

Utilizzo della leva fiscale per incentivare

Come sopra esposto, lo Stato può utilizzare la leva fiscale per indirizzare i comportamenti della collettività, perseguendo i valori riconosciuti e garantiti dalla Costituzione. *«Le nostre imprese manifatturiere rappresentano il motore della crescita e dello sviluppo economico, con la loro capacità di produrre ricchezza e occupazione, alimentare l'indotto e le attività dei servizi, contribuire alla stabilità finanziaria, economica e sociale. Creare un ambiente favorevole alle imprese risponde quindi a un preciso interesse pubblico. [...] Il Piano Industria 4.0 è una grande occasione per tutte le aziende che vogliono cogliere le opportunità legate alla quarta rivoluzione industriale: il Piano prevede un insieme di misure organiche e complementari in grado di favorire gli investimenti per l'innovazione e per la competitività. [...] Abbiamo disegnato delle misure che ogni azienda può attivare in modo automatico senza ricorrere a bandi o sportelli e, soprattutto, senza vincoli dimensionali, settoriali o territoriali. [...] Industria 4.0 investe tutti gli aspetti del ciclo di vita delle imprese che vogliono acquisire competitività, offrendo un supporto negli investimenti, nella digitalizzazione dei processi produttivi, nella valorizzazione della produttività dei lavoratori, nella formazione di competenze adeguate e nello sviluppo di nuovi prodotti e processi.»⁷².*

Lo Stato ha recepito la necessità, in questa fase di globalizzazione e di esponenziali cambiamenti tecnologici, di investire sull'innovazione e sulla digitalizzazione delle imprese⁷³. La capacità di innovare, di differenziarsi, di svilupparsi è diventata sempre più essenziale per le imprese, sia da un punto di vista economico che sociale. Si innova non solo nella produzione, ma anche nella fiscalità (ad esempio, attraverso la pianificazione fiscale in cui si innova nei rapporti fiscali o con l'istituzione da parte dello Stato di una detrazione pari al 110% dell'ammontare delle spese sostenute), nel campo delle risorse umane e non solo. Inoltre, è diventata imprescindibile, per uno Stato che persegue la tutela di tutti i diritti costituzionalmente garantiti, la digitalizzazione che permette a tutta la collettività una maggior uguaglianza, trasparenza e accessibilità⁷⁴. Così come per le imprese, la digitalizzazione permette di aumentare

⁷² Presentazione del Piano Nazionale Industria 4.0 dell'ex Ministro dello Sviluppo Economico Carlo Calenda.

⁷³ L'intervento pubblico trae origine dall'intento di risolvere le imperfezioni dei mercati e le disfunzioni che ne derivano. La mancanza di un'adeguata informazione, la scarsa propensione al rischio degli investitori e degli istituti di credito, le limitate garanzie che le imprese innovative sono in grado di offrire determinano problemi associati al finanziamento degli investimenti in nuova tecnologia. In: Calderini M., Ughetto E., *Finanziare l'innovazione*, G. Giappichelli editore – Torino, 2009, pag. 145.

⁷⁴ Come previsto dal Codice dell'Amministrazione Digitale (CAD) istituito con il D.lgs. 7 marzo 2005, n. 82. È un testo unico che riunisce e organizza le norme riguardanti l'informatizzazione della Pubblica Amministrazione nei rapporti con i cittadini e le imprese, per promuovere e rendere effettivi i diritti di cittadinanza digitale.

la visibilità aziendale, i potenziali clienti, di comunicare con tutto il mondo e farsi conoscere, di affacciarsi a nuovi mercati, garantendo anche migliori condizioni di lavoro e minori rischi.

È stato evidenziato che gli incentivi fiscali consentono ad un ampio ventaglio di imprese di investire e risultano neutrali rispetto alla natura dell'impresa e alla scelta del settore industriale da sostenere. Inoltre, rispetto ai sussidi diretti, tale strumento presenta caratteristiche di maggiore automatismo e snellezza per le imprese utilizzatrici, non è esposto alla discrezionalità delle autorità di governo e all'incertezza sul "se" e sul "quantum" dell'agevolazione⁷⁵.

Il credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali

Si passerà ora ad analizzare un'agevolazione fiscale che ha la finalità di incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi e innovativi. La disciplina è stata modificata⁷⁶ e si è innovato modificando anche la tipologia dell'agevolazione riconosciuta che ora è costituita da un credito d'imposta. Il beneficiario trae un beneficio immediato, il credito che dovrà essere indicato sulla dichiarazione (a pena di decadenza) opera sulla liquidazione, in compensazione, riduce le imposte dovute in compensazione anche, ad esempio, dei contributi INPS per i lavoratori dipendenti, dell'IVA, ecc.

Lo Stato ha voluto incidere su un elemento della filiera. Il bene strumentale fa circolare ricchezza, produce beni e servizi. Le imprese potranno produrre di più e meglio ed è necessario, perciò, che siano incentivate ad acquistarli.

La legge di Bilancio 2021 (legge n. 178/2020, commi 1054-1065) ha confermato l'agevolazione fiscale che prevede il riconoscimento a tutte le imprese residenti nel territorio dello Stato, comprese le stabili organizzazioni di soggetti non residenti, indipendentemente dalla forma giuridica, dal settore economico di appartenenza, dalla dimensione e dal regime fiscale di determinazione del reddito d'impresa, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato, a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022 (ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data

⁷⁵ La stessa Commissione Europea ha ribadito, in varie occasioni, che gli incentivi fiscali rappresentano uno degli strumenti prioritari per raggiungere gli obiettivi fissati. In: Calderini M., Ughetto E., *Finanziare l'innovazione*, G. Giappichelli editore – Torino, 2009, pagg. 132 e 133.

⁷⁶ Fino al 2019 operava "l'iper/super ammortamento" che consisteva in una supervalutazione degli investimenti, riconoscendo nella dichiarazione un "virtuale" maggior costo, riducendo così il reddito e di conseguenza le imposte.

del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) di un credito d'imposta (comma 1051). L'incentivo ha perciò un termine e sono agevolabili i beni strumentali nuovi sia materiali che immateriali (ad esempio, software per l'industria) acquistati, consegnati.

Il credito d'imposta non spetta alle imprese in stato di liquidazione volontaria, fallimento, liquidazione coatta amministrativa, concordato preventivo senza continuità aziendale o sottoposte ad altra procedura concorsuale. Sono, inoltre, escluse le imprese destinatarie di sanzioni interdittive (responsabilità amministrativa da reato) ai sensi dell'articolo 9, comma 2, del D.lgs. 8 giugno 2001, n. 231. La fruizione del credito d'imposta è comunque subordinata alla condizione del rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore e al corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori.

Il credito d'imposta concesso agli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali diversi da quelli indicati negli allegati A e B (annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, che si andranno ad analizzare successivamente) si applica alle stesse condizioni e negli stessi limiti anche agli investimenti effettuati dagli esercenti arti e professioni⁷⁷.

Il comma 1053 sottolinea che sono agevolabili gli investimenti in beni materiali e immateriali nuovi strumentali all'esercizio d'impresa indicando poi l'esclusione di alcuni beni (tra cui ad esempio, le autovetture, i fabbricati, ecc.).

Si va ora a illustrare i beni strumentali agevolati, l'ammontare del beneficio fiscale in relazione anche alla data di acquisto del bene (avendo la legge stabilito come termine ultimo per l'ottenimento del credito d'imposta il 30 giugno 2023⁷⁸).

I beni funzionali alla trasformazione tecnologia e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0» comprendono⁷⁹:

- Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti. È necessario che siano

⁷⁷ Comma 1061, articolo 1, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁷⁸ La precedente disciplina prevedeva, al comma 185 dell'articolo 1, legge n. 160 del 27 dicembre 2019, una durata inferiore (dal 1° gennaio 2020 fino al 31 dicembre 2020 e come termine ultimo il 30 giugno 2021). Lo Stato non ha di certo previsto con la nuova disciplina una forma di assistenzialismo, ma anzi ha dato una certezza agli imprenditori, incentivandoli ad investire, dandogli il tempo di progettare e organizzarsi anche da un punto di vista economico.

⁷⁹ L'elenco completo dei beni appartenenti a questa "categoria" è contenuto nell'allegato A annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232.

interconnessi, integrati ai sistemi informatici aziendali, ci sia uno scambio di dati che permetta ad esempio, una manutenzione da remoto. È previsto, inoltre, che sia presente un'interfaccia semplice e intuitiva e una rispondenza ai più recenti parametri di sicurezza, salute e igiene del lavoro;

- Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità, dispositivi intelligenti per il controllo automatico dei processi, soluzioni intelligenti per la gestione dei consumi energetici e idrici e per la riduzione delle emissioni;
- Dispositivi per l'interazione uomo macchina e per il miglioramento dell'ergonomia e della sicurezza del posto di lavoro in logica «4.0» come, ad esempio, sistemi per il sollevamento di parti pesanti, postazioni di lavoro in grado di adattarli in maniera automatizzata alle caratteristiche fisiche degli operatori (ad esempio, caratteristiche biometriche, presenza di disabilità), dispositivi di realtà aumentata.

Alle imprese che effettuano investimenti aventi ad oggetto questi beni strumentali nuovi⁸⁰, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- **50%** del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;
- **30%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni e fino a 10 milioni di euro;
- **10%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro⁸¹.

Nel caso in cui le imprese effettuano investimenti aventi ad oggetto i sopra esposti beni strumentali nuovi ma a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- **40%** del costo, per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro;

⁸⁰ A decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

⁸¹ La precedente disciplina invece prevedeva al comma 189, dell'articolo 1, della legge n. 160 del 27 dicembre 2019, delle aliquote inferiori (40% e 20% per le prime due condizioni) e non prevedeva un ulteriore incentivo del 10% per gli investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi pari a 20 milioni di euro. Da questo si può dedurre come lo Stato voglia dare una spinta a questi investimenti.

- **20%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro;
- **10%** del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

Come si può notare lo Stato ha ridotto le aliquote del credito d'imposta, con, si presume, l'obiettivo di incentivare le imprese a investire nel breve termine.

I **beni immateriali connessi a investimenti in beni materiali «Industria 4.0»** comprendono *software*, sistemi e *system integration*, piattaforme e applicazioni come ad esempio⁸²:

- *Software*, sistemi, piattaforme e applicazioni in grado di comunicare e condividere dati e informazioni sia tra loro che con l'ambiente e gli attori circostanti grazie ad una rete di sensori intelligenti interconnessi;
- *Software*, sistemi, piattaforme e applicazioni per l'utilizzo lungo le linee produttive di *robot*, *robot* collaborativi e macchine intelligenti per la sicurezza e la salute dei lavoratori, la qualità dei prodotti finali e la manutenzione predittiva.

Alle imprese che effettuano investimenti aventi ad oggetto questi beni strumentali nuovi⁸³, il credito d'imposta è riconosciuto nella misura del:

- **20%** del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro⁸⁴.

Il comma 1058 indica che si considerano agevolabili anche le spese per servizi sostenute in relazione all'utilizzo dei beni di cui si fa riferimento nell'allegato B mediante soluzioni di cloud computing, per la quota imputabile per competenza.

Il comma 1054, invece, concede il credito d'imposta alle imprese che effettuano investimenti in beni strumentali materiali nuovi ma diversi da quelli indicati nell'allegato A, sopra citato (beni funzionali alla trasformazione tecnologia e digitale delle imprese secondo il modello «Industria 4.0»), nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro, nella misura del **10%** del costo. Il medesimo comma riconosce anche agli investimenti in beni

⁸² L'elenco completo dei beni appartenenti a questa "categoria" è contenuto nell'allegato B annesso alla legge 11 dicembre 2016, n. 232.

⁸³ A decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione.

⁸⁴ La precedente disciplina invece prevedeva al comma 190, dell'articolo 1, della legge n. 160 del 27 dicembre 2019, un'aliquota inferiore pari al 15% del costo e il limite massimo dei costi ammissibili era pari a 700.000 euro.

strumentali immateriali nuovi ma diversi da quelli indicati nell'allegato B, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 1 milione di euro, il credito d'imposta nella misura del **10%** del costo⁸⁵. Nel caso in cui le imprese effettuino questi investimenti a decorrere dal 1° gennaio 2022 e fino al 31 dicembre 2022, ovvero entro il 30 giugno 2023, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione, è riconosciuto un credito d'imposta nella misura del **6%** del costo (anche in questo caso lo Stato ha ridotto l'aliquota per incentivare le aziende a investire nel breve termine).

Si osserva come ci sia una differenza notevole per i beni strumentali nuovi non ricompresi negli allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232. Lo Stato sostiene gli investimenti delle imprese ma vuole incentivare l'acquisto di beni strumentali nuovi che portino a una decisa trasformazione tecnologica e digitale delle imprese.

Se gli investimenti sono effettuati mediante contratti di locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Il comma 1054, inoltre, stabilisce che la misura del credito d'imposta è elevata al **15%** per gli investimenti in strumenti e dispositivi tecnologici destinati dall'impresa alla realizzazione di modalità di lavoro agile ai sensi dell'articolo 18 della legge 22 maggio 2017, n. 81⁸⁶.

Il comma 1059 prevede che il credito d'imposta sia utilizzabile esclusivamente in compensazione (non si traduce in una somma di denaro), in tre quote annuali di pari importo, a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni per gli investimenti non compresi nell'allegato A, ovvero a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione dei beni per gli investimenti indicati negli allegati A e B⁸⁷. Per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e

⁸⁵ Entrambe le agevolazioni fiscali sono riconosciute per gli investimenti effettuati a decorrere dal 16 novembre 2020 e fino al 31 dicembre 2021, ovvero entro il 30 giugno 2022, a condizione che entro la data del 31 dicembre 2021 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione. Nella precedente disciplina il credito d'imposta era riconosciuto nella misura del 6% del costo, nel limite massimo di costi ammissibili pari a 2 milioni di euro.

⁸⁶ Questa previsione normativa non era contemplata nella precedente disciplina. Lo Stato ha risposto alle recenti e pressanti esigenze di incrementare la competitività e agevolare la conciliazione dei tempi di vita e di lavoro, incentivando a investire su beni che possono aiutare e promuovere il lavoro agile.

⁸⁷ Il comma 191, della precedente disciplina contenuta nell'articolo 1 della legge n. 160 del 27 dicembre 2019, prevedeva che il credito d'imposta fosse utilizzabile in compensazione in cinque quote annuali di pari importo ridotte a tre per gli investimenti ricompresi nell'allegato B (beni strumentali immateriali). Diversa era anche la decorrenza dell'utilizzo: dall'anno successivo a quello di entrata in funzione dei beni, per gli investimenti diversi da quelli indicati negli allegati A e B, ovvero a decorrere dall'anno successivo a quello dell'avvenuta interconnessione dei beni, per gli investimenti ricompresi negli allegati A e B. L'attuale disciplina, invece, rende utilizzabile il credito d'imposta nel momento stesso in cui ha anche inizio l'ammortamento dei beni strumentali.

fino al 31 dicembre 2021, il credito d'imposta, per i soggetti con un volume di ricavi o compensi inferiori a 5 milioni di euro, è utilizzabile in compensazione in un'unica quota annuale (disposizione normativa non contenuta nella precedente disciplina). Nel caso in cui l'interconnessione dei beni avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello della loro entrata in funzione è comunque possibile iniziare a fruire del credito d'imposta per la parte spettante ai sensi dei commi 1054 e 1055 (si riferiscono agli investimenti in beni strumentali materiali diversi da quelli indicati nell'allegato A).

Al solo fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative introdotte, riferite ai beni strumentali nuovi compresi negli allegati A e B, le imprese che si avvalgono di tali misure effettuano una comunicazione al Ministero dello sviluppo economico⁸⁸. Con apposito decreto direttoriale del Ministero dello sviluppo economico sono stabiliti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo d'imposta agevolabile (è in corso la predisposizione del decreto per l'anno corrente).

Il comma 1059 prosegue precisando che il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917 (senza questa previsione normativa il minor debito costituirebbe sopravvenienza attiva e sarebbe dunque tassabile).

Infine, il medesimo comma stabilisce che il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive, non porti al superamento del costo sostenuto.

Se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione, i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive ubicate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo (non viene ammessa la possibilità di cedere il credito d'imposta). Il maggior

⁸⁸ Il Ministero dello sviluppo economico chiarisce che l'invio della comunicazione avvenga da parte delle imprese su base volontaria e in ottica collaborativa e che perciò sia il diritto all'applicazione delle discipline agevolative e sia l'utilizzo in compensazione dei relativi crediti non sono in alcun modo subordinati al suddetto invio.

credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere direttamente riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni dell'articolo 1, commi 35 e 36, della legge 27 dicembre 2017, n. 205, in materia di investimenti sostitutivi⁸⁹.

Ai fini dei successivi controlli, tutti i soggetti che si avvalgono del credito d'imposta sono tenuti a conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili. È necessario, a tal fine, che le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati contengano l'esplicito riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058 (indicando quindi per il bene acquistato la norma di favore di cui si intende beneficiare).

Con riferimento agli investimenti in beni strumentali nuovi compresi negli allegati A e B, le imprese sono inoltre tenute a produrre una perizia asseverata⁹⁰ rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato, da cui risulti che i beni possiedono caratteristiche tecniche tali da includerli negli elenchi contenuti nei sopra citati allegati A e B annessi alla legge 11 dicembre 2016, n. 232, e sono interconnessi al sistema aziendale di gestione della produzione o alla rete di fornitura. Il comma 1062 prevede che per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, l'onere documentale di cui al periodo precedente può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante dell'impresa beneficiaria, ai sensi del D.P.R. 445 del 2000 (ciò non toglie che l'impresa, nonostante non sia obbligata, per sgravarsi dalla relativa responsabilità, possa far redigere una perizia asseverata, ad esempio, da un ingegnere iscritto all'albo).

L'Agenzia delle entrate può richiedere al Ministero dello sviluppo economico di esprimere il proprio parere qualora nell'ambito delle verifiche e dei controlli riguardanti gli investimenti in beni compresi negli allegati A e B si rendano necessarie valutazioni di ordine tecnico concernenti la qualificazione e la classificazione dei beni strumentali nuovi. Il Ministero dello sviluppo economico può anche avvalersi di soggetti esterni con competenze tecniche specialistiche. I termini e le modalità di svolgimento di tali attività collaborative sono fissati con apposita convenzione tra l'Agenzia delle entrate e il Ministero dello sviluppo economico, nella

⁸⁹ Comma 1060, articolo 1, della legge 30 dicembre 2020, n. 178.

⁹⁰ Nella precedente disciplina (al comma 195, dell'articolo 1, della legge n. 160 del 27 dicembre 2019) era richiesta invece una perizia tecnica semplice.

quale può essere prevista un'analogia forma di collaborazione anche in relazione agli interpelli presentati all'Agenzia delle entrate, aventi ad oggetto la corretta applicazione del credito d'imposta per i suddetti investimenti⁹¹. Il Ministero dell'economia e delle finanze effettua il monitoraggio delle fruizioni del credito d'imposta di cui ai commi da 1054 a 1058 dell'articolo 1, della legge 30 dicembre 2020, n. 178, ai fini di quanto previsto dall'articolo 17, comma 13, della legge 31 dicembre 2009, n. 196.

⁹¹ Di cui si è trattato nel paragrafo 1.4.