



CONFINDUSTRIA
Verona

LE GUIDE FISCALI DI CONFINDUSTRIA VERONA

INCENTIVI FISCALI 2020 PER LA TRANSIZIONE DIGITALE ED ECO-SOSTENIBILE DELLE IMPRESE

- Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi
- Credito d'imposta per ricerca, sviluppo e innovazione
- Credito d'imposta per la "Formazione 4.0"
- Detrazioni per interventi di efficientamento energetico e di sicurezza antisismica sugli edifici
- Bonus facciate
- Fringe benefit auto

	PREMESSA	pag. 1
1	CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI	pag. 2
1.1	Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali generici	pag. 3
1.2	Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali "4.0"	pag. 6
1.3	Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali immateriali "4.0"	pag. 10
2	CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI R&S, INNOVAZIONE TECNOLOGICA E ALTRE ATTIVITÀ INNOVATIVE PER LA COMPETITIVITÀ DELL'IMPRESA	pag. 13
2.1	Credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo	pag. 14
2.2	Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica	pag. 18
2.3	Credito d'imposta - ad aliquota maggiorata rispetto alla misura B) - per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0"	pag. 22
2.4	Credito d'imposta per altre attività innovative	pag. 26
3	CREDITO D'IMPOSTA PER LA "FORMAZIONE 4.0"	pag. 30
4	SUPERBONUS 110% EFFICIENTAMENTO ENERGETICO DEGLI EDIFICI E SICUREZZA ANTISISMICA	pag. 33
4.1	Interventi agevolati "trainanti"	pag. 33
4.1.1	Ecobonus	pag. 33
4.1.2	Sismabonus	pag. 34
4.1.3	Requisiti	pag. 34
4.1.4	Soggetti beneficiari	pag. 35
4.1.5	Misura dell'agevolazione	pag. 35
4.2	Interventi agevolati "trainati"	pag. 35
4.3	Alternative alle detrazioni: sconto in fattura o cessione del credito d'imposta	pag. 36
4.4	Adempimenti ai fini del superbonus	pag. 37
5	LE ALTRE DETRAZIONI SULLE SPESE PER INTERVENTI DI EFFICIENTAMENTO ENERGETICO DEGLI EDIFICI E SISMABONUS	pag. 39
5.1	Beneficiari	pag. 39
5.2	Tipologie di investimenti agevolati e condizioni	pag. 39



5.3	Spese ammesse	pag.	39
5.4	Misura dell'agevolazione	pag.	39
5.5	Documentazione da trasmettere all'Enea	pag.	39
5.6	Modalità di fruizione	pag.	40
5.7	Profili di cumulabilità e rilevanza ai fini degli "aiuti di Stato" e " <i>de minimis</i> "	pag.	40
5.8	Tipologie di interventi, misura detrazione, modalità di fruizione, ambito temporale di applicazione	pag.	40
5.8.1	Riqualificazione globale (c.344, art.1 L.296/2006)	pag.	40
5.8.2	Serramenti e infissi (c.345, art.1 L.296/2006)	pag.	40
5.8.3	Schermature solari (c.345, art.1 L.296/2006)	pag.	40
5.8.4	Collettori solari (c.346, art.1 L.296/2006)	pag.	41
5.8.5	Caldaie a condensazione - Generatori ad aria a condensazione (c.347, art.1, L.296/2006)	pag.	41
5.8.6	Pompe di calore (c.347, art.1 L.296/2006)	pag.	41
5.8.7	Sistemi ibridi (c.347 art.1 L.296/2006)	pag.	41
5.8.8	Microcogeneratori (c. 347 art.1 L.296/2006)	pag.	42
5.8.9	Building automation (c. 88, art.1, L.208/2015)	pag.	42
5.9	Il Sismabonus	pag.	42
6	BONUS FACCIATE	pag.	45
7	NOVITA' SUI FRINGE BENEFIT AUTO NEI RAPPORTI DI LAVORO DIPENDENTE	pag.	47



PREMESSA

La Legge di Bilancio 2020¹ ha inteso segnare un punto di significativa discontinuità rispetto al passato, con la definizione di una **nuova politica industriale “4.0”** caratterizzata, in linea generale, dall’apprezzabile tentativo del Legislatore di declinare in concreto, prevalentemente tramite la leva fiscale, i poliedrici concetti di sviluppo **“sostenibile”** delle imprese e di **“sostenibilità”** degli investimenti aziendali.

Questi principi, come sancito dalla stessa “Agenda 2030” dell’ONU, lungi dall’essere circoscritti agli aspetti esclusivamente **ecologici** dello sviluppo di un Paese, assumono invece un significato più globale, richiamando anche le **dimensioni economica e sociale** del problema, nella prospettiva di garantire, anche alle generazioni future, un benessere costante e preferibilmente crescente.

Coerentemente con tali principi-guida, la Legge di Bilancio 2020 ha focalizzato alcune **fondamentali linee d’azione**, perseguendo un più efficace supporto al processo di **transizione digitale delle imprese** attraverso significativi incentivi agli **investimenti aziendali in beni strumentali nuovi**, alla **spesa privata in ricerca, sviluppo e innovazione tecnologica**, anche in un’ottica di **economia circolare** e di **sostenibilità ambientale**, nonché all’**accrescimento delle competenze** nelle materie connesse alle tecnologie (“abilitanti”) “4.0”. Il tutto nel contesto di un obiettivo generale di razionalizzazione e stabilizzazione del quadro agevolativo di riferimento in un orizzonte temporale pluriennale, compatibilmente con gli obiettivi di finanza pubblica.

Il principale strumento adottato per cercare di conseguire gli obiettivi sopra menzionati è stato individuato nel **Piano “Transizione 4.0”**, definito dal Ministero dello Sviluppo Economico in esito ad un intenso confronto con le associazioni rappresentative del mondo produttivo, **in primis Confindustria**. Il Piano “Transizione 4.0” punta a **razionalizzare e semplificare l’utilizzo degli incentivi** “Industria/Impresa 4.0”, attraverso le seguenti direttrici:

- a) l’introduzione del **credito d’imposta come leva fiscale unica**, ad aliquote differenziate in funzione delle attività realizzate dalle imprese e degli obiettivi da raggiungere;
- b) l’**ampliamento dell’ambito di applicazione del credito d’imposta per R&S** verso progetti di trasformazione tecnologica e digitale, specie se finalizzati alla sostenibilità ambientale, nonché verso attività di *design* e ideazione estetica nei settori del “*Made in Italy*”;
- c) la **conferma il credito d’imposta formazione “4.0”**, con importanti semplificazioni per le imprese.

Quanto al nuovo credito d’imposta per ricerca, sviluppo e innovazione (lettera b), molto importanti sono le **disposizioni attuative contenute nel Decreto 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico**², che dettano i criteri per la corretta classificazione, **sul piano tecnico**, delle attività di ricerca e sviluppo, di innovazione tecnologica, nonché di *design* e innovazione estetica ammissibili al credito d’imposta.

Si ricorda, infine, come la Legge di Bilancio 2020, coerentemente con il contesto sopra richiamato, risulti permeata di una generale e condivisibile attenzione verso i temi della **transizione ecologica** (significativo in questo senso l’avvio del c.d. “*Green new deal*”, nel solco dell’analogo piano attivato a livello europeo). Importanti sono, in questo contesto, il pacchetto delle agevolazioni fiscali volte ad incentivare gli interventi finalizzati al **risparmio energetico e alla sicurezza antisismica degli edifici**, tra cui si distingue senz’altro il c.d. “**superbonus 110%**”, oltre alle nuove norme in tema di **fringe benefit – auto**; anche queste ultime riflettono la volontà del Legislatore di favorire, sebbene nello specifico con metodi certamente discutibili (possibili aggravii fiscali e contributivi su imprese e lavoratori), processi di transizione verso tecnologie a zero emissioni.

Tutto ciò premesso, la presente guida intende fornire una **panoramica generale** sulle principali disposizioni di natura fiscale, oggi vigenti, volte ad incentivare lo **sviluppo “sostenibile”** delle imprese” e la **“sostenibilità” degli investimenti** aziendali.

A ciascuna di queste disposizioni verrà dedicata una sintetica scheda informativa.

Al riguardo, si ritiene opportuno segnalare che **le indicazioni e considerazioni incluse nella presente guida trovano la loro base giuridica in norme e documenti di prassi disponibili al momento della redazione del documento e che, pertanto, ogni eventuale conseguente valutazione aziendale dovrà venire attentamente ponderata rispetto all’evoluzione del quadro normativo.**

¹ Legge n.160 del 27 dicembre 2019

² Pubblicato sulla Gazzetta Ufficiale n.182 del 21 luglio 2020





1. CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

Tra gli effetti del Piano "Transizione 4.0" vi è stata la ridefinizione del quadro delle agevolazioni fiscali correlate all'acquisizione di beni strumentali nuovi, conosciute come "super-ammortamento" e "iper-ammortamento" prevedendo, in loro sostituzione, un credito d'imposta ad aliquote differenziate in funzione della tipologia di investimento.

Ne è conseguito un "pacchetto" di strumenti, costituito da:

- 1. Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali generici**
- 2. Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali "4.0"**
- 3. Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali immateriali "4.0"**



1.1 Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni materiali strumentali generici

Tra gli specifici incentivi contemplati dal credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, istituito dalla Legge di Bilancio 2020 con l'obiettivo di favorire l'acquisizione da parte delle imprese di beni strumentali nuovi, vi è quello che agevola l'acquisto di beni strumentali materiali generici, andando a sostituirsi alla previgente agevolazione nota come "super-ammortamento".

Soggetti beneficiari ed esclusioni

Sono ammessi al beneficio, oltre ai soggetti **esercenti arti o professioni, tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

Il beneficio spetta per l'acquisizione da terzi di beni materiali **nuovi**, sebbene privi dei requisiti tecnologici richiesti per essere annoverati nella categoria di beni "4.0", **strumentali** al processo produttivo, sia **in proprietà**, sia in base a **contratto di leasing**, alla condizione per cui tali beni risultino **entrati in funzione nel periodo d'imposta precedente a quello di utilizzo del credito**.

Restano **esclusi dall'agevolazione** i beni materiali strumentali con coefficienti di ammortamento fiscale inferiori al 6,5%, i fabbricati e le costruzioni, nonché alcune tipologie di beni specificamente indicate nell'Allegato 3 alla Legge di Stabilità 2016³ (quali le condotte per usi civili, quelle per il trasporto di gas, il materiale rotabile, ferroviario e tramviario, gli aerei equipaggiati). Il beneficio spetta, altresì, per la realizzazione degli stessi beni **"in economia"**, o mediante **contratto di appalto**.

I beni agevolabili oggetto d'investimento, nel cui alveo sono **ricompresi gli autocarri**, sono caratterizzati dal requisito della **"strumentalità"** rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria; questi beni sono, dunque, di **uso durevole**, impiegati come **strumenti di produzione all'interno del processo produttivo** dell'impresa e contabilmente **classificati in bilancio**, secondo i corretti principi contabili (principio "OIC 16"), tra le **"Immobilizzazioni materiali"** dello Stato Patrimoniale, nelle voci **"Impianti e macchinario"** ("B II 2"), oppure **"Attrezzature industriali e commerciali"** ("B II 3"), o **"Altri beni"** ("B II 4").

Risultano, pertanto, **esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita** (c.d. "beni merce"), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, oltre ai materiali di consumo.

I beni acquisiti devono essere destinati ed utilizzati **in strutture produttive ubicate in Italia**.

Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il beneficio si traduce in un credito d'imposta riconosciuto nella misura del **6% del costo del bene**, determinato al **lordo degli oneri accessori di diretta imputazione**, con un **limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro**. Per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Il credito d'imposta spetta per gli **investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2020**, oppure anche **entro il 30 giugno 2021** qualora **entro il 31/12/2020** il fornitore abbia **accettato l'ordine e ricevuto un acconto**, da parte del cliente – soggetto beneficiario, pari almeno al **20%** del prezzo totale pattuito.

³ Legge 28 dicembre 2015, n.208





Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione (vale per gli appalti ma, se sono pattuiti dei SAL, rilevano le date di accettazione degli stessi).

Non si applica il credito d'imposta, ma **continua a trovare applicazione il previgente "super-ammortamento"**, agli investimenti in beni strumentali materiali nuovi effettuati **tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020⁴**, in relazione ai **quali entro il 31 dicembre 2019** il relativo **ordine sia stato accettato** dal venditore e, da parte del cliente – soggetto beneficiario, sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione**.

Tuttavia, qualora, a fronte della suddetta "prenotazione" del bene a dicembre 2019, **l'investimento non venga realizzato** (cioè non si abbia l'acquisizione e l'entrata in funzione del bene) **entro il 31 dicembre 2020**, ma solo successivamente, **entro il 30 giugno 2021**, il costo del bene potrà essere considerato eleggibile al **nuovo credito d'imposta**, come recentemente chiarito dall'Amministrazione finanziaria (consulenza giuridica D.R.E. Emilia-Romagna – Prot. n. 909-10/2019 – e Forum "Telefisco 2020").

Si applicherebbe, infatti, in questo caso, il regime agevolativo vigente nel periodo successivo a quello in cui il bene è stato "prenotato".

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in **compensazione "orizzontale"**, tramite Modello F24, in **cinque quote annuali di pari importo**, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate (servizi "Entratel"/"Fisconline"), solo **a decorrere dall'anno (solare) successivo a quello di entrata in funzione del bene**.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali, per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020⁵ che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

I soggetti beneficiari del credito sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, si richiede che **le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni** agevolati contengano l'espresso riferimento alle disposizioni di legge che regolano il beneficio. Sul punto mancano ancora chiare indicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma **si ritiene che sia la fattura elettronica emessa dal fornitore il documento "principe" con cui adempiere a quest'obbligo** e, solo in subordine (ad esempio, qualora non esista una fattura propriamente detta), ogni altra documentazione inerente all'operazione (D.D.T., contratto, bonifico, etc.).

⁴ Termine prorogato dall'art.50 del D.L. n.34/2020 (Decreto "Rilancio"), convertito con modificazioni dalla Legge n.77/2020, in precedenza tale termine era fissato al 30 giugno 2020.

⁵ Art.3, comma1, del D.L. n.124/2019, che ha modificato l'art.17, comma 1, del D.lgs.241/1997



I soggetti che fruiscono del beneficio dovranno, inoltre, **inviare al Ministero dello Sviluppo Economico una comunicazione** il cui contenuto, modalità e termini di invio dovranno essere definiti da un apposito Decreto direttoriale.

Il credito d'imposta è **cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, a condizione che tale cumulo **non comporti il superamento del costo complessivamente sostenuto**, tenendo anche conto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP. Occorre però verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull'agevolazione concorrente a prevedere l'incompatibilità** con il credito d'imposta in commento.

Infine, qualora, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione del bene agevolato**, lo stesso venga **ceduto a titolo oneroso**, oppure **destinato a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto beneficiario, **il credito d'imposta dovrà essere corrispondentemente ridotto**, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

In questo caso, il credito d'imposta eventualmente già compensato in eccedenza **dovrà essere direttamente riversato ("recapture")** entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES/IRPEF dovuta per il periodo d'imposta in cui si verifichino le suddette ipotesi, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

IPOTESI: acquisto nel 2020 di bene materiale strumentale generico per euro 100.000 – aliquota fiscale del bene 20%

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Super-ammortamento 2019	Maggiorazione del costo di acquisizione – Dichiarazione dei redditi	+ 30% di deduzione fino a euro 2,5 milioni	$24\% \times 30\% \times 100.000 = 24\% \times 30.000 = 7.200$	Euro 30.000 in n. 6 periodi d'imposta (ammortamento fiscale)
Nuovo credito d'imposta 2020	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	6% del costo fino a euro 2 milioni	$6.000 + (24\% + 3,9\%) \times 6.000 = 6.000 + 1.674 = 7.674$	Euro 6.000 in n. 5 periodi d'imposta

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 184 a 197 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160.



1.2 Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali materiali "4.0"

Tra gli specifici incentivi contemplati dal credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, istituito dalla Legge di Bilancio 2020 con l'obiettivo di favorire l'acquisizione da parte delle imprese di beni strumentali nuovi, vi è quello che agevola l'acquisto di beni strumentali materiali con le caratteristiche tecnologiche richieste per essere annoverati nell'ambito "Industria/Impresa 4.0", andando a sostituirsi alla previgente agevolazione nota come "iper-ammortamento".

Soggetti beneficiari ed esclusi

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

Il beneficio spetta per l'acquisizione da terzi di **beni materiali nuovi, strumentali** al processo produttivo, **con le caratteristiche tecnologiche richieste** per essere annoverati nell'ambito "Industria/Impresa 4.0" e, pertanto, ricompresi nell'elenco di cui all'**Allegato A** alla Legge di Bilancio 2017; trattasi, ad esempio, di macchine utensili tecnologicamente avanzate, di sistemi per l'assicurazione della qualità, di dispositivi per l'interazione uomo-macchina, di quelli per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro.

Sono ammissibili le acquisizioni di beni **in proprietà**, in **leasing** o in **appalto**, nonché le costruzioni **"in economia"**; si applicano le stesse esclusioni oggettive previste per i beni strumentali generici (beni con coefficienti di ammortamento fiscale inferiori al 6,5%, fabbricati, costruzioni, etc.).

I beni oggetto d'investimento, analogamente a quanto previsto per gli ordinari cespiti, sono caratterizzati dal requisito della **"strumentalità"** rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria; questi beni sono, dunque, di **uso durevole**, impiegati come **strumenti di produzione all'interno del processo produttivo** dell'impresa e contabilmente **classificati in bilancio**, secondo i corretti principi contabili (principio "OIC 16"), tra le **"Immobilizzazioni materiali"** dello Stato Patrimoniale, nelle voci **"Impianti e macchinario"** ("B II 2"), oppure **"Attrezzature industriali e commerciali"** ("B II 3").

Risultano, pertanto, **esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita** (c.d. "beni merce"), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita, oltre ai materiali di consumo.

Nel **periodo d'imposta precedente a quello di utilizzo del credito** i beni devono essere **entrati in funzione** e risultare **interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione (del soggetto utilizzatore-beneficiario), o alla rete di fornitura. Tale ultima circostanza, oltre al fatto che il bene abbia le caratteristiche tecniche richieste dalla norma, **deve essere attestata mediante apposita documentazione**, cioè, per i **beni di valore unitario non superiore a euro 300.000** (al netto dell'IVA), attraverso un'**autocertificazione** prodotta dal legale rappresentante e, per i **beni di valore unitario superiore** a questa soglia, mediante **perizia** (anche non "giurata") rilasciata da un professionista abilitato (ingegnere o perito industriale iscritti ai rispettivi albi), oppure **attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

I beni acquisiti devono essere destinati ed utilizzati **in strutture produttive ubicate in Italia**.

Per i profili interpretativi della disciplina attinenti, in particolare, all'individuazione dei beni agevolabili e al requisito dell'interconnessione, si ritengono valide le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate e dal MISE nei documenti di prassi già emanati in passato con riferimento all'iper-ammortamento.





Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il beneficio si traduce in un credito d'imposta la cui intensità è il **40% del costo** del bene, per investimenti **fino a 2,5 milioni di euro**, il **20% del costo** del bene per la quota di investimenti **oltre i 2,5 milioni di euro**, fino al **limite massimo di costi agevolabili pari a 10 milioni di euro**. Per gli investimenti effettuati mediante **contratti di locazione finanziaria**, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Il credito d'imposta spetta per gli **investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2020**, oppure anche **entro il 30 giugno 2021** qualora **entro il 31/12/2020** il fornitore abbia **accettato l'ordine e ricevuto un acconto**, da parte del cliente – soggetto beneficiario, pari almeno al **20%** del prezzo totale pattuito.

Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione (vale per gli appalti ma, se sono pattuiti dei SAL, rilevano le date di accettazione degli stessi).

Non si applica il credito d'imposta, ma **continua a trovare applicazione il previgente "iper-ammortamento"** (maggiorazione del costo di acquisizione con aliquote decrescenti per scaglione d'investimento), alle acquisizioni di beni strumentali materiali nuovi in ambito "Industria/Impresa 4.0" realizzate **tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020**, per le quali **entro il 31 dicembre 2019** il relativo **ordine sia stato accettato** dal venditore e, da parte del cliente – soggetto beneficiario, sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione**.

Tuttavia, qualora, a fronte della suddetta "prenotazione" del bene a dicembre 2019, **l'investimento non venga realizzato** (cioè non si abbia l'acquisizione, l'entrata in funzione e l'interconnessione del bene) **entro il 31 dicembre 2020**, ma solo successivamente, **entro il 30 giugno 2021**, il costo del bene potrà essere considerato eleggibile al **nuovo credito d'imposta**, come recentemente chiarito dall'Amministrazione finanziaria (consulenza giuridica D.R.E. Emilia-Romagna – Prot. n. 909-10/2019 – e Forum "Telefisco 2020").

Si applicherebbe, infatti, in questo caso, il regime agevolativo vigente nel periodo successivo a quello in cui il bene è stato "prenotato".

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in **compensazione "orizzontale"**, tramite Modello F24, in **cinque quote annuali di pari importo**, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate (servizi "Entratel"/"Fisconline"), solo **a decorrere dall'anno (solare) successivo a quello di interconnessione** del bene al sistema di produzione o alla rete di fornitura aziendale.

Nel caso in cui l'**interconnessione avvenga in un periodo successivo a quello di entrata in funzione** del bene, l'impresa **può fruire** (è solo una facoltà), a decorrere dal periodo successivo all'entrata in funzione, del **credito nella misura "ordinaria" del 6%** (credito d'imposta per beni strumentali generici), dopodiché, **successivamente al periodo di interconnessione**, iniziare a beneficiare del credito spettante per i beni "4.0", ma **al netto della quota già utilizzata**.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva



ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

I soggetti beneficiari del credito sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, si richiede che **le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni** agevolati contengano l'espresso riferimento alle disposizioni di legge che regolano il beneficio. Sul punto mancano ancora chiare indicazioni da parte dell'Amministrazione finanziaria, ma **si ritiene che sia la fattura elettronica emessa dal fornitore il documento "principe" con cui adempiere a quest'obbligo** e, solo in subordine (ad esempio, qualora non esista una fattura propriamente detta), ogni altra documentazione inerente all'operazione (D.D.T., contratto, bonifico, etc.).

I soggetti che fruiscono del beneficio dovranno, inoltre, **inviare al Ministero dello Sviluppo Economico una comunicazione** il cui contenuto, modalità e termini di invio dovranno essere definiti da un apposito Decreto direttoriale.

Il credito d'imposta è **cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, a condizione che tale cumulo **non comporti il superamento del costo complessivamente sostenuto**, tenendo anche conto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP. Occorre però verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull'agevolazione concorrente a prevedere l'incompatibilità** con il credito d'imposta in commento. Ciò non avviene per l'agevolazione finanziaria denominata "**Sabatini-ter**", la cui **cumulabilità con il credito d'imposta** sugli investimenti "4.0", in quanto misura fiscale di carattere generale e non "aiuto di Stato", è stata confermata dallo stesso MEF.

Qualora, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di avvenuta** (entrata in funzione e) **interconnessione del bene agevolato**, lo stesso venga **ceduto a titolo oneroso**, oppure **destinato a strutture produttive ubicate all'estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto beneficiario, **il credito d'imposta dovrà essere corrispondentemente ridotto**, escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo.

In questo caso, il credito d'imposta eventualmente già compensato in eccedenza **dovrà essere direttamente riversato** ("**recapture**"), **senza applicazione di sanzioni e interessi**, entro il termine per il versamento a saldo dell'IRES/IRPEF dovuta per il periodo d'imposta in cui sia occorsa la cessione/delocalizzazione del bene.

Queste **disposizioni** sul "**recapture**" del beneficio possono venire disattivate avvalendosi delle norme sugli **investimenti "sostitutivi"** previste dalla Legge di Bilancio 2018⁶. Secondo queste norme, **non viene meno la fruizione delle residue quote del beneficio**, così come originariamente determinate, a condizione che, nello stesso periodo d'imposta del realizzo (o delocalizzazione), l'impresa:

- **sostituisca** il bene originario con un bene materiale strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe, oppure superiori, a quelle previste dall'Allegato A alla Legge di Bilancio 2017;
- **attesti**, secondo le modalità previste, l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Si ricorda, al riguardo, che, in presenza di queste condizioni, **qualora il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene originario**, la fruizione del beneficio prosegue per le quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento.

Queste disposizioni, introdotte durante il previgente regime dell'iper-ammortamento con l'obiettivo di garantire al contribuente la possibilità di continuare a fruire del beneficio anche nei casi di sostituzione, con beni nuovi, di quelli inizialmente acquisiti, devono oggi intendersi applicabili:

- sia durante il **primo biennio di osservazione e di fruizione** del beneficio, in funzione di neutralizzazione della disciplina sul ricalcolo e sul *recapture* dello stesso;
- che durante il **successivo triennio di fruizione** del beneficio, in funzione di mantenimento del diritto alle residue quote dello stesso.

⁶ Art.1, commi 35 e 36, della Legge 27 dicembre 2017, n.205





IPOTESI: acquisto nel 2020 di bene materiale strumentale "4.0" per euro 100.000 – aliquota fiscale del bene 20%

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Iper-ammortamento 2019	Maggiorazione del costo di acquisizione – Dichiarazione dei redditi	+ 170% di deduzione fino a euro 2,5 milioni	$24\% \times 170\% \times 100.000 = 24\% \times 170.000 = 40.800$	Euro 170.000 in n. 6 periodi d'imposta (ammortamento fiscale)
Nuovo credito d'imposta 2020	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	40% del costo fino a euro 2,5 milioni	$40.000 + (24\% + 3,9\%) \times 40.000 = 40.000 + 11.160 = 51.160$	Euro 40.000 in n. 5 periodi d'imposta

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 184 a 197 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160.





1.3 Credito d'imposta per investimenti in nuovi beni strumentali immateriali "4.0"

Tra gli specifici incentivi contemplati dal credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, istituito dalla Legge di Bilancio 2020 con l'obiettivo di favorire l'acquisizione da parte delle imprese di beni strumentali nuovi, vi è quello che agevola l'acquisto di beni strumentali immateriali con le caratteristiche tecnologiche richieste per essere annoverati nella categoria di beni "Industria/Impresa 4.0", andando a sostituirsi al previgente incentivo fiscale dedicato a questa tipologia di beni e correlato all'agevolazione nota come "iper-ammortamento".

Soggetti beneficiari ed esclusioni

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

Il beneficio spetta per l'acquisizione da terzi di **beni immateriali nuovi, strumentali** al processo produttivo, con le caratteristiche tecnologiche richieste per essere annoverati nell'ambito "**Industria/Impresa 4.0**" e, pertanto, ricompresi nell'elenco di cui all'**Allegato B** alla Legge di Bilancio 2017; trattasi di *software*, sistemi, piattaforme e applicazioni, acquisiti anche mediante soluzioni di "*cloud computing*", idonei a interconnettere i beni nell'ottica di favorire la transizione dell'impresa verso i modelli "Industria/Impresa 4.0".

Sono ammissibili le acquisizioni di beni **in proprietà**, in **leasing** o in **appalto**, nonché quelle "**in economia**".

Non è più richiesto ai fini dell'accesso al beneficio, com'era invece stabilito nel previgente regime dell'iper-ammortamento, **che l'impresa beneficiaria fruisca anche dell'agevolazione fiscale** (credito d'imposta) **prevista per l'acquisizione di beni materiali** strumentali nuovi "4.0".

I beni oggetto d'investimento, analogamente a quanto previsto per i cespiti materiali, sono caratterizzati dal requisito della "**strumentalità**" rispetto all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria; questi beni sono, dunque, di **uso durevole**, impiegati come **strumenti di produzione all'interno del processo produttivo** dell'impresa e contabilmente **classificati in bilancio**, secondo i corretti principi contabili (principio "OIC 24"), tra le "**Immobilizzazioni immateriali**" dello Stato Patrimoniale, per lo più nella voce "**Diritti di brevetto industriale e diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno**" ("B I 3").

Risultano, pertanto, **esclusi i beni autonomamente destinati alla vendita** (c.d. "beni merce").

Nel **periodo d'imposta precedente a quello di utilizzo del credito**, i beni devono essere **entrati in funzione** e risultare **interconnessi** al sistema aziendale di gestione della produzione (del soggetto utilizzatore-beneficiario), o alla rete di fornitura. Tale ultima circostanza, oltre al fatto che il bene abbia le caratteristiche tecniche richieste dalla norma, **deve essere attestata mediante apposita documentazione**, cioè, per i beni di valore unitario non superiore a **euro 300.000** (al netto dell'IVA), attraverso un'**autocertificazione** prodotta dal legale rappresentante e, per i beni di valore unitario superiore, mediante **perizia** (anche non "giurata") rilasciata da un professionista abilitato (ingegnere o perito industriale iscritti ai rispettivi albi), oppure **attestato di conformità** rilasciato da un ente di certificazione accreditato.

I beni acquisiti devono essere destinati ed utilizzati **in strutture produttive ubicate in Italia**.

Per i profili interpretativi della disciplina attinenti, in particolare, all'individuazione dei beni agevolabili e al requisito



dell'interconnessione, si ritengono valide le indicazioni fornite dall'Agenzia delle Entrate e dal MISE nei documenti di prassi già emanati in passato, con riferimento all'iper-ammortamento e alla correlato incentivo sui beni immateriali nuovi.

Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il beneficio si traduce in un credito d'imposta la cui intensità è il **15% del costo**, nel **limite massimo di investimenti agevolabili pari a euro 700.000**. Per gli investimenti effettuati mediante **contratti di locazione finanziaria**, si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Si ricorda che la misura è riferita ai *software* (come alle piattaforme, applicazioni, etc.) di tipo "**stand alone**", ossia non integrati in beni materiali. Qualora, invece, il **software risulti integrato** ("*embedded*") in un bene materiale "4.0" e venga acquistato unitamente ad esso, come più volte ribadito dall'Amministrazione finanziaria e dal MISE, esso **deve considerarsi agevolabile in maniera indistinta rispetto al bene materiale a cui afferisce**, dunque con il credito d'imposta nelle misure del 40% o 20%.

Il credito d'imposta spetta per gli **investimenti effettuati nel periodo d'imposta 2020**, oppure anche **entro il 30 giugno 2021** qualora **entro il 31/12/2020** il fornitore abbia **accettato l'ordine** e ricevuto un **acconto**, da parte del cliente – soggetto beneficiario, pari almeno al **20%** del prezzo totale pattuito.

Per individuare il momento di effettuazione dell'investimento si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione (vale per le soluzioni di *cloud computing* e per gli appalti ma, in quest'ultimo caso, se sono pattuiti dei SAL, rilevano le date di accettazione degli stessi).

Non si applica il credito d'imposta, ma **continua a trovare applicazione il previgente regime agevolativo** (maggiorazione del 40% del costo di acquisto con variazione in diminuzione dell'imponibile fiscale), agli investimenti in beni strumentali immateriali nuovi in ambito "Industria/Impresa 4.0" effettuati **tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2020**, in relazione ai quali **entro il 31 dicembre 2019** il relativo **ordine sia stato accettato dal venditore** e, da parte del cliente – soggetto beneficiario, sia avvenuto il **pagamento di acconti in misura pari ad almeno il 20% del costo di acquisizione**.

Tuttavia, qualora, a fronte della suddetta "prenotazione" del bene a dicembre 2019, **l'investimento non venga realizzato** (cioè non si abbia l'acquisizione, l'entrata in funzione e l'interconnessione del bene) **entro il 31 dicembre 2020**, ma solo successivamente, **entro il 30 giugno 2021**, il costo del bene potrà essere considerato eleggibile al **nuovo credito d'imposta**, come recentemente chiarito dall'Amministrazione finanziaria (consulenza giuridica D.R.E. Emilia-Romagna – Prot. n. 909-10/2019 – e Forum "Telefisco 2020").

Si applicherebbe, infatti, in questo caso, il regime agevolativo vigente nel periodo successivo a quello in cui il bene è stato "prenotato".

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in **compensazione "orizzontale"**, tramite Modello F24, in **tre quote annuali di pari importo**, utilizzando i servizi telematici messi a disposizione dell'Agenzia delle Entrate (servizi "Entratel"/"Fisconline"), solo **a decorrere dall'anno** (solare) **successivo a quello di interconnessione** del bene al sistema di produzione o alla rete di fornitura aziendale.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;



- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di “aiuti di Stato” e di regime “*de minimis*”.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d’impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all’interno del consolidato fiscale.

I soggetti beneficiari del credito sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l’effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. A tal fine, si richiede che **le fatture e gli altri documenti relativi all’acquisizione dei beni** agevolati contengano l’espreso riferimento alle disposizioni di legge che regolano il beneficio. Sul punto mancano ancora chiare indicazioni da parte dell’Amministrazione finanziaria, ma **si ritiene che sia la fattura elettronica emessa dal fornitore il documento “principe” con cui adempiere a quest’obbligo** e, solo in subordine (ad esempio, qualora non esista una fattura propriamente detta), ogni altra documentazione inerente all’operazione (contratto, bonifico, etc.).

I soggetti che fruiscono del beneficio dovranno, inoltre, **inviare al Ministero dello Sviluppo Economico una comunicazione** il cui contenuto, modalità e termini di invio dovranno essere definiti da un apposito Decreto direttoriale.

Il credito d’imposta è **cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, a condizione che tale cumulo **non comporti il superamento del costo complessivamente sostenuto**, tenendo anche conto della non concorrenza del credito alle basi imponibili IRES/IRPEF e IRAP. Occorre però verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull’agevolazione concorrente a prevedere l’incompatibilità** con il credito d’imposta in commento. Ciò non avviene per l’agevolazione finanziaria denominata “**Sabatini-ter**”, la cui **cumulabilità con il credito d’imposta** sugli investimenti “4.0”, in quanto misura fiscale di carattere generale e non “aiuto di Stato”, è stata confermata dallo stesso MEF.

Qualora, **entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di avvenuta** (entrata in funzione e) **interconnessione del bene agevolato**, lo stesso venga **ceduto a titolo oneroso**, oppure **destinato a strutture produttive ubicate all’estero**, anche se appartenenti allo stesso soggetto beneficiario, **il credito d’imposta dovrà essere corrispondentemente ridotto**, escludendo dall’originaria base di calcolo il relativo costo.

In questo caso, il credito d’imposta eventualmente già compensato in eccedenza **dovrà essere direttamente riversato (“recapture”)**, entro il termine per il versamento a saldo dell’IRES/IRPEF dovuta per il periodo d’imposta in cui sia occorsa la cessione/delocalizzazione del bene, **senza applicazione di sanzioni e interessi**.

IPOTESI: acquisto nel 2020 di bene immateriale strumentale “4.0” per euro 20.000 – aliquota fiscale del bene 50% (art. 103 TUIR)				
AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali Complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Incentivo 2019 su beni immateriali nuovi “4.0”	Maggiorazione del costo di acquisizione – Dichiarazione dei redditi	+ 40% di deduzione senza limiti	$24\% \times 40\% \times 20.000 = 24\% \times 8.000 = 1.920$	Euro 8.000 in n. 2 periodi d’imposta
Nuovo credito d’imposta 2020	Credito d’imposta – Compensazione con Modello F24	15% del costo fino a euro 700.000	$3.000 + (24\% + 3,9\%) \times 3.000 = 3.000 + 837 = 3.837$	Euro 3.000 in n. 3 periodi d’imposta

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 184 a 197 della Legge 27 dicembre 2019, n. 160.



2. CREDITO D'IMPOSTA PER ATTIVITÀ DI R&S, INNOVAZIONE TECNOLOGICA E ALTRE ATTIVITÀ INNOVATIVE PER LA COMPETITIVITÀ DELL'IMPRESA

Il nuovo credito d'imposta per investimenti in ricerca, sviluppo e innovazione si innesta nel Piano "Transizione 4.0", di revisione complessiva delle misure fiscali a sostegno del modello "Industria/Impresa 4.0" e subentra, determinandone la cessazione con un anno di anticipo rispetto al suo termine naturale (31 dicembre 2020), al credito d'imposta per ricerca e sviluppo disciplinato dall'art. 3 del D.L. n. 145/2013. Questa previgente disciplina permane comunque applicabile alle spese ammissibili sostenute nel periodo d'imposta 2019.

Il nuovo credito d'imposta, applicabile agli investimenti effettuati durante il **periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019** (dunque, in linea generale, durante il 2020), si presenta con rilevanti **aspetti di novità** e decisamente **più articolato** rispetto al precedente, risultando **configurato nelle seguenti quattro distinte misure, di differente intensità e diversamente modulate, con regole applicative comuni e un campo applicativo** (spese ammissibili) **parzialmente differenziato**:

1. **credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo;**
2. **credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica;**
3. **credito d'imposta - ad aliquota maggiorata rispetto alla misura B) - per le attività di innovazione tecnologica destinate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0";**
4. **credito d'imposta per altre attività innovative.**

Il **Decreto 26 maggio 2020 del Ministero dello Sviluppo Economico**, di attuazione delle norme istitutive previste dalla Legge di Bilancio 2020, ha dettato i **criteri per la corretta classificazione**, sul piano tecnico, delle attività eleggibili ai diversi crediti d'imposta, stabilendo anche i criteri per la **determinazione e l'imputazione temporale** delle spese ammissibili, oltre a fornire indicazioni in materia di **oneri documentali**.

Per completezza, si ricorda, altresì, che la valorizzazione dei costi per attività di ricerca, sviluppo e innovazione può risultare funzionale anche alla fruizione, da parte dell'impresa, del c.d. "**Patent Box**", regime fiscale opzionale che consente l'**esclusione dalla base imponibile IRES/IRPEF e IRAP del 50% del reddito** derivante dall'utilizzo, in via diretta o indiretta, di determinati **beni immateriali** (*software* protetti da *copyright*, brevetti industriali, disegni e modelli giuridicamente tutelabili, informazioni aziendali e di esperienze tecnico-industriali proteggibili come informazioni segrete e giuridicamente tutelabili).

Tale detassazione, fruibile in dichiarazione dei redditi per cinque periodi d'imposta, con decorrenza da quello al quale la relativa opzione si riferisce, non riguarda, tuttavia, l'intero reddito derivante dall'utilizzo di ciascun bene ma, appunto, solo quella parte specificamente connessa all'attività di ricerca e sviluppo realizzata sullo stesso.





2.1 Credito d'imposta per attività di R&S

Con la Legge di Bilancio 2020 il Legislatore riforma radicalmente la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, articolando l'agevolazione in quattro distinte misure di differente intensità e diversamente modulate, con regole applicative comuni e un campo applicativo (spese ammissibili) parzialmente differenziato. Tra queste misure, viene confermata quella che premia le attività di ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale in campo scientifico o tecnologico, come tecnicamente definite e disciplinate dalla normativa internazionale (norme comunitarie e norme OCSE - "Manuale di Frascati" 2015) e, recentemente, dal Decreto attuativo del MISE del 26 maggio 2020.

Soggetti beneficiari ed esclusioni

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

Sono ammissibili all'agevolazione le attività di **ricerca fondamentale, ricerca industriale e sviluppo sperimentale** in campo scientifico o tecnologico, come definite dalla normativa internazionale e dal Decreto MISE del 26 maggio 2020.

Quest'ultimo provvedimento, in particolare, sancisce al rilevanza delle attività di R&S che perseguono un **progresso**, o un **avanzamento delle conoscenze**, o delle **capacità generali in un campo scientifico o tecnologico**, anche nel caso in cui l'avanzamento scientifico o tecnologico ricercato non sia raggiunto o non sia pienamente realizzato, e **non già il semplice progresso o avanzamento delle conoscenze o delle capacità proprie di una singola impresa**.

Inoltre, se un particolare progresso scientifico o tecnologico è già stato raggiunto o tentato da altri soggetti, ma le informazioni sul processo, sul metodo o sul prodotto non fanno parte dello stato delle conoscenze scientifiche o tecnologiche disponibili e accessibili per l'impresa all'inizio delle operazioni di R&S, perché coperti ad esempio da segreto aziendale, i lavori intrapresi per raggiungere tale progresso, attraverso il superamento degli ostacoli o degli impedimenti scientifici o tecnologici incontrati, possono ugualmente rappresentare un avanzamento scientifico o tecnologico e rilevare ai fini dell'ammissibilità al credito d'imposta

Sono ricomprese nel computo della base di calcolo del credito d'imposta le spese:

- a. relative a **ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo**, o **altro rapporto** diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegati nelle operazioni di R&S** svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni; assume qui rilevanza la **retribuzione**, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi, **relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili svolte nel periodo d'imposta**, incluse le eventuali **indennità di trasferta** erogate in caso di attività fuori sede; le **spese relative a ricercatori "qualificati"** (ossia, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione "UNESCO Isced"), **assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato**, anche a tempo parziale, **che alla data dell'assunzione non abbiano ancora compiuto 35 anni e che non siano mai stati impiegati in precedenza**, anche presso altre imprese, con contratti di lavoro dipendente, anche a tempo determinato (salvo il contratto di apprendistato), e **impiegati esclusivamente nei lavori di R&S**, in laboratori e altre strutture di ricerca



situate nel territorio dello Stato, **concorrono a formare la base di calcolo del credito per un importo maggiorato, pari al 150% del loro ammontare;**

- b. costituite dalle **quote di ammortamento, canoni di locazione** finanziaria o di locazione semplice e **altre spese relative ai beni materiali mobili** e ai **software** utilizzati nei progetti di R&S, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, **per l'importo ordinariamente deducibile** ai fini IRES/IRPEF e **nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale** (lettera a); ove i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività dell'impresa, si considera solo la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle attività di R&S;
- c. per **contratti di ricerca extra-muros**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di R&S ammissibili al credito d'imposta; **le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università e istituti di ricerca residenti in Italia** nonché con società qualificate come **"start-up innovative"** concorrono alla base di calcolo del credito per un importo pari al **150% del loro ammontare**; le attività di ricerca commissionate ad imprese/soggetti **appartenenti al medesimo gruppo** dell'impresa committente (ex art. 2359 C.C.) vengono considerate **come svolte internamente** a quest'ultima; in ogni caso e come **condizione di ammissibilità**, i **soggetti commissionari** dei progetti di R&S, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, devono risultare **fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo** ("SEE"), o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- d. costituite dalle **quote di ammortamento** relative all'**acquisto da terzi**, anche in licenza d'uso, di un'**invenzione industriale o biotecnologica**, una **topografia di prodotto a semiconduttori** o una **nuova varietà vegetale**, nel **limite massimo complessivo di spesa di 1 milione di euro** e a **condizione che siano utilizzate direttamente ed esclusivamente per lo svolgimento delle attività inerenti ai progetti di R&S** ammissibili al beneficio; come **condizione di ammissibilità**, tali spese devono afferire a contratti di acquisto o licenza stipulati con soggetti terzi, **non appartenenti allo stesso gruppo** dell'impresa acquirente (ex art. 2359 C.C.) e **fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo** ("SEE"), o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- e. per **servizi di consulenza e servizi equivalenti**, inerenti alle attività di R&S ammissibili, nel **limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle **spese per contratti di ricerca extra-muros** (lettera c), senza considerare le eventuali maggiorazioni; le spese rilevano a condizione che i contratti siano stipulati con **soggetti fiscalmente residenti o localizzati in Italia**, in **altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo** ("SEE"), o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- f. per **materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nei progetti di R&S** ammissibili, svolte internamente dall'impresa, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel **limite massimo del 30% delle spese di personale** (lettera a) ovvero, nel caso di ricerca *extra-muros*, del **30% dei costi dei suddetti contratti** (lettera c).

Allo stato, visto che non è stato confermato quanto disposto dal previgente regime, non sembrano ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per attività di ricerca svolte presso strutture situate in Italia, su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività di R&S**.



Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività di R&S, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività.

L'impresa beneficiaria deve, infine, effettuare una **comunicazione al MISE** (con modulistica e modalità da definirsi con apposito decreto), al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa.

Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 12% della relativa base di calcolo** (scompare, dunque, la logica incrementale che aveva connotato il previgente regime), costituita dalle spese agevolabili di seguito descritte, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo di 3 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Al riguardo, si segnala che l'art. 244 del Decreto "Rilancio" (D.L. n. 34/2020, convertito con modificazioni dalla Legge n. 77 del 17 luglio 2020) ha previsto che, per gli investimenti in attività di R&S realizzati dalle **imprese operanti nelle Regioni del Centro-Sud Italia**, inclusi quelli in materia di COVID-19, **direttamente afferenti a strutture produttive ubicate in queste Regioni**, la suddetta misura sia aumentata al **25%**, se trattasi di grandi imprese, al **35%** se trattasi di medie imprese, al **45%** per le piccole imprese, **comunque nel rispetto dei limiti e condizioni di cui al Regolamento UE n. 651/2014 del 17 giugno 2014**.

Il beneficio è applicabile agli investimenti effettuati e alle spese sostenute **durante il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**, anche in relazione a progetti avviati in periodi d'imposta precedenti. Con riferimento ai crediti maturati entro il periodo d'imposta 2019, per spese eventualmente eleggibili al credito d'imposta secondo la previgente disciplina in vigore dal 2015, continua ad applicarsi tale regime.

Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" mediante Modello F24 presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, in **tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute**.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal



- decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di “aiuti di Stato” e di regime “*de minimis*”, salvo che per le maggiorazioni del credito previste per i beneficiari operanti nelle Regioni del Centro-Sud Italia.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d’impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all’interno del consolidato fiscale.

Il credito, inoltre, **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 d’impresa e della base imponibile IRAP, **non porti al superamento del costo sostenuto**. Occorre però verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull’agevolazione concorrente a prevedere l’incompatibilità** con il credito d’imposta in commento.

IPOTESI: spese di R&S 2020 pari a euro 100.000 - spese media 2012-2014 pari euro 80.000 - aliquota del 50% per il credito 2019*				
AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Credito d’imposta per R&S 2019	Credito d’imposta – Compensazione con Modello F24	50% delle spese incrementali (agevolabili) – limite di euro 10 milioni	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	Euro 10.000 senza alcun vincolo
Nuovo credito d’imposta per R & S 2020	Credito d’imposta – Compensazione con Modello F24	12% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 3 milioni	$12.000 + (24\% + 3,9\%) \times 12.000 = 12.000 + 3.348 = 12.248$	Euro 12.000 in n. 3 periodi d’imposta

* Nel regime 2019 si ipotizzano, per semplicità di raffronto, spese agevolate esclusivamente con aliquota del 50% (spese per personale dipendente e per ricerca “extra muros”)

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 198 a 209, Legge 27 dicembre 2019, n. 160.
Decreto MISE 26 maggio 2020.





2.2 Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica

Con la Legge di Bilancio 2020 il Legislatore riforma radicalmente la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, articolando l'agevolazione in quattro distinte misure di differente intensità e diversamente modulate, con regole applicative comuni e un campo applicativo (spese ammissibili) parzialmente differenziato. Tra queste misure, una riguarda le attività di innovazione finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, come tecnicamente definite e disciplinate dalla normativa internazionale (OCSE - "Manuale di Oslo" 2018) e, recentemente, dal Decreto attuativo del MISE del 26 maggio 2020.

Soggetti beneficiari ed esclusioni

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

Le attività di **innovazione tecnologica** qui considerate, **diverse da quelle svolte nell'ambito della ricerca e sviluppo** (si veda la scheda precedente), sono finalizzate alla **realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati**.

Per **prodotti nuovi o significativamente migliorati** s'intendono, ad esempio, beni o servizi che si differenziano, rispetto a **quelli già realizzati dall'impresa**, sul piano delle **caratteristiche tecniche**, dei **componenti**, dei **materiali**, del **software** incorporato, della **facilità d'impiego**, della **semplificazione** della procedura di utilizzo, della maggiore **flessibilità** o di altri elementi concernenti le prestazioni e le funzionalità.

Per **processi nuovi o significativamente migliorati**, rispetto a **quelli già applicati dall'impresa**, s'intendono **processi o metodi di produzione, distribuzione e logistica di beni o servizi** che comportano **cambiamenti significativi** nelle **tecnologie**, negli **impianti**, **macchinari** e **attrezzature**, nel **software**, nell'**efficienza** delle risorse impiegate, nell'**affidabilità e sicurezza** per i soggetti interni o esterni coinvolti.

Le attività ammissibili al beneficio comprendono esclusivamente i lavori svolti nelle fasi precompetitive legate alla **progettazione, realizzazione e introduzione delle innovazioni tecnologiche, test e valutazione dei prototipi** o delle **installazioni (impianti)-pilota**. **Non sono considerate attività d'innovazione tecnologica ammissibili:**

- le attività routinarie per il miglioramento della qualità dei prodotti e, in generale, le attività volte a differenziare i prodotti dell'impresa da quelli simili presenti sullo stesso mercato concorrenziale per elementi estetici o secondari;
- i lavori svolti per la soluzione di problemi tecnici legati al normale funzionamento dei processi di produzione dell'impresa, o per l'eliminazione di difetti di fabbricazione dei prodotti dell'impresa;
- i lavori svolti per adeguare, o personalizzare, i prodotti o i processi dell'impresa su specifica richiesta di un committente;
- i lavori svolti per il controllo di qualità dei prodotti, o dei processi, e per la standardizzazione degli stessi e, in generale, i lavori richiesti per l'adeguamento di processi e prodotti a specifici obblighi previsti dalle norme in materia di sicurezza, salute e igiene del lavoro o in materia ambientale.

Ai fini della determinazione della **base di calcolo del credito d'imposta**, sono considerate ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, **le spese:**

- a. relative a **ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo**, o altro





rapporto diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegati nelle operazioni di innovazione tecnologica** svolte internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni; assume qui rilevanza la **retribuzione**, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi, **relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili svolte nel periodo d'imposta**, incluse le eventuali **indennità di trasferta** erogate in caso di attività fuori sede; le **spese relative a ricercatori "qualificati"** (ossia, in possesso di un titolo di dottore di ricerca o iscritti a un ciclo di dottorato presso un'università italiana o estera, o in possesso di una laurea magistrale in discipline tecniche o scientifiche secondo la classificazione "UNESCO Isced"), **assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato**, anche a tempo parziale, **che alla data dell'assunzione non abbiano ancora compiuto 35 anni e che non siano mai stati impiegati in precedenza**, anche presso altre imprese, con contratti di lavoro dipendente, anche a tempo determinato (salvo il contratto di apprendistato), e **impiegati esclusivamente nelle attività di innovazione tecnologica**, in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato, **concorrono a formare la base di calcolo del credito per un importo maggiorato, pari al 150% del loro ammontare;**

- b. costituite dalle **quote di ammortamento, canoni di locazione** finanziaria o di locazione semplice e **altre spese relative ai beni materiali mobili** e ai **software** utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, **per l'importo ordinariamente deducibile** ai fini IRES/IRPEF e **nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale** (lettera a); ove i suddetti beni siano utilizzati anche per le ordinarie attività dell'impresa, si considera solo la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle attività di innovazione tecnologica;
- c. per **contratti di ricerca extra-muros**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta; **le spese relative a contratti di ricerca stipulati con università e istituti di ricerca residenti in Italia** nonché con società qualificate come **"start-up innovative"** concorrono alla base di calcolo del credito per un importo pari al **150% del loro ammontare**; le attività di ricerca commissionate ad imprese/soggetti **appartenenti al medesimo gruppo** dell'impresa committente (ex art. 2359 C.C.) vengono considerate **come svolte internamente** a quest'ultima; in ogni caso e come **condizione di ammissibilità**, i **soggetti commissionari** dei progetti di innovazione tecnologica, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, devono risultare **fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- d. per **servizi di consulenza e servizi equivalenti**, inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili, nel **limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale** (lettera a), senza considerare l'eventuale maggiorazione; le spese rilevano a condizione che i contratti siano stipulati con **soggetti fiscalmente residenti o localizzati in Italia**, in **altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo ("SEE")**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- e. per **materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di innovazione tecnologica**, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, nel **limite massimo del 30% delle spese di personale** (lettera a) ovvero, nel caso di ricerca *extra-muros*, del **30% dei costi dei suddetti contratti** (lettera c).

Allo stato, visto che non è stato confermato quanto disposto dal previgente regime, non sembrano ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per attività di innovazione tecnologica svolte presso strutture situate in Italia, su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve



comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività di innovazione tecnologica**.

Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività di innovazione tecnologica, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività.

L'impresa beneficiaria deve, infine, effettuare una **comunicazione al MISE** (con modulistica e modalità da definirsi con apposito decreto), al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa.

Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 6% della relativa base di calcolo** (scompare, dunque, la logica incrementale che aveva connotato il previgente regime), costituita dalle spese agevolabili di seguito descritte, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo di 1,5 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Il beneficio è applicabile agli investimenti effettuati e alle spese sostenute **durante il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**, anche in relazione a **progetti avviati in periodi d'imposta precedenti**. Con riferimento ai crediti maturati entro il periodo d'imposta 2019, per spese eventualmente eleggibili al credito d'imposta secondo la previgente disciplina in vigore dal 2015, continua ad applicarsi tale regime.

Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" mediante Modello F24 presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, in **tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute**.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".



Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

Il credito, inoltre, **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 d'impresa e della base imponibile IRAP, **non porti al superamento del costo sostenuto**. Occorre però verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull'agevolazione concorrente a prevedere l'incompatibilità** con il credito d'imposta in commento.

** Ai fini del raffronto, si ipotizza che queste spese fossero considerate eleggibili anche al previgente credito d'imposta*

*** Nel regime 2019 si ipotizzano, per semplicità di raffronto, spese agevolate esclusivamente con aliquota del 50% (spese per personale dipendente e per ricerca "extra muros")*

IPOSTESI: spese per innovazione tecnologica 2020* pari a euro 100.000 - spese media 2012-2014 pari euro 80.000 - aliquota del 50% per il credito 2019**

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Credito d'imposta per R&S 2019	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	50% delle spese incrementalmente (agevolabili) – limite di euro 10 milioni	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	Euro 10.000 senza alcun vincolo
Nuovo credito d'imposta per innovazione tecnologica 2020	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	6% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 1,5 milioni	$6.000 + (24\% + 3,9\%) \times 6.000 = 6.000 + 1.674 = 7.674$	Euro 6.000 in n. 3 periodi d'imposta

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 198 a 209, Legge 27 dicembre 2019, n. 160. - Decreto MISE 26 maggio 2020.





2.3 Credito d'imposta per le attività di innovazione tecnologica finalizzata alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, ad obiettivi di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0"

Con la Legge di Bilancio 2020 il Legislatore riforma radicalmente la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, articolando l'agevolazione in quattro distinte misure di differente intensità e diversamente modulate, con regole applicative comuni e un campo applicativo (spese ammissibili) parzialmente differenziato. Tra queste misure, una riguarda le attività di innovazione tecnologica finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per il raggiungimento di un obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0". Questa misura, che rappresenta, sostanzialmente, la versione focalizzata sui progetti "Impresa 4.0" e "green" del già descritto bonus per le attività di innovazione tecnologica (2B), riguarda attività definite e disciplinate dalla normativa internazionale (OCSE - "Manuale di Oslo" 2018) e, recentemente, dal Decreto attuativo del MISE del 26 maggio 2020.

Soggetti beneficiari ed esclusioni

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

Le attività di **innovazione tecnologica** qui considerate, **diverse da quelle svolte nell'ambito della ricerca e sviluppo** (si veda la relativa scheda), sono finalizzate alla realizzazione di prodotti o processi di produzione nuovi o sostanzialmente migliorati, per il raggiungimento di un **obiettivo di transizione ecologica o di innovazione digitale "4.0"**.

Il **Decreto MISE del 26 maggio 2020** specifica gli **obiettivi di innovazione digitale "4.0"** e di **transizione ecologica** ritenuti rilevanti per la fruizione della **maggiorazione della misura del beneficio**, dal 6%, aliquota correlata alle generiche attività di innovazione tecnologica (si veda la scheda precedente), al **10%**, aliquota che caratterizza questo specifico incentivo.

In particolare, il Decreto definisce come obiettivi di innovazione digitale **"4.0"**, elencandone le **principali fattispecie** progettuali, i lavori svolti nell'ambito di progetti relativi alla **trasformazione digitale dei processi aziendali esistenti attraverso l'integrazione e l'interconnessione dei fattori**, interni ed esterni all'azienda.

Gli **obiettivi di transizione ecologica** sono, invece, ispirati al paradigma dell'**economia circolare**, vale a dire, alla realizzazione di catene del valore a ciclo chiuso nella produzione ed utilizzo di componenti e materiali. Come per la transizione digitale, il Decreto individua, a titolo esemplificativo, **talune fattispecie di maggior rilievo** nell'ambito dei processi di transizione ecologica.

Le innovazioni tecnologiche rilevanti, ai fini dell'applicazione della suddetta maggiorazione, dovranno perseguire obiettivi che **"eccedano"** gli **standard ambientali già obbligatori** secondo la disciplina comunitaria.

Ai fini della determinazione della **base di calcolo del credito d'imposta**, sono considerate ammissibili, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, **le medesime voci**, con le medesime specificazioni, **previste dal credito d'imposta per l'innovazione tecnologica** (si veda nel dettaglio la scheda precedente) e, quindi, **le spese:**

relative a **ricercatori e tecnici titolari di rapporto di lavoro subordinato o autonomo**, o **altro rapporto** diverso dal lavoro subordinato, **direttamente impiegati nelle operazioni di innovazione tecnologica** svolte



internamente all'impresa, nei limiti del loro effettivo impiego in tali operazioni;

- b. costituite dalle **quote di ammortamento, canoni di locazione** finanziaria o di locazione semplice e **altre spese relative ai beni materiali mobili** e ai **software** utilizzati nei progetti di innovazione tecnologica, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, **per l'importo ordinariamente deducibile** ai fini IRES/IRPEF e **nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale**;
- c. per **contratti di ricerca extra-muros**, aventi ad oggetto il diretto svolgimento da parte del soggetto commissionario delle attività di innovazione tecnologica ammissibili al credito d'imposta;
- d. per **servizi di consulenza e servizi equivalenti**, inerenti alle attività di innovazione tecnologica ammissibili, **nel limite massimo complessivo del 20% delle spese di personale** (lettera a), senza considerare l'eventuale maggiorazione;
- e. per **materiali, forniture e altri prodotti analoghi impiegati nelle attività di innovazione tecnologica**, anche per la realizzazione di prototipi o impianti pilota, **nel limite massimo del 30% delle spese di personale** ovvero, nel caso di ricerca *extra-muros*, **del 30% dei costi dei suddetti contratti**.

Allo stato, visto che non è stato confermato quanto disposto dal previgente regime, non sembrano ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per attività di innovazione tecnologica svolte presso strutture situate in Italia, su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività di innovazione tecnologica**.

Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili, relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività di innovazione tecnologica, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività. **Dalla relazione tecnica devono essere chiaramente desumibili:**

- gli **obiettivi di innovazione digitale "4.0"** e/o di **transizione ecologica** perseguiti, o implementati a seguito delle attività intraprese;
- la descrizione dello **stato di fatto iniziale e la configurazione finale** che verrà a determinarsi a seguito delle attività svolte;
- la definizione di **criteri qualitativi/quantitativi rilevanti** per la valutazione del concreto conseguimento degli obiettivi di innovazione attesi.

L'impresa beneficiaria deve, infine, effettuare una **comunicazione al MISE** (con modulistica e modalità da definirsi con apposito decreto), al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa.



Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 10% della relativa base di calcolo** (scompare, dunque, la logica incrementale che aveva connotato il previgente regime), costituita dalle spese agevolabili di seguito descritte, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo di 1,5 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Il beneficio è applicabile agli investimenti effettuati e alle spese sostenute **durante il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**, anche in relazione a **progetti avviati in periodi d'imposta precedenti**. Con riferimento ai crediti maturati entro il periodo d'imposta 2019, per spese eventualmente eleggibili al credito d'imposta secondo la previgente disciplina in vigore dal 2015, continua ad applicarsi tale regime.

Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" mediante Modello F24 presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, in **tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute**.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

Il credito, inoltre, **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 d'impresa e della base imponibile IRAP, **non porti al superamento del costo sostenuto**. Occorre però verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull'agevolazione concorrente a prevedere l'incompatibilità** con il credito d'imposta in commento.



IPOTESI: spese per progetti di transizione digitale/ecologica 2020* pari a euro 100.000 - spese media 2012-2014 pari euro 80.000 - aliquota del 50% per il credito 2019**

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Credito d'imposta per R&S 2019	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	50% delle spese incrementalì (agevolabili) –limite di euro 10 milioni	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	Euro 10.000 senza alcun vincolo
Nuovo credito d'imposta per progetti "4.0"/green	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	10% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 1,5 milioni	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	Euro 10.000 in n. 3 periodi d'imposta

* Ai fini del raffronto, si ipotizza che queste spese fossero considerate eleggibili anche al previgente credito d'imposta

** Nel regime 2019 si ipotizzano, per semplicità di raffronto, spese agevolate esclusivamente con aliquota del 50% (spese per personale dipendente e per ricerca "extra muros")

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 198 a 209, Legge 27 dicembre 2019, n. 160.
Decreto MISE 26 maggio 2020.



2.4 Credito d'imposta per altre attività innovative

Con la Legge di Bilancio 2020 il Legislatore riforma radicalmente la disciplina del credito d'imposta per ricerca e sviluppo, articolando l'agevolazione in quattro distinte misure di differente intensità e diversamente modulate, con regole applicative comuni e un campo applicativo (spese ammissibili) parzialmente differenziato. Tra queste misure, una riguarda le attività di design e ideazione estetica svolte dalle imprese dei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo, nonché della ceramica per la concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari, come tecnicamente definite e disciplinate, recentemente, dal Decreto attuativo del MISE del 26 maggio 2020.

Soggetti beneficiari ed esclusioni

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

In questo contesto, si fa riferimento alle attività di **design e ideazione estetica, diverse da quelle svolte nell'ambito della ricerca e sviluppo e dell'innovazione tecnologica** (si vedano le schede precedenti), svolte dalle imprese dei settori tessile e moda, calzaturiero, occhialeria, orafa, mobile e arredo, nonché della ceramica per la **concezione e realizzazione dei nuovi prodotti e campionari**.

Queste attività sono **finalizzate ad innovare in modo significativo i prodotti dell'impresa sul piano della forma e di altri elementi non tecnici o funzionali** (caratteristiche delle linee, dei contorni, dei colori, della struttura superficiale, degli ornamenti). A questi effetti, per prodotto si intende qualsiasi oggetto industriale o artigianale, compresi i componenti di prodotti complessi, gli imballaggi, le presentazioni, i simboli grafici e caratteri tipografici.

Per le imprese del settore dell'abbigliamento e di altri settori nei quali sia previsto il rinnovo a intervalli regolari dei prodotti, sono considerate attività ammissibili al beneficio i lavori relativi alla **concezione e realizzazione di nuove collezioni o campionari che presentino elementi di novità rispetto alle collezioni e ai campionari precedenti**, con riguardo ai tessuti o ai materiali utilizzati, alla loro combinazione, ai disegni e alle forme, ai colori o ad altri elementi rilevanti, con esclusione dei lavori finalizzati al semplice adattamento di una collezione o campionario esistente attraverso l'aggiunta di un singolo prodotto o la modifica di una sola caratteristica dei prodotti esistenti, come ad esempio la modifica unicamente dei colori, o di un elemento di dettaglio.

Le attività ammissibili al credito d'imposta riguardano comunque **la sola fase precompetitiva** che termina con la realizzazione dei campionari non destinati alla vendita.

Sono ammissibili, ai fini della determinazione della **base di calcolo del credito** sulle attività di *design* e ideazione estetica, nel rispetto delle regole generali di effettività, pertinenza e congruità, **le spese**:

- a. per il **personale titolare di rapporto di lavoro subordinato o di lavoro autonomo, o altro rapporto diverso dal lavoro subordinato, direttamente impiegato** presso le strutture produttive dell'impresa nello svolgimento delle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili, nei limiti del loro effettivo impiego in tali attività; assume qui rilevanza la **retribuzione**, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, mensilità aggiuntive, ferie e permessi, **relativa alle ore o alle giornate impiegate nelle attività ammissibili svolte nel periodo d'imposta**, incluse le eventuali **indennità di trasferta** erogate in caso di attività fuori sede; anche per queste spese è prevista una maggiorazione





della base di calcolo del credito di imposta nel caso in cui si tratti di **giovani “qualificati”** (ossia, laureati in *design* e altri titoli equiparabili) **assunti dall'impresa con contratto di lavoro subordinato a tempo indeterminato**, anche a tempo parziale, **che alla data dell'assunzione non abbiano ancora compiuto 35 anni e che non siano mai stati impiegati in precedenza**, anche presso altre imprese, con contratti di lavoro dipendente, anche a tempo determinato (salvo il contratto di apprendistato), e **impiegati esclusivamente nei lavori di *design* e innovazione estetica**, in laboratori e altre strutture di ricerca situate nel territorio dello Stato; le spese per questi soggetti **concorrono a formare la base di calcolo del credito d'imposta per un importo pari al 150%** del loro ammontare;

- b. costituite dalla **quote di ammortamento, canoni di locazione finanziaria o di locazione semplice** e altre spese relative ai beni materiali mobili utilizzati nelle attività di *design* e innovazione estetica ammissibili al credito d'imposta, compresa la progettazione e realizzazione dei campionari, **per l'importo ordinariamente deducibile ai fini IRES/IRPEF e nel limite massimo complessivo pari al 30% delle spese di personale** (lettera a); se i predetti beni sono utilizzati anche per le ordinarie attività, si assume la parte delle quote di ammortamento e delle altre spese imputabile alle sole attività di *design* e ideazione estetica;
- c. per **contratti di ricerca *extra-muros***, aventi ad oggetto il diretto svolgimento, da parte del commissionario, delle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, stipulati con professionisti o studi professionali o altre imprese; ai **contratti stipulati con imprese o soggetti dello stesso gruppo** dell'impresa committente (ex art. 2359 C.C.) si applicano le stesse regole che nel caso di attività di *design* e ideazione estetica svolte internamente all'impresa; le spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui vengono commissionati i progetti ammissibili, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, risultino **fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo (“SEE”)**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- d. per **servizi di consulenza e servizi equivalenti** utilizzati solo per lo svolgimento di tali attività innovative, nel limite massimo complessivo pari al **20% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle **spese per contratti di ricerca *extra-muros*** (lettera c); le spese sono ammissibili a condizione che i soggetti cui sono commissionati i progetti relativi alle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, anche se appartenenti allo stesso gruppo dell'impresa committente, risultino **fiscalmente residenti o localizzati in altri Stati UE**, in Stati aderenti all'**accordo sullo Spazio Economico Europeo (“SEE”)**, o in Stati con i quali sia possibile lo **scambio di informazioni**, compresi nell'elenco di cui al D.M. 4 settembre 1996;
- e. per **materiali, forniture e altri prodotti analoghi** impiegati nelle attività di *design* e ideazione estetica ammissibili al credito d'imposta, nel limite massimo del **30% delle spese di personale** (lettera a), ovvero delle spese per i **contratti di ricerca *extra-muros*** (lettera c).

Allo stato, visto che non è stato confermato quanto disposto dal previgente regime, non sembrano ricomprese nella base di calcolo del credito le spese per le suddette attività innovative svolte presso strutture situate in Italia, su commissione di imprese localizzate in altri Stati UE, in Stati aderenti all'accordo sullo Spazio Economico Europeo, ovvero in Stati con i quali è attuabile lo scambio di informazioni.

L'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile predisposta dall'impresa devono risultare da apposita **certificazione rilasciata dal revisore o dalla società di revisione**; ciò vale anche per le imprese non obbligate per legge alla revisione legale dei conti, per le quali le **spese di certificazione sono riconosciute in aumento del credito per un importo non superiore a euro 5.000**, fermo restando, comunque, l'importo massimo di credito fruibile, e si considerano imputabili allo stesso periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti ammissibili.

Con riferimento alle **spese di personale**, la **documentazione contabile** oggetto di certificazione deve comprendere anche i **fogli-presenza nominativi** riportanti, per ciascun giorno, le ore impiegate nelle attività ammissibili, **firmati dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria o dal responsabile delle attività innovative**.

Per i **beni materiali mobili** e per i **software** utilizzati, la documentazione contabile deve comprendere anche la **dichiarazione del legale rappresentante dell'impresa o del responsabile delle attività** ammissibili,





relativa alla misura e al periodo in cui gli stessi sono stati utilizzati per tali attività.

Inoltre, l'impresa beneficiaria è tenuta a redigere e conservare una **relazione tecnica** che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività svolte, predisposta a cura del responsabile aziendale per le attività innovative, o del responsabile del singolo progetto, e controfirmata dal rappresentante legale dell'impresa. Per le attività commissionate a soggetti terzi, la relazione dev'essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che ha eseguito le attività.

L'impresa beneficiaria deve, infine, effettuare una **comunicazione al MISE** (con modulistica e modalità da definirsi con apposito decreto), al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa.

Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il credito è riconosciuto in **misura pari al 6% della relativa base di calcolo** (scompare, dunque, la logica incrementale che aveva connotato il previgente regime), costituita dalle spese agevolabili di seguito descritte, **al netto delle altre sovvenzioni o contributi** a qualunque titolo ricevute per le stesse spese, nel **limite massimo di 1,5 milioni di euro**, ragguagliato ad anno in caso di periodo d'imposta di durata inferiore o superiore a dodici mesi.

Il beneficio è applicabile agli investimenti effettuati e alle spese sostenute **durante il solo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**, anche in relazione a **progetti avviati in periodi d'imposta precedenti**. Con riferimento ai crediti maturati entro il periodo d'imposta 2019, per spese eventualmente eleggibili al credito d'imposta secondo la previgente disciplina in vigore dal 2015, continua ad applicarsi tale regime.

Per individuare il **momento di effettuazione dell'investimento** si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR e, pertanto, si considerano rilevanti:

- **per i beni**, il momento della consegna, o il diverso momento, eventualmente stabilito dal contratto, in cui si abbia l'effetto traslativo della proprietà;
- **per i servizi**, quello di ultimazione della prestazione.

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" mediante Modello F24 presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, in **tre quote annuali di pari importo a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello di maturazione e sempreché si sia adempiuto agli obblighi di certificazione delle spese sostenute**.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:

- il limite massimo di compensazione "orizzontale" annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d'imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti;
- i vincoli europei in tema di "aiuti di Stato" e di regime "*de minimis*".

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d'impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all'interno del consolidato fiscale.

Il credito, inoltre, **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 d'impresa e della base



imponibile IRAP, **non porti al superamento del costo sostenuto**. Occorre però verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull'agevolazione concorrente a prevedere l'incompatibilità** con il credito d'imposta in commento.

IPOTESI: spese per design e innovazione estetica 2020* pari a euro 100.000 - spese media 2012-2014 pari euro 80.000 - aliquota del 50% per il credito 2019**

AGEVOLAZIONI A CONFRONTO	Natura dei benefici e modalità di fruizione	Intensità dei benefici e limiti agevolabili	Vantaggi fiscali complessivi (per società di capitali)	Periodi di fruizione
Credito d'imposta per R&S 2019	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	50% delle spese incrementalmente (agevolabili) – limite di euro 10 milioni	$10.000 + (24\% + 3,9\%) \times 10.000 = 10.000 + 2.790 = 12.790$	Euro 10.000 senza alcun vincolo
Nuovo credito d'imposta per innovazione tecnologica 2020	Credito d'imposta – Compensazione con Modello F24	6% delle spese sostenute (agevolabili) – limite di euro 1,5 milioni	$6.000 + (24\% + 3,9\%) \times 6.000 = 6.000 + 1.674 = 7.674$	Euro 6.000 in n. 3 periodi d'imposta

* Ai fini del raffronto, si ipotizza che queste spese fossero considerate eleggibili anche al previgente credito d'imposta

** Nel regime 2019 si ipotizzano, per semplicità di raffronto, spese agevolate esclusivamente con aliquota del 50% (spese per personale dipendente e per ricerca "extra muros")

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 198 a 209, Legge 27 dicembre 2019, n. 160.
Decreto MISE 26 maggio 2020.



3. CREDITO D'IMPOSTA PER LA "FORMAZIONE 4.0"

Nell'ambito del Piano "Transizione 4.0", di revisione complessiva delle misure fiscali di sostegno del modello "Industria/Impresa 4.0", la Legge di Bilancio 2020 ha opportunamente prorogato, per un ulteriore periodo d'imposta, la misura agevolativa in favore delle imprese che effettuino investimenti in formazione del personale nelle materie aventi ad oggetto le "tecnologie abilitanti", cioè quelle tecnologie che, grazie all'interconnessione tra settori, risultano funzionali ai processi di trasformazione tecnologica e digitale delle imprese stesse, così come concepiti dal "Piano Nazionale Impresa 4.0".

Si ricorda che la disciplina del credito d'imposta per la "formazione 4.0" aveva avuto origine dalla Legge di Bilancio 2018, aveva trovato attuazione attraverso il Decreto attuativo del Ministero dello Sviluppo Economico del 4 maggio 2018 e, successivamente, era stato rimodulata con la Legge di Bilancio 2019 sulla base del criterio della dimensione dell'impresa beneficiaria.

Nel disporre la proroga della misura al 2020, la Legge di Bilancio ha ulteriormente rimodulato i limiti massimi annuali del credito ed ha eliminato l'obbligo di sottoscrizione e deposito di contratti collettivi aziendali o territoriali.

Soggetti beneficiari ed esclusioni

Sono ammesse al beneficio **tutte le imprese**, soggetti IRES o IRPEF, incluse le stabili organizzazioni di soggetti non residenti. Sono **escluse** le imprese in stato di **liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o altra procedura**, o che abbiano in corso un procedimento per la dichiarazione di una di tali situazioni, nonché quelle destinatarie di **sanzioni interdittive** ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D. lgs. n. 231/2001 (disciplina della responsabilità amministrativa delle società).

Sono, altresì, escluse dal credito in commento le imprese che risultino **non conformi alle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro**, applicabili in ciascun settore, e agli **obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali** a favore dei lavoratori.

Tipologie di investimenti ammissibili e condizioni

Secondo le disposizioni del **Decreto interministeriale attuativo del 4 maggio 2018**, tuttora valide, si considerano agevolabili le **attività di formazione svolte per acquisire o consolidare**, da parte dei dipendenti delle imprese, le **conoscenze tecnologiche rilevanti rispetto al modello "Industria/Impresa 4.0"**, con riferimento, ad esempio, ai *big data* e all'analisi dei dati, alla *cyber security*, alla simulazione e ai sistemi *cyber-fisici*, alla prototipazione rapida, alla robotica avanzata e collaborativa, all'*internet* delle cose e delle macchine, nonché all'integrazione digitale dei processi aziendali.

Le attività di formazione possono essere realizzate dalle aziende sia **internamente**, tramite il proprio personale docente (auto-formazione), sia per mezzo di **docenza esterna** affiancata da *tutor* aziendali (purché i soggetti terzi siano accreditati per lo svolgimento di tali attività), o anche (a determinate condizioni) in modalità "**e-learning**".

Nel caso in cui le attività di formazione siano erogate da soggetti esterni all'impresa, si considerano ammissibili al credito d'imposta, secondo le nuove disposizioni, **oltre alle attività commissionate ai soggetti indicati nel citato Decreto attuativo** (soggetti accreditati per lo svolgimento di attività di formazione finanziata presso la Regione o Provincia autonoma, università, pubbliche o private o strutture ad esse collegate, soggetti accreditati presso i fondi interprofessionali e soggetti in possesso di specifica certificazione di qualità), **anche le attività commissionate agli istituti tecnici superiori**.

In tutti i casi, **la formazione non può avere carattere di ordinarietà o periodicità**, né venire organizzata in forza di normative obbligatorie.

La Legge di Bilancio 2020, innovando la previgente disciplina, **ha eliminato l'obbligo per l'impresa di prevedere espressamente lo svolgimento delle attività di formazione in un contratto collettivo aziendale o**





territoriale (con deposito dello stesso presso l'Ispettorato Territoriale del Lavoro competente).

La fruibilità del credito d'imposta è, altresì, **slegata** dalla condizione che i beneficiari abbiano acquisito beni materiali/immateriali in ambito "Industria/Impresa 4.0".

L'utilizzo del credito è subordinato al rilascio all'impresa beneficiaria, da parte di un soggetto abilitato alla revisione legale dei conti, di una **certificazione sull'effettivo sostenimento delle spese rilevanti**. Per le imprese non soggette a revisione legale, i costi di certificazione sono ammissibili al credito d'imposta fino ad un limite massimo di euro 5.000,00.

A ciascun dipendente partecipante alla formazione **il legale rappresentante dell'impresa deve rilasciare un'attestazione di partecipazione**, con specifica indicazione degli ambiti aziendali nelle quali le nuove conoscenze troveranno applicazione.

L'impresa beneficiaria deve, altresì, conservare una **relazione illustrativa** (predisposta dal dipendente-docente in caso di formazione interna, dal fornitore nel caso sia stata commissionata a soggetti esterni) su modalità organizzative e contenuti della formazione svolta, oltre che l'ulteriore **documentazione contabile-amministrativa** idonea a dimostrare la corretta applicazione del *bonus* e i **registri nominativi** di svolgimento delle attività formative, **sottoscritti** congiuntamente dal personale discente e docente/formatore esterno.

L'impresa beneficiaria deve, infine, effettuare una **comunicazione al MISE** (con modulistica e modalità da definirsi con apposito decreto), al solo fine di consentire al Ministero di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia della misura agevolativa.

Misura dell'agevolazione e ambito temporale di applicazione

Il credito è riconosciuto per le spese di "formazione 4.0" **sostenute nel periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2019**, nelle seguenti misure e limiti, differenziati a seconda della dimensione dell'impresa beneficiaria e rimodulati dalla Legge di Bilancio 2020:

- per le **piccole imprese**, in misura pari al **50%** delle spese ammissibili e nel **limite massimo annuale di euro 300.000**;
- per le **medie imprese**, in misura pari al **40%** delle spese ammissibili e nel **limite massimo annuale di euro 250.000** (rispetto al limite di euro 300.000 per la formazione 2019);
- per le **grandi imprese**, in misura pari al **30%** delle spese ammissibili e nel **limite massimo annuale di euro 250.000** (rispetto al limite di euro 200.000 per la formazione 2019).

Entro i limiti massimi annuali consentiti, la misura del credito d'imposta è poi **aumentata al 60%**, per tutte le tipologie di impresa, ove i destinatari delle attività di formazione ammissibili rientrano nelle categorie dei lavoratori dipendenti **"svantaggiati"** o **"molto svantaggiati"**, come definite nel Decreto Ministero del Lavoro e delle Politiche Sociali del 17 ottobre 2017.

Il **"costo-azienda"** da considerare come **base di calcolo** è dato dalla **retribuzione maturata in relazione alle ore/giornate di formazione**, al lordo di ritenute e contributi previdenziali e assistenziali, comprensiva dei ratei di TFR, delle mensilità aggiuntive, delle ferie e dei permessi, nonché delle indennità di trasferta (entro i limiti fiscalmente esenti) in caso di attività formative fuori sede. Si considera il personale dipendente impegnato sia come **allievo/discente** nelle attività di formazione, sia in veste di **docente o "tutor"**, comunque titolare di un contratto a tempo indeterminato o determinato, oppure di apprendistato (limitatamente alle attività di acquisizione delle competenze). Per il dipendente-docente o **"tutor"**, i costi non possono eccedere il **30%** della retribuzione annua.

Modalità di fruizione e cumulabilità con altri incentivi

Il credito è utilizzabile esclusivamente in compensazione "orizzontale" mediante Modello F24 (codice tributo "6897") presentato attraverso i servizi telematici (Entratel/Fisconline) dell'Agenzia delle Entrate, **a decorrere dal periodo d'imposta successivo a quello in cui i costi sono sostenuti**.

Ai fini della compensazione del credito **non rilevano i seguenti vincoli**:





- il limite massimo di compensazione “orizzontale” annuale di euro 700.000;
- il limite annuale dei crediti d’imposta utilizzati di euro 250.000;
- il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo per imposte erariali per un ammontare superiore a euro 1.500;
- il recente vincolo introdotto dal Decreto fiscale collegato alla Manovra 2020 che, per importi superiori a euro 5.000 di crediti relativi a talune imposte, consente di effettuare la compensazione solo a decorrere dal decimo giorno successivo a quello di presentazione della dichiarazione da cui emergono i crediti.

Il credito **non concorre alla formazione del reddito d’impresa e della base imponibile IRAP** e non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del TUIR. Il credito **non può essere ceduto o trasferito**, nemmeno all’interno del consolidato fiscale.

Il credito, che va indicato nella **dichiarazione dei redditi** relativa all’esercizio di sostenimento delle spese agevolate e in quelle successive, è concesso nel rispetto della normativa europea in materia di “aiuti di Stato”.

È, inoltre, **cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi**, a condizione che l’importo complessivamente fruito non superi i limiti di intensità di aiuto applicabili, e questo anche con riferimento al c.d. regime “*de minimis*”. Occorre comunque verificare, di volta in volta, **che non siano le norme sull’agevolazione concorrente a prevedere l’incompatibilità** con il credito d’imposta in commento.

Riferimenti normativi

Art. 1, commi da 210 a 217, Legge 27 dicembre 2019, n. 160.
Decreto MISE 4 maggio 2018.





4. SUPERBONUS 110% EFFICIENTAMENTO ENERGETICO DEGLI EDIFICI E SICUREZZA ANTISISMICA

L'art.119 del "Decreto Rilancio" (D.L. n. 34 del 19/5/2020) prevede l'aumento al 110% delle detrazioni riconosciute per alcuni interventi di risparmio energetico, sicurezza antisismica, installazione di impianti fotovoltaici e di infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici negli edifici (rimane escluso dalla più alta percentuale il bonus facciate, al quale tuttavia viene comunque estesa la possibilità di fruire dello "sconto in fattura" o della cessione del corrispondente credito d'imposta).

Il potenziamento dei bonus in questione riguarda le spese sostenute a partire dal **1° luglio 2020 sino al 31 dicembre 2021**.

4.1 Interventi agevolati "trainanti"

4.1.1 Ecobonus

L'aliquota potenziata al 110% è prevista solo per le seguenti tipologie di intervento:

⇒ **interventi di isolamento termico delle superfici opache verticali, orizzontali e inclinate (c.d. "cappotto termico")** che interessano l'involucro dell'edificio con un'incidenza superiore al 25 per cento della superficie disperdente lorda dell'edificio medesimo. La detrazione di cui alla presente lettera è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a :

- **euro 50.000** per gli edifici unifamiliari o unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano indipendenti con accessi autonomi dall'esterno
- **euro 40.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da due a otto unità immobiliari
- **euro 30.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari.

I materiali isolanti utilizzati devono rispettare i criteri ambientali minimi di cui al decreto del Ministro dell'ambiente e della tutela del territorio e del mare 11 ottobre 2017;

⇒ **interventi sulle parti comuni degli edifici per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale** esistenti con impianti centralizzati per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici (purchè si tratti di quelli descritti al comma 5 dell'articolo 119) e relativi sistemi di accumulo (purchè si tratti di quelli indicati al punto 3) , oppure con impianti di microgenerazione o a collettori solari. L'agevolazione è riconosciuta inoltre per l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente esclusivamente per i comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione relative alla qualità dell'aria con riferimento al mancato rispetto dei valori limite di biossido di azoto.

La detrazione è calcolata su un ammontare complessivo delle spese non superiore a:

- **euro 20.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti fino a otto unità immobiliari ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'impianto sostituito;
- **euro 15.000** moltiplicati per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio per gli edifici composti da più di otto unità immobiliari

⇒ **interventi sugli edifici unifamiliari o sulle unità immobiliari o unità immobiliari situate all'interno di edifici plurifamiliari che siano indipendenti con accessi autonomi dall'esterno per la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale** esistenti con impianti per il riscaldamento, il raffrescamento o la fornitura di acqua calda sanitaria, a condensazione, con efficienza almeno pari alla classe A di prodotto prevista dal regolamento UE 811/2013, a pompa di calore, ivi inclusi gli impianti ibridi o geotermici, anche abbinati all'installazione di impianti fotovoltaici (purchè si tratti di quelli descritti al punto 3) e relativi sistemi di accumulo oppure con impianti di microgenerazione o a collettori solari. L'agevolazione è riconosciuta altresì, esclusivamente per le aree non metanizzate nei comuni non interessati dalle procedure europee di infrazione sopra citate, per la sostituzione con caldaie a biomassa aventi prestazioni emmissive con i





valori previsti almeno per la classe 5 stelle. Infine, l'agevolazione è riconosciuta anche nei comuni montani non interessati dalle procedure europee di infrazione richiamate per l'allaccio a sistemi di teleriscaldamento efficiente.

La detrazione di cui alla presente lettera è calcolata su un ammontare complessivo delle spese **non superiore a euro 30.000** ed è riconosciuta anche per le spese relative allo smaltimento e alla bonifica dell'amianto;

4.1.2 Sismabonus

E' potenziata all'aliquota del 110% la detrazione **per le spese sostenute dal 1° luglio 2020 al 31 dicembre 2021** gli interventi di riqualificazione antisismica.

Si tratta degli interventi antisismici per la messa in sicurezza statica delle parti strutturali di edifici o di complessi di edifici collegati strutturalmente di cui all'articolo 16-bis comma 1 lett. i) del Tuir le cui procedure autorizzatorie sono iniziate dopo il 1° gennaio 2017 su edifici siti nelle zone sismiche 1, 2 e 3 di cui all'ordinanza del Presidente del Consiglio dei ministri n. 3274 del 20 marzo 2003, inclusi quelli dai quali deriva la riduzione di una o due classi di rischio sismico, anche realizzati sulle parti comuni di edifici in condominio.

In sostanza l'aliquota più elevata si applica:

- al "Sismabonus singole unità immobiliari" e al "Sismabonus condomini" (art. 16, commi da 1 bis) a 1 sexsies del Tuir) del D.L. n. 63/2013. In estrema sintesi, le disposizioni in questione prevedono una detrazione nella misura variabile dal 50% all'85%, calcolata su un ammontare complessivo di spese pari a 96.000 euro per unità immobiliare, da ripartire in 5 quote annuali di pari importo, per interventi di messa in sicurezza antisismica di singole unità immobiliari o condomini situati in zona sismica 1, 2 e 3
- al Sismabonus acquisti (art. 16, comma 1 septies) del D.L. n. 63/2013: si tratta di una detrazione prevista per l'acquisto di unità immobiliari site in zona sismica 1, 2 e 3, derivanti da interventi di demolizione e ricostruzione. Tali unità immobiliari, al fine del riconoscimento del beneficio, devono essere cedute dall'impresa di costruzione o ristrutturazione immobiliare che ha realizzato gli interventi entro 18 mesi dalla fine lavori. La detrazione fiscale è prevista in una misura compresa tra il 75% e l'85% (a seconda del miglioramento di 1 o 2 classi di rischio sismico) del prezzo dell'unità immobiliare entro un ammontare massimo di spesa di 96.000 euro, da ripartirsi in 5 anni

La detrazione prevista per gli interventi di riqualificazione antisismica, è riconosciuta anche per la realizzazione di sistemi di monitoraggio strutturale continuo ai fini antisismici a condizione che sia eseguita congiuntamente a uno degli interventi di cui ai commi da 1-bis a 1-septies (c.d. "Sismabonus singole unità", "Sismabonus condomini" e "Sismabonus acquisti") del DI n. 63 del 2013 nel rispetto dei limiti di spesa previsti dalla legislazione vigente per i medesimi interventi.

E' prevista una detrazione, ai sensi dell'art. 15 del DPR n. 917/86, dall'IRPEF nella misura del 90% (in luogo di quella ordinariamente prevista al 19%) del premio assicurativo di una polizza per il rischio di eventi calamitosi se l'impresa di assicurazione con cui è contratta è anche cessionaria del credito da Sismabonus.

4.1.3 Requisiti

Per accedere alla detrazione è necessario che gli interventi rispettino i requisiti minimi sulle prestazioni energetiche degli edifici (disciplinati dai decreti previsti dall'art. 14, comma 3- ter del D.L. n. 63/2013) e **che assicurino il miglioramento di almeno 2 classi energetiche**, o, se non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta raggiungibile da dimostrare mediante l'attestato di prestazione energetica (A.P.E), ante e post intervento, **rilasciato da un tecnico abilitato nella forma della dichiarazione asseverata**.

Gli immobili interessati dall'agevolazione sono le parti comuni di edificio e le singole unità immobiliari.

Inoltre, nel rispetto dei prescritti requisiti minimi, disciplinati dai decreti previsti dall'art. 14, comma 3- ter del D.L. n. 63/2013, sono ammessi all'agevolazione, nei limiti stabiliti, anche gli interventi di demolizione e ricostruzione.

Con decreto del MISE, di concerto con il Ministro dell'Economia e delle Finanze, dell'Ambiente e delle



Infrastrutture e dei trasporti **del 6 agosto 2020** sono stati definiti i requisiti tecnici che devono soddisfare gli interventi che danno diritto alla detrazione delle spese sostenute per gli interventi di efficienza energetica.

4.1.4 Soggetti beneficiari

Per quanto riguarda i soggetti ammessi, la detrazione nella misura potenziata al 110% spetta:

- ai condomini;
- alle persone fisiche che detengono gli immobili al di fuori dell'esercizio di attività di impresa, arti e professioni in relazione agli interventi realizzati su singole unità immobiliari (**massimo due unità immobiliari**), fermo restando il riconoscimento delle detrazioni per gli interventi effettuati sulle parti comuni dell'edificio;
- agli Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di *"in house providing"* per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;
- agli enti del terzo settore (ETS);
- alle associazioni e dalle società sportive dilettantistiche per i lavori finalizzati ai soli immobili, o a parte di immobili, adibiti a spogliatoi.

La detrazione spetta ai soggetti che possiedono o detengono l'immobile oggetto dell'intervento in base ad un titolo idoneo al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. Si tratta, in particolare del proprietario, del nudo proprietario o del titolare di altro diritto reale di godimento (usufrutto, uso, abitazione o superficie), del detentore dell'immobile in base ad un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario nonché dei familiari del possessore o detentore dell'immobile.

I titolari di reddito d'impresa o professionale rientrano tra i beneficiari nella sola ipotesi di partecipazione alle spese per interventi trainanti effettuati dal condominio sulle parti comuni.

4.1.5 Misura dell'agevolazione

Tutti i bonus per i quali è riconosciuta la detrazione **nella misura del 110% sono ripartiti in 5 quote annuali di pari importo**.

Le norme non si applicano alle unità immobiliari appartenenti alle categorie catastali A1, A8 e A9 (abitazioni di tipo signorile, ville e castelli ovvero palazzi di eminenti pregi artistici o storici).

La detrazione è concessa a condizione che la regolarità degli interventi sia **asseverata da professionisti abilitati**, che devono anche attestare la congruità delle spese sostenute con gli interventi agevolati.

4.2 Interventi agevolati "trainati"

Il superbonus spetta anche per i seguenti interventi rispettando le condizioni sottoriportate::

- 1) Spese sostenute per tutti gli interventi di efficientamento energetico, **cd. "ecobonus"** (articolo 14 di 63/2013) nei limiti di detrazione o di spesa previsti da tale articolo per ciascun intervento;
- 2) Installazione di **infrastrutture per la ricarica di veicoli elettrici** (articolo 16-ter di 63/2013) negli edifici per un ammontare massimo di euro 3000 da ripartire in cinque quote annuali di pari importo;

La maggiore aliquota si applica solo se gli interventi sono eseguiti congiuntamente con almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale **cd. "trainanti"** sopra elencati e semprechè assicurino, nel loro complesso, il miglioramento di due classi energetiche oppure, ove non possibile, il conseguimento della classe energetica più alta e a condizione che gli interventi siano effettivamente conclusi.

- 3) **Installazione di impianti solari fotovoltaici connessi alla rete elettrica su determinati edifici**. La detrazione nella misura del 110% in relazione a detti interventi spetta **per le spese sostenute dal 1°** 



luglio 2020 al 31 dicembre 2021, fino ad un ammontare complessivo delle stesse spese non superiore a euro 48.000 e comunque nel limite di spesa di euro 2.400 per ogni kW di potenza nominale dell'impianto solare fotovoltaico, da ripartire tra gli aventi diritto in cinque quote annuali di pari importo (ridotto a 1.600 per gli interventi di cui all'art. 3, comma 1, lett. d), e), f) del DPR n. 380/01, come, ad esempio, gli interventi di ristrutturazione edilizia). La detrazione in forma potenziata è riconosciuta anche per l'installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati con la detrazione al 110%, alle stesse condizioni, negli stessi limiti di importo e ammontare complessivo e comunque nel limite di spesa di euro 1.000 per ogni kWh di capacità di accumulo.

4) **Installazione contestuale o successiva di sistemi di accumulo integrati negli impianti solari fotovoltaici agevolati, nel limite di spesa di 1000 euro per ogni kwh.**

La maggiore aliquota si applica solo se gli interventi sono eseguiti congiuntamente con almeno uno degli interventi di isolamento termico o di sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale elencati sopra nonché di adozione di misure antisismiche che danno diritto al Superbonus;

La detrazione è **subordinata alla cessione in favore del GSE dell'energia non autoconsumata** e non è cumulabile con altri incentivi pubblici o altre forme di agevolazione di qualsiasi natura previste dalla normativa europea, nazionale e regionale, compresi i fondi di garanzia e di rotazione di cui all'articolo 11, comma 4, del D.Lgs. n. 28/2011, e gli incentivi per lo scambio sul posto di cui all'articolo 25-bis del D.L. n. 91/2014.

4.3 Alternative alle detrazioni: sconto in fattura o cessione del credito d'imposta

L'art. 121 del Decreto n. 34/2020, prevede che i contribuenti che sostengono, negli anni 2020 e 2021, spese per gli interventi agevolati possono optare, in luogo dell'utilizzo diretto della detrazione, alternativamente:

- **per un contributo**, sotto forma di sconto sul corrispettivo dovuto fino a un importo massimo pari al corrispettivo dovuto, anticipato dal fornitore che ha effettuato gli interventi e da quest'ultimo recuperato sotto forma di credito d'imposta, con facoltà di successiva cessione del credito ad altri soggetti, ivi inclusi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari;
- **per la trasformazione del corrispondente importo in credito d'imposta**, con facoltà di successiva cessione ad altri soggetti, ivi inclusi istituti di credito e altri intermediari finanziari.

Le descritte opzioni sono previste, oltre che per gli interventi agevolati al 110% anche per le spese relative agli interventi di:

- recupero del patrimonio edilizio di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettere a) e b), del DPR n. 917/86. Si tratta degli interventi edilizi di recupero effettuati su singole unità immobiliari o sulle parti comuni di edificio, per i quali è prevista la detrazione del 50%, c.d. "**Bonus ristrutturazioni**": sembrerebbero esclusi gli interventi di cui alle successive lettere da c) a l) dell'art. 16 bis, comma 1 del DPR 917/86 (salvo quanto di seguito descritto per gli impianti fotovoltaici), che riguardano, ad esempio, gli interventi finalizzati all'eliminazione delle barriere architettoniche, all'adozione delle misure finalizzate a prevenire il rischio di compimenti di atti illeciti da parte di terzi o alla bonifica dell'amianto e di esecuzione di opere volte a superare gli infortuni domestici;
- efficienza energetica di cui all'articolo 14 del D.L. n. 63/2013 (si tratta del c.d. "**Ecobonus qualificato**"), compresi gli interventi per i quali è prevista la detrazione nella misura potenziata al 110% (descritti al paragrafo 1);
- adozione di misure antisismiche di cui all'articolo 16, commi da 1-bis a 1-septies del D.L. n. 63/2013 (c.d. "**Sismabonus**"), compresi gli interventi per i quali è riconosciuta la detrazione in misura potenziata al 110% (descritti al paragrafo 2);
- recupero o restauro della facciata degli edifici esistenti, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura esterna, di cui all'articolo 1, comma 219, della legge n. 160/2019 (c.d. "**Bonus Facciate**");
- installazione di **impianti fotovoltaici** di cui all'articolo 16-bis, comma 1, lettera h) del testo unico delle imposte sui redditi di cui a DPR n. 917/86 e **l'installazione di colonnine per la ricarica dei veicoli**



elettrici di cui all'articolo 16-ter del D.L. n. 63/2013, ivi compresi gli interventi agevolati in forma potenziata più sopra descritti al paragrafo 3).

Con Provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate dell'8 agosto 2020 sono state definite le modalità attuative delle disposizioni relative alla cessione e allo sconto, comprese quelle relative all'esercizio delle relative opzioni, da effettuarsi in via telematica.

E' possibile esercitare l'opzione per la cessione o lo sconto in relazione **a ciascuno stato di avanzamento dei lavori**. Per gli interventi di cui all'articolo 119, gli stati di avanzamento dei lavori **non possono essere più di due** per ciascun intervento complessivo e ciascuno stato di avanzamento deve riferirsi **ad almeno il 30 per cento del medesimo intervento**.

Il credito di imposta è di importo pari alla detrazione spettante e che può essere ceduto anche a istituti di credito e gli altri intermediari finanziari; la trasformazione della detrazione in credito di imposta compensabile in via orizzontale ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 217/241 opera solo per i crediti oggetto di sconto in fattura o di cessione (non in capo al contribuente che, in alternativa alla cessione del credito o allo sconto in fattura, può utilizzare la detrazione spettante solo in dichiarazione dei redditi e non in compensazione orizzontale, possibilità prevista, invece, per i soggetti cessionari del credito);

Nel caso di trasformazione in crediti di imposta, non si applica il divieto di compensazione in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a 1.500 euro;

I soggetti che acquistano i crediti d'imposta, utilizzano in compensazione i crediti stessi con la medesima ripartizione in quote con la quale sarebbe stata utilizzata la detrazione (per gli acquirenti del credito d'imposta corrispondente alle detrazioni maggiorate al 110%, la ripartizione sarà in 5 anni). La quota di credito d'imposta non utilizzata nell'anno non può essere usufruita negli anni successivi e non può essere chiesta a rimborso.

4.4 Adempimenti ai fini del superbonus

E' necessario effettuare il pagamento delle spese per gli interventi mediante bonifico bancario o postale dal quale risulti la causale del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita iva o codice fiscale del fornitore. Tale obbligo non riguarda i soggetti esercenti attività d'impresa.

In aggiunta è necessario acquisire:

- **ai fini dell'opzione per la cessione o lo sconto il visto di conformità dei dati relativi alla documentazione che attesta la sussistenza dei presupposti che danno diritto al Superbonus da parte dei soggetti abilitati (es. commercialisti e CAF),**
- **ai fini del Superbonus nonché dell'opzione per lo sconto in fattura o per la cessione del credito l'asseverazione rilasciata da specifici tecnici abilitati, in ordine al rispetto dei requisiti connessi agli interventi eseguiti ed alla congruità delle relative spese sostenute.**

Con Decreto del Mise del 3 agosto 2020 è stato definito il contenuto e le modalità di trasmissione all'ENEA dell'asseverazione dei requisiti da parte dei tecnici abilitati nonché le modalità di verifica ed accertamento delle asseverazioni, attestazioni e certificazioni infedeli al fine dell'irrogazione delle sanzioni previste dalla legge.

L'asseverazione è rilasciata al termine dei lavori o per ogni stato di avanzamento dei lavori e attesta i requisiti tecnici sulla base del progetto e della effettiva realizzazione.

La non veridicità delle attestazioni o delle asseverazioni comporta **la decadenza** dalle agevolazioni e, in capo ai professionisti che le rilasciano, vengono applicate **sanzioni pecuniarie di ammontare compreso tra 2.000 e 15.000 euro**, per ciascuna attestazione infedele resa. Per i medesimi professionisti, inoltre, è previsto l'obbligo di stipula di una polizza di assicurazione della responsabilità civile, con massimale adeguato al numero delle attestazioni/asseverazioni rilasciate e, comunque, non inferiore a 500.000 euro.

L'art. 121, comma 4, prevede che i fornitori e i soggetti cessionari rispondono solo per l'eventuale utilizzo del credito d'imposta in modo irregolare o in misura maggiore rispetto allo sconto praticato o al credito ricevuto.

Qualora sia accertata la mancata integrazione, anche parziale, dei requisiti che danno diritto alla detrazione





d'imposta, l'Agenzia delle entrate provvede al recupero dell'importo corrispondente alla detrazione non spettante nei confronti dei contribuenti che, in luogo dell'utilizzo diretto, hanno esercitato l'opzione per la cessione del credito o per il riconoscimento dello sconto.

Il recupero dell'importo della detrazione non spettante è effettuato nei confronti del contribuente che ha esercitato l'opzione sopra descritta, fermo restando, in presenza di concorso nella violazione, oltre all'applicazione dell'articolo 9, comma 1 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, anche la responsabilità in solido del fornitore che ha applicato lo sconto e dei cessionari per il pagamento dell'importo della detrazione non spettante.

Riferimenti

Articolo 119 e 121 DI 34/2020 convertito nella Legge 17 luglio 2020 n. 77



5. LE ALTRE DETRAZIONI SULLE SPESE PER INTERVENTI DI EFFICIENTAMENTO ENERGETICO DEGLI EDIFICI E SISMABONUS

La Legge di Bilancio 2020 ha disposto la proroga al 31 dicembre 2020 della detrazione fiscale sulle spese per interventi sugli edifici esistenti finalizzati al risparmio energetico, introdotta dalla Legge Finanziaria 2007. Si confermano le aliquote riconosciute per singola tipologia di intervento dalla Legge di Bilancio 2019, come da ultimo rimodulate dal Decreto "Crescita" 2019.

5.1 Beneficiari

- Persone fisiche
- Contribuenti che conseguono reddito d'impresa
- Associazioni tra professionisti
- Enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale
- Istituti autonomi case popolari (IACP) comunque denominati nonché dagli enti aventi le stesse finalità sociali dei predetti Istituti, istituiti nella forma di società che rispondono ai requisiti della legislazione europea in materia di "in house providing" per interventi realizzati su immobili, di loro proprietà ovvero gestiti per conto dei comuni, adibiti ad edilizia residenziale pubblica;
- alle cooperative di abitazione a proprietà indivisa per interventi realizzati su immobili dalle stesse posseduti e assegnati in godimento ai propri soci;

che posseggono a qualsiasi titolo l'immobile.

5.2 Tipologie di investimenti agevolati e condizioni

Le detrazioni sono riconosciute, principalmente, per i seguenti interventi su edifici già esistenti:

- la riqualificazione energetica (riduzione del fabbisogno energetico);
- gli interventi sull'involucro degli edifici (pavimenti, pareti esterne, finestre comprensive di infissi);
- l'installazione di pannelli solari;
- la sostituzione degli impianti di climatizzazione invernale
- acquisto e posa di schermature solari
- acquisto di dispositivi multimediali per il controllo degli impianti di riscaldamento
- acquisto e posa di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti
- sostituzione di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di apparecchi ibridi
- acquisto e posa in opera di generatori d'aria calda a condensazione.

5.3 Spese ammesse

Le spese ammesse in detrazione, per interventi su qualsiasi tipologia di fabbricato esistente (a destinazione abitativa o strumentale all'attività d'impresa o professionale), comprendono sia i costi per i lavori edili relativi all'intervento di risparmio energetico, sia quelli per le prestazioni professionali necessarie per realizzare l'intervento stesso e acquisire la certificazione energetica richiesta.

5.4 Misura dell'agevolazione

La misura della detrazione d'imposta IRPEF/IRESA va dal 50% all'90% delle spese sostenute e nei limiti massimi fissati in funzione del tipo di intervento eseguito (vd. tabella riportata di seguito).

5.5 Documentazione da trasmettere all'Enea

"Scheda descrittiva dell'intervento", entro i 90 giorni successivi alla fine dei lavori, come da collaudo delle opere, esclusivamente attraverso l'apposito sito web relativo all'anno in cui essi sono terminati (<https://detrazionifiscali.enea.it/>), redatta e firmata da un (ingegnere, architetto, geometra o perito iscritto al proprio albo professionale);



5.6 Modalità di fruizione

La detrazione d'imposta dall'IRPEF/IRES va ripartita in 10 rate annuali e viene riconosciuta in sede di dichiarazione dei redditi (salva l'opzione per la cessione o lo sconto in fattura).

E' possibile optare in luogo della detrazione per un contributo anticipato sotto forma di sconto dai fornitori dei beni o servizi o, in alternativa, per la cessione del credito (articolo 121 del Decreto Rilancio).

5.7 Profili di cumulabilità e rilevanza ai fini degli "aiuti di Stato" e "de minimis"

L'agevolazione, che non rileva ai fini degli "aiuti di Stato", né "de minimis", è cumulabile con specifici incentivi (contributi concessi dagli enti territoriali locali), sempreché le norme che li regolano non dispongano diversamente; se compatibili, la detrazione può, comunque, essere richiesta per la parte di spesa eccedente gli incentivi concessi. La misura non è, invece, cumulabile con altre agevolazioni fiscali previste per i medesimi interventi da altre disposizioni di legge nazionali (per esempio, con la detrazione per il recupero del patrimonio edilizio).

5.8 Tipologie di interventi, misura della detrazione, modalità di fruizione, ambito temporale di applicazione

5.8.1 Riqualficazione globale (comma 344, articolo 1 legge 296/2006)

Tipi di intervento

- "Interventi di riqualficazione energetica" che incidono sulla prestazione energetica dell'intero edificio. Quindi, a titolo meramente esemplificativo ma non esaustivo, si ritengono agevolabili:
- interventi di sostituzione di impianti di climatizzazione invernale;
- impianti di cogenerazione, trigenerazione, allaccio alla rete di teleriscaldamento, collettori solari termici;
- interventi di coibentazione delle strutture opache e di sostituzione delle finestre comprensive di infissi.

Entità del beneficio

è possibile detrarre il 65% delle spese totali sostenute, per un limite massimo di detrazione ammissibile di 100.000 euro;

5.8.2 Serramenti e infissi (comma 345, articolo 1 legge 296/2006)

Tipi di intervento

Sostituzione di finestre comprensive di infissi, delimitanti il volume riscaldato verso l'esterno e o verso vani non riscaldati che rispettino i limiti di trasmittanza termica U (W/m^2K), riportati nella tab. 2 del Dm 26 gennaio 2010.

Entità del beneficio

E' possibile detrarre:

- il 50% delle spese totali sostenute dal 1.1.2018 al 31.12.2020 per un limite massimo di detrazione ammissibile di 60.000 € per unità immobiliare
- il 65% delle spese totali sostenute dal 1.1.2020 al 31 dicembre 2020 per un limite massimo di detrazione ammissibile di 60.000 € nel caso di interventi che interessino le parti comuni degli edifici condominiali o tutte le unità immobiliari di cui si compone il singolo condominio.

5.8.3 Schermature solari (comma 345, articolo 1, legge 296/2006)

Tipi di intervento

Acquisto e posa in opera di schermature solari e/o chiusure tecniche mobili oscuranti (allegato Mal dlgs 311 del 29 dicembre 2020) montati in modo solidale all'involucro edilizio o ai suoi componenti e installati all'interno, all'esterno o integrati alla superficie finestrata.

Entità del beneficio

è possibile detrarre il 50% delle spese totali sostenute fino al 31.12.2020, per un massimo di 60.000 €



per unità immobiliare.

A partire dal 1° gennaio 2020 per gli interventi sulle parti condominiali o che interessino tutte le unità immobiliari di un condominio, l'aliquota di detrazione è pari al 65% .

5.8.4 Collettori solari (comma 346, articolo 1, legge 296/2006)

Tipi di intervento

Installazione di collettori solari per la produzione di acqua calda per usi domestici o industriali e per la copertura del fabbisogno di acqua calda in piscine, strutture sportive, case di ricovero e cura, istituti scolastici e università.

Entità del beneficio

E' possibile detrarre il 65% delle spese totali sostenute; il limite massimo di detrazione ammissibile è di 60.000€ per unità immobiliare.

5.8.5 Caldaie a condensazione - Generatori ad aria a condensazione (comma 347, articolo 1, legge 296/2006)

Tipi di intervento

- a) sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione con efficienza energetica stagionale per il riscaldamento d'ambiente (η_s) \geq 90%, pari al valore minimo della classe A di prodotto prevista dal regolamento delegato (UE) n. 811/2013 della Commissione del 18 febbraio 2013;
- b) sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di caldaie a condensazione di cui al superiore punto a) e contestuale installazione di sistemi di termoregolazione evoluti, appartenenti alle classi V, VI oppure VIII della comunicazione della Commissione 2014/C 207/02;
- c) sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di generatori d'aria calda a condensazione

Entità del beneficio

- a) detrazione del 50% delle spese totali sostenute dal 1.1.2018 al 31.12.2020; detrazione del 65% delle spese sostenute dal 1.1.2020 nel caso di impianti termici centralizzati o nel caso di contestuale sostituzione dei generatori di calore in tutte le unità immobiliari del condominio;
 - b) e c) detrazione del 65%;
- per un limite massimo di detrazione ammissibile di 30.000 € per unità immobiliare

5.8.6 Pompe di calore (comma 347, articolo 1, legge 296/2006)

Tipi di intervento

- Sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di pompe di calore ad alta efficienza, anche con sistemi geotermici a bassa entalpia
- Sostituzione di scaldacqua tradizionali con scaldacqua a pompa di calore dedicati alla produzione di acqua calda

Entità del beneficio

E' possibile detrarre il 65% delle spese totali sostenute;
il limite massimo di detrazione ammissibile è di 30.000 € per unità immobiliare.

5.8.7 Sistemi ibridi (comma 347 articolo 1 legge 296/2006)

Tipi di intervento

Sostituzione, integrale o parziale, di impianti di climatizzazione invernale con impianti dotati di apparecchi ibridi, costituiti da pompa di calore integrata con caldaia a condensazione, assemblati in fabbrica ed



espressamente concepiti dal fabbricante per funzionare in abbinamento tra loro.

Entità del beneficio

è possibile detrarre il 65% delle spese totali sostenute;
il limite massimo di detrazione ammissibile è di 30.000 € per unità immobiliare.

5.8.8 Microgeneratori (comma 347 articolo 1 legge 296/2006)

Tipi di intervento

Acquisto e posa in opera di micro-cogeneratori in sostituzione di impianti esistenti che conducano a un risparmio di energia primaria (PES) \geq 20%

Entità del beneficio

è possibile detrarre il 65% delle spese totali sostenute fino al 31.12.2020; il limite massimo di detrazione ammissibile è di 100.000 €

5.8.9 Building automation (comma 88, articolo 1, legge 208/2015)

Tipi di intervento

Installazione e messa in opera di sistemi di building automation che consentano la gestione automatica personalizzata degli impianti di riscaldamento o produzione di acqua calda sanitaria o di climatizzazione estiva, compreso il loro controllo da remoto attraverso canali multimediali.

Entità del beneficio

è possibile detrarre il 65% delle spese totali sostenute senza limite massimo.

5.9 Il Sismabonus

La Legge di Bilancio 2017 ha modificato e potenziato l'agevolazione fiscale che, già come prevista nelle precedenti versioni della norma, consente la detrazione sulle spese sostenute per interventi antisismici di consolidamento e di messa in sicurezza degli edifici esistenti (c.d. "sisma-bonus"). L'agevolazione compete per le spese sostenute entro il 31 dicembre 2021. Il Decreto "Crescita" 2019 ha apportato ulteriori modifiche alla disciplina.

Beneficiari

Privati, lavoratori autonomi e imprese, soggetti IRPEF o IRES.

Tipologie di investimenti agevolati e condizioni

Le spese agevolate sono tutte quelle che attengono ad interventi di ristrutturazione, manutenzione straordinaria o ordinaria finalizzati alla messa in sicurezza (statica) in chiave antisismica di edifici già esistenti a destinazione abitativa o produttiva (anche destinati alla locazione), ubicati nelle zone sismiche 1, 2 o 3 del Paese (come da Ordinanza del Presidente del Consiglio n. 3274 del 2003).

Inoltre, si possono computare tra i costi agevolati quelli sostenuti per la classificazione e verifica sismica degli immobili, con riferimento alle spese di natura professionale necessarie alla classificazione e alla mitigazione del rischio sismico da parte dei professionisti abilitati.

In pratica, secondo quanto disposto dai Decreti attuativi del MIT e dalle "Linee Guida per la classificazione del rischio sismico delle costruzioni", qualora un contribuente (privato o impresa), in alternativa alla versione base dell'agevolazione (detrazione al 50%), intenda beneficiare delle detrazioni fiscali "rafforzate", di misura variabile (70% o 80%) a seconda della riduzione di una o di due classi di rischio rispetto alla situazione iniziale, è tenuto a incaricare un professionista abilitato affinché:

- innanzitutto, individui la classe di rischio della costruzione nello stato di fatto prima dell'intervento, progetti l'intervento di riduzione del rischio sismico e determini la classe di rischio della costruzione a seguito del completamento dei lavori;



- in seguito, asseveri i valori delle classi di rischio e l'efficacia dell'intervento, oltre a presentare il progetto al S.U.A.P. competente.

Al termine dell'intervento, anche il Direttore dei lavori e il collaudatore statico attestano la conformità dell'intervento eseguito al progetto depositato e asseverato; questa attestazione, unitamente all'asseverazione del progettista, sono depositate presso il S.U.A.P. competente.

Misura dell'agevolazione, modalità di fruizione e ambito temporale di applicazione

L'agevolazione fiscale, che è riconducibile all'ambito di quella prevista per le ristrutturazioni edilizie, consiste in detrazioni d'imposta dall'IRPEF/IRES sulle spese relative ad interventi antisismici realizzati dal 2017 al 2021, riconosciute in sede di dichiarazione dei redditi nelle misure, limiti e caratteristiche di seguito sinteticamente riportate. **La detrazione deve essere ripartita in 5 quote annuali di pari importo, nell'anno in cui sono sostenute e in quelli successivi.**

E' possibile optare in luogo della detrazione per un contributo anticipato sotto forma di sconto dai fornitori dei beni o servizi o, in alternativa, per la cessione del credito (articolo 121 del Decreto Rilancio).

SISMABONUS 2017 - 2021	
ZONA SISMICA DI UBICAZIONE DELL'IMMOBILE	Zone 1, 2 e 3
ALIQUOTA DI DETRAZIONE FISCALE	50% (detrazione base, comunque fruibile anche in assenza di uno dei requisiti di seguito riportati)
	70% a condizione che, a seguito degli interventi, si passi a una classe di rischio sismico inferiore
	80% a condizione che, a seguito degli interventi, si passi a due classi di rischio sismico inferiore
IMPORTO MASSIMO DI SPESA DETRAIBILE	€ 96.000,00 per unità immobiliare in ciascun anno, limite comprensivo anche delle spese sostenute per eventuali altri interventi di ristrutturazione edilizia
RIPARTIZIONE DELLA DETRAZIONE	5 quote annuali

Per individuare il momento di effettuazione dell'investimento si applicano i principi sanciti dall'art. 109, comma 2, del TUIR, con particolare riferimento al momento di ultimazione delle prestazioni e servizi. Pertanto, al fine di beneficiare delle suddette misure di detrazione fiscale, l'impresa deve prestare attenzione a che i lavori vengano ultimati entro il 31 dicembre 2021 (salve eventuali future proroghe dei regimi agevolativi).

Anche per gli interventi antisismici effettuati **sulle parti comuni di edifici condominiali** sono previste detrazioni più elevate se, a seguito della loro realizzazione, si è ottenuto una riduzione del rischio sismico.

In particolare, le detrazioni spettano nelle seguenti misure:

- 75% delle spese sostenute, nel caso di passaggio a una classe di rischio inferiore
- 85% delle spese sostenute, quando si passa a due classi di rischio inferiori.

La detrazione va calcolata su un ammontare delle spese non superiore a 96.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari di ciascun edificio e va ripartita in 5 quote annuali di pari importo.

Profili di cumulabilità e rilevanza ai fini degli "aiuti di Stato" e "de minimis"

L'agevolazione, che non rileva ai fini degli "aiuti di Stato", né del regime "de minimis", non può essere fruita in cumulo con altre agevolazioni, di natura fiscale e non, già spettanti sulla base di norme speciali per interventi in aree colpite da eventi sismici. È, invece, ammessa la co-esistenza con le agevolazioni previste per il risparmio energetico, con applicazione, in questo caso, dei distinti limiti massimi delle spese detraibili.



PERCENTUALI E DETRAZIONI MASSIME PER TIPOLOGIA DI INTERVENTO		
TIPO DI INTERVENTO	PERCENTUALE DI DETRAZIONE (validità per i periodi 2019-2020)	DETRAZIONE MASSIMA
SERRAMENTI E INFISSI SCHERMATURE SOLARI CALDAIE A BIOMASSA CALDAIE A CONDENSAZIONE CLASSE A	50%	60.000€
RIQUALIFICAZIONE GLOBALE DELL'EDIFICIO	65%	100.000€
CALDAIE CONDENSAZIONE CLASSE A+ Sistema termoregolazione evoluto		30.000€
GENERATORI DI ARIA CALDA A CONDENSAZIONE		
POMPE DI CALORE		30.000€
SCALDACQUA A PDC		
COIBENTAZIONE INVOLUCRO		60.000€
COLLETTORI SOLARI		60.000€
SISTEMI IBRIDI		30.000€
SISTEMI di BUILDING AUTOMATION		Nessun limite
MICROCOGENERATORI		100.000€
INTERVENTI SU PARTI COMUNI DEI CONDOMINI (coibentazione involucro con superficie interessata > 25% superficie disperdente)	70%	Non superiore a 40.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio
INTERVENTI SU PARTI COMUNI DEI CONDOMINI (Coibentazione involucro con superficie interessata > 25% superficie disperdente + QUALITA' MEDIA dell'involucro)	75%	
INTERVENTI SU PARTI COMUNI DEI CONDOMINI (Coibentazione involucro con superficie interessata > 25% superficie disperdente + riduzione 1 classe RISCHIO SISMICO)	80%	Non superiore a 136.000 euro moltiplicato per il numero delle unità immobiliari che compongono l'edificio
INTERVENTI SU PARTI COMUNI DEI CONDOMINI (Coibentazione involucro con superficie interessata > 25% superficie disperdente + riduzione 2 o più classi RISCHIO SISMICO)	85%	
BONUS FACCIATE (interventi influenti dal punto di vista termico o che interessino l'intonaco per oltre il 10% della superficie disperdente complessiva totale dell'edificio)	90%	

Riferimenti

Sito web dell'Agenzia delle Entrate / Guide fiscali.



6. BONUS FACCIATE

La Legge di Bilancio 2020 (legge 160 del 27 dicembre 2019 articolo 1 commi da 219 a 224) ha istituito un'agevolazione fiscale per gli interventi di recupero o restauro della facciata esterna degli edifici. La misura del beneficio è pari al 90% delle spese sostenute nel 2020 da ripartire in 10 anni. Per aver diritto al bonus gli edifici devono essere ubicati nelle zone A o B.

Per quali interventi

L'agevolazione fiscale consiste in una detrazione dall'imposta lorda (Irpef o Ires) ed è concessa quando si eseguono interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna degli edifici esistenti, anche strumentali. Sono inclusi anche gli interventi di sola pulitura o tinteggiatura esterna.

Misura

La detrazione è riconosciuta nella **misura del 90%** delle spese documentate, sostenute nell'anno 2020 o, per i soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, nel periodo d'imposta in corso alla data del 31 dicembre 2020.

La detrazione va ripartita in 10 quote annuali costanti e di pari importo nell'anno di sostenimento delle spese e in quelli successivi.

A differenza di altre agevolazioni per interventi realizzati sugli immobili, per il "bonus facciate" non sono previsti limiti massimi di spesa né un limite massimo di detrazione.

Le imprese individuali, le società e gli enti commerciali devono far riferimento alle spese da imputare al periodo di imposta in corso al 31 dicembre 2020, indipendentemente dalla data di avvio degli interventi cui le spese si riferiscono e indipendentemente dalla data dei pagamenti.

E' possibile optare in luogo della detrazione per un contributo anticipato sotto forma di sconto dai fornitori dei beni o servizi o, in alternativa, per la cessione del credito (articolo 121 del Decreto Rilancio).

Le zone interessate e quelle escluse

Per avere diritto al bonus è necessario che gli edifici siano ubicati nelle zone A o B (indicate nel decreto del ministro dei Lavori pubblici n. 1444 del 1968) o in zone a queste assimilabili in base alla normativa regionale e ai regolamenti edilizi comunali.

L'assimilazione alle zone A o B della zona territoriale nella quale ricade l'edificio oggetto dell'intervento dovrà risultare dalle certificazioni urbanistiche rilasciate dagli enti competenti.

⇒ Zona A:

comprende le parti del territorio interessate da agglomerati urbani che rivestono carattere storico, artistico o di particolare pregio ambientale o da porzioni di essi, comprese le aree circostanti, che possono considerarsi parte integrante, per tali caratteristiche, degli agglomerati stessi.

⇒ Zona B:

include le parti del territorio totalmente o parzialmente edificate, diverse dalle zone A. In particolare, si considerano parzialmente edificate le zone in cui la superficie coperta degli edifici esistenti non sia inferiore al 12,5% (un ottavo) della superficie fondiaria della zona e nelle quali la densità territoriale sia superiore a 1,5 mc/mq.

Sono esclusi dal "bonus facciate" tutti gli interventi realizzati su edifici che si trovano nelle zone C, D, E ed F.

Beneficiari

Possono usufruire della detrazione tutti i contribuenti residenti e non residenti, anche se titolari di reddito d'impresa, che sostengono le spese per l'esecuzione degli interventi agevolati e che possiedono a qualsiasi titolo l'immobile oggetto di intervento.

Per usufruire dell'agevolazione, i beneficiari devono possedere o detenere l'immobile oggetto dell'intervento in base a un titolo idoneo, al momento di avvio dei lavori o al momento del sostenimento delle spese, se antecedente il predetto avvio. La data di inizio dei lavori deve risultare dai titoli abilitativi, se previsti, o da una dichiarazione sostitutiva di atto di notorietà.

In particolare, i contribuenti interessati devono:

- possedere l'immobile in qualità di proprietario, nudo proprietario o titolare di altro diritto reale di godimento sull'immobile (usufrutto, uso, abitazione o superficie)
- detenere l'immobile in base a un contratto di locazione, anche finanziaria, o di comodato, regolarmente registrato, ed essere in possesso del consenso all'esecuzione dei lavori da parte del proprietario.



Interventi agevolati

Sono ammessi al beneficio gli interventi finalizzati al recupero o restauro della facciata esterna.

In particolare, la detrazione spetta per gli interventi:

- di sola pulitura o tinteggiatura esterna sulle strutture opache della facciata
- su balconi, ornamenti o fregi, ivi inclusi quelli di sola pulitura o tinteggiatura
- sulle strutture opache della facciata influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio.

Il bonus non spetta, invece, per gli interventi effettuati sulle facciate interne dell'edificio, se non visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico.

Tra le opere agevolabili rientrano, a titolo esemplificativo:

- il consolidamento, il ripristino, il miglioramento delle caratteristiche termiche anche in assenza dell'impianto di riscaldamento e il rinnovo degli elementi costitutivi della facciata esterna dell'edificio, che costituiscono esclusivamente la struttura opaca verticale, nonché la sola pulitura e tinteggiatura della superficie
- il consolidamento, il ripristino, compresa la sola pulitura e tinteggiatura della superficie, o il rinnovo degli elementi costitutivi dei balconi, ornamenti e dei fregi
- i lavori riconducibili al decoro urbano quali quelli riferiti alle grondaie, ai pluviali, ai parapetti, ai cornicioni e alla sistemazione di tutte le parti impiantistiche che insistono sulla parte opaca della facciata.

Sono escluse le spese:

- effettuate per interventi sulle superficie confinanti con chiostrine, cavedi, cortili e spazi interni, fatte salve quelle visibili dalla strada o da suolo ad uso pubblico
- sostenute per sostituire vetrate, infissi, portoni e cancelli.

Gli interventi di efficienza energetica

I lavori di rifacimento della facciata, non di sola pulitura o tinteggiatura esterna, che influiscono anche dal punto di vista termico o interessano oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio, devono soddisfare specifici requisiti per essere ammessi al bonus:

1. i "requisiti minimi" previsti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico del 26 giugno 2015
2. i valori limite di trasmittanza termica stabiliti dal decreto del Ministro dello Sviluppo economico dell'11 marzo 2008 (tabella 2 dell'allegato B), aggiornato dal decreto ministeriale del 26 gennaio 2010.

Per gli interventi di efficienza energetica sulle facciate, ai fini delle verifiche e dei controlli, si applicano le stesse procedure e gli stessi adempimenti previsti in materia di detrazioni fiscali per la riqualificazione energetica degli edifici (il cosiddetto ecobonus).

Solo per gli interventi di efficienza energetica (quelli influenti dal punto di vista termico o che interessino oltre il 10% dell'intonaco della superficie disperdente lorda complessiva dell'edificio), considerato che per essi si applicano le stesse procedure e gli stessi adempimenti previsti dal decreto 19 febbraio 2007, in aggiunta agli adempimenti sopra elencati, i contribuenti sono tenuti ad acquisire e conservare:

3. l'asseverazione, con la quale un tecnico abilitato certifica la corrispondenza degli interventi effettuati ai requisiti tecnici previsti per ciascuno di essi
4. l'attestato di prestazione energetica (APE) per ogni singola unità immobiliare per cui si chiedono le detrazioni fiscali, che deve essere redatto da un tecnico non coinvolto nei lavori.

La comunicazione all'Enea

Solo per gli interventi di efficienza energetica deve essere inviata all'[Enea](#), entro 90 giorni dalla fine dei lavori, la scheda descrittiva relativa agli interventi realizzati.

Riferimenti

Sito web dell'Agenzia delle Entrate / Guide fiscali.





7. NOVITA' SUI FRINGE BENEFIT AUTO NEI RAPPORTI DI LAVORO DIPENDENTE

All'articolo 1, il comma 632 della Legge di Bilancio 2020 modifica i criteri di determinazione del valore dei veicoli, concessi in uso promiscuo ai lavoratori dipendenti, che concorre alla formazione del reddito imponibile, stabiliti dalla lettera a) del comma 4 dell'articolo 51 del testo unico delle imposte sui redditi (D.p.r. 917/1986).

L'attuale disposizione prevede che il fringe benefit è determinato in misura pari al "(...) 30% dell'importo corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri calcolato sulla base del costo chilometrico di esercizio desumibile dalle tabelle nazionali dell'Automobile Club d'Italia (...), al netto degli ammontari eventualmente trattenuti al dipendente".

Per effetto delle modifiche apportate la percentuale del 30% viene rimodulata nel seguente modo:

- a) 25%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica fino a 60 grammi per chilometro (g/km);
- b) 30%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 60 e 160 g/km;
- c) 40%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 160 e 190 g/km;
- d) 50%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori a 190 g/Km.

A decorrere dal 2021, per i veicoli con elevati volumi delle emissioni inquinanti (vale a dire superiori a 160 g/Km), tali percentuali sono elevate come segue:

- a) 50%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica tra 160 e 190 g/km;
- b) 60%, per veicoli con emissioni di anidride carbonica superiori a 190 g/Km.

Le novità si renderanno applicabili solo per **i nuovi contratti stipulati a partire dal 1 luglio 2020**.

Per effetto delle modifiche operate nel corso dell'esame parlamentare, il comma 633 conferma l'applicazione della precedente disciplina per i veicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti con contratti stipulati entro il 30 giugno 2020. Per tali contratti, il valore del fringe benefit imponibile in capo ai dipendenti sarà determinato, anche per le mensilità successive al 30 giugno 2020, sulla base della precedente disciplina.

Le disposizioni in commento intervengono sulla percentuale di imponibilità del fringe benefit delle auto aziendali concesse in uso promiscuo ai dipendenti, in ragione del volume delle emissioni inquinanti dei mezzi di trasporto. Tale misura è stata fortemente criticata da Confindustria, che ne aveva chiesto l'abrogazione, sia per l'impatto in termini di incremento della tassazione a carico dei dipendenti che ricevono l'auto in benefit e, conseguentemente, anche delle imprese, sia per l'effetto negativo sul mercato delle auto.

Merita osservare come la forfetizzazione del valore del fringe benefit dei veicoli concessi "ad uso promiscuo" risponde ad una precisa esigenza di semplificazione delle regole fiscali, a vantaggio sia delle imprese e dei dipendenti, sia della stessa Amministrazione Finanziaria. L'individuazione di una misura forfettaria, pari al 30% del valore convenzionale, infatti, rispondeva all'esigenza di individuare, con modalità semplificate, l'uso del veicolo per finalità personali e non lavorative, essendo, quella percentuale, pari al rapporto delle giornate non lavorative rispetto al totale (pari quindi a $2/7=30\%$). Modificare tale misura in ragione delle emissioni inquinanti del veicolo assegnato ha trasformato la natura della quantificazione del fringe benefit che, per effetto delle modifiche apportate, non risulta più essere ancorato all'uso personale dell'auto.

Le modifiche riguardano esclusivamente la determinazione dei fringe benefit mentre rimane ferma la deducibilità dei costi nella misura del 70%.

Per quanto riguarda l'iva nulla è variato rispetto alla detrazione che rimane al 40%.

Nel caso di addebito di corrispettivi per l'assegnazione dell'auto l'azienda ha l'obbligo di fatturazione al dipendente. In quest'ultimo caso il fringe benefit sarà calcolato al netto delle somme corrisposte dal dipendente a fronte dell'assegnazione.

Il nuovo regime si applica ai «contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020» e in relazione ai veicoli assegnati in uso promiscuo di «nuova immatricolazione».

Con Risoluzione n. 46 del 14 agosto 2020 l'Agenzia chiarisce che l'espressione "**di nuova**





immatricolazione” vada ricondotta agli **autoveicoli** (oltre che ai motocicli e ciclomotori) **immatricolati dal 1° luglio 2020**, a nulla rilevando la data di entrata in vigore della Legge di Bilancio 2020 (1° gennaio 2020), come era stato ipotizzato da alcune interpretazioni apparse sulla stampa specializzata.

Per **“contratti stipulati a decorrere dal 1° luglio 2020”** si intendono gli atti di assegnazione dell'autovettura in uso promiscuo, i quali consistono, sotto il profilo civilistico, in atti bilaterali o “contratti”, appunto (proposta del datore di lavoro ed accettazione da parte del dipendente). Pertanto, precisa l’Agenzia, affinché la **nuova norma** trovi applicazione, è necessario, tra l'altro, che **l'autoveicolo** (oppure il motociclo o il ciclomotore) sia **assegnato al dipendente a decorrere dal 1° luglio 2020**.

Visto che per autovetture di “vecchia immatricolazione” devono intendersi quelle **immatricolate fino al 30 giugno 2020**, l’Agenzia delle entrate precisa che nell’ipotesi in cui il contratto **di concessione in uso promiscuo** del veicolo sia stipulato **dopo il 1° luglio 2020, ma il veicolo è stato immatricolato prima di detta data**, secondo l’Agenzia, la valorizzazione del *benefit* non è possibile in ragione del criterio del “valore normale”, previsto dall’articolo 51, comma 3, del TUIR, dal momento che tale principio è da utilizzare per valorizzare il *benefit* relativo agli autoveicoli (o ai motocicli e ai ciclomotori) concessi per uso privato.

Le Entrate richiamano, quindi, la risoluzione 20 giugno 2017, n.74/E (relativa al trattamento fiscale delle spese rimborsate dal datore di lavoro in relazione all'utilizzo del telefono cellulare per finalità anche aziendali) dove è stato chiarito che **in assenza di un criterio forfettario per la valorizzazione di un benefit**, i costi sostenuti dal dipendente nell'esclusivo interesse del datore di lavoro, devono essere **individuati sulla base di elementi oggettivi, documentalmente accertabili**, al fine di evitare che l'intero “valore normale” di esso concorra alla determinazione del reddito di lavoro dipendente.

Di conseguenza, conclude l’Agenzia, in relazione all’ipotesi in esame, **il benefit dovrà essere fiscalmente valorizzato per la sola parte riferibile all'uso privato** dell'autoveicolo (o del motociclo o del ciclomotore), **scorporando quindi, dal valore normale complessivo, l'utilizzo nell'interesse del datore di lavoro**.

Riferimenti

Articolo 51, comma 4 lettera a) DPR 917/86.





CONFINDUSTRIA
Verona

Area Economia e Gestione d'Impresa
Ufficio Fisco e Diritto d'impresa
fiscale@confindustria.vr.it

Settembre 2020