfano i requisiti richiesti.

Periodo di effettuazione degli investimenti	Comunicazione per l'accesso al credito	Dichiarazione sostitutiva relativa agli investimenti effettuati
2020	Dall'1.9.2020 al 30.9.2020	Dall'8.1.2021 all'8.2.2021
a regime	Dal 1° al 31 marzo di ciascun anno	Dal 1° al 31 gennaio dell'anno successivo.

Credito d'imposta per Pubblicità

L'effettuazione di tali spese deve risultare da **apposita attestazione** rilasciata:

- ✓ dai soggetti legittimati a rilasciare il visto di conformità;
- ✓ ovvero dai soggetti che esercitano la revisione legale dei conti ai sensi dell'art. 2409-bis c.c.

Misura del credito d'imposta

Per gli anni 2020, 2021 e 2022 il credito d'imposta spetta nella misura del 50% del complesso degli investimenti pubblicitari su stampa, radio e tv (quindi non soltanto per quelli incrementali).

Per il 2021 e 2022 spetta anche per investimenti pubblicitari effettuati solo su giornali in formato digitale.

Il credito d'imposta riconosciuto è:

- ✓ **utilizzabile** esclusivamente in compensazione mediante il modello F24 da presentare tramite i servizi telematici dell'Agenzia delle Entrate, a decorrere dal quinto giorno lavorativo successivo alla pubblicazione del provvedimento che comunica l'ammontare spettante
- ✓ Il credito d'imposta è alternativo e non cumulabile
- ✓ si configura come un contributo tassabile ai fini IRPEF, IRES e IRAP



Grazie



Contatti

Fabio Avenale

Partner, Studio Associato (KPMG)

E: favenale@kpmg.it

Chiara Blencio

Manager, Studio Associato (KPMG)

E: cblencio@kpmg.it



kpmg.com/it/socialmedia



kpmg.com/app

Tutte le informazioni qui fornite sono di carattere generale e non intendono prendere in considerazione fatti riguardanti persone o entità particolari. Nonostante tutti i nostri sforzi, non siamo in grado di garantire che le informazioni qui fornite siano precise ed accurate al momento in cui vengono ricevute o che continueranno ad esserlo anche in futuro. Non è consigliabile agire sulla base delle informazioni qui fornite senza prima aver ottenuto un parere professionale ed aver accuratamente controllato tutti i fatti relativi ad una particolare situazione.

© 2021 KPMG S.p.A., KPMG Advisory S.p.A., KPMG Fides Servizi di Amministrazione S.p.A. e KPMG Audit S.p.A., società per azioni di diritto italiano, KPMG Business Services S.r.l., società a responsabilità limitata di diritto italiano, e Studio Associato - Consulenza legale e tributaria, associazione professionale di diritto italiano, fanno parte del network KPMG di entità indipendenti affiliate a KPMG International Limited, società di diritto inglese. Tutti i diritti riservati.

Denominazione e logo KPMG sono marchi e segni distintivi utilizzati su licenza dalle entità indipendenti dell'organizzazione globale KPMG.