

Newsletter n. 9/2015

“Bonus Investimenti”

L'articolo 18 del Decreto Legge 24 giugno 2014 n. 91 (c.d. Decreto Competitività)¹, consente ai titolari di redditi d'impresa che effettuano investimenti, in nuovi beni strumentali (per un importo non inferiore a 10.000 Euro) rientranti nella divisione 28 della Tabella ATECO 2007 (Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature) di beneficiare di un credito d'imposta.

L'agevolazione è automatica, non essendo subordinata a nessuna forma di autorizzazione preventiva da parte dell'Amministrazione Finanziaria, ed è utilizzabile in compensazione mediante modello F24.

Alcuni chiarimenti in merito al Bonus investimenti sono stati forniti dalla circolare n. 5/E del 19 febbraio 2015 dell'Agenzia delle Entrate; la stessa circolare rinvia, per i punti non espressamente trattati, ai chiarimenti forniti con la precedente Circolare Agenzia delle Entrate n. 44 del 27 ottobre 2009.

1. Soggetti Beneficiari

Sono beneficiari dell'agevolazione tutti i titolari di reddito d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato, purché effettuino investimenti destinati a strutture produttive ubicate in Italia.

Restano invece esclusi i titolari di reddito di lavoro autonomo, le persone fisiche e le società semplici esercenti attività agricola entro i limiti previsti dall'art. 32 del TUIR e gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

Al riguardo, si precisa che non è posta alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività dell'impresa, pertanto il credito d'imposta si può applicare anche alle imprese costituite successivamente alla data di entrata in vigore del Decreto Competitività (25 giugno 2014).

¹ Per maggiori approfondimenti sul tema si rimanda alla Circolare n. 5-2014 “Il Decreto Competitività” da noi predisposta in data 21 ottobre 2014.

2. Investimenti agevolabili

Il credito d'imposta riguarda gli investimenti in beni strumentali "nuovi" compresi nella divisione 28 della Tabella ATECO 2007.

L'ambito oggettivo della nuova agevolazione coincide quindi esattamente con quello della "Tremonti-ter"², la cui normativa operava lo stesso rinvio alla suddetta divisione 28 della Tabella ATECO 2007.

La divisione 28 - "Fabbricazione di macchinari e apparecchiature n.c.a.", comprende in particolare, la fabbricazione di macchinari e di apparecchiature destinati (come beni strumentali inseriti nei processi produttivi di altre imprese) a intervenire meccanicamente o termicamente sui materiali (materie prime da trasformare) o sui processi di lavorazione. Include sia apparecchi fissi e sia apparecchi mobili o portatili utilizzabili in una vasta gamma di attività industriali, agricole, edili etc... e, inoltre, anche alcune apparecchiature speciali per il trasporto di passeggeri o merci entro strutture delimitate.

E' stato precisato che, nel caso di investimenti in beni complessi, rilevano anche i beni non inclusi nella divisione ma destinati al funzionamento dei beni in oggetto, purché costituiscano dotazioni dell'investimento principale oppure componenti indispensabili al funzionamento del bene appartenente alla divisione 28 (es. computer o software).

Restano in ogni caso fuori dall'agevolazione, i beni prodotti da imprese la cui attività svolta per la loro fabbricazione viene catalogata in altre divisioni della Sezione C della tabella.

In particolare, tra le più importanti tipologie di beni strumentali escluse dall'agevolazione possono ricordarsi: "serbatoi, cisterne, radiatori e contenitori in metallo" (divisione 25), "apparecchiature elettriche per saldatura e brasatura" (la cui fabbricazione è classificata nella divisione 27); gli apparecchi di controllo associati, gli strumenti computerizzati, gli strumenti di misurazione, gli apparati di distribuzione e controllo dell'energia elettrica (divisioni 26 e 27); i veicoli a motore per uso generico (divisioni 29 e 30); i motori elettrici e i generatori (divisione 27).

Per una corretta individuazione dei beni agevolabili si ritiene di estrema utilità la consultazione, sia delle "note esplicative e di contenuto dei singoli codici di classificazione", allegate alla tabella ATECO, sia "dell'elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche", contenuto nell'ultima parte del documento pubblicato dall'ISTAT nell'anno 2009 "Classificazione delle attività economiche ATECO 2007"; di notevole importanza è anche la facoltà accordata ai contribuenti di ottenere dei

² Agevolazione agli investimenti di cui all'art. 5 del decreto-legge 1 luglio 2009, n.78, che si rendeva operante nel biennio 2009-2010.

chiarimenti dalla stessa ISTAT, inoltrando domanda al seguente indirizzo di posta elettronica: ateco2007@istat.it

Quanto al requisito della strumentalità, i beni devono essere di uso durevole ed idonei ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa. Sono pertanto esclusi i beni "merce" o comunque trasformati o assemblati per la vendita ed i materiali di consumo anche se rientranti nella divisione 28.

L'articolo 18 del Decreto Competitività prevede che gli investimenti debbano interessare beni strumentali "nuovi"; ne consegue che restano esclusi dall'agevolazione investimenti in beni usati o a qualunque titolo già utilizzati.

L'Agenzia delle Entrate ha precisato che per gli investimenti in beni complessi, realizzati in economia (ovvero in appalto o compravendita), qualora nella costruzione degli stessi siano impiegati anche componenti o parti usate, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo del bene usato non sia di prevalente entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

E' da sottolineare inoltre che, sempre in ambito dei beni realizzati in economia, l'agevolazione spetta anche per le opere in corso, iniziate o sospese in esercizi precedenti al periodo di applicazione del beneficio fiscale, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo agevolato.

I beni strumentali oggetto d'investimento dovranno inoltre essere destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

L'ultimo dei requisiti riguarda il limite di 10.000 euro dell'investimento.

L'Agenzia ha chiarito che l'ammontare minimo di 10.000 euro deve essere verificato in relazione a ciascun progetto di investimento effettuato e non ai singoli beni che lo compongono. Ai fini di tale verifica, occorre considerare il prezzo del bene o dei beni facenti parte del medesimo progetto di investimento, gli oneri accessori di diretta imputazione (es. trasporto e montaggio), nonché l'eventuale IVA indetraibile. In caso di appalto o costruzione in economia rileva il costo complessivo del bene realizzato.

Stando a quanto precisato in passato dall'Amministrazione finanziaria (Circ. Agenzia delle Entrate 44/2009) sono agevolabili gli investimenti effettuati mediante:

- acquisti in proprietà, anche con patto di riservato dominio ex art. 1523 c.c.34;
- contratti di leasing finanziario e di lease back;
- contratti di appalto;
- costruzioni in economia.

Per quanto riguarda i beni realizzati in economia è stato chiarito che l'agevolazione spetta anche per le opere in corso, iniziate o sospese in esercizi precedenti al periodo di applicazione del beneficio fiscale, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo agevolato.

3. Profili temporali e calcolo agevolazione

L'agevolazione concerne gli investimenti effettuati dal 25 giugno 2014, data di entrata in vigore del Decreto Competitività, fino al 30 giugno 2015.

Il credito d'imposta in esame è ripartito in tre quote annuali di pari importo quindi l'agevolazione sarà riconosciuta in misura pari ad 1/3 per ciascun anno e sarà utilizzabile esclusivamente in compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97.

La prima quota del credito d'imposta è utilizzabile dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento, pertanto come già anticipato, in caso di investimenti effettuati nel 2015, la prima quota è utilizzabile soltanto dal 1° gennaio 2017.

Il credito è calcolato sulle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti nei suddetti beni strumentali effettuati nei cinque anni precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore.

Nella costruzione del dato storico di raffronto, le imprese dovranno applicare le stesse regole per l'individuazione e la determinazione dei nuovi investimenti agevolabili (c.d. "principio di omogeneità").

Volendo esemplificare, ai fini del calcolo della media, assumeranno rilievo solo gli investimenti in beni compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007, di importo unitario non inferiore a 10.000 euro e che al momento dell'acquisto presentavano il requisito della novità; pertanto, dunque, nel caso in cui un'impresa avesse effettuato in passato solo investimenti in beni usati, non si individuerà alcun parametro storico da porre a confronto con i nuovi investimenti.

L'agevolazione è valida anche per le imprese che al 25 giugno 2014 hanno iniziato l'attività da meno di cinque anni (incluse quelle costituite dopo tale data); in tal caso la media degli investimenti agevolabili che rileva ai fini del beneficio fiscale è quella risultante dagli investimenti realizzati in tutti i periodi d'imposta precedenti al 2014, con la facoltà di escludere anche in tal caso il valore più alto.

4. Trattamento fiscale

Il credito d'imposta è "indicato nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di riconoscimento del credito e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi nei quali il credito è utilizzato"; più precisamente, il credito sarà indicato nel quadro RU del modello Unico.

In merito alla rilevanza fiscale del credito d'imposta esso:

- non concorre alla formazione della base imponibile ai fini delle imposte sui redditi, comprese le relative addizionali regionali e comunali, né alla determinazione del valore della produzione netta ai fini dell'imposta regionale sulle attività produttive;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di interessi passivi deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 61 del TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi, deducibile dal reddito di impresa ai sensi dell'articolo 109, comma 5, del TUIR.

Si precisa che il passaggio dalla vecchia Tremonti al credito d'imposta non è neutrale. Innanzitutto perché il vantaggio fiscale scende dal 27,5 % (IRES risparmiata nel caso di detassazione) al 15%. Inoltre, la detassazione consentiva di beneficiare del risparmio fiscale con un anno di anticipo rispetto al momento nel quale il credito d'imposta diviene compensabile.

Con la vecchia "Tremonti" si poteva abbattere il reddito per l'intero ammontare del beneficio maturato nell'anno, mentre l'utilizzo del credito d'imposta deve avvenire necessariamente in tre esercizi, allontanando il momento di incasso del bonus dalla decisione di investire³.

5. Revoca dell'agevolazione

Il disciplina in esame prevede un meccanismo di revoca del beneficio al verificarsi di comportamenti dell'impresa ritenuti non coerenti con la sua concessione.

Nello specifico, sono previste due circostanze che possono portare al disconoscimento del beneficio accordato.

³ Per ulteriori approfondimenti sul tema si rimanda al nostro articolo "Bonus Investimenti: bersaglio mancato?", pubblicato sul n° 4/2014 della rivista Costo Zero.

La prima attiene alla cessione a terzi o alla destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa dei beni oggetto degli investimenti entro il periodo di imposta successivo all'acquisto.

La seconda scatta invece qualora i beni oggetto dell'investimento vengano trasferiti entro il termine ordinario di accertamento⁴ in strutture produttive situate all'estero.

6. Esempio di calcolo

Si riporta di seguito uno degli esempi riportati dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 5/E del 19 Febbraio 2015.

Esempio n. 1 – Un imprenditore, in attività da più di cinque anni alla data del 25 giugno 2014, realizza, nel secondo semestre del 2014, investimenti agevolabili pari ad euro 130.000, a fronte di investimenti effettuati nei periodi d'imposta precedenti (2009, 2010, 2011, 2012 e 2013), pari rispettivamente ad euro 70.000, 90.000, 110.000, 80.000 e 100.000.

Si ricorda che, ai fini del calcolo della media, la norma concede la facoltà di escludere il periodo in cui l'investimento è stato maggiore. Pertanto, nel caso di specie, va escluso l'investimento effettuato nel 2011 pari ad euro 110.000. La media, quindi, degli investimenti pregressi risulta pari ad euro 85.000 $[(70.000+90.000+80.000+100.000)/4]$, per effetto dell'esclusione dal calcolo dell'investimento pregresso con valore più elevato (quello effettuato nel 2011).

Di conseguenza, l'investimento agevolabile, pari alla differenza tra l'investimento realizzato nel periodo di imposta 2014 (euro 130.000) e la suddetta media (euro 85.000), risulta essere di euro 45.000 (130.000-85.000).

Tenuto conto dell'investimento incrementale, come sopra calcolato, il credito di imposta maturato (pari al 15%) ammonta ad euro 6.750 (45.000 x 15%) ed è utilizzabile in tre quote annuali di euro 2.250 (6.750/3), ciascuna rispettivamente fruibile a partire dal 1° gennaio degli anni 2016, 2017 e 2018.

⁴ Art. 43 del D.P.R. 600/73 (quarto anno successivo a quello di presentazione del Modello Unico in cui è stato fatto l'investimento).

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Roma, 2 aprile 2015

Dott.ssa Valentina Davidde
valentinadavidde@fiorentinoassociati.it

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
maurziomoccaldi@fiorentinoassociati.it

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@fiorentinoassociati.it

DISCLAIMER

Il presente lavoro ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.

