
Dott. Sandro Guarnieri
Dott. Marco Guarnieri
Dott. Corrado Baldini

Reggio Emilia, lì 16/09/2014

Dott. Cristian Ficarelli
Dott.ssa Elisabetta Macchioni
Dott.ssa Sara Saccani
Dott.ssa Monica Pazzini

CIRCOLARE N. 35-2014 DEL 16/09/2014

Oggetto: CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN MACCHINARI NUOVI

A) Premesse

1) Nell'ambito degli interventi per il rilancio e lo sviluppo delle imprese, l'art. 18 del D.L.24.6.2014 n. 91 convertito nella legge 11.8.2014 n. 116 ha introdotto una disposizione volta ad incentivare gli investimenti effettuati dalle imprese in beni strumentali nuovi, di importo unitario non inferiore ad Euro 10.000,00 destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato . In particolare i titolari di reddito d'impresa che, dal 25.6.2014 al 30.6.2015, acquistano nuovi beni classificati nella divisione 28 della Tabella ATECO 2007 , possono fruire di un credito d'imposta pari al 15% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti.L'agevolazione è utilizzabile in tre quote annuali di pari importo esclusivamente in compensazione mediante modello F24.Dato che l'agevolazione, ancorchè sotto forma di credito d'imposta, ricalca:

- la c.d. Tremonti-Ter per quanto riguarda i beni agevolabili;
- la c.d. Tremonti-bis per quanto riguarda il calcolo degli investimenti rispetto alla media degli ultimi 5 anni;

è possibile fare riferimento ai chiarimenti forniti dall'Agenzia delle Entrate con le circolari:

- 17.10.2001 n. 90/E e 18.1.2002 n. 4/E (Tremonti-bis);
- 27.10.2009 n. 44/E (Tremonti-Ter).

2) L'agevolazione è automatica non essendo subordinata ad alcuna autorizzazione da parte dell'Amministrazione finanziaria.

3) L'agevolazione riguarda gli investimenti effettuati dal 25.6.2014 al 30.6.2015. Tuttavia la prima quota di credito d'imposta è utilizzabile in compensazione a partire dal secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato fatto l'investimento.

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail
info@sgbstudio.it

B) Presupposto soggettivo

1) Possono beneficiare dell'agevolazione tutti i soggetti esercenti attività d'impresa (a prescindere dal regime contabile adottato) residenti nel territorio dello Stato.

2) Sono esclusi dall'agevolazione:

- a) i soggetti che esercitano un'attività di lavoro autonomo;
- b) le persone fisiche e le società semplici che esercitano l'attività agricola;
- c) gli enti non commerciali che non esercitano l'attività d'impresa.

3) Possono beneficiare dell'agevolazione anche:

- a) le imprese esistenti al 25.6.2014 sorte da meno di cinque anni;
- b) le imprese che nascono durante il periodo di operatività dell'agevolazione (cioè dal 25.6.2014 al 30.6.2015).

4) I titolari di attività industriali a rischio di rilevanti incidenti sul lavoro connessi con determinate sostanze pericolose ex D.Lgs. 334/99 (modificato dal D.Lgs. 238/2005), possono fruire dell'agevolazione solo se è documentato l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni previste.

In particolare, ai sensi del D.Lgs. 334/99, al fine di evitare incidenti rilevanti, ossia emissioni, incendi o esplosioni di grande entità, i gestori degli stabilimenti industriali devono:

- a) presentare a Regione e Prefetto una relazione sul processo produttivo, sulle sostanze pericolose adoperate, sulla valutazione effettuata circa i rischi di incidenti rilevanti, sulle misure di sicurezza predisposte, nonché sul tipo di informazione, addestramento ed equipaggiamento fornito ai dipendenti;
- b) realizzare un piano di emergenza interno, un rapporto di sicurezza, nonché fornire tutti gli elementi utili alle autorità competenti per elaborare un piano di emergenza esterno;
- c) redigere un documento che definisca la politica di prevenzione degli incidenti rilevanti e un programma di attuazione del sistema di gestione della sicurezza.

Pertanto, sono previsti alcuni adempimenti anche per i soggetti che esercitano attività potenzialmente rischiose, ma meno dannose, i quali devono, tra l'altro, individuare i rischi di incidenti rilevanti, integrando il documento di valutazione, nonché adottare idonee misure di sicurezza e formare ed equipaggiare il personale.

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail
info@sgbstudio.it

C) Investimenti oggetto dell'agevolazione

1) Nozione di investimenti agevolabili

Sono agevolabili gli investimenti effettuati mediante:

- a) acquisto in proprietà;
- b) contratti di leasing finanziario e di lease-back;
- c) contratti di appalto;
- d) costruzioni in economia.

2) Individuazione dei beni agevolabili

a) I beni agevolabili sono esclusivamente quelli indicati nella Divisione 28 della Tabella ATECO 2007 denominata "Fabbricazione di macchinari e attrezzature nca" (dove nca sta per "non classificati altrimenti").

Va precisato che la citata tabella non serve a classificare i beni, ma i soggetti che li producono. Tuttavia ai nostri fini sta a significare che sono agevolabili tutti i beni indicati in detta tabella.

Per l'individuazione dei beni agevolabili si possono utilizzare anche le indicazioni contenute nelle "Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione" che riportano specifici esempi di inclusione o di esclusione dalle divisioni di cui si compone la tabella ATECO 2007 (disponibili sul sito www.istat.it).

Ai fini della corretta classificazione di beni nelle sottocategorie della tabella ATECO 2007 può essere consultato anche il documento nominato "Elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche" elaborato dall'Istat (anch'esso disponibile sul sito www.istat.it).

b) Per opportuna conoscenza si riporta la Tabella interessata

Sede legale

Via Emilia all'Angelo n. 44/B

42124 Reggio Emilia

CF 01180810358

Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069

Fax +39 0522 941885

Mail

info@sgbstudio.it

Codice ATECO 2007	Descrizione
28	FABBRICAZIONE DI MACCHINARI ED APPARECCHIATURE NCA
28.1	FABBRICAZIONE DI MACCHINE DI IMPIEGO GENERALE
28.11	Fabbricazione di motori e turbine (esclusi i motori per aeromobili, veicoli e motocicli)
28.11.1	Fabbricazione di motori a combustione interna (incluse parti e accessori ed esclusi i motori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili)
28.11.11	Fabbricazione di motori a combustione interna (esclusi i motori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili)
28.11.12	Fabbricazione di pistoni, fasce elastiche, carburatori e parti simili di motori a combustione interna
28.11.2	Fabbricazione di turbine e turboalternatori (incluse parti e accessori)
28.11.20	Fabbricazione di turbine e turboalternatori (incluse parti e accessori)
28.12	Fabbricazione di apparecchiature fluidodinamiche
28.12.0	Fabbricazione di apparecchiature fluidodinamiche
28.12.00	Fabbricazione di apparecchiature fluidodinamiche
28.13	Fabbricazione di altre pompe e compressori
28.13.0	Fabbricazione di altre pompe e compressori
28.13.00	Fabbricazione di altre pompe e compressori
28.14	Fabbricazione di altri rubinetti e valvole
28.14.0	Fabbricazione di altri rubinetti e valvole
28.14.00	Fabbricazione di altri rubinetti e valvole
28.15	Fabbricazione di cuscinetti, ingranaggi e organi di trasmissione (esclusi quelli idraulici)
28.15.1	Fabbricazione di organi di trasmissione (esclusi quelli idraulici e quelli per autoveicoli, aeromobili e motocicli)
28.15.10	Fabbricazione di organi di trasmissione (esclusi quelli idraulici e quelli per autoveicoli, aeromobili e motocicli)
28.15.2	Fabbricazione di cuscinetti a sfere
28.15.20	Fabbricazione di cuscinetti a sfere
28.2	FABBRICAZIONE DI ALTRE MACCHINE DI IMPIEGO GENERALE
28.21	Fabbricazione di forni, bruciatori e sistemi di riscaldamento
28.21.10	Fabbricazione di forni, fornaci e bruciatori
28.21.2	Fabbricazione di sistemi di riscaldamento
28.21.21	Fabbricazione di caldaie per riscaldamento
28.21.29	Fabbricazione di altri sistemi per riscaldamento
28.22	Fabbricazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione
28.22.0	Fabbricazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione
28.22.01	Fabbricazione di ascensori, montacarichi e scale mobili
28.22.02	Fabbricazione di gru, argani, verricelli a mano e a motore, carrelli trasbordatori, carrelli elevatori e piattaforme girevoli
28.22.03	Fabbricazione di carriole

Sede legale
Via Emilia all'Angelo n. 44/B
42124 Reggio Emilia
CF 01180810358
Piva 01180810358

Tel. +39 0522 941069
Fax +39 0522 941885
Mail
info@sgbstudio.it

c) La circolare dell’Agenzia delle Entrate 27.10.2009 n. 44/E (par. 2.3) relativa alla Tremonti-Ter precisa che rientrano nell’agevolazione anche:

- i beni rientranti nella Divisione 28 destinati ad essere inseriti in macchinari non rientranti nella Divisione 28 (limitatamente al costo sostenuto per l’acquisto dei predetti beni);
- i beni non compresi nella Divisione 28 destinati ad essere incorporati in macchinari complessi inseriti nella Divisione 28 (si pensi ai computer e ai programmi destinati a far funzionare i predetti macchinari)

3) Requisiti dei beni

a) Requisito della strumentalità

L’agevolazione spetta solo per l’acquisto di “beni strumentali”, vale a dire di beni suscettibili di ammortamento.

b) Requisito della novità

- L’agevolazione si applica solo all’acquisto di beni strumentali “nuovi” e, quindi, rimane esclusa per gli acquisti di beni che siano già stati usati.
- Come chiarito dalla circolare 44/2009 relativa alla Tremonti-Ter, “può essere oggetto dell’agevolazione in esame anche il macchinario o apparecchiatura che viene esposto in show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo (pertanto mai entrato in funzione) in quanto l’esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità”.
- La stessa circolare 44/2009 precisa che “con riguardo ai beni complessi realizzati in economia, ove alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato, 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”.
- Infine la citata circolare afferma che nel caso in cui il bene complesso incorporante beni usati sia stato acquistato da terzi, il cedente dovrà attestare che il costo dei beni usati impiegati non è di entità rilevante rispetto al costo complessivo del bene complesso.
- È evidente la difficoltà di definire il concetto di prevalenza (in prima battuta si potrebbe pensare ad un costo superiore al 50%). Confidiamo che vengano forniti chiarimenti in merito.

c) Requisito della territorialità

- È irrilevante che i beni oggetto dell’investimento siano prodotti in Italia o all’estero.

- I beni devono essere impiegati in strutture produttive situate in Italia.

d) Requisito del costo

L’agevolazione non spetta agli investimenti di importo unitario inferiore ad Euro 10.000,00

D) Momento di effettuazione dell'investimento

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato, occorre fare riferimento alle diverse modalità con cui gli investimenti possono essere effettuati e applicare gli specifici criteri stabili dall'art. 109 del TUIR per la competenza fiscale.

Anche in tal caso, è possibile mutuare i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 44/2009 con riferimento alla Tremonti-ter.

1) Cessione di un bene mobile

Gli acquisti di beni mobili si considerano effettuati:

a) alla data della consegna;

b) ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Ne consegue che:

c) non può essere agevolato l'acquisto di un bene effettuato prima del 25.6.2014 anche se fatturato dopo tale data;

d) beneficia dell'agevolazione un bene consegnato a partire dal 25.6.2014 anche se fatturato in tutto o in parte prima di tale data.

2) Vendita con posa in opera In caso di contratti di vendita con posa in opera, l'operazione si considera comunque effettuata alla data della consegna a prescindere da quando verrà effettuata la posa in opera del bene.

3) Clausola di prova Nel caso in cui il bene venga consegnato con le clausole "prova" o "conto visione", l'investimento si intende realizzato quando l'acquirente scioglie la riserva e manifesta la volontà di acquistare il bene.

4) Vendita con patto di riservato dominio Gli acquisti di beni con riserva della proprietà (ad esempio in caso di pagamento rateale) si considerano effettuati alla data della consegna del bene senza tener conto della clausola di riserva della proprietà.

5) Appalto

a) In caso di realizzazione di un bene sulla base di un contratto di appalto, dato che questo tipo di contratto ha per oggetto una prestazione di servizi, il momento di effettuazione dell'operazione coincide con l'ultimazione della stessa (di norma il collaudo).

Pertanto la costruzione di un macchinario sulla base di un contratto di appalto ultimata entro il 24.6.2014 può godere dell'agevolazione se il collaudo avviene a partire dal 25.6.2014.

b) Nel caso in cui il contratto di appalto preveda stati di avanzamento dei lavori (SAL), rileva la porzione di investimento ultimata nel periodo d'imposta agevolato sulla base del corrispettivo liquidato ed accettato dal committente.

6) Costruzioni in economia

Per quanto riguarda i beni costruiti in economia, possono beneficiare del credito d'imposta i costi sostenuti nel periodo agevolato anche se la

costruzione del bene è iniziata prima del 25.6.2014 e/o viene ultimata dopo il 30.6.2015

7) Leasing

a) L'agevolazione spetta unicamente all'utilizzatore del bene (e non alla società di leasing) nel periodo d'imposta in cui avviene la consegna del bene.

b) Nel caso in cui la società di leasing realizzi il bene mediante contratto di appalto, il beneficio spetta all'utilizzatore nel periodo d'imposta in cui lo stesso accetta lo stato di avanzamento dei lavori.

E) Determinazione dell'agevolazione

L'agevolazione consiste in un credito d'imposta pari al 15% delle spese sostenute in eccedenza rispetto alla media degli investimenti nei suddetti beni strumentali realizzati nei cinque periodi d'imposta antecedenti con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo d'imposta in cui l'investimento è stato maggiore.

1) Costo fiscale agevolato

a) Il costo dell'investimento sul quale va calcolato il credito d'imposta comprende, a norma dell'art. 110, lett. a) e b) del TUIR, gli oneri accessori di diretta imputazione, quali:

- spese di progettazione;
- spese di trasporto e di montaggio;
- dazi doganali;
- spese per perizie e collaudi;
- eventuale IVA indetraibile.

Sono esclusi interessi passivi e spese generali.

Il costo va ridotto di eventuali contributi in conto impianti spettanti all'imprenditore.

b) Dal tenore letterale dell'art. 18 del D.L. 91/2014 sembra doversi dedurre che l'ammontare complessivo degli investimenti effettuati nel periodo agevolato va considerato al lordo degli eventuali disinvestimenti. Ciò a differenza di quanto previsto a suo tempo dalla Tremonti-bis e chiarito dalla circolare 17.10.2001 n. 90/E, par. 2.1.

È auspicabile un chiarimento da parte dell'Agenzia delle Entrate.

2) Calcolo della media dei cinque anni precedenti

a) Per gli investimenti effettuati nel 2014 (dal 25.6 al 31.12) il confronto va fatto con gli investimenti effettuati negli anni dal 2009 al 2013.

Per gli investimenti effettuati nel 2015 (dall'1.1 al 30.6) il confronto va fatto con gli investimenti effettuati negli anni dal 2010 al 2014.

b) Gli investimenti da considerare nella media del quinquennio precedente sono solo quelli in beni strumentali contenuti nella Divisione 28 della Tabella ATECO 2007.

c) Dalla media dovrebbero essere esclusi, oltre agli investimenti in beni diversi da quelli di cui al precedente punto b):

- per i beni rivalutati l'importo della rivalutazione. Detti beni quindi vanno considerati al costo. Ciò si deduce dalla circolare 17.10.2001 n. 90/E, par. 2.3, relativa alla Tremonti-bis dove si afferma che "non si tiene conto delle rivalutazioni effettuate ai sensi della legge 21 novembre 2000 n. 342";
- per il principio di omogeneità, i beni di costo inferiore ad Euro 10.000,00 dato che non vanno considerati negli investimenti agevolabili.

d) Dagli investimenti effettuati nel quinquennio precedente si possono (è una facoltà) escludere quelli effettuati nel periodo d'imposta in cui detti investimenti sono stati più elevati.

- Così, ad esempio, per gli investimenti effettuati nel 2014 (quinquennio precedente di confronto = 2009 – 2013), se il 2010 è stato l'anno in cui tali investimenti sono stati maggiori, si potranno considerare solo gli anni 2009, 2011, 2012 e 2013 divisi per quattro.
- Per le società costituite nel 2014 non vi sono periodi d'imposta precedenti con cui confrontare gli investimenti, ma ciò può dirsi anche per gli investimenti fatti nel 2014 da società costituite nel 2013; infatti queste ultime possono escludere dalla media l'unico periodo d'imposta precedente l'anno dell'investimento (2013).

e) Anche nel calcolo della media vanno considerati gli investimenti al lordo di eventuali disinvestimenti per le stesse motivazioni indicate al precedente punto 1), lett. b).

f) In presenza di operazioni straordinarie, sulla base dei chiarimenti forniti dalle circolari 17.10.2001 n. 90/E, par. 6, e 18.1.2002 n. 4/E, par. 5, si precisa quanto segue:

- in caso di fusioni nel periodo della media, l'incorporante dovrà calcolare la media sommando agli investimenti propri quelli dell'incorporata;
- in caso di scissione, la società beneficiaria dovrà tener conto nella media anche degli investimenti effettuati dalla scissa in proporzione alla quota di patrimonio netto contabile trasferito alla beneficiaria;
- in caso di trasformazione, dato che la società rimane sempre la stessa, è ovvio che si debba tener conto anche degli investimenti anteriori alla trasformazione. In questo caso la particolarità sta nel fatto che la trasformazione di una società di persone in una società di capitali e viceversa genera due periodi d'imposta nell'anno della trasformazione e di ciò si dovrà tener conto nell'individuare i cinque periodi d'imposta precedenti;
- in caso di conferimento la conferitaria non dovrà tener conto degli investimenti della conferente.

F) Utilizzo del credito d'imposta

1) Il credito d'imposta è utilizzabile in tre quote annuali di pari importo esclusivamente in compensazione mediante modello F24 (compensazione "esterna" o "orizzontale").

2) Per l'utilizzo non è necessaria alcuna autorizzazione preventiva.

3) La circolare dell'Agenzia delle Entrate 28.11.2011 n. 51 (par. 4.2), ancorchè con riferimento al credito d'imposta per la ricerca universitaria, ha precisato che "la quota corrispondente ad un terzo del credito d'imposta maturato costituisce, per ciascuno dei tre periodi d'imposta di utilizzo in compensazione, il limite massimo di fruibilità del credito; in caso di mancato utilizzo (in tutto o in parte) di tale importo nei predetti limiti, l'ammontare corrispondente può essere utilizzato nel corso dei periodi d'imposta successivi secondo le modalità ordinarie". Ciò significa che l'importo della quota di credito non utilizzato in un periodo d'imposta può essere utilizzato in quello successivo insieme alla quota di credito utilizzabile in detto periodo.

4) La prima quota del credito d'imposta è utilizzabile a partire dal 1° Gennaio del secondo anno successivo a quello in cui è stato fatto l'investimento. Quindi, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare:

a) dal 1° Gennaio 2016 per gli investimenti effettuati dal 25.6.2014 al 31.12.2014;

b) dal 1° Gennaio 2017 per gli investimenti effettuati dall'1.1.2015 al 30.6.2015.

G) Trattamento fiscale del credito d'imposta

1) Il credito d'imposta non concorre a formare il reddito imponibile ai fini IRES/IRPEF né il valore della produzione ai fini IRAP.

2) Il credito d'imposta non rileva ai fini del pro rata di deducibilità di interessi passivi e spese generali.

3) Il credito d'imposta non è soggetto al limite annuale di utilizzo di Euro 250.000,00 di cui all'art. 1, comma 53 della legge 24.12.2007 n. 244 per i crediti d'imposta indicati nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

4) Il credito d'imposta va indicato:

a) nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in cui il credito matura;

b) nella dichiarazione dei redditi relativa ai periodi d'imposta in cui il credito viene utilizzato.

H) Revoca dell'agevolazione

1) Disciplina generale

L'art. 18 sesto comma del D.L. 91/2014 prevede la revoca dell'agevolazione ove l'investimento non sia "durevole" e in particolare:

a) se il bene viene ceduto a terzi entro il c.d. periodo di sorveglianza, vale a dire prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello dell'acquisto;

b) se il bene viene trasferito in strutture produttive situate all'estero appartenenti al medesimo soggetto beneficiario dell'agevolazione entro il periodo di accertamento, cioè entro il quinto anno successivo a quello dell'investimento.

2) Cessione dei beni nel periodo di sorveglianza

a) Tale ipotesi di revoca era prevista anche nella Tremonti-ter in relazione alla quale la circolare 27.10.2009 n. 44/E, par. 6, ha chiarito che la locuzione "prima del secondo periodo d'imposta" va intesa nel senso di "prima dell'inizio del secondo periodo d'imposta", per cui, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, i beni agevolati non possono essere venduti:

- per quelli acquistati dal 25.6.2014 al 31.12.2014 prima dell'1.1.2016;
- per quelli acquistati dall'1.1.2015 al 30.6.2015 prima dell'1.1.2017.

b) Le ipotesi che fanno scattare la revoca sono:

- cessione a terzi;
- destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa;
- dismissioni;
- conferimento;
- donazione;
- assegnazione ai soci.

c) Per quanto riguarda i contratti di leasing, l'agevolazione è revocabile in caso di:

- mancato esercizio del diritto di opzione;
- cessione del contratto di leasing a terzi.

d) La revoca non si applica:

- nel caso di furto del bene comprovato da denuncia all'Autorità giudiziaria, ma anche nel caso in cui il bene venga meno per un fatto comunque indipendente dalla volontà dell'impresa;
- nel caso di lease-back dato che il bene oggetto dell'investimento rimane sempre nella disponibilità dell'investitore.

l) Cumulabilità con altre agevolazioni

La norma agevolativa non prevede alcun limite alla cumulabilità con altre agevolazioni, per cui si ritiene che il credito d'imposta sia cumulabile con altre agevolazioni, salvo che siano queste ultime a prevedere la non cumulabilità.