

Investimenti 4.0 effettuati prima del 30 marzo: le criticità della comunicazione obbligatoria

Roberta De Pirro - Morri Rossetti e Associati

Il decreto Agevolazioni fiscali prevede obblighi comunicativi preventivi per poter compensare il credito d'imposta in F24 con riferimento agli Investimenti 4.0 e ricerca e sviluppo. Per la fruizione dei crediti d'imposta previsti per gli investimenti 4.0 e ricerca e sviluppo che le imprese intendono effettuare dal 30 marzo 2024, occorre non solo comunicare preventivamente l'ammontare complessivo degli investimenti pianificati a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto, la presunta ripartizione negli anni del credito e la relativa fruizione, ma anche aggiornare la comunicazione al completamento degli investimenti. Detto obbligo riguarda anche gli investimenti 4.0 e R&S effettuati dal 1° gennaio al 29 marzo 2024 e gli investimenti 4.0 effettuati nel 2023, i cui crediti maturati non sono stati ancora fruiti. Ma ci sono delle criticità. Quali?

L'[art. 6, D.L. n. 39/2024](#) dispone che per poter fruire dei crediti di imposta per investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 di cui all'art. 1, c. 1057-bis - 1058-ter, legge di bilancio 2021 ([legge n. 178/2020](#)) le imprese devono comunicare:

- l'**ammontare complessivo** degli investimenti che intendono **effettuare** a decorrere dalla data di entrata in vigore del decreto (**30 marzo 2024**);
- la presunta **ripartizione** negli anni del credito e la relativa fruizione.

Investimenti 4.0 effettuati dal 30 marzo 2024

Secondo quanto previsto dalle norme vigenti, per gli investimenti in **beni materiali 4.0** effettuati nell'intervallo temporale 2023 - 2025 (30 giugno 2026 con acconto e ordine 2025) si può fruire del credito d'imposta nelle seguenti misure:

- **20%**, fino a € 2,5 milioni;
- **10%**, sopra € 2,5 e fino a € 10 milioni;
- **5%**, sopra € 10 e fino a € 20 milioni

e nel caso di investimenti in **beni immateriali 4.0** nella misura del:

- **15%** nel limite di spesa di € 1 milione, per investimenti effettuati dal 1° gennaio 2024 - 31 dicembre 2024 (30/06/2025 con acconto e ordine 2024);
- **10%** nel limite di spesa di € 1 milione, per investimenti effettuati dal 1° gennaio 2025 - 31 dicembre 2025 (30 giugno 2026 con acconto e ordine 2025).

Per poter beneficiare dei suddetti crediti, la normativa e la prassi richiedono particolare attenzione ai seguenti **oneri documentali**:

- indicazione del riferimento normativo dell'agevolazione nella fattura di acquisto e negli altri documenti relativi all'acquisizione dei beni agevolati (ad esempio: contratto di *leasing*);

- obbligo di richiesta di perizia tecnica asseverata per investimenti in beni 4.0 per importi superiori a euro 300.000 (dichiarazione resa dal legale rappresentante per importi inferiori a euro 300.000);

- verifica regolarità dei versamenti contributi previdenziali e assistenziali a favore dei lavoratori al momento dell'utilizzo del credito (esempio: richiesta DURC).

A questi **adempimenti**, il legislatore ne ha aggiunto un altro, ossia quello di inviare **preventivamente** all'effettuazione degli investimenti (momento di effettuazione che deve essere identificato secondo le regole della competenza di cui all'[art. 109 del TUIR](#)) la comunicazione preventiva e quella da inviare a **completamento** degli investimenti effettuati a decorrere dal 30 marzo 2024, dovranno essere inviate telematicamente sulla base del modello adottato con decreto ministeriale del 6 ottobre 2021, che verrà modificato per quel che concerne il contenuto, le modalità e i termini di invio delle comunicazioni con apposito decreto direttoriale del Ministero delle imprese e del made in Italy.

Leggi anche [Crediti d'imposta Transizione 4.0: obbligo di comunicazione ante fruizione](#)

Tale adempimento comunicativo determina quindi l'**impossibilità** di utilizzare il credito d'imposta in questione in compensazione in F24, fino all'invio della **comunicazione preventiva** in questione.

Occorrerà chiarire quali saranno gli **effetti** connessi al **mancato invio** della comunicazione aggiornata, dal momento che la fruizione del credito d'imposta nel modello F24, dal tenore letterale della norma sembra essere subordinato alla comunicazione preventiva degli investimenti che le imprese intendono effettuare.

Credito ricerca e sviluppo effettuati dal 30 marzo 2024

Medesimo adempimento deve essere posto in essere dalle imprese per fruire dei crediti d'imposta riconosciuti per investimenti in **attività di ricerca e sviluppo**, innovazione tecnologica e design e ideazione estetica di cui all'art. 1, c. 200, 201 e 202, legge di Bilancio 2020 ([legge n. 160/2019](#)), incluse le attività di **innovazione tecnologica** finalizzate al raggiungimento di obiettivi di innovazione digitale 4.0 e di transizione ecologica di cui al suddetto art. 1, c. 203.

La comunicazione dovrà essere aggiornata al completamento degli investimenti.

Viene così aggiunto un nuovo adempimento a quelli già previsti ad oggi a tutela della "bontà" degli investimenti effettuati e delle spese ammissibili alle suddette agevolazioni.

Infatti, la norma vigente dispone che al fine di consentire al Ministero dello sviluppo economico di acquisire le informazioni necessarie per valutare l'andamento, la diffusione e l'efficacia delle misure agevolative, le imprese che si avvalgono del credito d'imposta devono inviare al Ministero una comunicazione. Con [decreto direttoriale 6 ottobre 2021](#) sono stati definiti il modello, il contenuto, le modalità e i termini di invio della comunicazione in relazione a ciascun periodo agevolabile.

Inoltre, l'utilizzo del credito d'imposta è subordinato al rispetto degli **obblighi di certificazione**:

a) apposita certificazione rilasciata dal soggetto incaricato della revisione legale dei conti relativa all'effettivo sostenimento delle spese ammissibili e la corrispondenza delle stesse alla documentazione contabile;

b) relazione tecnica che illustri le finalità, i contenuti e i risultati delle attività ammissibili svolte in ciascun periodo d'imposta in relazione ai singoli progetti o ai sottoprogetti in corso di realizzazione. Tale relazione deve essere predisposta a cura del responsabile aziendale delle attività ammissibili o dal responsabile del singolo progetto o sottoprogetto e deve essere controfirmata dal responsabile legale dell'impresa. Per le attività ammissibili commissionate a

soggetti terzi, la relazione deve essere redatta e rilasciata all'impresa dal soggetto commissionario che esegue le attività.

Investimenti 4.0 e ricerca & sviluppo effettuati dal 1° gennaio 2024 al 29 marzo 2024

Il **nuovo adempimento** riguarda anche gli investimenti in beni materiali e immateriali 4.0 e in attività di ricerca e sviluppo realizzati a decorrere dal 1° gennaio 2024 e fino al giorno antecedente alla data di entrata in vigore del decreto.

Per detti investimenti, le imprese dovranno inviare **esclusivamente** la comunicazione al **completamento degli investimenti**. Le comunicazioni dovranno essere inviate telematicamente sulla base del **modello** adottato con **decreto direttoriale del 6 ottobre 2021**, che verrà **modificato** per quel che concerne il contenuto, le modalità e i termini di invio delle comunicazioni con apposito decreto direttoriale del Ministero delle imprese e del made in Italy.

Investimenti 4.0 effettuati nel 2023

Si segnala infine che il suddetto obbligo di comunicazione riguarda anche il **credito d'imposta per investimenti** in beni strumentali **materiali** e **immateriali 4.0**, relativi all'anno 2023, e **non ancora fruiti**.

È, infatti, disposto che la compensabilità dei crediti maturati e non ancora fruiti è subordinata all'invio al Ministero delle Imprese e del Made in Italy del modello adottato con decreto direttoriale 6 ottobre 2021.

In termini operativi, supponiamo che un'impresa abbia acquistato un bene che sia stato interconnesso al sistema aziendale nel corso del 2023 e che abbia già utilizzato in compensazione in F24 la prima delle tre rate del credito.

Con riferimento agli investimenti 4.0 e ricerca e sviluppo effettuati prima del 30 marzo 2024, per poter utilizzare in compensazione le rate relative al 2024 e 2025 lo stesso dovrà attendere di inviare la comunicazione in questione. Il che, appare evidente, pone il contribuente in una situazione di disagio con riferimento ad un credito acquisito e di fatto non utilizzabile.

A quanto detto si aggiunga che la possibilità di utilizzare in compensazione in F24 il credito d'imposta in questione dovrà fare i conti dal prossimo 1° luglio 2024 con la nuova **limitazione** alla **compensazione dei crediti d'imposta** nel modello F24 che opera in presenza di debiti scaduti, iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione, maggiori di 100.000 euro introdotta dalla legge di Bilancio 2024 ([art. 1, c. 94, legge n. 213/2023](#)), limitazione che cessa di applicarsi soltanto a seguito della completa rimozione delle violazioni contestate.

Il che in termini operativi, vuol dire che laddove per "completa rimozione" dovesse intendersi l'integrale assolvimento del debito scaduto, senza che sia sufficiente versare un importo che consenta di rientrare nella nuova soglia di 100.000 euro, allora il contribuente che ha debiti scaduti, iscritti a ruolo o affidati all'agente della riscossione, maggiori di 100.000 euro, potrebbe trovarsi nella situazione di non poter compensare il credito maturato con riferimento ad investimenti effettuati nel 2023.

Diritto che invece fino al 30 giugno 2024 non gli è inibito.

Ora, sebbene, la *ratio* sottesa all'introduzione di tale obbligo appare pregevole (ossia quella di ridurre fenomeni fraudolenti) dall'altro non può tacersi come tutto ciò si ponga del tutto in contrasto evidente con i principi della **certezza del diritto** e del **legittimo affidamento**.

Forse sarebbe stato più opportuno prevedere detto obbligo solo con riferimento agli investimenti effettuati a decorrere dall'entrata in vigore del D.L. n. 39/2024, senza prevedere alcun effetto retroattivo.

