

Mercoledì, 19 gennaio 2021

IL QUADRO GENERALE DEI CREDITI D'IMPOSTA

- Il quadro di sintesi;
- Cumulabilità dei crediti d'imposta investimenti nel mezzogiorno;
- Le nuove modalità di fruizione del credito d'imposta investimenti

IL QUADRO DI SINTESI

Il DDL di Bilancio 2021 contiene la **proroga**, anche con rimodulazioni e modifiche, dei principali **crediti d'imposta in vigore nel periodo 2020**.

Di seguito si propone un **quadro di sintesi, non esaustivo, dei principali crediti d'imposta oggetto di proroga al 2021 e 2022** con le loro caratteristiche distintive.

<p>Credito d'imposta Mezzogiorno</p>	<p>Proroga al 31.12.2022 del credito d'imposta introdotto dall'articolo 1, commi 98-108, L. 208/2015 per l'acquisto di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive nelle zone assistite ubicate nelle seguenti regioni del Mezzogiorno:</p> <p>Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.</p>
<p>Credito d'imposta R&S potenziato nelle aree del Mezzogiorno</p>	<p>Proroga per le annualità 2021 e 2022 del credito d'imposta potenziato per gli investimenti in attività di R&S (inclusi i progetti di R&S in materia di Covid-19) in favore delle imprese operanti nelle regioni del Mezzogiorno e direttamente afferenti alle strutture produttive ivi ubicate: Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sardegna e Sicilia.</p> <p>Il credito di imposta R&S di cui all'articolo 1, comma 200, L. 160/2019 è prorogato con le medesime aliquote stabilite per il 2020 dall'articolo 244 D.L. 34/2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> · 25% per le grandi imprese; · 35% per le medie imprese; · 45% per le piccole imprese. <p>Non è prevista la proroga del credito R&S potenziato per le imprese operanti nelle regioni Lazio, Marche e Umbria, colpite dagli eventi sismici del 2016 e 2017.</p>

<p>Credito d'imposta quotazione Pmi</p>	<p>Proroga al 31.12.2021 del credito d'imposta per le spese di consulenza relative alla quotazione delle Pmi, istituito dalla L. 205/2017. Il credito d'imposta ammonta:</p> <ul style="list-style-type: none"> · al 50% dei costi di consulenza sostenuti per l'ammissione alle negoziazioni · fino a un massimo di 500.000 euro. <p>È previsto uno stanziamento di 30 milioni di euro per il 2022.</p>
<p>Crediti d'imposta per il rafforzamento patrimoniale delle imprese</p>	<p>Modifiche ai requisiti di accesso alle misure previste per il rafforzamento patrimoniale delle imprese di medie dimensioni introdotte dall'articolo 26 D.L. 34/2020 e proroga al 30.06.2021 del termine di esecuzione dell'aumento di capitale.</p> <p>La proroga al 30.06.2021 riguarda più precisamente:</p> <ul style="list-style-type: none"> · la delibera ed esecuzione dell'aumento di capitale rilevante ai fini del credito d'imposta sulle perdite registrate nel 2020; nel caso di aumenti di capitale eseguiti nel primo semestre 2021 viene elevata la soglia massima prevista di concorrenza al capitale sociale dal 30% al 50%; · la sottoscrizione dei prestiti obbligazionari subordinati per quanto riguarda il Fondo Patrimonio Pmi. <p>La proroga al 30.06.2021 non riguarda il credito d'imposta per conferimenti in denaro volti all'aumento del capitale sociale con rilevanza dei soli investimenti effettuati fino al 31.12.2020.</p>
<p>Credito d'imposta investimenti in pubblicità</p>	<p>Proroga per il biennio 2021-2022 del credito d'imposta per gli investimenti pubblicitari effettuati sui giornali quotidiani e periodici, anche online, in continuità col regime speciale introdotto per il 2020:</p> <ul style="list-style-type: none"> · credito d'imposta pari al 50% del valore degli investimenti effettuati; · tetto di spesa pari a 50 milioni di euro annui.
<p>Tax credit edicole</p>	<p>Proroga per il biennio 2021-2022 del credito d'imposta per le edicole e altri rivenditori al dettaglio di quotidiani, riviste e periodici (c.d. tax credit edicole). Il credito d'imposta si applica alle condizioni e con le modalità previste per il 2020 dall'articolo 28, D.L. 18/2020 (estensione del limite di credito a 4.000 euro per beneficiario e ampliamento delle fattispecie di spesa compensabili) nel limite di spesa annuale di 15 milioni di euro.</p>
<p>Credito d'imposta testate edite in formato digitale</p>	<p>Proroga per il biennio 2021-2022 del credito d'imposta per i servizi digitali introdotto dall'articolo 190 D.L. 34/2020.</p> <p>Il credito d'imposta è riconosciuto alle imprese editrici di quotidiani e di periodici, che occupano almeno un dipendente a tempo indeterminato, per un importo pari al 30% della spesa effettiva sostenuta nell'anno precedente per l'acquisizione dei servizi di server, hosting e banda larga per le testate edite in formato digitale.</p> <p>La misura è riconosciuta entro il limite di 10 milioni di euro per ciascuno degli anni 2021 e 2022.</p>

Estensione agli investimenti effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2022 e alle prenotazioni al 31.12.2022 con effettuazione degli investimenti entro il 30.06.2023, della disciplina del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi introdotta dall'**articolo 1, commi 184-197, L. 160/2019**.

La nuova disciplina delineata dal D.D.L. di Bilancio 2021:

- potenzia e diversifica le aliquote agevolative (in particolare dal 16.11.2020 al 31.12.2021);

- incrementa le spese ammissibili (introduzione della fascia di investimenti oltre 10 e fino a 20 milioni di euro);

- amplia l'ambito applicativo (**estensione ai beni immateriali non 4.0 e previsione di aliquota maggiorata per strumenti per lo *smart working***)

- accorcia il periodo di fruizione a **3 quote annuali di pari importo, ridotte a una nel caso di investimenti in beni ordinari per soggetti con ricavi o compensi inferiori a euro 5 milioni;**

- accelera la fruizione** dal periodo d'imposta di entrata in funzione o interconnessione.

Credito d'imposta investimenti in beni strumentali

Tipologia di bene	Periodo di effettuazione investimento	Aliquote e tetti di spesa complessivi
Beni materiali e immateriali ordinari	2021	10% 15% <i>smart working</i> Tetto 2 milioni di euro (materiale) Tetto 1 milione di euro (immateriale)
	2022	6% Tetto 2 milioni di euro (materiale) Tetto 1 milione di euro (immateriale)
Beni materiali 4.0	2021	– 50% fino a 2,5 milioni di euro – 30% oltre 2,5 fino a 10 – 10% oltre 10 fino a 20
	2022	– 40% fino a 2,5 milioni di euro

			<ul style="list-style-type: none"> – 20% oltre 2,5 fino a 10 – 10% oltre 10 fino a 20
	Beni immateriali 4.0	2021/2022	20% fino a 1 milione di euro
Credito d'imposta R&S&I&D	<p>Proroga ai periodi d'imposta in corso al 31.12.2021 e 31.12.2022 del credito d'imposta R&S&I&D di cui all'articolo 1, commi 198–209, L. 160/2019 con potenziamento delle aliquote e dei massimali di credito d'imposta, modifiche intese a chiarirne l'ambito applicativo e introduzione dell'obbligo di asseverazione della relazione tecnica. Le aliquote e i limiti di credito d'imposta sono potenziati sul biennio 2021-2022:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 20% entro il limite di credito di euro 4 milioni per attività di R&S; • 15% entro il limite di credito di euro 2 milioni per attività di IT 4.0 o green; • 10% entro il limite di credito di euro 2 milioni per attività di IT; • 10% entro il limite di credito di euro 2 milioni per attività di Design. 		
Credito d'imposta formazione 4.0	<p>Proroga fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022 del credito d'imposta formazione 4.0 di cui all'articolo 1, commi 46–56, L. 205/2017.</p> <p>È previsto l'ampliamento delle voci agevolabili, già a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 31.12.2020, alle spese del personale non dipendente, ai servizi di consulenza connessi alla formazione, ai costi di esercizio e alle spese generali indirette strettamente inerenti.</p> <p>Sono confermate le seguenti aliquote e limiti del 2020, con incremento al 60% nel caso di formazione di lavoratori svantaggiati o molto svantaggiati:</p> <ul style="list-style-type: none"> • 50% entro il limite di credito di euro 300.000 per le piccole imprese; • 40% entro il limite di credito di euro 250.000 per le medie imprese; • 30% entro il limite di credito di euro 250.000 per le grandi imprese. 		

CUMULABILITÀ DEI CREDITI DIMPOSTA INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO;

Con la risposta all'istanza di interpello n. 360 di ieri, 16.09.2020, l'Agenzia delle entrate ha chiarito **le regole di cumulo del credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno** con altre misure agevolative aventi ad oggetto i medesimi costi.

Il credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno, introdotto dall'**articolo 1, commi 98–108, L. 208/2015** (c.d. legge di Stabilità 2016), premia le imprese che effettuano **investimenti, dal 01.01.2016 al 31.12.2020, in beni strumentali nuovi, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite** delle seguenti regioni del Mezzogiorno: Campania, Puglia, Calabria, Basilicata, Sicilia, Sardegna, Abruzzo e Molise.

Cumulabilità con aiuti “*de minimis*” e altri aiuti di Stato

Il **comma 102** della norma istitutiva del credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno, secondo la formulazione attualmente in vigore, prevede un **criterio generale di cumulabilità, a determinate condizioni**, con le seguenti agevolazioni aventi ad oggetto i medesimi costi:

- aiuti “*de minimis*”;
- altre misure qualificabili come **aiuti di Stato** ai sensi dell'articolo 107 del Trattato sul Funzionamento dell'Unione Europea.

Tale **cumulo** è subordinato al **rispetto dei limiti di intensità o di importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline di riferimento**.

Il criterio generale di cumulabilità del credito d'imposta Mezzogiorno sancito al comma 102 **si applica agli investimenti effettuati**, secondo il principio di competenza dell'articolo 109 Tuir, **dal 01.03.2017 al 31.12.2020**, per effetto delle modifiche apportate dall'articolo 7-quater D.L. 243/2016.

La disciplina previgente, in vigore per gli **investimenti effettuati dal 01.01.2016 al 28.02.2017**, conteneva, per contro, un **divieto di cumulo del credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno con aiuti “*de minimis*” e con altri aiuti di Stato** aventi ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio.

Cumulabilità con altre misure agevolative di carattere generale

La disciplina del credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno **non esclude espressamente la possibilità di cumulo con misure di carattere generale**.

In relazione alla formulazione previgente dell'**articolo 1, comma 102, L. 208/2015**, l'Agenzia delle entrate ha precisato nella circolare 34/E/2016 la **cumulabilità tra credito Mezzogiorno e il c.d. super ammortamento**, di cui all'**articolo 1, commi 91-94, L.e 208/2015**.

Dunque, in presenza di un **investimento in un bene materiale strumentale nuovo**, destinato a strutture produttive localizzate nelle zone assistite del Mezzogiorno, **effettuato dal 01.01.2016 al 31.12.2019** l'impresa poteva beneficiare contestualmente:

- del **credito d'imposta Mezzogiorno**;
- della **maggiorazione del 140% del costo di acquisizione del bene** ai fini della deduzione delle quote di ammortamento o dei canoni di leasing.

Per gli **investimenti in beni strumentali nuovi effettuati nel 2020** si pone dunque la questione circa la **cumulabilità tra il credito d'imposta Mezzogiorno e il credito d'imposta investimenti in beni strumentali**, introdotto dall'**articolo 1, commi 184-197, L. 160/2019** (c.d. Legge di Bilancio 2020).

Il caso è stato espressamente analizzato nella risposta all'interpello 360 **di ieri**, in cui l'Agenzia delle entrate si è pronunciata sulla possibilità di cumulo tra le due agevolazioni nell'ipotesi di **investimenti effettuati nell'anno 2020 in beni materiali strumentali nuovi 4.0**, rientranti nell'allegato A annesso alla Legge di Bilancio 2017, destinati a strutture produttive localizzate nelle zone assistite delle regioni del Mezzogiorno.

La disciplina del credito d'imposta investimenti in beni strumentali, al **comma 192 dell'articolo 1, Legge 160/2019**, prevede la **regola generale di cumulabilità con altre agevolazioni aventi ad oggetto i medesimi costi “a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto”**.

Risulta dunque espressamente confermata dall'Agenzia delle entrate la **cumulabilità tra credito d'imposta investimenti nel Mezzogiorno e investimenti in beni strumentali**, nel rispetto del costo complessivamente sostenuto, sia per **beni materiali ordinari** di cui al **comma 188, dell'articolo 1, L. 160/2019**, sia per **beni materiali 4.0** di cui al **comma 189, dell'articolo 1, L.160/2019**.

LE NUOVE MODALITÀ DI FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI

La disciplina innovata del credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali contenuta nel nuovo piano nazionale Transizione 4.0 e nel DDL di Bilancio 2021 è caratterizzata da **tempistiche di fruizione accelerata e anticipata dell'agevolazione**.

Le nuove modalità di fruizione si applicheranno, in caso di approvazione definitiva della Legge di Bilancio 2021 nel testo attualmente vigente, **agli investimenti effettuati a decorrere dal 16.11.2020 fino al 31.12.2022, inclusi gli investimenti effettuati dal 01.01.2023 al 30.06.2023 che siano stati validamente prenotati entro il 31.12.2022**.

Modalità di utilizzo del credito d'imposta

L'unica modalità ad oggi ammissibile di fruizione del credito d'imposta è **l'utilizzo diretto mediante compensazione**, ai sensi dell'articolo 17 D.Lgs. 241/1997.

A tal proposito si segnala che, **fra le proposte emendative segnalate** alla Legge di Bilancio 2021, ricorre l'introduzione, in alternativa all'utilizzo in compensazione, del **meccanismo di cessione anche parziale del credito a soggetti terzi, inclusi il fornitore dei beni, gli istituti di credito e altri intermediari finanziari**.

Accelerazione della fruizione

La disciplina innovata accorcia il periodo di compensazione del credito d'imposta, indipendentemente dalla tipologia di beni oggetto di investimento.

La normativa previgente all'articolo 1, comma 191, L. 160/2019 (c.d. Legge di Bilancio 2020) prevedeva **la compensazione in 5 quote annuali costanti, ridotte a 3 nel caso in cui oggetto di**

investimento fossero beni strumentali immateriali 4.0, ovvero software, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni inclusi nell'allegato B annesso alla **L. 232/2016** (c.d. Legge di Bilancio 2017).

La nuova disciplina **accorcia il periodo di fruizione in 3 quote annuali costanti per ogni tipologia di bene e per ogni investimento effettuato nell'intero periodo di vigenza dell'agevolazione** dal 16.11.2020 al 31.12.2022, inclusi gli investimenti effettuati dal 01.01.2023 al 30.06.2023 che siano stati validamente prenotati entro il 31.12.2022.

Un'importante novità è l'introduzione della **facoltà di fruizione del credito d'imposta in un'unica quota annuale per i soggetti (imprese ed esercenti arti e professioni) con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro**, limitatamente ai seguenti investimenti:

- **in beni strumentali materiali e immateriali ordinari**, inclusi gli strumenti e i dispositivi tecnologici destinati alla realizzazione di forme di lavoro agile ex articolo 18 L. 81/2017;
- effettuati dal 16.11.2020 al 31.12.2021.

La facoltà di fruizione in unica soluzione non si applica dunque né agli investimenti in beni materiali e immateriali 4.0, né agli investimenti in beni materiali e immateriali ordinari effettuati nel 2022 ovvero entro il 30.06.2023 purché validamente prenotati al 31.12.2022.

Anticipazione del momento di fruizione

La normativa previgente all'articolo 1, comma 191, L. 160/2019 prevedeva la decorrenza della compensazione a partire rispettivamente **dal 01.01 dell'anno successivo**:

- al momento di entrata in funzione dei beni materiali ordinari;
- al momento di interconnessione per beni materiali e immateriali 4.0.

La disciplina innovata **anticipa il momento di fruizione, consentendo la compensazione immediata** della prima o unica quota:

- dall'anno di entrata in funzione per beni materiali e immateriali ordinari
- dall'anno di interconnessione per beni materiali e immateriali 4.0.

In continuità con la disciplina dell'iper ammortamento e del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali ex L. 160/2019, **in caso di disallineamento temporale** (anni solari diversi) **tra entrata in funzione del bene 4.0 e interconnessione, è ammessa la facoltà di fruizione anticipata dall'anno di entrata in funzione del credito d'imposta in misura ridotta**, spettante per i beni ordinari, **rinviano la fruizione del credito d'imposta in misura piena dall'anno di interconnessione.**

In base a quanto chiarito dall'Agenzia delle entrate in occasione di Telefisco 2020 **il numero di** quote di compensazione del credito decorrenti dall'anno di avvenuta interconnessione del bene resta inalterato anche in caso di fruizione anticipata, con l'effetto di produrre:

- n quote annuali ridotte decorrenti **dall'anno di entrata in funzione** fino all'**anno antecedente l'interconnessione**;
- 3 quote annuali di fruizione decorrenti dall'anno di interconnessione.

Tipologia di bene	Tipologia di soggetto	Quote annuali	Momento di decorrenza della fruizione
Beni materiali e immateriali ordinari	Imprese ed esercenti arti o professioni con ricavi < 5 milioni di euro (investimenti 16.11.2020 - 31.12.2021)	1	Anno di entrata in funzione del bene
	Imprese ed esercenti arti o professioni con ricavi ? 5 milioni di euro (investimenti 16.11.2020 - 31.12.2021)	3	
	Imprese ed esercenti arti o professioni (investimenti 01.01.2022 - 31.12.2022 + 01.01.2023 - 30.06.2023 prenotati al 31.12.2022)		
Beni materiali e immateriali 4.0	Imprese (investimenti 16.11.2020 - 31.12.2022 + 01.01.2023 - 30.06.2023 prenotati al 31.12.2022)	3	Anno di interconnessione del bene Oppure Anno di entrata in funzione del bene in misura ridotta