



**CONSULENTI D'IMPRESA DAL 1964**

Via Cumbo Borgia, 8 - 98057 Milazzo (ME)

P.IVA 02112730839

Circolare settimanale di aggiornamento e supporto professionale

**Numero 27 del 03 ottobre 2023**

## Focus settimanale:

- **Quadro RS dei forfetari: trasmissione dati entro 30 novembre 2024**
- **Utilizzo dei tax credit energia 2023 anticipato al 15 novembre**
- **Bene 4.0 interconnessione tardiva – cause ed effetti su iper ammortamento e credito d'imposta – prima parte**
- **Ricerca & sviluppo: definiamo?**
- **Il “recapture” per i crediti d'imposta in beni strumentali**

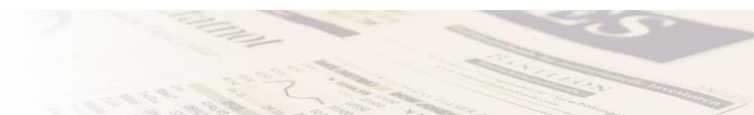
*Commercialisti, revisori contabili e difensori tributari:*

**Dott. Saverio Gitto**

**Dott.ssa Beatrice Gitto**

**Dott.ssa Giosy Gitto**

## Flash di stampa



3

## L'Agenzia interpreta



7

## Il Giudice ha sentenziato



10

In breve..... 12

    Quadro RS dei forfetari: trasmissione dati entro 30 novembre 2024..... 12

    Utilizzo dei tax credit energia 2023 anticipato al 15 novembre..... 14

L'Approfondimento..... 16

    Bene 4.0 interconnessione tardiva – cause ed effetti su iper-ammortamento e credito d'imposta  
    – prima parte ..... 16

    Ricerca & sviluppo: definiamo? ..... 24

L'Approfondimento..... 36

    Il "recapture" per i crediti d'imposta in beni strumentali ..... 36

## Flash di stampa



---

Sanzioni tributarie	IL SOLE 24 ORE 25.09.2023	Gli esperti al lavoro per impostare la riforma fiscale hanno l'intenzione di definire una sanzione "base" più bassa di quelle attuali, intorno al 60%, da aumentare della metà, fino al 90%, per i casi più gravi.
Assegnazione e cessione agevolata ai soci	IL SOLE 24 ORE 25.09.2023	Nel corso di Telefisco, l'Agenzia delle Entrate ha fornito alcune indicazioni in merito all'assegnazione agevolata, precisando che l'accesso alle operazioni agevolate è legittimo anche per le Srl immobiliari di costruzione in relazione ai beni immobili in rimanenza, in quanto si possono assegnare o cedere ai soci i beni immobili, diversi da quelli strumentali per destinazione.
Regime forfetario e regolarizzazione del quadro RS	ITALIA OGGI 26.09.2023	Gli uffici territoriali dell'Agenzia delle Entrate hanno chiarito che i forfetari destinatari delle lettere di compliance, possono utilizzare il ravvedimento speciale, con sanzioni ridotte a 13,90 euro, entro il 2.10.2023, mentre dal giorno seguente, invece, si potrà regolarizzare la posizione solo con ravvedimento ordinario e pena pari a 31,25 euro.
Decreto Aiuti	IL SOLE 24 ORE 26.09.2023	Il decreto Aiuti approvato il 25.09.2023 dal Consiglio dei Ministri, al fine di aiutare le famiglie ha previsto: <ul style="list-style-type: none"><li>• Iva ridotta al 5% e taglio degli oneri anche per l'ultimo trimestre dell'anno;</li><li>• Il decreto attuativo per quantificare l'importo del bonus carburanti;</li><li>• Contributo extra per le famiglie più bisognose per i mesi di ottobre, novembre e dicembre;</li><li>• La proroga della garanzia pubblica all'80% prevista per il Fondo mutui prima casa per giovani under 36 fino al 31.12.2023.</li></ul>

---

Prospetto aliquote Imu	IL SOLE 24 ORE 26.09.2023	Il Dipartimento delle Finanze, attraverso una nota del 22.09.2023, ha comunicato di aver reso disponibile per i Comuni l'applicazione informatica per l'approvazione del prospetto delle aliquote Imu.
Aliquota superbonus al 70% dal 2024	ITALIA OGGI 25.09.2023	La percentuale di detrazione fiscale del superbonus scenderà al 70% a partire dal 2024 e riguarderà la generalità degli interventi condominiali mentre per alcuni tipi di edifici il superbonus finirà del tutto, come ad esempio gli edifici unifamiliari.
Restituzione aiuti Covid del settore turismo	IL SOLE 24 ORE 26.09.2023	Il decreto attuativo emesso dal Ministero del Turismo, di concerto con il Ministero delle Finanze, stabilisce le modalità con cui vanno verificati i limiti e le condizioni previsti dalla sezione 3.1 di cui al Quadro temporaneo con riferimento agli aiuti Covid ricevuti in ambito del turismo negli anni 2020-2022, e le modalità per restituire gli aiuti eventualmente ricevuti in eccesso rispetto ai massimali, da restituire entro il 30.06.2024.
Compensazione anticipata per bonus energia e gas	IL SOLE 24 ORE 27.09.2023	Il "Decreto Proroghe" tra le altre disposizioni, prevede che i crediti energetici del 1° e 2° trimestre 2023 vadano utilizzati in compensazione nel modello F24 entro il 15.11.2023 anziché il 31.12.2023.
Proroga dei termini per assegnazioni agevolate	IL SOLE 24 ORE 28.09.2023	Il D.L Proroghe ha disposto la proroga di due mesi al fine di perfezionare le varie operazioni agevolate di assegnazione, cessione dei beni o di trasformazione in società semplice, previste dalla legge di Bilancio 2023. Entro la nuova scadenza si dovrà versare il 100% dell'imposta sostitutiva dovuta, invece che delle due rate precedenti.
Proroga per la compliance sul quadro RS dei forfetari	IL SOLE 24 ORE 28.09.2023	Il Governo ha prorogato al 30.11.2024 il termine per correggere le violazioni commesse nel quadro RS del modello Redditi 2022 dei contribuenti forfetari,

		anche se rimane l'obbligo di compilazione del quadro RS del modello Redditi 2023.
Bonus mobili non consentito in caso di nuova costruzione	IL SOLE 24 ORE 28.09.2023	Da una risposta a interpello non ancora pubblicata, si comprende che non è possibile beneficiare della detrazione per l'acquisto di mobili e grandi elettrodomestici se l'intervento cui è collegata non è qualificato nel suo complesso come "ristrutturazione edilizia".
Credito d'imposta Zes unica del Mezzogiorno dal 2024	IL SOLE 24 ORE 28.09.2023	Il D.L. 19.07.2023, n. 124, in G.U. 19.09.2023, ha istituito dal 1.01.2024 la Zes unica per il Mezzogiorno (Regioni Abruzzo, Basilicata, Calabria, Campania, Molise, Puglia, Sicilia, Sardegna), che andrà a sostituire le attuali Zes frammentate in 8 diverse strutture amministrative.
Riforma dell'Irpef	IL SOLE 24 ORE 29.09.2023  ITALIA OGGI 29.09.2023	La Legge di Bilancio 2024 contiene il taglio al cuneo fiscale e la rivisitazione delle aliquote e degli scaglioni Irpef, che sono: <ul style="list-style-type: none"> <li>• il 23% per il primo gruppo reddituale dagli 8.000 fino ai 28.000 euro;</li> <li>• il 35% dai 28.000 ai 50.000 euro con un'aliquota del 35%;</li> <li>• il 43% oltre i 50.000.</li> </ul>
Ravvedimento certificazione corrispettivi	IL SOLE 24 ORE 29.09.2023	Il decreto energia, approvato dal Consiglio dei ministri e in corso di pubblicazione sulla Gazzetta Ufficiale, consente per le violazioni commesse nel periodo 01.01.2022-30.06.2023, la possibilità di regolarizzare, con il ravvedimento operoso, l'omessa memorizzazione e trasmissione degli scontrini fiscali, anche se già rilevata con processo verbale di constatazione.
Proroga valutazione dei titoli al valore di bilancio	ITALIA OGGI 29.09.2023	Con D.M. 14.09.2023, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale 23.09.2023, n. 223, il ministero dell'Economia permette alle imprese di svalutare i titoli iscritti nell'attivo circolante per effetto dell'andamento (negativo) dei mercati alla data di chiusura del bilancio anche per l'esercizio 2023.
	ITALIA OGGI 29.09.2023	L'Agenzia delle Entrate-Riscossione, verificando i carichi inseriti nelle istanze di rottamazione, sta trasmettendo

---

Fermo amministrativo sulle autovetture

massivamente ai contribuenti le comunicazioni preventive di fermo amministrativo sulle autovetture e motocicli con sollecito a regolarizzare la propria posizione, oltre alle cartelle non comprese nelle istanze presentate per aderire alla rottamazione quater.

---

Rottamazione-quater

IL SOLE 24 ORE  
30.09.2023

L'Agenzia ha terminato l'invio delle Comunicazioni delle somme dovute a chi ha aderito alla Rottamazione-quater delle cartelle, introdotta dalla legge di Bilancio 2023 (n. 197/2022).

---

Aspetti procedurali per chiusura liti pendenti

ITALIA OGGI  
30.09.2023

Entro il 10.10.2023 è necessario depositare la ricevuta di presentazione della definizione e il pagamento del dovuto o della prima rata dinanzi al giudice presso il quale pende la controversia, al fine di perfezionare la definizione agevolata delle liti.

---

Bonus edilizi e sconto in fattura

IL SOLE 24 ORE  
30.09.2023

Nel corso di Telefisco, l'Agenzia delle Entrate ha chiarito che, in caso di sconto in fattura integrale, «poiché la fattura si considera emessa al momento della sua trasmissione tramite lo Sdi» in caso di fattura datata 31.12.2023, ma inviata allo Sdi il 10.01.2024 (e quindi nei termini) «si ritiene che la spesa debba considerarsi sostenuta nel 2024».

---

## L'Agenzia interpreta



Case vacanze con  
detrazione Iva

INTERPELLO  
N. 396  
DEL 27.07.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che sugli immobili abitativi destinati ad attività para-turistica, quali case vacanze, affittacamere e bed and breakfast è possibile detrarre l'Iva, non essendo applicabile l'art. 19-bis.1, c. 1, lett. i D.P.R. 633/1972.

Smart working  
internazionale

CIRCOLARE  
N. 25/E/2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che al fine di essere considerato residente ai fini fiscali, uno smartworker deve rispettare, per la maggior parte del periodo d'imposta, almeno una delle tre condizioni previste dall'art. 2 D.P.R. 917/1986. Per questo motivo, il fatto che la modalità di svolgimento della prestazione lavorativa si qualifichi come smart working dall'estero non rileva per applicare gli ordinari criteri di determinazione della residenza fiscale del lavoratore.

Doppia abilitazione  
per le persone di  
fiducia

PROVVEDIMENTO  
N. 332731  
DEL 25.09.2023

L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha introdotto la possibilità per i rappresentanti e le persone di fiducia di essere abilitati all'accesso ai servizi disponibili nelle aree riservate di agenzia Entrate e agenzia Entrate Riscossione (Ader), nell'interesse di altre persone fisiche, presentando una sola istanza.

Definizione  
agevolata e credito  
Iva

INTERPELLO  
N. 422 - 423  
DEL 30.08.2023

L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il versamento delle somme dovute nell'ambito della definizione agevolata della lite pendente ha il solo fine di definire la controversia instaurata con l'Amministrazione Finanziaria. Questo significa che, se un contribuente intende rigenerare il credito Iva per recuperarlo nuovamente in detrazione nella prima liquidazione periodica o nella dichiarazione annuale, è necessario versare la relativa somma, al di fuori dell'ambito della definizione agevolata e rinunciare alla controversia con riferimento alla sola imposta pretesa con l'atto impugnato.

---

Contributo a fondo perduto per il superbonus al 90%	PROVVEDIMENTO N. 332648/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, ha definito le modalità, il modello e i termini di presentazione dell'istanza al fine di ottenere un contributo a fondo perduto, determinato sulle spese sostenute nel periodo 1.01.2023-31.10.2023 per interventi edilizi, eseguiti sugli immobili adibiti a prima casa e parti comuni dei condomini, che beneficiano del superbonus al 90%.
Ravvedimento per il modello 770	RISOLUZIONE N. 18/E/2023	L'Agenzia delle Entrate, considerando la prossima scadenza di presentazione del modello 770 (31.10.2023), ha previsto che potrebbe essere necessario avvalersi del ravvedimento operoso per correggere eventuali errori commessi. Con la Risoluzione, è stato soppresso il generico codice 8906 utilizzato dal sostituto per versare tutte le sanzioni connesse al 770 e sono stati introdotti codici tributo differenziati in funzione della tipologia di ritenuta oggetto di ravvedimento.
Annulabilità dell'opzione per la compensazione di crediti edilizi	PROVVEDIMENTO N. 332687/2023	L'Agenzia delle Entrate, con il provvedimento, concede ai cessionari che hanno optato per la fruizione in compensazione del credito da bonus edilizi, di chiedere l'annullamento di tale opzione per l'intero importo di una o più rate.
Detrazione Iva e tardiva visione della fattura	INTERPELLO N. 435 DEL 26.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha affermato che la non tempestività della "presa visione" della fattura elettronica nega la detrazione dell'Iva nel caso in cui il contribuente sia negligente, in quanto il termine per effettuare la detrazione deve considerarsi spirato, essendosi realizzata l'operazione e avendo ricevuto una copia di cortesia.
Tassazione dei redditi di capitale dopo incorporazione estera	INTERPELLO N. 434 DEL 26.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che, dopo un'incorporazione di una società estera in una italiana, per le obbligazioni in circolazione è necessario applicare il regime fiscale dei redditi di

---



---

		capitale dovuti da un soggetto non residente.
<b>Definizione delle liti e procedure amichevoli</b>	INTERPELLO N. 437 DEL 26.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che il versamento dei tributi aventi a oggetto una serie di contestazioni non produce effetto sulle sanzioni relative ad altra parte di imposta non più oggetto del giudizio per effetto di una procedura amichevole Map.
<b>Credito d'imposta su distribuzione di riserve e consolidato fiscale</b>	INTERPELLO N. 436 DEL 26.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che nell'ambito del consolidato fiscale può essere ceduto il credito d'imposta a seguito di distribuzione di riserve in sospensione d'imposta, per un ammontare non superiore all'Ires risultante, a titolo di saldo e acconto, dalla dichiarazione dei redditi del consolidato.
<b>Errori nella comunicazione della cessione del bonus edilizio</b>	INTERPELLO N. 440 DEL 26.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha chiarito che in caso di errori sostanziali del cedente nella comunicazione degli importi ceduti inviata alla stessa Agenzia e del rifiuto del cessionario di sottoscrivere la "Richiesta di annullamento dell'accettazione dei crediti ceduti", il cedente può riversare l'importo dell'indebita detrazione ceduta, con sanzioni e interessi.
<b>Definizione liti pendenti</b>	INTERPELLO N. 441 DEL 29.09.2023	L'Agenzia delle Entrate, con la risposta, ha precisato che nel caso in cui il tributo risulti versato, la controversia relativa alle sanzioni collegate si definisce con la sola presentazione della domanda di definizione agevolata delle liti tributarie pendenti, senza versamento di alcun altro importo.

---

## Il Giudice ha sentenziato



**Riserva per versamenti in conto futuro aumento**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 24093/2023

La Cassazione ha sancito che nel caso in cui un versamento è eseguito in conto futuro aumento di capitale, ma non è “accompagnato da indici di dettaglio che consentano di qualificarlo chiaramente in tale modo, l’iscrizione in bilancio deve essere effettuata “sempre come riserva, e non come finanziamento soci”.

**Estinzione società a ristretta base**

C.G.T. DI  
SECONDO GRADO  
DELL’EMILIA-  
ROMAGNA  
N. 99/8/2023

La Corte di giustizia tributaria di secondo grado dell’Emilia-Romagna, ha affermato che in caso di estinzione di una società di capitali a ristretta base azionaria, laddove siano accertati maggiori utili non contabilizzati, l’Amministrazione Finanziaria deve notificare gli atti istruttori e impositivi sia alla società estinta sia agli ex soci non amministratori.

**Esenzione Tari per aree aziendali destinate a magazzini**

CONSIGLIO DI  
STATO  
N. 8279/2023

Il Consiglio di Stato ha sancito che il regolamento comunale non può escludere a priori l’esenzione dal pagamento della Tari o della tariffa rifiuti per le aree aziendali destinate a magazzini dei prodotti semi-lavorati e dei prodotti finiti.

**Sequestro preventivo sul c/c con delega**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 34551/2023

La Cassazione ritiene che l’esistenza di una delega a operare su un conto corrente bancario, attribuisce al delegato la disponibilità delle somme giacenti su tale conto. Per questo motivo, la delega a operare sul conto corrente permette di disporre il sequestro preventivo del c/c, finalizzato alla confisca del profitto del reato.

**Reato di falso in bilancio per rivalutazione ingiustificata**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 36807/2023

La Cassazione ha sancito che a carico degli amministratori della società poi fallita che giustificano la rivalutazione volontaria effettuata sugli immobili con le migliori apportate e la forte inflazione

nella congiuntura, si configura il reato di bancarotta impropria da reato societario.

**Agevolazione prima casa in costruzione**

C.G.T. DI  
PRIMO GRADO DI  
LECCE  
N. 1302/2023

La Corte di giustizia tributaria di primo grado di Lecce, in tema di agevolazione "prima casa", ha precisato che in caso di acquisto di un immobile in corso di costruzione, lo stesso deve essere ultimato entro 3 anni dal momento in cui l'atto di acquisto viene registrato.

**Deduzione delle perdite su crediti**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 27352/2023

La Cassazione ha precisato che i ricavi emergenti da finanziamenti soci non dimostrati si presumono non dichiarati, mentre le perdite su crediti presuppongono la corretta contabilizzazione dei fatti. Gli sconti ai clienti sono invece deducibili.

**Tobin tax negata per passaggio di azioni tra fondi della stessa Sgr**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 27265/2023

La Cassazione ha precisato che non è possibile applicare la Tobin tax in caso di trasferimento di azioni di Spa tra 2 fondi comuni di investimento, che siano gestiti come patrimoni separati della stessa Sgr.

**Aumento di capitale e bancarotta**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 39139/2023

La Cassazione ha stabilito che se non è deliberato l'aumento di capitale nel termine stabilito dalle parti o dal giudice, il conferimento va restituito. In caso contrario, è possibile incorrere nel reato di bancarotta.

**Prescrizione riscossione delle sanzioni tributarie**

CORTE DI  
CASSAZIONE  
N. 13781/2023

La Cassazione ha sancito che come stabilito dal principio generale sancito dall'art. 20 D.lgs. 472/1997, il diritto alla riscossione delle sanzioni tributarie soggiace al termine di prescrizione di 5 anni. Il termine è decennale solo dove la misura consegua a un provvedimento giurisdizionale irrevocabile.

**Penalizzazione ai fini Iva per le società non operative**

CORTE DI GIUSTIZIA  
UE  
C-341/22

La Corte di Giustizia Europea ha sancito che non contrastano con le norme e con i principi dell'ordinamento Ue le penalizzazioni ai fini Iva previste per le società non operative dalla normativa italiana.

## In breve

### **Quadro RS dei forfetari: trasmissione dati entro 30 novembre 2024**

---

Finalmente è ufficiale la proroga al 30 novembre 2024 per comunicare le informazioni relative all'attività richieste ai contribuenti in regime forfetario nel quadro RS del modello REDDITI PF 2022, periodo d'imposta 2021.

Il rinvio rispetto al termine ordinario di presentazione della dichiarazione è stato disposto dall'art. 6 del DL 29 settembre 2023 n. 132 a fronte dell'ondata di critiche che sono seguite all'invio delle lettere di compliance per presunte omissioni nell'indicazione dei dati informativi nel quadro RS.

L'adesione al regime forfetario determinava l'esclusione da studi di settore e parametri contabili e, attualmente, dagli ISA. Però l'art. 1 comma 73 della L. 190/2014 rinviava al provvedimento dell'Agenzia delle Entrate di approvazione dei modelli di dichiarazione dei redditi per la definizione di "specifici obblighi informativi relativamente all'attività svolta". A seguito delle modifiche del DL 34/2019, la norma citata dispone che i predetti obblighi dichiarativi "sono individuati escludendo i dati e le informazioni già presenti, alla data di approvazione dei modelli di dichiarazione dei redditi, nelle banche di dati a disposizione dell'Agenzia delle entrate o che è previsto siano alla stessa dichiarati o comunicati, dal contribuente o da altri soggetti, entro la data di presentazione dei medesimi modelli di dichiarazione dei redditi".

Questi obblighi informativi si concretizzano nell'indicazione di specifici elementi relativi all'attività nei righi RS375 - RS381 del modello REDDITI PF. Si tratta dei dati relativi:

- per le imprese, a mezzi di trasporto/veicoli utilizzati nell'attività, costo per l'acquisto di materie prime, sussidiarie, semilavorati e merci, costi per il godimento di beni di terzi, spese per l'acquisto di carburante per l'autotrazione;
- per i professionisti, le spese per consumi quali servizi telefonici compresi quelli accessori, consumi di energia elettrica, carburanti, lubrificanti e simili utilizzati esclusivamente per la trazione di autoveicoli.

Nell'ipotesi in cui non vi siano dati da comunicare nel prospetto, può essere barrata l'apposita casella RS382 (circ. Agenzia delle Entrate n. 20/2017).

Nei scorsi giorni l'Agenzia delle Entrate ha trasmesso comunicazioni di compliance con cui si informava della presunta mancata indicazione degli elementi informativi obbligatori richiesti nel quadro RS del modello REDDITI PF 2022, chiedendo la correzione della violazione (ove sussistente) mediante trasmissione di una dichiarazione integrativa e versamento della sanzione ridotta per effetto del ravvedimento operoso.

Immedie sono state le critiche dei commercialisti in quanto i dati richiesti non hanno rilevanza ai fini della determinazione del reddito cui si applica l'imposta sostitutiva e spesso sono già in possesso dell'Amministrazione Finanziaria, specie a seguito dell'adozione della fatturazione elettronica.

Il Viceministro Maurizio Leo venendo incontro a tali istanze, aveva anticipato il proposito di porre rimedio a questa situazione mediante un differimento del termine entro cui provvedere alle necessarie correzioni.

La norma del DL "Proroghe Fisco" non intacca l'adempimento dichiarativo né per quest'anno né per quelli pregressi (il comma 73, infatti, non viene modificato), limitandosi a differire per il solo periodo d'imposta 2021 il termine per la comunicazione delle informazioni al 30 novembre 2024.

Dalla nuova disposizione è chiara la motivazione del rinvio tecnico, ossia la necessità di coordinare le esigenze informative richieste ai contribuenti in regime forfetario "con i principi della legge 9 agosto 2023, n. 111, in materia di concordato preventivo biennale" che, dovrebbe essere attivato anche nei confronti dei contribuenti in regime forfetario. Potranno quindi beneficiare di questa proroga tutti i destinatari delle lettere di compliance, i quali potranno inviare, se necessario, la dichiarazione integrativa comunicando i dati omessi, senza il versamento di sanzioni. Il DL n. 132/2023, nella sostanza, "rimette in termini" il contribuente per effettuare l'adempimento.

## Utilizzo dei tax credit energia 2023 anticipato al 15 novembre

di Alberto De Stefani

Tra le varie misure previste dal D.L. “Proroghe Fisco” si segnala, contrariamente a quanto potrebbe far pensare il nome, un anticipo sull’utilizzo in compensazione dei crediti d’imposta energia e gas relativi al I e II trimestre 2023, in scadenza al 15 novembre e non più al 31.12.2023.

Si ricorda che l’art. 1 commi 2-8 della L. 197/2022 ha previsto che nel rispetto di alcune condizioni, le imprese energivore, gasivore e non gasivore potevano beneficiare di un credito d’imposta pari al 45% mentre le imprese non energivore di un credito d’imposta pari al 35%. Queste misure erano previste per il primo trimestre 2023. Per il secondo trimestre invece, l’art. 4 del DL 34/2023 ha invece ridotto il credito d’imposta per le imprese energivore, gasivore e non gasivore al 20% e per le imprese non energivore al 10%.

I crediti d’imposta concessi possono essere utilizzati esclusivamente in compensazione tramite il modello F24, ai sensi dell’art. 17 del D.lgs. 241/97. I crediti inoltre possono essere ceduti solo interamente dalle imprese beneficiarie ad altri soggetti, compresi gli istituti di credito e gli altri intermediari finanziari, senza facoltà di successiva cessione ad eccezione dei soggetti qualificati che possono cedere altre due volte i crediti. Il cessionario deve utilizzare tali crediti rispettando la stessa modalità che sarebbe stata utilizzata dal cedente al termine di utilizzo. In ogni caso, come chiarito dall’Agenzia delle Entrate nella circolare n. 24/2023 e nella risposta a interpello n. 8/2023, dal credito non può conseguire un rimborso.

Il DL “Proroghe Fisco” ha modificato sia i commi 7 e 8 dell’art. 1 della L. 197/2022, sostituendo le parole “31 dicembre 2023” con “15 novembre 2023” sia i commi 7 e 8 dell’art. 4 del DL 34/2023. Con questo intervento, il termine entro cui utilizzare in compensazione i crediti d’imposta energia e gas relativi al primo e secondo trimestre 2023 viene anticipato al 15.11.2023.

L’Agenzia delle Entrate concede la possibilità di utilizzare i crediti anche per compensare il versamento di saldi e acconti di imposta (risposta a interpello n. 8/2023). Questa facoltà, tuttavia, non sarà applicabile agli acconti previsti a fine novembre, in quanto la scadenza del termine di utilizzo dei crediti è stata anticipata a metà del mese.

Nel caso in cui il versamento dell'acconto ecceda quanto effettivamente dovuto, non sarà possibile ottenere il rimborso della relativa imposta o un effetto trascinarsi tale per cui il credito compensato venga utilizzato in qualsiasi modo dopo il termine previsto (15.11.2023). Se si ha l'intenzione di compensare gli acconti con i crediti energia, è quindi preferibile presentare il modello F24 entro il 15 novembre.

È plausibile che l'anticipo del termine di compensazione incida anche sul termine entro cui vada inviata la comunicazione della cessione dei crediti, prevista al 18.12.2023. Si attendono comunicazione da parte dell'Agenzia delle Entrate.

# L'Approfondimento

## Bene 4.0 interconnessione tardiva – cause ed effetti su iper-ammortamento e credito d'imposta – prima parte

---

### PREMESSA

Seppur trattando dello specifico caso di beni in locazione finanziaria soggetti ad iper-ammortamento, l'Ufficio con la risposta a interpello n. 551/2022 è nuovamente intervenuto sulla questione della tardiva interconnessione di un bene 4.0.

Nel documento di prassi in questione viene confermato che il contribuente può beneficiare dell'agevolazione fiscale dal momento in cui il bene 4.0 viene interconnesso. Ciò a prescindere dalla forma dell'agevolazione fiscale che ricordiamo può essere riconosciuta al contribuente sotto forma:

- di iper-deduzione delle quote di ammortamento o delle quote in linea capitale dei canoni di leasing;
- di credito d'imposta calcolato sul costo di acquisto del bene in proprietà o sul costo sostenuto dal concedente del bene in leasing.

A ben vedere, infatti, il fine voluto dal Legislatore è quello di collegare il riconoscimento dell'agevolazione fiscale all'utilizzo del bene nel processo produttivo aziendale. Pertanto, il godimento spetta in misura "**piena**" o "**maggiorata**" solo quando i beni vengono utilizzati in azienda secondo il paradigma 4.0.

Detto ciò, si evidenzia che allo stato attuale non sussiste alcun termine entro il quale il bene 4.0 deve essere interconnesso e le sue caratteristiche tecniche devono essere attestate.

Per queste ragioni l'interconnessione "**tardiva**", ovvero il ritardo nell'acquisizione della perizia non comportano la perdita dell'agevolazione fiscale, ma determinano solo lo spostamento in avanti del termine iniziale e del termine finale del beneficio fiscale.



## INTERCONNESSIONE TARDIVA DEL BENE IN LEASING E IPER AMMORTAMENTO – LA RISPOSTA A INTERPELLO N. 551/E/2022

### IL CASO DI SPECIE

Il quesito posto all'Amministrazione Finanziaria nella risposta a interpello n. 551/E/2022 riguarda il caso dell'iper-ammortamento applicato a beni in leasing interconnessi successivamente al momento dell'entrata in funzione degli stessi.

Nello specifico Alfa srl ha stipulato nel corso del periodo d'imposta 2019 contratti di leasing della durata di 67 mesi per beni nuovi inclusi nell'allegato A annesso alla Legge n. 232/2016<sup>1</sup>.

Sussistendo, inoltre, i requisiti per l'estensione temporale della normativa del cosiddetto iper-ammortamento, di cui all'art. 1, comma 30 della Legge n. 205/2017<sup>2</sup>, gli investimenti erano stati regolarmente prenotati dalla società entro il 31.12.2018

Proprio in tema di prenotazione l'Ufficio con la circolare n. 4/E/2017 aveva precisato che per la validità della stessa risultavano necessari:

- la sottoscrizione del contratto di locazione finanziaria;
- il versamento di un maxicanone almeno pari al 20% della quota di capitale dovuta dal locatore.

I beni venivano consegnati e collaudati nel mese di dicembre 2019, ma entravano in funzione nel processo produttivo e interconnessi solo a settembre 2020.

Sulla base di questi fatti l'istante chiede di conoscere se il godimento dell'agevolazione fiscale decorre:

- **“dal primo mese di maturazione del canone di leasing del periodo di imposta durante il quale si è verificata l'interconnessione (senza tenere conto dei risconti contabili)”** ossia da gennaio 2020;
- **“dal primo mese di entrata in funzione del bene del periodo di imposta durante il quale si è verificata l'interconnessione”** ossia da settembre 2020.

---

<sup>1</sup> Legge di Bilancio 2017.

<sup>2</sup> L'art. 1, comma 30 della Legge n. 205/2017 afferma che: “Le disposizioni dell'art. 1, comma 9, della Legge n. 232/2016, si applicano anche agli investimenti in beni materiali strumentali nuovi effettuati entro il 31.12.2018, ovvero entro il 31.12.2019, a condizione che entro la data del 31.12.2018 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20 per cento del costo di acquisizione”.

## BENI ACQUISTATI IN LEASING

Prima di rispondere al quesito l'Amministrazione Finanziaria riepiloga i principi generali, elencati nel documento di prassi n. 4/E/2017, a cui soggiace la normativa del cosiddetto iper-ammortamento applicata ai beni in leasing.

In particolare, l'Ufficio ricorda che:

- la maggiorazione spetta esclusivamente all'utilizzatore e non anche al concedente;
- l'acquisizione in proprietà del bene a seguito di riscatto non costituisce per l'acquirente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile;
- la maggiorazione si sostanzia in una deduzione che:
  - ✓ opera in via extra contabile;
  - ✓ non è correlata alle valutazioni di bilancio;
  - ✓ viene effettuata tramite variazioni in diminuzione nella dichiarazione dei redditi;
- l'iper-deduzione deve avvenire sulla base dei dettami fissati dall'art. 102, comma 7 del TUIR<sup>3</sup>. Pertanto, ***“Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa...”***.

## LA RISPOSTA DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'Amministrazione Finanziaria basa la sua risposta su un requisito imprescindibile, tipico sia della normativa del super e iper-ammortamento, che del credito d'imposta per investimenti in beni strumentali, ovvero: il momento dell'effettuazione dell'investimento non coincide con il momento del riconoscimento dell'agevolazione fiscale.

---

<sup>3</sup> L'art. 102 comma 7 del TUIR dispone che: **“Per i beni concessi in locazione finanziaria l'impresa concedente che imputa a conto economico i relativi canoni deduce quote di ammortamento determinate in ciascun esercizio nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Per l'impresa utilizzatrice che imputa a conto economico i canoni di locazione finanziaria, a prescindere dalla durata contrattuale prevista, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore alla metà del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2, in relazione all'attività esercitata dall'impresa stessa; in caso di beni immobili, la deduzione è ammessa per un periodo non inferiore a dodici anni. Per i beni di cui all'art. 164, comma 1, lett. b), la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria è ammessa per un periodo non inferiore al periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito a norma del comma 2. La quota di interessi impliciti desunta dal contratto è soggetta alle regole dell'art. 96”**.

A ben vedere, infatti, l'investimento in un bene strumentale 4.0 è caratterizzato da tre diversi momenti:

1. il momento di effettuazione da cui deriva il diritto ad usufruire dell'agevolazione fiscale;
2. il momento di entrata in funzione del bene 4.0 da cui è possibile godere dell'agevolazione fiscale in misura "**ridotta**" del super ammortamento e del credito d'imposta;
3. il momento di interconnessione del bene 4.0 nel sistema aziendale di gestione della produzione, ovvero della rete di fornitura, da cui è possibile beneficiare dell'agevolazione fiscale in misura "**piena**".

Premesso ciò, l'Ufficio osserva che nel caso di acquisizione del bene in leasing ciò che rileva ai fini del momento di effettuazione dell'investimento è:

- la data in cui il bene viene consegnato, ossia da quando il bene entra nella disponibilità del locatario; ovvero
- la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte del locatario, qualora il contratto di leasing preveda la "**clausola di prova a favore del locatario**".

Come si può notare in nessun caso rileva il momento del riscatto, dato che questa ipotesi non configura un'autonoma forma d'investimento agevolabile.

Per queste ragioni, il momento di interconnessione al sistema aziendale di produzione o alla rete di fornitura diventa imprescindibile per ottenere sia l'agevolazione relativa all'iper-ammortamento, che il credito d'imposta per investimenti in beni strumentali in misura maggiorata.

Date queste premesse ed esaminando il caso di specie l'Ufficio ritiene che:

- il momento di effettuazione dell'investimento si sia verificato nel mese di dicembre 2019, con la consegna e il collaudo del bene 4.0;
- l'entrata in funzione e l'interconnessione decorrano, invece, da settembre 2020.

Di conseguenza:

- il contribuente non può beneficiare di alcuna agevolazione nell'anno 2019, data la sospensione del diritto al beneficio fino al momento di entrata in funzione, ed interconnessione del bene 4.0;
- il cosiddetto iper-ammortamento non può riguardare le quote in linea capitale dei canoni di leasing dei mesi da gennaio 2020 ad agosto 2020, perché in questo

intervallo temporale non sussistevano né il requisito di entrata in funzione e né il requisito di interconnessione.

Così è stato, infatti, precisato nella citata risposta a interpello n. 551/E/2022 in cui l'Ufficio ha chiarito che **“La deduzione quale iper-ammortamento in ipotesi di interconnessione operata successivamente all'effettuazione dell'investimento ed alla sua messa in funzione, non può estendersi anche alla quota di canoni relative ai mesi precedente poiché, in ogni caso, il requisito dell'interconnessione deve sussistere e integrare la predetta messa in funzione.**

**Tale impostazione garantisce il rispetto della ratio dell'incentivo consentendo di agevolare gli investimenti realizzati a partire dal momento di entrata in funzione dei beni stessi, nel presupposto che ciò dimostri l'utilizzo del bene nel ciclo produttivo aziendale.**

**Non può essere rilevante ..... la quantificazione dell'iper ammortamento nell'ipotesi di acquisto di un macchinario operata nel 2019 con interconnessione nel settembre 2020, poiché la forfetizzazione della prima quota di ammortamento deducibile, relativa al periodo d'imposta di entrata in funzione del bene agevolabile, operando esclusivamente per gli acquisti di beni in proprietà consente di determinare la maggiorazione cd. super ammortamento prescindendo dalla quantificazione dai mesi di effettivo utilizzo del macchinario.**

**Con riferimento alla fattispecie rappresentata dall'istante, per quanto sopra descritto ne consegue che, la sovvenzione possa essere fruita con riferimento alle ideali quote dei canoni relativi ai mesi da settembre a dicembre, successivi al momento di entrata in funzione del bene, nei limiti disposti dall'art. 102, comma 7 del TUIR”.**

#### INTERCONNESSIONE TARDIVA – CAUSE

Osserviamo, anzitutto, che l'interconnessione “**tardiva**” si verifica quando l'anno di entrata in funzione del bene 4.0 non coincide con l'anno di interconnessione dello stesso bene.

Nonostante fosse già stato trattato nella circolare n. 4/E/20217 il caso dell'interconnessione tardiva è stato oggetto di nuovi e puntuali chiarimenti nella risposta a interpello n. 394/E/2021, fornita a seguito del parere tecnico rilasciato dal Ministero dello Sviluppo Economico (Mise).

Ebbene, alla richiesta di un parere tecnico il Mise ha fornito il suo riscontro affermando che l'interconnessione tardiva non è sempre legittima, perché le caratteristiche tecniche del nuovo bene devono essere presenti prima della sua entrata in funzione. Così ha, infatti, puntualizzato il MISE nella sua risposta **“le richiamate 5+2/3 caratteristiche tecnologiche devono caratterizzare i beni nella loro configurazione di beni “nuovi”, nel senso che le caratteristiche che il paradigma 4.0 “richiede” ai beni medesimi devono essere presenti prima del loro utilizzo nel processo di produzione (o messa in funzione)”**.

In buona sostanza, per i beni appartenenti al primo gruppo dell'allegato A annesso alla Legge n. 232/2016, ovvero **“Beni strumentali il cui funzionamento è controllato da sistemi computerizzati o gestito tramite opportuni sensori e azionamenti”**, resta preclusa la facoltà di beneficiare dell'agevolazione fiscale in presenza di modifiche o integrazioni effettuate in epoca successiva all'interconnessione per rimediare alla carenza di una o più delle caratteristiche tecnologiche richieste dalla disciplina agevolativa.

Al verificarsi di una simile evenienza i benefici fiscali potrebbero semmai riguardare i dispositivi e i software oggetto di successivo investimento. In pratica il nuovo investimento rientrerebbe nella disciplina di favore perché atto a realizzare l'interconnessione **“tardiva”** dei beni privi dei requisiti tecnologici.

Rileviamo, inoltre, che indipendentemente dai motivi che vanno ad incidere sull'ammissibilità dell'agevolazione dei beni interconnessi **“tardivamente”**, i costi riguardanti le strumentazioni aggiuntive possono essere oggetto di autonoma agevolazione 4.0 se sono inquadrabili:

- nell'Allegato A, secondo gruppo, **“Sistemi per l'assicurazione della qualità e della sostenibilità”**, annesso alla L. 232/2016;
- tra i **“Dispositivi, strumentazione e componentistica intelligente per l'integrazione, la sensorizzazione e/o l'interconnessione e il controllo automatico dei processi utilizzati anche nell'ammodernamento o nel revamping dei sistemi di produzione esistenti”**. Il tutto a patto di garantire che la

macchina o l'impianto oggetto di ammodernamento rispettino necessariamente le 5+2/3 caratteristiche tecnologiche dei beni del primo gruppo dell'Allegato A annesso alla Legge n. 232/2016;

- come software stand alone, nell'Allegato B annesso alla Legge n. 232/2016.

Diversamente, l'interconnessione "**tardiva**" è da considerare sempre legittima qualora riguardi la necessità di dotare o adeguare l'infrastruttura informatica necessaria a interconnettere il bene. Così si è infatti espresso il Mise nel parere tecnico citato e riportato nel documento di prassi n. 394/E/2021 "**Quanto all'interconnessione, requisito il cui soddisfacimento, come accennato, dipende non solo dalle caratteristiche intrinseche del nuovo bene oggetto d'investimento, ma anche, strettamente, dalle caratteristiche del sistema informativo dell'impresa, è stato riconosciuto che lo stesso possa essere soddisfatto anche in un momento successivo a quello di effettuazione dell'investimento e messa in funzione del bene; e ciò, proprio per consentire all'impresa di potersi dotare o di poter adeguare i sistemi informatici ai quali il bene (già dotato delle caratteristiche tecniche al momento del suo primo utilizzo) dovrà interconnettersi**".

Ricordiamo, poi, che l'interconnessione può avvenire in uno o più anni successivi a quello di effettuazione dell'investimento e di entrata in funzione del bene 4.0. Ciò per la necessità di acquisire o di adeguare l'infrastruttura informatica all'interconnessione. A tal fine risulta, però, essenziale che:

- le caratteristiche tecnologiche del bene siano presenti antecedentemente al primo utilizzo (o messa in funzione);
- tutte le caratteristiche tecnologiche e il requisito di interconnessione permangano per tutta la durata di fruizione dell'agevolazione.

Segnaliamo, infine, che con la risposta a interpello n. 71/E/2022 l'Amministrazione Finanziaria ha specificato che il momento dell'interconnessione deve dipendere da cause oggettive, documentate e provate dal contribuente. Pertanto, l'esigenza di acquisire, ovvero adattare il sistema informativo aziendale con cui interconnettere le macchine non deve essere frutto di comportamenti discrezionali e strumentali. Nello specifico l'Ufficio ha affermato che "**in ogni caso, la circostanza che l'interconnessione possa avvenire anche in un periodo d'imposta successivo non può estendersi fino a ricomprendere "qualsiasi" periodo d'imposta; ciò in quanto la tardiva interconnessione deve**

***dipendere da condizioni oggettive che devono essere documentate e dimostrate dall'impresa e non da comportamenti discrezionali e strumentali del contribuente".***

# L'Approfondimento

## Ricerca & sviluppo: definiamo?

---

### PREMESSA

L'Agenzia delle Entrate aveva invitato i contribuenti che avevano beneficiato del credito d'imposta "ricerca & sviluppo" a produrre tutta la documentazione amministrativa comprovante il diritto a fruirla.

In molti casi, a seguito dell'analisi documentale, aveva disconosciuto il diritto al credito d'imposta ritenendo che l'attività svolta non ne avesse diritto.

A seguito di ricorsi presentati dai destinatari degli atti di recupero, i giudici avevano dichiarato l'incompetenza dell'Agenzia delle Entrate a definire l'attività di "ricerca & sviluppo" stabilendo che l'Ufficio avrebbe dovuto acquisire il parere dell'allora Ministero delle attività produttive (ora Ministero delle imprese e del made in Italy) (fra le altre: C.T.P. Rimini 22/03/2023, n. 99; C.T.P. La Spezia 16/09/2022, n. 276; C.T.P. Vicenza 11/01/2022, n. 14; C.T.P. Bologna 22/12/2022, n. 977).

A questo punto si è attivata la "Politica" prevedendo la possibilità, per coloro che hanno "abusato" dello strumento senza averne diritto, di effettuare un riversamento spontaneo.

L'articolo 5, commi da 7 a 12, del DL 21/10/2021 (convertito dalla L. 215/2021) disciplina il riversamento spontaneo concedendo ai contribuenti la possibilità di ravvedersi senza pagare le sanzioni e gli interessi.

Per regolarizzare è necessario presentare un apposito modello e, successivamente, provvedere al pagamento integrale o rateale delle somme.

Ecco allora che, nella versione oggi in vigore, i contribuenti che hanno indebitamente utilizzato in compensazione crediti d'imposta per ricerca e sviluppo possono regolarizzare la propria posizione presentando il modello entro il 30/11/2023 e riversando il credito utilizzato entro il 15/12/2023.



Poiché negli ultimi tempi gli organi di controllo hanno mosso numerose contestazioni relativamente all'utilizzo di tali crediti, le imprese si trovano nelle condizioni di valutare la possibilità di ricorrere alla procedura in esame, anche nei casi in cui ritengano di non aver fatto un uso indebito dei crediti.

### **Aspetto soggettivo**

Il primo aspetto da approfondire è quello soggettivo. Possono beneficiare della regolarizzazione, senza irrogazione di sanzioni e di interessi, coloro che (art. 5, comma 12, D.L. n. 146/2021):

- a) hanno realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca o sviluppo ammissibili nell'accezione rilevante ai fini del credito d'imposta (art. 3, D.L. n. 145/2013, convertito dalla legge n. 9/2014);
- b) hanno applicato il comma 1-*bis* dell'art. 3 del D.L. n. 145/2013, in maniera non conforme a quanto dettato dalla disposizione d'interpretazione autentica recata dall'art. 1, comma 72, legge n. 145/2018;
- c) hanno commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità;
- d) hanno commesso errori nella determinazione della media storica di riferimento.

La procedura di regolarizzazione non può essere utilizzata per il riversamento dei crediti il cui utilizzo in compensazione sia già stato accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con altri provvedimenti impositivi, divenuti definitivi alla data del 22 ottobre 2021.

L'accesso alla procedura è altresì precluso nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione sia il risultato di condotte fraudolente, di fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate, di false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti, nonché nelle ipotesi di mancanza di documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta. Condotte queste che sono riconducibili ai delitti contemplati nel D.Lgs. n. 74/2000.

Vale la pena rammentare che la presentazione del modello e l'effettuazione del versamento non esauriscono la fase di controllo in quanto gli Uffici, dopo la presentazione dell'istanza, possono accertare la fattispecie penalmente rilevante e dichiarare il contribuente decaduto dalla procedura, con la conseguenza che la richiesta non produce effetti. Vigge poi

la regola del “chi ha avuto ha dato” per cui quanto pagato per la sanatoria non sarà rimborsato ma sarà considerato un acconto su quanto l’Agenzia delle Entrate accerterà.

### **Aspetto oggettivo**

Dal punto di vista oggettivo, l’art. 3, del D.L. n. 145/2013, prevede che questa “sanatoria” riguardi i soggetti che alla data del 22 ottobre 2021 avevano utilizzato in compensazione il credito d’imposta per investimenti in attività di ricerca e sviluppo maturato dal 2015 al periodo d’imposta in corso al 31 dicembre 2019; costoro possono rinunciare all’agevolazione, effettuando il riversamento dell’importo del credito utilizzato, senza applicazione di sanzioni e di interessi.

Il riversamento può interessare i casi in cui sia dubbia l’applicabilità dell’agevolazione e si intenda evitare il rischio di applicazione delle sanzioni amministrative e, a seconda delle circostanze, anche penali.

Qualora il contribuente abbia fruito di crediti d’imposta maturati a fronte di diversi progetti di ricerca e sviluppo, è data la possibilità di rinunciare all’agevolazione con riguardo ad alcuni progetti, riversando il relativo credito maturato.

Come sopra anticipato, è fondamentale, per poter accedere alla “sanatoria” che il contribuente non sia già stato coinvolto in un atto di accertamento, ovvero con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, divenuto definitivo alla data del 22 ottobre 2021. In tale evenienza “il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l’intero importo del credito oggetto di recupero, di accertamento o di constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione” (art. 5, comma 12, D.L. n. 146/2021). Volendo esemplificare, potremo rinvenire le seguenti situazioni:

- contribuente che ha ricevuto un invito per produrre la documentazione: possono accedere alla sanatoria;
- contribuente che aveva ricevuto un atto di recupero notificato il 19/9/2021, contro il quale non ha proposto ricorso: non può accedere alla sanatoria in quanto al 21/10/2021 l’atto era divenuto definitivo;
- contribuente che aveva ricevuto un atto di recupero notificato il 19/9/2021 e che lo aveva impugnato dinnanzi alla Corte di Giustizia Tributaria: può accedere alla sanatoria;

- soggetto che ha ricevuto un avviso di accertamento il 15/9/2021 e che ha presentato istanza di accertamento con adesione: può accedere alla sanatoria in quanto al 21/10/2021 erano sospesi i termini per il ricorso.

La procedura di riversamento spontaneo è riservata ai soggetti che nei periodi d'imposta sopra indicati abbiano realmente svolto, sostenendo le relative spese, attività in tutto o in parte non qualificabili come attività di ricerca e sviluppo e che, quindi, non consentono di beneficiare del credito d'imposta (si pensi, ad esempio, a coloro che abbiano commesso errori nella quantificazione o nell'individuazione delle spese ammissibili in violazione dei principi di pertinenza e congruità nonché nella determinazione della media storica di riferimento oppure ai soggetti che hanno applicato l'art. 3, comma 1-*bis* del D.L. n. 145/2013, concernente il riconoscimento del credito d'imposta per spese di ricerca e sviluppo ai soggetti residenti commissionari che eseguono attività di ricerca e sviluppo per conto di imprese residenti o localizzate in altri Stati membri dell'Unione europea, in maniera non conforme rispetto alla norma di interpretazione autentica recata dall'art. 1, comma 72, della legge n. 145/2018, secondo la quale "ai fini del calcolo del credito d'imposta attribuibile assumono rilevanza esclusivamente le spese ammissibili relative alle attività di ricerca e sviluppo svolte direttamente e in laboratori o strutture situati in Italia").

La possibilità di avvalersi della procedura di riversamento è esclusa nei casi in cui il credito d'imposta utilizzato in compensazione

- sia il risultato di:
  - condotte fraudolente,
  - fattispecie oggettivamente o soggettivamente simulate,
  - false rappresentazioni della realtà basate sull'utilizzo di documenti falsi o di fatture che documentano operazioni inesistenti,
- nelle ipotesi in cui manchi la documentazione idonea a dimostrare il sostenimento delle spese ammissibili al credito d'imposta.

Nel caso in cui l'utilizzo del credito d'imposta sia già stato constatato con un atto istruttorio, ovvero accertato con un atto di recupero crediti, ovvero con un provvedimento impositivo, non ancora divenuti definitivi alla suddetta data, il riversamento deve obbligatoriamente riguardare l'intero importo del credito oggetto di recupero, accertamento o constatazione, senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione.

## L'istanza di regolarizzazione

Individuati i soggetti potenzialmente interessati ed i crediti d'imposta che possono essere riversati, andiamo ora a capire come effettuare la "regolarizzazione".

Il modello va inviato entro il 30 novembre 2023 (data prorogata dalla finanziaria 2023) telematicamente:

- direttamente dal contribuente;
- oppure tramite un intermediario abilitato alla trasmissione delle dichiarazioni.

Chi vuole avvalersi della procedura di riversamento spontaneo del credito d'imposta deve prima di tutto inviare apposita richiesta all'Agenzia delle Entrate redatta su modello di cui al provvedimento prot. n. 188987 del 1° giugno 2022, come integrato dal provvedimento 4 luglio 2022, specificando:

- il periodo o i periodi d'imposta di maturazione del credito d'imposta per cui è presentata la richiesta:

PERIODI DI MATURAZIONE DEL CREDITO	2015	2016	2017	2018	2019
	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>	<input type="checkbox"/>

- la tipologia di regolarizzazione:

SEZIONE I	Regolarizzazione richiesta a seguito di:
Maturazione del credito di imposta per il periodo di imposta in corso al 31/12/2015	Spese sostenute in relazione ad attività non ammissibili al credito d'imposta <input type="checkbox"/>
	Erronea applicazione del comma 1-bis dell'articolo 3 del decreto-legge n. 145 del 2013 <input type="checkbox"/>
	Spese relative ad attività ammissibili determinate in violazione dei principi di pertinenza e congruità <input type="checkbox"/>
	Rideterminazione della media di riferimento <input type="checkbox"/>

- la presenza di atti istruttori o di atti di recupero non divenuti definitivi:

Presenza di Atto istruttorio	PVC consegnato in data:	giorno mese anno	PVC consegnato in data:	giorno mese anno
	PVC consegnato in data:	giorno mese anno	PVC consegnato in data:	giorno mese anno
Presenza di Atto di recupero crediti o altro provvedimento impositivo	Atto numero	<input type="text"/>	Notificato in data:	giorno mese anno
	Atto numero	<input type="text"/>	Notificato in data:	giorno mese anno
	Atto numero	<input type="text"/>	Notificato in data:	giorno mese anno
	Atto numero	<input type="text"/>	Notificato in data:	giorno mese anno

- la rideterminazione degli importi nella fattispecie di errata quantificazione:

Dati rilevanti per la determinazione del credito di imposta	Dichiarazione presentata il:	giorno mese anno	Protocollo telematico	<input type="text"/>
	<b>Spese agevolabili sostenute</b>			
	1 Media storica	2 Ricerca intra-muros	3 Costi per il personale	
	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00 di cui ( <input type="text"/> )	<input type="text"/> ,00	
		5 Ricerca extra-muros	6 Commissionata a soggetti esteri	7 Ricerca commissionata a società del gruppo
		<input type="text"/> ,00 di cui ( <input type="text"/> )	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/> ,00
				Importo
				(A) Credito di imposta dichiarato <input type="text"/> ,00
	1 Utilizzato fino al 22/10/2021	2 Utilizzato dopo il 22/10/2021	3 Non utilizzato	
	di cui ( <input type="text"/> ,00 )	di cui ( <input type="text"/> ,00 )	di cui ( <input type="text"/> ,00 )	
<b>Spese agevolabili rideterminate</b>				
	1 Media storica	2 Ricerca intra-muros	3 Costi per il personale	
	<input type="text"/>	<input type="text"/> ,00 di cui ( <input type="text"/> )	<input type="text"/> ,00	
		5 Ricerca extra-muros	6 Commissionata a soggetti esteri	7 Ricerca commissionata a società del gruppo
		<input type="text"/> ,00 di cui ( <input type="text"/> )	<input type="text"/> ,00	<input type="text"/> ,00
				Importo
				(B) Credito di imposta rideterminato <input type="text"/> ,00

- le date delle indebite compensazioni:

Dettaglio delle date e degli indebiti utilizzati in compensazione del credito fino al 22/10/2021	Data modello F24			Importo
	giorno	mese	anno	<input type="text"/> ,00
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
	giorno	mese	anno	<input type="text"/> ,00
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	
	giorno	mese	anno	<input type="text"/> ,00
	<input type="text"/>	<input type="text"/>	<input type="text"/>	

- l'importo da riversare:

Calcolo dell'importo del credito da riversare		Importo
	Differenza calcolata (A - B)	,00
	(C)	,00
	(D) Credito di imposta già versato	,00
	(E) Credito di imposta da riversare	,00

- dichiarazione analitica relativa alla maturazione del credito d'imposta:

<b>SEZIONE I</b>	<b>DICHIARAZIONE ANALITICA</b>
Maturazione del credito di imposta per il periodo di imposta in corso al 31/12/2015	(pagina editabile)
	<hr/> <hr/> <hr/>

Le sezioni sopra riportate si ripetono per ogni periodo d'imposta dal 2015 al 2019, con la medesima formulazione.

Ribadiamo che i soggetti decadono dalla procedura e le somme già versate si considerano acquisite a titolo di acconto sugli importi dovuti nel caso in cui gli Uffici, nell'esercizio dei poteri di controllo, dopo la presentazione dell'istanza:

- accertino condotte fraudolente;
- siano già stati interessati da un atto impositivo o di recupero divenuto definitivo al 21 ottobre 2021.

### Il pagamento

Presentato il modello di richiesta entro il 30 novembre 2023 il soggetto dovrà assolvere al pagamento di quanto dovuto alternativamente:

- in unica soluzione entro il 16 dicembre 2023;
- in 3 rate di pari importo la prima delle quali entro il 16/12/2023. Le altre due rate vanno versate rispettivamente il 16/12/2024 ed il 16/12/2025. Ricordiamo che sulle rate successive alla prima sono dovuti gli interessi al tasso legale, calcolati dal 17/12/2023.

Con la risoluzione 5 luglio 2022, n. 34 sono stati individuati i seguenti codici tributo:

- 8170 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo  
- articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – UNICA SOLUZIONE
- 8171 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo  
- articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – PRIMA RATA
- 8172 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo  
- articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – SECONDA RATA
- 8173 Riversamento spontaneo del credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo  
- articolo 5, commi da 7 a 12, del decreto-legge 21 ottobre 2021, n. 146 – TERZA RATA

Particolare che riveste molta importanza è il fatto che il riversamento degli importi dovuti deve essere effettuato senza avvalersi della compensazione.

La procedura di regolarizzazione si perfeziona con l'integrale versamento di quanto dovuto. In caso di riversamento rateale, il mancato pagamento di una delle rate entro la scadenza prevista comporta:

- il mancato perfezionamento della procedura,
- l'iscrizione a ruolo dei residui importi dovuti,
- l'applicazione di una sanzione pari al 30% degli stessi e degli interessi, con decorrenza dalla data del 17 dicembre 2023.

Un altro effetto del corretto perfezionamento della procedura di riversamento è l'esclusione dalla punibilità per il delitto di indebita compensazione (art. 10-quater, D.Lgs. n. 74/2000).

Infine rammentiamo che si dovrà utilizzare il modello F24 ELIDE, indicando:

- nella sezione "CONTRIBUENTE", nei campi "codice fiscale" e "dati anagrafici", il codice fiscale e i dati anagrafici del soggetto tenuto al versamento;
- nella sezione "ERARIO ED ALTRO", sono indicati:
  - nel campo "tipo", la lettera "R";
  - nel campo "elementi identificativi", nessun valore;
  - nel campo "codice", uno dei codici tributo istituiti con la presente risoluzione (8170, 8171, 8172 oppure 8173);
  - nel campo "anno di riferimento", il periodo di maturazione del credito cui si riferisce il riversamento, nel formato "AAAA";
  - nel campo "importi a debito versati", l'importo del riversamento spontaneo, eventualmente comprensivo degli interessi in base al codice tributo indicato.

## Aderisco o non aderisco?

Ci rimane, ora, solamente da capire se vale o meno la pena di eseguire il riversamento spontaneo o attendere che bussino alla porta l'Agenzia delle Entrate.

La valutazione di convenienza all'adesione alla "sanatoria" richiede prima di tutto l'analisi della possibilità che la natura delle spese di ricerca e sviluppo possa essere contestata dall'Amministrazione finanziaria, con il disconoscimento del beneficio, il recupero del credito, l'addebito delle sanzioni amministrative e penali e degli interessi.

La valutazione deve fondarsi principalmente su due fattispecie:

- se le spese sono state realmente sostenute o se si ricada nelle situazioni indebite soggettive od oggettive. Se si tratta di fatture per operazioni inesistenti, abbiamo visto che non si può rientrare nella sanatoria. Diversamente, l'analisi passa al punto successivo;
- le spese sono qualificabili, in tutto o in parte, come attività di ricerca e sviluppo? Il contribuente, pur convinto che le spese sostenute si riferiscono a ricerca e sviluppo, potrebbe decidere, in via del tutto prudenziale, regolarizzare la propria posizione, magari solo relativamente a una parte delle spese medesime. La stessa soluzione potrebbe convenire a coloro che hanno commesso un errore nella quantificazione delle spese o nella determinazione della media storica di riferimento.

Ricordiamo che la regolarizzazione spontanea:

- comporta la restituzione del credito senza l'applicazione di sanzioni ed interessi;
- si beneficia dell'esclusione della punibilità per il delitto di indebita compensazione (art. 10-quater del D.Lgs. n. 74/2000), che prevede nel caso più grave, la reclusione fino a sei anni per chiunque compensi crediti d'imposta inesistenti per un importo annuo superiore a 50.000 euro.

Detto questo, proviamo a simulare alcuni casi ed a quantificare costi e benefici.

1° caso	credito d'imposta ricerca e sviluppo fruito negli anni 2017, 2018 e 2019, effettuando le compensazioni come segue:
---------	--



	<ul style="list-style-type: none"> <li>- settembre 2020: 32.000</li> <li>- settembre 2021: 35.000</li> <li>- settembre 2022: 37.000</li> </ul> <p>La possibilità di beneficiare della regolarizzazione non si estende alle compensazioni effettuate dopo il 21/10/2021. Pertanto, possono essere riversate soltanto le compensazioni effettuate nel 2020 e nel 2021.</p> <p>L'importo da versare ammonta a € 67.000, con possibilità di rateazione.</p> <p>Soluzione alternativa: il contribuente potrebbe far ricorso al ravvedimento operoso, che comporta, però, l'applicazione degli interessi legali e della sanzione in misura ridotta.</p> <p>Problematica: l'Ufficio potrebbe contestare le compensazioni (disconoscendo la "ricerca &amp; sviluppo"), applicando, oltre agli interessi, la sanzione amministrativa dal 100 al 200%, ritenendo configurabile l'ipotesi di credito d'imposta "inesistente" (art. 13, comma 5, D.Lgs. n. 471/1997). Inoltre, potrebbe anche essere considerata integrata l'ipotesi penalmente rilevante di cui all'art. 10-quater, del D.Lgs. n. 74/200</p>
2° caso	<p>credito d'imposta ricerca e sviluppo negli anni 2016, 2017 e 2018, effettuando le compensazioni come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- settembre 2019: 32.000</li> <li>- settembre 2020: 35.000</li> <li>- settembre 2021: 37.000.</li> </ul> <p>Poiché a seguito di un controllo interno sono sorti dei dubbi in ordine al credito d'imposta 2016, pari a 32.000 euro, l'impresa può utilizzare la regolarizzazione mediante riversamento, limitatamente al credito 2016.</p>
3° caso	<p>credito d'imposta ricerca e sviluppo negli anni 2016, 2017 e 2018, effettuando le compensazioni come segue:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>- settembre 2019: 32.000</li> <li>- settembre 2020: 35.000</li> <li>- settembre 2021: 37.000.</li> </ul>

	<p>In relazione ai crediti relativi alle annualità 2019 e 2020 all'impresa è stato notificato un atto di recupero, per l'importo di 67.000 euro, oltre a sanzioni e interessi.</p> <p>L'atto di recupero è stato impugnato con ricorso alla Corte di Giustizia tributaria di primo grado.</p> <p>La regolarizzazione richiede il pagamento dell'intero credito oggetto di atto di recupero (67.000 euro), senza applicazione di sanzioni e interessi e senza possibilità di applicare la rateazione</p>
--	---

## Conclusioni

Al momento della scritturazione di questo contributo, è in corso di pubblicazione il DPCM previsto dall'art. 23 del DL 73/2022 "decreto Semplificazioni" convertito dalla L. 122/2022, il quale ha introdotto la possibilità per le imprese di avvalersi di un'apposita **certificazione** attestante la qualificazione delle attività degli investimenti effettuati o da effettuare ai fini della loro classificazione nell'ambito dell'**attività di ricerca e sviluppo**, di innovazione tecnologica, di design e di innovazione estetica ammissibili al beneficio.

Come previsto nella bozza del DPCM firmato dal Ministro delle imprese e del made in Italy, i soggetti che svolgono attività di ricerca e sviluppo possono chiedere che venga certificata tale attività per tutte le annualità per le quali non sia intervenuto un atto accertativo. L'ottenimento della certificazione impedisce all'Agenzia delle Entrate di disconoscere la qualificazione dell'attività. Quindi, l'Agenzia potrà solamente effettuare riscontri soggettivi ed oggettivi sulla documentazione, ma non avrà competenza sulla qualificazione di ricerca e sviluppo.

I tempi, però, per l'istituzione dell'Albo dei certificatori e poi l'istanza per ottenere la certificazione non sono immediati, proprio perché gli strumenti e la piattaforma non sono ad oggi attivi.

Al contribuente viene demandato un ulteriore onere, e cioè quello di rischiare un accertamento o un recupero del credito d'imposta durante la fase di realizzazione di quanto previsto dal decreto semplificazioni.

L'alternativa dovrebbe essere una ulteriore proroga della sanatoria, ma di essa non si è finora sentito menzione.

E come sempre il contribuente è in balia di norme che sono sempre lontane dall'infondere certezze negli imprenditori.

# L'Approfondimento

## Il “recapture” per i crediti d'imposta in beni strumentali

---

### PREMESSA

L'introduzione, con la Legge di Bilancio 2021, dei crediti d'imposta a favore di imprese e professionisti per investimenti in beni strumentali nuovi (sia “Industria 4.0” sia “generici”) ha creato non poche difficoltà ai consulenti fiscali e tributari presi con i calcoli per la determinazione e la gestione di detti crediti.

Queste agevolazioni, oltre a seguire specifiche regole in materia di rateizzazione e calcolo del credito d'imposta (percentuali e rateizzazioni differenti a seconda del tipo e dell'anno di investimento), hanno messo a dura prova le abilità contabili dei contribuenti e dei consulenti delegati.

Le agevolazioni in commento hanno investito i beni strumentali ordinari c.d. “generici” e i beni strumentali di cui all'allegato A e B, Legge 232/2016, c.d. “Industria 4.0”.

Nel dettaglio, analizzeremo le conseguenze contabili nel caso in cui il bene strumentale, oggetto di investimento e agevolazione, venga ceduto durante il periodo c.d. “di sorveglianza”.

### L'AGEVOLAZIONE

L'articolo 1, commi da 1051 a 1063, Legge di Bilancio 2021 (Legge 178/2020) ha introdotto, a favore di imprese e professionisti, un'agevolazione sotto forma di credito d'imposta per le spese sostenute a titolo di investimento in beni strumentali nuovi, destinati a strutture ubicate nel territorio dello Stato.

L'agevolazione è stata oggetto di modifiche per effetto della Legge di Bilancio 2022 (Legge 234/2021 e del D.L. 228/2021). Da ultimo l'agevolazione è stata modificata dal D.L. 4/2022, dal D.L. 50/2022 (Legge di Bilancio 2023) e dal D.L. 198/2022 (c.d. “Decreto Milleproroghe”).

Il credito d'imposta viene riconosciuto alle imprese residenti nel territorio dello Stato, nonché alle stabili organizzazioni di soggetti non residenti, di qualsiasi settore economico,

indipendentemente dalla forma giuridica e dal regime fiscale di determinazione del reddito, che effettuano investimenti in:

- beni strumentali materiali e immateriali nuovi (c.d. "Industria 4.0"), commi da 1057 a 1058-ter, Legge 178/2020, individuati, rispettivamente, dagli Allegati A e B della Legge 232/2016. Tali investimenti possono essere effettuati nei seguenti spazi temporali:
  - o dal 16.11.2020 e fino al 31.12.2025 dicembre 2025, ovvero entro il 30.06.2026, a condizione che entro il 31.12.2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e siano stati pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisto;
- beni strumentali materiali e immateriali nuovi c.d. "generici", diversi da quelli indicati negli Allegati A e B della Legge 232/2016 (comma 1055, Legge 178/2020). Tali investimenti possono essere effettuati nei seguenti spazi temporali:
  - o dal 16.11.2020 e fino al 31.12.2022, ovvero entro il 30.11.2023 a condizione che entro il 31.12.2022 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e siano stati pagati acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisto.

I crediti d'imposta sono riconosciuti in misura differenziata a seconda:

- della tipologia di bene strumentale oggetto di investimento (materiali Industria 4.0, immateriali Industria 4.0 o materiali e immateriali c.d. "generici");
- della data in cui l'investimento viene effettuato.

## **MODALITA' DI UTILIZZO**

Quanto alle modalità di utilizzo, l'articolo 1, comma 1059, Legge 178/2020 ha disposto che il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite Modello F24, ai sensi dell'articolo 17, D.lgs. 241/1997 in 3 quote annuali di pari importo (o in un'unica quota) a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni diversi da quelli di cui agli Allegati A e B ovvero dall'anno in cui è intervenuta l'interconnessione, per gli investimenti in beni di cui agli Allegati A e B.

Qualora l'interconnessione avvenga in un periodo d'imposta successivo a quello di entrata in funzione, il credito d'imposta può essere fruito per la parte spettante riconosciuta per gli "altri beni" (nella misura del 10% o 6%).

Si ricorda che per gli investimenti in beni strumentali nuovi materiali e immateriali c.d. generici", l'importo del credito d'imposta era pari al:

- 6% del costo di acquisto, per gli investimenti effettuati nel 2020 e 2022;
- 10% del costo d'acquisto, per gli investimenti effettuati nel 2021.

La compensazione del credito può avvenire anche per importi superiori a:

- 250.000 euro, non rilevando il limite di cui all'articolo 1, comma 53, Legge 244/2007;
- 2.000.000 euro per ciascun anno, non rilevando il limite di cui all'articolo 34, Legge 388/2000.

Con la Risoluzione 3/2021, l'Agenzia delle Entrate ha approvato i seguenti codici tributo per usufruire del credito d'imposta in esame:

- "6935" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi (diversi dai beni di cui agli allegati A e B alla Legge 232/2016) - articolo 1, commi 1054 e 1055, Legge 178/2020";
- "6936" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato A alla Legge 232/2016 - articolo 1, commi 1056 e 1057, Legge 178/2020";
- "6937" denominato "Credito d'imposta investimenti in beni strumentali nuovi di cui all'allegato B alla Legge 232/2016 - articolo 1, comma 1058, Legge 178/2020".

Le agevolazioni sopra citate usufruiscono, inoltre, delle seguenti peculiarità:

- non sono tassate ai fini IRPEF, IRES e IRAP;
- non rilevano ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi o componenti negativi (ex articoli 61 e 109, comma 5, TUIR);
- possono essere usufruiti anche in presenza di altre agevolazioni riconosciute all'impresa per il medesimo bene strumentale a patto che le agevolazioni non superino il costo sostenuto.

## **LA CESSIONE DEL BENE AGEVOLATO E IL “RECAPTURE”**

La Legge 178/2020 al comma 1060 ha disposto che *"se, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione ovvero a quello di avvenuta interconnessione di cui al comma 1062, 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."*

Pertanto, occorre monitorare la destinazione del bene agevolato nel c.d. "periodo di sorveglianza" ossia entro il 31.12 del secondo anno successivo a quello di:

- entrata in funzione del bene materiale e immateriale, per gli investimenti in beni strumentali c.d. "generici;
- avvenuta interconnessione del bene, per gli investimenti in beni strumentali c.d. "Industria 4.0".

A riguardo, la Circolare n. 9 del 23.07.2021 ha precisato che il comma 1060, Legge 178/2020 intende escludere dall'agevolazione gli investimenti a carattere temporaneo realizzati al solo fine di fruire del credito d'imposta.

La rideterminazione del credito d'imposta attraverso il meccanismo del "recapture" avviene qualora, nel "periodo di sorveglianza", il bene agevolato venga:

- ceduto a titolo oneroso;
- destinato a strutture produttive ubicate all'estero (anche appartenenti allo stesso soggetto).

Si ricorda che, per periodo di sorveglianza, si intendono il periodo d'imposta nel quale il bene viene interconnesso o, se strumentale "generico", nel quale entra in funzione.

In tal caso, il credito d'imposta è ridotto in misura corrispondente escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo del bene. In altre parole, va restituito tutto il credito d'imposta usufruito dall'anno in cui il bene è entrato in funzione o è stato interconnesso all'anno di cessione.

Il credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere riversato dal soggetto beneficiario 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.

È prevista, tuttavia, l'applicazione delle disposizioni in materia di investimenti sostitutivi di cui ai commi 35 e 36 dell'articolo 1, Legge 205/2017, le quali erano state introdotte per l'agevolazione del c.d. "iper ammortamento".

In particolare, dette disposizioni prevedono che, in caso di dismissione del bene agevolato nel periodo di fruizione dell'agevolazione, non si verifica la perdita delle residue quote del beneficio a condizione che, nello stesso periodo di realizzo, l'impresa:

- sostituisca il bene originario con un bene strumentale nuovo avente caratteristiche tecnologiche analoghe o superiori a quelle previste dal citato Allegato A;
- attesti l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione.

Nel caso in cui siano rispettate le precedenti due condizioni e il costo di acquisizione dell'investimento sostitutivo sia inferiore al costo di acquisizione del bene originario, la fruizione del beneficio continua relativamente alle quote residue fino a concorrenza del costo del nuovo investimento. Le disposizioni concernenti gli investimenti sostitutivi si rendono applicabili esclusivamente per i beni materiali della Tabella A.

Con la Circolare n. 9 del 23.07.2021, l'Agenzia delle Entrate ha fornito, inoltre, chiarimenti in merito alla rideterminazione dell'agevolazione nei casi di "beni in leasing" e in caso di furto del bene.

Nel caso di investimenti effettuati in leasing, il mancato esercizio del diritto di riscatto nonché la cessione del contratto di leasing durante il periodo di sorveglianza costituiscono causa di rideterminazione dell'incentivo. L'Agenzia ha, infatti, precisato che in base al principio di equivalenza tra l'acquisto del bene in proprio e l'acquisizione dello stesso tramite contratto di leasing, le predette ipotesi sono assimilabili alle fattispecie previste dal comma 1060, Legge 178/2020.

Infatti, in caso di mancato esercizio del diritto di riscatto o di cessione del contratto di leasing nel periodo di sorveglianza, dall'originaria base di calcolo dell'agevolazione (rappresentata dalla somma di tutti i costi dei beni ammessi all'agevolazione) va escluso il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni.

Il credito d'imposta non è oggetto di rideterminazione se, nel periodo di sorveglianza, il bene acquisito in proprietà a seguito di riscatto sia successivamente ceduto a una società di leasing nel contesto di un'operazione di "sale and lease back". In tal caso, infatti, l'eventuale esercizio del diritto di riscatto del bene oggetto del contratto non configura un'ulteriore ipotesi di investimento agevolabile.

Il furto del bene agevolato, invece, comprovato dalla denuncia alle autorità competenti, con conseguente fuoriuscita dello stesso dal reddito d'impresa o di attività professionale, non comporta la rideterminazione dell'agevolazione, poiché tale evento rientra nella fattispecie degli eventi non dipendenti dalla volontà del beneficiario.



## ASPETTI CONTABILI DEL “RECAPTURE”

I crediti d'imposta appena esaminati possono essere qualificati, da un punto di vista contabile, come contributi in conto impianti.

I contributi in conto impianti sono somme erogate dallo Stato o da altro ente pubblico per la realizzazione di iniziative dirette all'acquisto, costruzione, riattivazione e ampliamento di immobilizzazioni materiali.

Sulla base di quanto previsto dal Principio Contabile OIC n. 16, paragrafo 87, tali contributi *"omissis... sono rilevati nel momento in cui esiste una ragionevole certezza che le condizioni previste per il riconoscimento del contributo sono soddisfatte e che i contributi saranno erogati"*.

In altre parole, stando al principio della “prevalenza della sostanza sulla forma”, tali contributi possono essere iscritti in bilancio quando i beni sono acquisiti in via definitiva ovvero sono entrati in funzione (beni “generici”) o sono stati interconnessi (beni “Industria 4.0).

La rilevazione dei contributi in conto impianti, da un punto di vista contabile, può seguire due distinti orientamenti:

- a diretta riduzione del costo del bene ammortizzabile al quale il contributo si riferisce (metodo c.d. “diretto”);
- a graduale imputazione a Conto economico tramite risconti passivi pluriennali a storno del contributo in conto impianti (metodo c.d. “indiretto”).

Il metodo c.d. “diretto” prevede la riduzione del costo storico del bene al quale il contributo si riferisce con conseguente rideterminazione delle quote di ammortamento su tale "nuovo" valore.

In altre parole, la contabilizzazione del contributo riduce il valore ammortizzabile del bene e si manifesta sotto forma di minori quote di ammortamento imputate annualmente a Conto economico.

Nel caso di cessione del bene agevolato durante il periodo di sorveglianza, con conseguente perdita del diritto a usufruire del credito d'imposta, sarà necessario:

- restituire la quota del credito d'imposta compensata mediante Modello F24;
- ripristinare il costo storico del macchinario;
- rideterminare il relativo fondo ammortamento;

- rilevare la sopravvenienza passiva per la quota di ammortamento non imputata a conto economico dell'esercizio precedente (o degli esercizi precedenti).

Solitamente il più utilizzato, il metodo di contabilizzazione c.d. "indiretto" consente di tenere distinti, a bilancio, il valore del cespite ammortizzabile, nonché le relative quote di ammortamento e l'importo del contributo ottenuto per l'acquisto.

Il contributo in conto impianti di cui all'agevolazione vista poc'anzi viene interamente imputato a Conto economico e la quota di competenza degli anni successivi, determinata in proporzione alla quota di ammortamento dedotta nell'esercizio, viene rinviata iscrivendo l'importo corrispondente nella voce di Stato Patrimoniale E - Risconti passivi, a rettifica di quanto già registrato a Conto Economico. In questo modo:

- viene rispettato il principio di competenza economica e temporale;
- l'ammortamento civilistico e fiscale viene calcolato sul costo storico "pieno";
- le quote di contributo, se imponibile, vengono sottoposte regolarmente a tassazione.

Nel caso di cessione del bene agevolato nel periodo di sorveglianza e conseguente perdita al diritto del credito d'imposta sarà necessario rilevare:

- la chiusura del conto risconti passivi in quanto l'importo del contributo in conto impianti non va più rinviato ai futuri esercizi;
- la sopravvenienza passiva per la quota di contributo in conto impianti imputata nell'esercizio precedente (o negli esercizi precedenti);
- il debito tributario per l'ammontare pari alla quota di credito compensata, che andrà restituito con Modello F24.

#### Un esempio di contabilizzazione con il metodo "diretto".

L'azienda Alfa ha effettuato, nel 2022, un investimento in un bene strumentale di cui all'allegato A, Legge 232/2016 (c.d. Industria 4.0) per un costo complessivo di 375.000,00 euro. L'interconnessione è avvenuta nel 2022. Il coefficiente di ammortamento del bene è pari al 20%.

Il credito d'imposta spettante è pari al 40% di 375.000,00 ovvero 150.000,00 euro. Il credito d'imposta è usufruibile in 3 rate di pari importo del valore di 50.000,00 cadauna.

**ANNO**

**CREDITO D'IMPOSTA SPETTANTE**

<b>2022</b>	50.000,00
<b>2023</b>	50.000,00
<b>2024</b>	50.000,00
<b>TOTALE</b>	<b>150.000,00</b>

Detto bene strumentale viene ceduto il 30.06.2023, al prezzo di 337.500,00 più Iva.

La prima rata del credito d'imposta, pari a 50.000,00 euro, viene compensata il 16.02.2023.

Le scritture contabili da rilevare saranno le seguenti:

1. Acquisto bene strumentale per il valore di 375.000,00 euro + Iva.

<b>DESCRIZIONE</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
Macchinari	375.000,00	
Iva c/acquisti	82.500,00	
Debiti v/fornitori		457.500,00

2. Rilevazione del credito d'imposta pari al 40% del costo complessivo del bene.

<b>DESCRIZIONE</b>	<b>DARE</b>	<b>AVERE</b>
--------------------	-------------	--------------

Crediti v/erario	150.000,00	
Contributo c/impianti		150.000,00

3. Imputazione del contributo c/impianti a diretta riduzione del valore del bene.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Contributo c/impianti	150.000,00	
Macchinari		150.000,00

4. Rilevazione ammortamento civilistico del bene, con aliquota ridotta alla metà per il primo esercizio (10%).

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Ammortamento macchinari	22.500,00	
Fondo amm.to macchinari		22.500,00

5. Storno del credito d'imposta indebitamente calcolato e ripristino del costo originario del bene ammortizzabile a seguito della cessione del bene.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
-------------	------	-------

Contributo c/impianti	150.000,00	
Credito v/erario		150.000,00
Macchinari	150.000,00	
Contributo c/impianti		150.000,00

6. Rilevazione della maggiore quota di ammortamento per il 2022 e restituzione del credito d'imposta indebitamente compensato.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Sopravvenienza passiva	15.000,00	
Fondo amm.to macchinari		15.000,00
Crediti v/erario	50.000,00	
Debiti v/erario		50.000,00
Debiti v/erario	50.000,00	
Banca c/c		50.000,00

7. Cessione del bene per il valore di 352.500,00 euro + Iva.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
-------------	------	-------

Crediti v/clienti	411.750,00	
Macchinari		337.500,00
Iva a debito		74.250,00

Un esempio di contabilizzazione con il metodo "indiretto".

Si prendano a riferimento gli stessi dati dell'esempio precedente.

1. Acquisto bene strumentale per il valore di 375.000,00 euro + Iva.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Macchinari	375.000,00	
Iva c/acquisti	82.500,00	
Debiti v/fornitori		457.500,00

2. Rilevazione del credito d'imposta pari al 40% del costo complessivo del bene.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Crediti v/erario	150.000,00	
Contributo c/impianti		150.000,00

3. Rilevazione ammortamento civilistico del bene, con aliquota ridotta alla metà per il primo esercizio (10%).

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Ammortamento macchinari	37.500,00	
Fondo amm.to macchinari		37.500,00

4. Rilevazione risconto passivo del contributo c/impianti proporzionalmente alla quota di ammortamento.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Contributo c/impianti	135.000,00	
Risconto passivo		135.000,00

5. Scritture di apertura, storno del contributo c/impianti e del credito d'imposta indebitamente calcolato a seguito della cessione del bene con restituzione del credito d'imposta indebitamente compensato.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Risconto passivo	135.000,00	
Contributo c/impianti		135.000,00
Contributo c/impianti	150.000,00	
Crediti v/erario		150.000,00

Crediti v/erario	50.000,00	
Debiti v/erario		50.000,00
Debiti v/erario	50.000,00	
Banca c/c		50.000,00

6. Rilevazione sopravvenienza passiva a chiusura del contributo c/impianti.

DESCRIZIONE	DARE	AVERE
Sopravenienza passiva	15.000,00	
Contributo c/impianti		15.000,00



## Le prossime scadenze



2 ottobre 2023

### **MODELLO 730 PRECOMPILATO**

Ultimo giorno utile per presentare all’Agenzia delle Entrate direttamente tramite l’applicazione web.

16 ottobre 2023

### **VERSAMENTO RITENUTE**

Termine entro cui versare le ritenute alla fonte operate nel mese precedente riguardanti redditi di lavoro dipendente, di lavoro autonomo, su provvigioni, su altri redditi di capitale e in relazione ad appalti e subappalti.

### **REDDITI 2023**

I contribuenti titolari di partita Iva che hanno scelto di rateizzare le imposte e i contributi dovuti devono versare la relativa rata comprensiva degli interessi.

### **IVA – LIQUIDAZIONE E VERSAMENTO**

Termine ultimo per i contribuenti mensili per operare la liquidazione relativa al mese precedente e per versare l’eventuale imposta a debito.

25 ottobre 2023

### **MODELLO 730**

Il contribuente ha la possibilità di presentare al Caf/professionista abilitato la dichiarazione 730 integrativa.

25 ottobre 2023

### **ELENCHI INTRASTAT**

Termine per presentare gli elenchi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari di beni, nonché delle prestazioni di servizi, relativi al mese/trimestre precedente.