

Legge n. 234 del 30 dicembre 2021 (c.d. «Legge di bilancio 2022»)

Legge n. 215 del 17 dicembre 2021 (Legge di conversione del D.L. n. 146/2021, cd. decreto «Fisco – lavoro»)

INDICE

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI NEL BILANCIO 2021

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI E DEL RIALLINEAMENTO DEI VALORI

LA PROROGA DEL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI «IMPRESA 4.0»

«SUPER DEDUZIONE» DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO SU BENI IMMATERIALI

Premessa

- ❑ La «Legge di bilancio 2022» (art. 1, co. 711, L. n. 234/2021) ha esteso il regime derogatorio previsto dal cd. decreto «Agosto» (art. 60, co. 7-bis – 7-quinquies, Dl. n. 104/2020 convertito), che consentiva di sospendere gli ammortamenti nei bilanci relativi all'esercizio 2020 (per i soggetti «solari»), anche ai bilanci relativi all'esercizio 2021.
- ❑ Il decreto «Agosto» stabiliva, inoltre, che la misura avrebbe potuto essere estesa, in relazione all'evoluzione della situazione economica conseguente al COVID, agli esercizi successivi con decreto ministeriale.
- ❑ La «Legge di bilancio 2022» ha sostituito tale ultima disposizione, stabilendo che la misura venga estesa all'esercizio successivo (e, quindi, per i soggetti con esercizio sociale coincidenti con l'anno solare, in relazione al bilancio 2021), per i solo soggetti che, nell'esercizio in corso al 15.08.2020, *«non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali»*.
- ❑ Per effetto della modifica normativa, non risulta più prevista l'emanazione del decreto ministeriale.

Estensione al bilancio 2021 (1/2)

- ❑ Il decreto «Agosto» prevedeva che i soggetti che non adottavano i principi contabili internazionali nell'esercizio in corso al 15.08.2020 (data di entrata in vigore del decreto «Agosto», bilancio 2020 per i soggetti «solari»), potevano, anche in deroga all'art. 2426, co. 1 n. 2, c.c., non effettuare fino al 100% dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, mantenendo il loro valore di iscrizione, così come risultante dall'ultimo bilancio annuale regolarmente approvato (art. 60, co 7-*bis*, DL n. 104/2020).
- ❑ La «Legge di bilancio 2022» ha esteso la misura agevolativa all'esercizio successivo (bilancio 2021 per i soggetti «solari»), per i solo soggetti che nel bilancio 2020, *«non hanno effettuato il 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali»*.
- ❑ La sospensione dell'ammortamento nel bilancio 2021 sembrerebbe potersi applicare soltanto ai soggetti che, per effetto della norma derogatoria, nel bilancio 2020 hanno sospeso l'intera quota di ammortamento di tutte le immobilizzazioni, mentre sembrerebbe preclusa ai soggetti che hanno sospeso soltanto una parte della quota di ammortamento (cd. «sospensione parziale»).

segue

Estensione al bilancio 2021 (2/2)

- ❑ Parte della dottrina ha affermato che dovrebbero rimanere esclusi dalla sospensione dell'ammortamento nel bilancio 2021, oltre ai soggetti che nel bilancio 2020 hanno optato per la sospensione parziale dell'ammortamento di tutte le immobilizzazioni, anche quelli che nel bilancio 2020 hanno optato per la sospensione (totale o parziale) solo per alcune immobilizzazioni.
- ❑ Tale interpretazione sembra essere eccessivamente penalizzante per le imprese, avendo riguardo alla *ratio* della norma. Si potrebbe allora ritenere che i soggetti che nel bilancio 2020 hanno optato per la sospensione totale dell'ammortamento solo per alcune immobilizzazioni possano adottare il regime derogatorio anche nel bilancio 2021, sempre però in riferimento alle stesse immobilizzazioni. Su questo aspetto è auspicabile un chiarimento ufficiale.
- ❑ Per quanto attiene alla misura dell'ammortamento, resta fermo il disposto del decreto «Agosto», che ha consentito di non effettuare fino al 100 per cento dell'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali ed immateriali.

Effetti della deroga sugli esercizi successivi

- ❑ Il decreto «Agosto» stabiliva che la quota di ammortamento non effettuata, in applicazione della norma derogatoria, dovesse essere imputata al Conto economico relativo all'esercizio successivo e con lo stesso criterio dovessero essere differite le quote successive, prolungando il piano di ammortamento originario di un anno.
- ❑ La proroga del regime derogatorio prevista dalla «Legge di bilancio 2022» impone un coordinamento, in via interpretativa, con le modalità di recupero delle quote sospese previste dal decreto «Agosto».
- ❑ Si ritiene che ciò che sarà oggetto di mancato stanziamento è la quota di competenza 2020 sospesa, la quale, originariamente, doveva essere imputata nel bilancio 2021 e che slitterà nel bilancio 2022.
- ❑ La quota di competenza del 2021 verrà conseguentemente imputata nel bilancio 2023 (non essendo ipotizzabile che nel 2022 vengano raddoppiati gli ammortamenti) ed in questo modo il piano di ammortamento finirà per prolungarsi di due esercizi.

Destinazione degli utili a riserva

- ❑ Restano ferme le disposizioni previste dal decreto «Agosto» (art. 60, co 7-ter, DL. n. 104/2020 convertito), in base alle quali i soggetti che si avvalgono della norma derogatoria destinano a una riserva indisponibile utili di ammontare corrispondente alla quota di ammortamento non effettuata.
- ❑ In caso di utili di esercizio di importo inferiore a quello della quota di ammortamento sospesa, la riserva è integrata utilizzando riserve di utili o altre riserve patrimoniali disponibili; in mancanza, la riserva è integrata, per la differenza, accantonando gli utili degli esercizi successivi.
- ❑ La riserva indisponibile non può essere distribuita ai soci né imputata a capitale, ma può essere utilizzata a copertura perdite (Circ. Assonime 2/2021 e documento di ricerca FNC e CNDCEC marzo 2021). In questa ipotesi, si ritiene maggiormente corretto che il vincolo si sposti sugli utili futuri e, quindi, la riserva debba essere reintegrata. Secondo parte minoritaria della dottrina, invece, la riserva non può essere utilizzata per nessuna ragione, neanche per la copertura di perdite di esercizio.

Informativa in Nota integrativa

- ❑ La nota integrativa deve dare conto delle ragioni della deroga, nonché dell'iscrizione e dell'importo della corrispondente riserva indisponibile, indicandone l'influenza sulla rappresentazione della situazione patrimoniale e finanziaria e del risultato economico dell'esercizio (art. 60, co. 7-*quater*, DL. n. 104/2020).
- ❑ La società che si avvale della deroga fornisce informazioni della scelta fatta nelle politiche contabili ai sensi dell'art. 2427, co. 1, n. 1, c.c.. In particolare, la Nota integrativa deve indicare "*i criteri applicati nella valutazione delle voci del bilancio, nelle rettifiche di valore e nella conversione dei valori non espressi all'origine in moneta avente corso legale nello Stato*« (Documento interpretativo OIC 9, & 10).
- ❑ Per quanto attiene al contenuto dell'informativa, nella Nota integrativa la società deve indicare:
 - su quali immobilizzazioni ed in che misura non sono stati effettuati gli ammortamenti;
 - le ragioni che l'hanno indotta ad avvalersi della deroga;
 - l'impatto della deroga in termini economici e patrimoniali.
- ❑ Restano ferme tutte le altre disposizioni relative alle informazioni da fornire nella Nota integrativa.

Trattamento fiscale

- ❑ Per i soggetti che si avvalgono della facoltà di non effettuare l'ammortamento annuo del costo delle immobilizzazioni materiali e immateriali, la deduzione della quota di ammortamento non effettuata è ammessa alle stesse condizioni e con gli stessi limiti previsti dagli artt. 102, 102-*bis* e 103 del TUIR, a prescindere dall'imputazione a Conto economico. Analoga previsione opera anche ai fini IRAP.
- ❑ La disposizione deve essere interpretata nel senso di consentire ai contribuenti la facoltà di dedurre le quote di ammortamento, anche in assenza dell'imputazione a conto economico (Risposta a interpello del 17.09.2021 n. 607). A tal fine, occorre operare una variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi.
- ❑ La deduzione extracontabile della quota di ammortamento determina un disallineamento tra valore contabile e valore fiscale del bene e la necessità di rilevare una passività per imposte differite, ossia delle imposte corrispondenti alla quota di ammortamento contabile non stanziata in bilancio che dovrà essere ripresa a tassazione in futuro, al momento del suo transito a conto economico.

INDICE

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI NEL BILANCIO 2021

**LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI E DEL
RIALLINEAMENTO DEI VALORI**

**LA PROROGA DEL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI
STRUMENTALI «IMPRESA 4.0»**

«SUPER DEDUZIONE» DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO SU BENI IMMATERIALI

Premessa

- ❑ Il cd. decreto «Agosto» (art. 110, Dl. n. 104/2020) ha introdotto una nuova rivalutazione dei beni d'impresa, la quale poteva essere posta in essere nel bilancio in corso al 31 dicembre 2020 (bilancio 2020 per i soggetti «solari»).
- ❑ La rivalutazione poteva avere:
 - rilevanza solo civilistica e contabile;
 - rilevanza anche fiscale, attraverso il versamento di un'imposta sostitutiva del 3% sui maggiori valori iscritti in bilancio.
- ❑ La «Legge di bilancio 2022» (art. 1, co. 622 – 624, L. n. 234/2021) ha modificato in maniera significativa le disposizioni contenute nel decreto «Agosto». Le modifiche hanno ad oggetto le sole immobilizzazioni immateriali.

Ambito oggettivo e bilancio di riferimento

- ❑ Potevano essere rivalutati (art. 110, co. 1, Dl. n. 104/2020):
 - i beni materiali ed immateriali, con esclusione di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività d'impresa (cd. “beni merce”);
 - partecipazioni in società controllate e collegate costituenti immobilizzazioni.
- ❑ I beni dovevano essere iscritti nel bilancio in corso al 31 dicembre 2019 (bilancio 2019 per i soggetti «solari»).
- ❑ La rivalutazione doveva essere eseguita nel bilancio 2020. E' possibile eseguire l'operazione anche nel bilancio 2021, ma solo ai fini civilistici (art. 110, co. 4-*bis*, Dl. n. 104/2020).

Imposta sostitutiva e riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti

- ❑ Il maggior valore attribuito ai beni in sede di rivalutazione può essere riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP mediante il versamento di un'imposta sostitutiva nella misura del 3%.
- ❑ I maggiori valori assoggettati all'imposta sostitutiva sono riconosciuti ai fini fiscali a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita (bilancio 2021 per i soggetti «solari»).
- ❑ I maggiori valori attribuiti ai beni rilevano ai fini:
 - della deducibilità degli ammortamenti;
 - della determinazione del plafond delle spese di manutenzione (Art. 102, co. 6, TUIR);
 - della disciplina delle società non operative.
- ❑ Il riconoscimento dei maggiori valori per il calcolo delle plusvalenze o delle minusvalenze decorre, invece, dall'inizio del quarto esercizio successivo (dal 1° gennaio 2024 per i soggetti «solari»)

Riserva e saldo attivo di rivalutazione

- ❑ La contabilizzazione del saldo attivo di rivalutazione in una specifica riserva è differente in funzione del regime fiscale del contribuente:
 - le imprese in contabilità ordinaria contabilizzano la riserva di patrimonio netto in contropartita della rivalutazione; essa costituisce ai fini fiscali una riserva in sospensione d'imposta;
 - le imprese in contabilità semplificata, invece, non applicano le norme che disciplinano il saldo attivo di rivalutazione. Ne consegue, pertanto, che per i contribuenti in contabilità semplificata è esclusa la tassazione in caso di distribuzione del saldo attivo di rivalutazione.

- ❑ L'attribuzione delle riserve ai soci (in assenza di affrancamento) genera effetti fiscali:
 - le somme attribuite ai soci, aumentate dell'imposta sostitutiva corrispondente alle somme medesime, concorrono alla formazione del reddito imponibile sia della società sia dei soci;
 - alla società è attribuito un credito d'imposta ai fini IRPEF e IRES pari all'imposta sostitutiva medesima.

- ❑ Il saldo attivo di rivalutazione può essere affrancato, in tutto o in parte, mediante il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi, dell'IRAP e di eventuali addizionali pari al 10%. L'affrancamento della riserva comporta la cessazione dello stato di sospensione d'imposta. Pertanto, nel momento in cui la riserva affrancata viene distribuita, essa non viene più tassata in capo alla società, ferma invece restando la tassazione sui soci percipienti in qualità di utile.

- ❑ Resta fermo che, nel caso in cui, venga attribuita rilevanza esclusivamente "civilistica" alla rivalutazione, non si iscrive alcuna riserva in sospensione d'imposta e non risulta, quindi, necessario ricorrere all'affrancamento.

Legge di bilancio 2022 - Novità

- ❑ La «Legge di bilancio 2022» ha modificato in maniera significativa l'art. 110 del decreto «Agosto» mediante l'inserimento dei commi *8-ter* e *8-quater*:
 - il comma *8-ter* stabilisce che con riferimento ai maggiori valori imputati, ai sensi dei co. 4 (riconoscimento fiscale dei valori), 8 (riallineamento per i soggetti IFRS) e *8-bis* (riallineamento dell'avviamento) dello stesso art. 110, alle attività immateriali ammortizzabili, ai sensi dell'art. 103 del TUIR, in misura non superiore ad un diciottesimo del costo, la deduzione fiscale deve essere effettuata in misura non superiore ad un cinquantesimo del costo;
 - il comma *8-quater* consente, però, che venga mantenuto l'ammortamento per diciottesimi, ma solo dietro il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dall'art. 176, co. *2-ter*, TUIR (a scaglioni dal 12% al 16%), al netto dell'imposta sostitutiva del 3% già versata per la rivalutazione o per il riallineamento;
 - la «Legge di bilancio 2022», prevede, inoltre, la possibilità di revocare, anche parzialmente, la disciplina fiscale dell'art. 110 del decreto «Agosto», con modalità e termini che verranno stabiliti da un provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

- ❑ Le suddette modifiche hanno effetto a decorrere dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale la rivalutazione o il riallineamento sono stati eseguiti (bilancio 2021, per i soggetti «solari»).

Ambito di operatività

- ❑ Il differimento a 50 anni dell'ammortamento fiscale opera per i valori che derivano dalle seguenti operazioni:
 - rivalutazione dei beni dei soggetti OIC (art. 110, co.4, DI. n. 104/2020);
 - riallineamento per i soggetti IFRS (art. 110, co.8, DI. n. 104/2020);
 - riallineamento del valore dell'avviamento e delle altre attività immateriali (art. 110, co.8-*bis*, DI. n. 104/2020).
- ❑ Non è, invece, espressamente contemplato il riallineamento «ordinario» dei soggetti OIC (previsto dall'art. 110, co. 7, DI. n. 104/2020). Occorrerà chiarire se ciò sia dovuto ad un difetto di coordinamento normativo o se, al contrario, i valori riallineati dai soggetti OIC (diversi dall'avviamento) possano dirsi «salvi».

Ambito oggettivo

- ❑ Le nuove limitazioni riguardano le «attività immateriali le cui quote di ammortamento, ai sensi dell'art. 103 del TUIR, sono deducibili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo o del valore».
- ❑ Rientrano, quindi, nell'ambito oggettivo:
 - i marchi d'impresa (art. 103, co. 1, ultimo periodo, TUIR);
 - l'avviamento (art. 103, co. 3, TUIR).
- ❑ Non vi rientrano, invece, a titolo esemplificativo i diritti di utilizzazione di opere d'ingegno, i brevetti, il *know-how*, i *software*, i diritti di concessione.

Estensione periodo di ammortamento

1. Estensione del periodo di ammortamento

- ❑ Nel caso in cui l'impresa decida di non procedere al versamento dell'ulteriore imposta sostitutiva, la deduzione fiscale del maggior valore imputato alle attività ammortizzabili in misura non superiore ad un diciottesimo del costo (art. 103 del TUIR), deve essere effettuata in un arco temporale minimo di 50 periodi d'imposta. L'ammortamento fiscale terminerà, quindi, nell'anno 2070.
- ❑ La conseguenza più rilevante sul piano contabile riguarda la verifica della recuperabilità delle imposte anticipate iscritte in conseguenza della diversa misura dell'ammortamento civilistico (che per marchi ed avviamento non può superare i 20 anni) rispetto ai nuovi limiti fiscali (50 anni).
- ❑ Infatti, in base a quanto disposto dai principi contabili (OIC 25), le attività per imposte anticipate sono rilevate, nel rispetto del principio della prudenza, solo quando vi è la ragionevole certezza del loro futuro recupero.
- ❑ La ragionevole certezza è comprovata quando:
 - esiste una proiezione dei risultati fiscali della società (pianificazione fiscale) per un periodo di tempo ragionevole, da cui si evince l'esistenza, negli esercizi in cui si annulleranno le differenze temporanee deducibili, di redditi imponibili non inferiori all'ammontare delle differenze che si annulleranno; e/o
 - negli esercizi in cui si prevede l'annullamento della differenza temporanea deducibile, vi sono sufficienti differenze temporanee imponibili di cui si prevede l'annullamento.

Versamento di una ulteriore imposta sostitutiva

2. Versamento dell'ulteriore imposta sostitutiva

- ❑ L'impresa può mantenere la deduzione del maggior valore per diciottesimi con il versamento di un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi e dell'IRAP nella misura corrispondente a quella stabilita dall'art. 176, co 2-ter, TUIR (a scaglioni dal 12% al 16%), al netto dell'imposta sostitutiva del 3% già versata per la rivalutazione o il riallineamento.

- ❑ La misura dell'imposta sostitutiva è pari:
 - al 9% per la quota parte dei maggiori valori che non eccede i 5 milioni di euro;
 - all'11% per la quota parte dei maggiori valori compresa tra 5 milioni e 10 milioni di euro;
 - al 13% per la quota parte dei maggiori valori che eccede i 10 milioni di euro.

- ❑ Contabilmente, tenuto conto che il pagamento dell'imposta sostitutiva «integra» l'importo a suo tempo versato, si ritiene che la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva «integrativa» debba seguire le stesse modalità che sono state utilizzate per la contabilizzazione dell'imposta sostitutiva «base». Pertanto la maggiore imposta sostitutiva va contabilizzata a patrimonio netto.

Rinuncia agli effetti fiscali della rivalutazione e del riallineamento (1/2)

3. Rinuncia agli effetti fiscali della rivalutazione e del riallineamento

- Posto che la norma menziona espressamente la «*facoltà di revocare, anche parzialmente, l'applicazione della disciplina fiscale*» dell'art. 110 del decreto «Agosto», resta valida la rivalutazione operata ai fini civilistici.
- All'impresa che rinuncia agli effetti della rivalutazione o del riallineamento l'imposta sostitutiva del 3% viene rimborsata o né è ammesso l'utilizzo in compensazione nel modello F24. Le modalità attuative saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate.
- Facendo la norma riferimento alla rinuncia alla disciplina fiscale, pare ammissibile una linea interpretativa per cui si può rinunciare non solo alla rivalutazione effettuata, ma anche all'eventuale affrancamento del saldo attivo di rivalutazione, con restituzione dell'imposta sostitutiva del 10% pagata.
- Dal punto di vista contabile, l'operazione di revoca genera la riemersione della differenza temporanea (imposte differite passive) tra valori civilistici e valori fiscalmente riconosciuti che il riallineamento operato aveva eliminato.

Rinuncia agli effetti fiscali della rivalutazione e del riallineamento (2/2)

- ❑ Gli effetti di questa riemersione non sono disciplinati in modo puntuale dai principi contabili. Il trattamento da seguire in bilancio dovrebbe essere ricostruito sulla base delle regole generali in tema di imposte e dei documenti applicativi OIC pubblicati in occasione delle precedenti norme di rivalutazione fiscale, secondo modalità che variano a seconda del bene interessato e dei principi contabili adottati dalla società che revoca l'affrancamento.
- ❑ Per i soggetti OIC:
 - se sono stati riallineati beni diversi dall'avviamento (il marchio), si dovranno ripristinare le imposte differite passive che erano state stornate. In questo caso non è certo se la contropartita debba essere in Conto economico o in Patrimonio netto;
 - se è stato riallineato l'avviamento, non essendo possibile iscrivere le imposte differite (né i principi contabili nazionali né quelli internazionali lo consentono), si dovrà stornare il costo dell'imposta sostitutiva, che era stato capitalizzato nell'attivo dello stato patrimoniale, a fronte dell'iscrizione di un credito verso l'erario.
- ❑ Per i soggetti IFRS:
 - il mancato riallineamento del marchio dovrebbe interessare il Conto economico;
 - il trattamento del mancato riallineamento dell'avviamento dovrebbe variare a seconda del modello utilizzato per contabilizzare a suo tempo lo stesso riallineamento.

Minusvalenze e altri componenti negativi

- ❑ È previsto un apposito meccanismo a seguito del quale, in presenza di operazioni realizzative, il periodo cinquantennale di deduzione è «traslato» sulle minusvalenze (art. 110, co. 8-ter, DI. N. 104/2020).
- ❑ In particolare, nel caso di cessione a titolo oneroso, di assegnazione ai soci o di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore o, ancora, di eliminazione dal complesso produttivo:
 - la minusvalenza è deducibile, fino a concorrenza del valore residuo del maggiore valore imputato a seguito della rivalutazione (o oggetto di riallineamento), in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento come rideterminato dalle nuove disposizioni,
 - per l'eventuale soggetto avente causa la quota di costo riferibile al residuo valore ammortizzabile di tale maggiore valore, al netto dell'eventuale minusvalenza dedotta dal dante causa, è ammessa in deduzione in quote costanti per il residuo periodo di ammortamento.
- ❑ La norma interessa il solo caso in cui l'impresa accetti l'allungamento del periodo di ammortamento fiscale a 50 anni

INDICE

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI NEL BILANCIO 2021

**LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI E DEL
RIALLINEAMENTO DEI VALORI**

**LA PROROGA DEL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI
STRUMENTALI «IMPRESA 4.0»**

«SUPER DEDUZIONE» DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO SU BENI IMMATERIALI

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali - Investimenti agevolabili - (memo)

- ❑ Sono previste tre tipologie di investimenti agevolabili:
 - gli investimenti in beni materiali e immateriali strumentali nuovi "ordinari";
 - gli investimenti in beni materiali «4.0» (allegato A, L. n. 232/2016);
 - gli investimenti in beni immateriali «4.0» (allegato B, L. n. 232/2016).

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

- ❑ Sono esclusi dall'agevolazione:
 - veicoli e altri mezzi di trasporto indicati all'art. 164, co. 1, TUIR (autovetture, ciclomotori, motocicli, ecc.);
 - fabbricati e costruzioni,
 - beni ammortizzabili con percentuali inferiori al 6,5%,
 - beni di cui all'Allegato 3 alla L. 208/2015,
 - beni gratuitamente devolvibili delle imprese operanti in concessione e a tariffa nei settori dell'energia, dell'acqua, dei trasporti, delle infrastrutture, delle poste, delle telecomunicazioni, della raccolta e depurazione delle acque di scarico e della raccolta e smaltimento rifiuti.

Soggetti beneficiari (memo)

- ❑ Possono beneficiare dell'agevolazione le imprese, a prescindere dalla forma giuridica (impresa individuale, società di persone, società di capitale, ecc.), dal settore economico di appartenenza (commercio, turismo, servizi, industria, ecc.), dalla dimensione, nonché dal regime di determinazione del reddito dell'impresa.
- ❑ La fruizione del beneficio spettante è subordinata alle seguenti condizioni:
 - rispetto delle normative sulla sicurezza nei luoghi di lavoro applicabili in ciascun settore;
 - corretto adempimento degli obblighi di versamento dei contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori (DURC in corso di validità al momento della fruizione del credito d'imposta).
- ❑ L'agevolazione spetta anche ai soggetti che determinano il reddito con criteri forfettari o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi (soggetti in regime forfettario, regime del margine, ecc.).
- ❑ Gli esercenti arti e professioni possono fruire soltanto del credito d'imposta sui beni strumentali «ordinari».

Momento di effettuazione dell'investimento (memo)

Modalità dell'investimento	Momento di effettuazione dell'investimento
Acquisto in proprietà	Beni mobili: <ul style="list-style-type: none">○ data della consegna o spedizione,○ se diversa e successiva, data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.
Contratto di leasing	<ul style="list-style-type: none">○ data di consegna al locatario,○ nel caso clausola di prova a favore del locatario, dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.
Contratto di appalto	<ul style="list-style-type: none">○ data di ultimazione della prestazione,○ in caso di stati di avanzamento dei lavori, data in cui l'opera o la porzione d'opera viene verificata ed accettata dal committente.

Caratteristiche del credito di imposta (memo)

❑ Ai fini fiscali, il credito d'imposta:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, e del valore della produzione ai fini IRAP;
- non rileva ai fini della determinazione del *pro rata* di deducibilità degli interessi passivi e delle spese generali (artt. 61 e 109, co. 5, TUIR).

❑ Ai fini di altre agevolazioni:

- il credito d'imposta è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi.
- il cumulo dei benefici non può essere superiore al costo dell'investimento sostenuto.

❑ Fruizione dell'agevolazione:

- il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante modello F24, senza necessità di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi;
- spetta, in linea generale, per i beni materiali e immateriali (sia "ordinari" che "4.0") in 3 quote annuali di pari importo;
- nel caso di investimenti in beni "ordinari" è utilizzabile a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, mentre per gli investimenti nei beni "Industria 4.0" a decorrere dall'anno di avvenuta interconnessione.

Altre disposizioni (memo)

❑ Inapplicabilità dei limiti di utilizzo annuale e alle compensazioni:

Il credito non è soggetto alle seguenti disposizioni restrittive:

- limite annuale di utilizzazione dei crediti d'imposta da quadro RU, pari a 250.000 euro;
- limite annuale di compensazione nel modello F24, pari a € 2.000.000 (limite innalzato a decorrere dal 1° gennaio 2022),
- divieto di compensazione dei crediti relativi ad imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo per ammontare superiore a € 1.500.

❑ Documentazione

- ai fini dei successivi controlli, occorre conservare, pena la revoca del beneficio, la documentazione idonea a dimostrare l'effettivo sostenimento e la corretta determinazione dei costi agevolabili;
- le fatture e gli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati devono contenere «l'espresso riferimento alle disposizioni dei commi da 1054 a 1058» (art. 1, co. 1062, L. n. 178/2020);
- in relazione agli investimenti nei beni di cui all'Allegato A e B, L. n. 232/2016, le imprese sono tenute a produrre una perizia tecnica asseverata rilasciata da un ingegnere o da un perito industriale iscritti nei rispettivi albi professionali o un attestato di conformità rilasciato da un ente di certificazione accreditato. Per i beni di costo unitario di acquisizione non superiore a 300.000 euro, tale onere documentale può essere adempiuto attraverso una dichiarazione resa dal legale rappresentante.
- è prevista una comunicazione da effettuare al MISE con riferimento ai beni «Impresa 4.0». Tale comunicazione non costituisce presupposto per l'applicazione della disciplina agevolativa.

Proroghe - Le novità della «Legge di bilancio 2022»

Periodo	Beni materiali «ordinari»	Beni immateriali «ordinari»	Beni materiali 4.0 (Allegato A)	Beni immateriali 4.0 (Allegato B)
Dal 16.11.21 al 31.12.21 (o nel termine «lungo» del 30.06.2022)	Credito d'imposta: 10% (15% lavoro agile). Costi ammissibili: 2 mln.	Credito d'imposta: 10% (15% lavoro agile). Costi ammissibili: 1 mln.	Credito d'imposta <ul style="list-style-type: none"> • 50% fino a 2,5 mln; • 30% tra 2,5 e 10 mln; • 10% tra 10 e 20 mln. 	Credito d'imposta 20%. Costi ammissibili: 1 mln.
2022 (o nel termine «lungo» del 30.06.2023)	Credito d'imposta 6%. Costi ammissibili: 2 mln.	Credito d'imposta 6%. Costi ammissibili: 1 mln.	Credito d'imposta <ul style="list-style-type: none"> • 40% fino a 2,5 mln; • 20% tra 2,5 e 10 mln; • 10% tra 10 e 20 mln. 	Credito d'imposta 20%. Costi ammissibili: 1 mln.
2023 (o nel termine «lungo» del 30.06.2024)	Solo investimenti con prenotazione nel termine «lungo» del 30.06.2023.	Solo investimenti con prenotazione nel termine «lungo» del 30.06.2023.	Credito d'imposta <ul style="list-style-type: none"> • 20% fino a 2,5 mln; • 10% tra 2,5 e 10 mln; • 5% tra 10 e 20 mln. 	Credito d'imposta 20%. Costi ammissibili: 1 mln.
2024 (o nel termine «lungo» del 30.06.2025)	-	-	Credito d'imposta <ul style="list-style-type: none"> • 20% fino a 2,5 mln; • 10% tra 2,5 e 10 mln; • 5% tra 10 e 20 mln. 	Credito d'imposta 15%. Costi ammissibili: 1 mln.
2025 (o nel termine «lungo» del 30.06.2026)	-	-	Credito d'imposta <ul style="list-style-type: none"> • 20% fino a 2,5 mln; • 10% tra 2,5 e 10 mln; • 5% tra 10 e 20 mln. 	Credito d'imposta 10%. Costi ammissibili: 1 mln.

INDICE

SOSPENSIONE DEGLI AMMORTAMENTI NEL BILANCIO 2021

LE MODIFICHE ALLA DISCIPLINA DELLA RIVALUTAZIONE DEI BENI E DEL RIALLINEAMENTO DEI VALORI

LA PROROGA DEL CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI «IMPRESA 4.0»

«SUPER DEDUZIONE» DEI COSTI DI RICERCA E SVILUPPO SU BENI IMMATERIALI

Premessa

- ❑ Il cd. Decreto «Fisco – lavoro» (art. 6, Dl. n. 146/2021 convertito) ha previsto l’abrogazione del *Patent box* e la sostituzione di tale regime con l’introduzione di una nuova opzione per la maggiore deducibilità dei costi di ricerca e sviluppo su determinati beni immateriali «cd. «super deduzione».
- ❑ La «Legge di bilancio 2022» (art. 1, co. 10, L. n. 234/2021) ha modificato in maniera significativa la suddetta disposizione.
- ❑ Le disposizioni attuative dell’agevolazione saranno definite con provvedimento dell’Agenzia delle entrate.

Ambito soggettivo

- ❑ Possono beneficiare dell’agevolazione i titolari di reddito d’impresa.
- ❑ Sono titolari di reddito d’impresa e possono beneficiare dell’agevolazione, sulla base di quanto disposto per la precedente disciplina del *Patent box* (art. 2, DM. 28.11.2017), i seguenti soggetti:
 - le persone fisiche che esercitano imprese commerciali ai sensi dell’art. 55 del TUIR;
 - i soggetti di cui all’art. 73, co. 1, lett. a) e b), TUIR;
 - i soggetti di cui all’art. 73, co. 1, lett. c), TUIR, relativamente all’attività commerciale eventualmente esercitata;
 - i soggetti di cui all’art. 5, co. 1, TUIR, a eccezione delle società semplici;
 - i soggetti di cui all’art. 73, co. 1, lett. d), TUIR, residenti in paesi con i quali sia in vigore un accordo per evitare la doppia imposizione e con i quali lo scambio di informazioni sia effettivo, con stabile organizzazione nel territorio dello stato alla quale sono attribuibili i beni immateriali.

Ambito oggettivo (1/2)

- ❑ Sono oggetto dell'agevolazione i costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione a:
 - *software* protetto da *copyright*;
 - brevetti industriali;
 - disegni e modelli.

- ❑ Tali beni possono essere utilizzati direttamente o indirettamente nello svolgimento della propria attività d'impresa.

- ❑ La «Legge di bilancio 2022» ha eliminato dall'ambito applicativo dell'agevolazione:
 - i marchi d'impresa (già esclusi dalla disciplina del *Patent box*);
 - i processi, le formule e le informazioni relativi ad esperienze acquisite nel campo industriale, commerciale o scientifico giuridicamente tutelati (cd. «*know-how*»).

- ❑ Nel provvedimento attuativo dell'Agenzia delle entrate saranno presumibilmente meglio definiti i beni agevolabili.

- ❑ Considerando, tuttavia, l'ambito applicativo in parte analogo a quello del *Patent box*, dovrebbero valere le medesime indicazioni fornite dall'art. 6, DM 28.11.2017 secondo cui «*per la definizione delle suddette tipologie di beni immateriali e dei requisiti per la loro esistenza e protezione si fa riferimento alle norme nazionali, dell'Unione europea ed internazionali e a quelle contenute in regolamenti dell'Unione europea, trattati e convenzioni internazionali in materia di proprietà industriale e intellettuale applicabili nel relativo territorio di protezione*».

segue

Ambito oggettivo (2/2)

Beni immateriali	Definizione
Software protetto da copyright	Si intendono i programmi per elaboratore in qualunque forma espressi, purché originali, quale risultato di creazione intellettuale dell'autore.
Brevetti industriali	Per brevetti industriali (concessi o in corso di concessione) si intendono: <ul style="list-style-type: none">○ i brevetti per invenzione;○ i brevetti per modello di utilità;○ i brevetti per nuove varietà vegetali;○ le topografie di prodotti a semiconduttori;○ il certificato complementare per prodotti medicinali;○ il certificato complementare per prodotti fitosanitari.
Disegni e modelli	Si intendono; <ul style="list-style-type: none">○ le domande di registrazione di disegni e modelli;○ i disegni e modelli registrati;○ i disegni e modelli comunitari non registrati che possiedono i requisiti di registrabilità, la cui tutela dura per un periodo di 3 anni decorrente dalla data in cui il disegno o modello è stato divulgato al pubblico per la prima volta nella Comunità.○ il disegno industriale che presenti di per sé carattere creativo e valore artistico ai sensi dell'art. 2, co. 1, n. 10, L. n. 633/41 in materia di diritto d'autore e dia altri diritti connessi al suo esercizio.

Attività di ricerca e sviluppo

- ❑ Le nuove disposizioni si applicano a condizione che i soggetti che esercitano l'opzione svolgano le attività di ricerca e sviluppo, finalizzate alla creazione e allo sviluppo dei beni, anche mediante contratti di ricerca stipulati con:
 - società diverse da quelle appartenenti al medesimo gruppo;
 - università o enti di ricerca e organismi equiparati.
- ❑ Rispetto al precedente *Patent box*, stando alla formulazione normativa, sarebbero state modificate le attività di ricerca e sviluppo che danno diritto all'agevolazione, essendo ora finalizzate «*alla creazione e allo sviluppo dei beni*». La precedente normativa faceva, invece, riferimento alle attività di ricerca e sviluppo «*finalizzate alla produzione di beni*».
- ❑ Dovrà, quindi, intervenire il provvedimento attuativo dell'Agenzia delle entrate per individuare le diverse tipologie di attività di ricerca e sviluppo agevolate (e dei relativi costi di ricerca e sviluppo agevolabili),

Determinazione della «super deduzione»

- ❑ L'agevolazione consiste in una maggiorazione della deducibilità fiscale dei costi di ricerca e sviluppo sostenuti in relazione ai beni immateriali agevolabili, in misura pari al 110 per cento rilevante:
 - sia ai fini delle imposte sui redditi;
 - sia ai fini IRAP.

Recupero del beneficio non utilizzato

- ❑ Qualora le spese agevolabili siano sostenute in uno o più periodi d'imposta in vista della creazione di una o più immobilizzazioni immateriali agevolate, è possibile fruire della maggiorazione del 110 per cento di tali spese a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.
- ❑ La maggiorazione non può essere applicata alle spese sostenute prima dell'ottavo periodo d'imposta antecedente a quello nel quale l'immobilizzazione immateriale ottiene un titolo di privativa industriale.
- ❑ Tale agevolazione opera già nel 2021 (beni immateriali brevettati in tale anno) con riferimento alle spese sostenute nell'ottavo anno precedente (2013).

Opzione per la «super deduzione»

- ❑ L'opzione:
 - ha durata di 5 anni;
 - è irrevocabile;
 - è rinnovabile.
- ❑ Le modalità di esercizio dell'opzione saranno definite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate.

Documentazione

- I soggetti che intendono beneficiare della maggiore deducibilità dei costi ai fini fiscali possono indicare le informazioni necessaria alla determinazione della maggiorazione mediante idonea documentazione, predisposta secondo quanto sarà previsto dal provvedimento dell'Agenzia delle entrate.
- In caso di rettifica della maggiorazione, da cui derivi una maggiore imposta o una differenza del credito, la sanzione di cui all'art. 1, co. 2, Dlgs. n. 471/1997 (sanzione amministrativa dal 90% al 180% della maggiore imposta dovuta o della differenza del credito utilizzato) non si applica qualora, nel corso di accessi, ispezioni, verifiche o altra attività istruttoria, sia consegnata all'Amministrazione finanziaria la documentazione indicata nel medesimo provvedimento dell'Agenzia delle entrate idonea a consentire il riscontro della corretta maggiorazione.
- Deve essere data comunicazione attestante il possesso della documentazione idonea all'Amministrazione finanziaria nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta per il quale si beneficia dell'agevolazione.
- In assenza della comunicazione attestante il possesso della documentazione idonea, in caso di rettifica della maggiorazione, si applica la predetta sanzione.

Decorrenza

- ❑ Le nuove disposizioni «*si applicano alle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del presente decreto (22 ottobre 2021) e ai successivi periodi d'imposta*». Le disposizioni sulla «super deduzione» si applicano, quindi, a partire dalle opzioni esercitate con riguardo al periodo d'imposta 2021 (per i soggetti «solari»).
- ❑ Sono valide, quindi, le opzioni relative al 2020 esercitate nel modello REDDITI 2021 presentato dopo il 22.10.2021 (data di entrata in vigore del DL n. 146/2021).
- ❑ Contestualmente, a decorrere dal periodo d'imposta 2021 non sono più esercitabili:
 - le opzioni relative al regime del *Patent box* (art. 1, co. 37 – 45, L. n. 190/2014);
 - l'opzione relativa all'autodeterminazione del reddito agevolabile per il *Patent box* (art. 4, DL. n. 34/2019).
- ❑ Sono valide le opzioni per il regime di *Patent box* in relazione al periodo d'imposta 2020 (per il quinquennio 2020-2024), mentre sono precluse quelle relative al periodo d'imposta 2021 (per il quinquennio 2021-2025)

Possibilità di scelta per periodi antecedenti

- ❑ I soggetti che abbiano esercitato o che esercitino opzioni per il *Patent box* "afferenti ai periodi d'imposta antecedenti a quello in corso all'entrata in vigore del presente decreto-legge" (opzioni relative a periodi d'imposta antecedenti al 2021, per i soggetti «solari»), possono scegliere, in alternativa al regime opzionato, di aderire al nuovo regime agevolativo, previa comunicazione da inviare secondo le modalità che saranno stabilite con provvedimento dell'Agenzia delle entrate.
- ❑ Sono esclusi da tale possibilità:
 - coloro che abbiano presentato istanza di accesso alla procedura di ruling (art. 31-ter, DPR. n. 600/73), ovvero presentato istanza di rinnovo, e abbiano sottoscritto un accordo preventivo con l'Agenzia delle entrate a conclusione di dette procedure;
 - i soggetti che abbiano aderito al regime di "autodeterminazione" (art.. 4, DL. n. 34/2019).

Cumulabilità con il credito d'imposta ricerca e sviluppo

- ❑ Per effetto dell'abrogazione dell'art. 6, co. 9, DL. n. 146/2021 ad opera della «Legge di bilancio 2022» (art. 1, co. 10, L. n. 234/2021), la "super deduzione" è cumulabile con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Credito d'imposta ricerca e sviluppo

- La «Legge di bilancio 2022» (art. 1, co. 45, L. n. 234/2021) ha previsto la proroga del credito d'imposta per investimenti in ricerca e sviluppo di cui all'art. 1, co. 200, L. n. 160/2019. In particolare, è riconosciuto:
- fino al periodo d'imposta in corso al 31.12.2022, in misura pari al 20% dei costi (al netto delle altre sovvenzioni o dei contributi a qualunque titolo ricevuti), con un limite massimo annuale di 4 milioni di euro;
 - dal periodo d'imposta successivo al 31.12.2022 (2023, per i soggetti "solari") e fino a quello in corso al 31.12.2031, in misura pari al 10%, nel limite massimo annuale di 5 milioni.

Credito d'imposta R&S	Fino al 2022	Dal 2023 al 2031
Aliquota del credito d'imposta	20%	10%
Limite massimo del credito d'imposta	4 milioni di euro	5 milioni di euro

Grazie per l'attenzione

Dott. Francesco Sciarini
tributario@unione.milano.it

NOTA BENE:

I riferimenti e i contenuti normativi della presentazione sono aggiornati alla data del 20 gennaio 2022.

La presentazione sintetica è di supporto ad una esposizione orale: i contenuti non possono essere adeguatamente interpretati se non accompagnati dal relativo commento.