

CREDITO D'IMPOSTA PER INVESTIMENTI IN BENI STRUMENTALI NUOVI

La Tremonti Quater è l'agevolazione per cui gli investimenti (acquisto / leasing / appalto) in macchinari di valore > di euro 10.000 (ognuno) appartenenti alla categoria ATECO 28, effettuati **dal 25.6.2014 al 30.6.2015** danno diritto ad un credito d'imposta pari al 15% (distribuito in 3 anni dal 2016) dato dalla differenza tra l'investimento effettuato e la media della stessa categoria di investimenti dell'ultimo quinquennio, togliendo nel calcolo di questa media un anno (quello che più alza la media).

Di seguito si riepiloga la disciplina del c.d. "bonus investimenti".

1 PREMESSA

L'art. 18 del DL 24.6.2014 n. 91, entrato in vigore il 25.6.2014 e convertito nella L. 11.8.2014 n. 116, ha introdotto un credito d'imposta a favore delle imprese per incentivare gli investimenti in beni strumentali nuovi, destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato.

Con la circ. 19.2.2015 n. 5, l'Agenzia delle Entrate ha fornito i chiarimenti ufficiali relativi alla nuova misura agevolativa.

Di seguito si riepiloga la disciplina del c.d. "bonus investimenti", alla luce dei chiarimenti forniti.

2 SOGGETTI BENEFICIARI DEL CREDITO D'IMPOSTA

L'agevolazione è fruibile dai titolari di reddito d'impresa, a prescindere dal regime contabile o di determinazione del reddito adottato.

Sono quindi ammessi all'agevolazione anche:

- gli imprenditori individuali che si avvalgono del nuovo regime agevolato di cui alla L. 190/2014;
- gli imprenditori individuali che si avvalgono del regime di vantaggio per l'imprenditoria giovanile di cui all'art. 27 del DL 98/2011;
- gli imprenditori agricoli, se superano i limiti stabiliti dall'art. 32 del TUIR per la determinazione del reddito agrario (e che quindi diventano titolari anche di reddito d'impresa);
- gli enti non commerciali (limitatamente al reddito d'impresa derivante dall'attività commerciale esercitata);
- le stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

Possono beneficiare dell'agevolazione anche i soggetti di nuova costituzione.

I titolari di attività industriali a rischio di rilevanti incidenti sul lavoro connessi con determinate sostanze pericolose, possono beneficiare dell'agevolazione soltanto se hanno rispettato gli obblighi e le prescrizioni previste dal D.Lgs. 334/99.

Sono, invece, esclusi dal beneficio i lavoratori autonomi (professionisti).

3 AMBITO OGGETTIVO DI APPLICAZIONE

Con riferimento all'ambito oggettivo, sono agevolabili gli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature comprese nella divisione 28 della Tabella ATECO 2007, destinati a strutture produttive ubicate in Italia.

3.1 MACCHINARI ED APPARECCHIATURE AGEVOLABILI

La divisione 28 della Tabella ATECO 2007 comprende macchinari ed apparecchiature che intervengono meccanicamente o termicamente sui processi di lavorazione.

Si tratta, ad esempio, di:

- macchine di impiego generale;
- macchine per l'agricoltura e la silvicoltura;
- macchine per la formatura dei metalli e altre macchine utensili;
- macchine per impieghi speciali, quali quelle utilizzate nelle industrie tessili e della carta.

Per espressa previsione normativa, sono agevolabili soltanto i beni nuovi, ossia quelli non utilizzati presso altri soggetti.

Beni strumentali

I suddetti beni devono essere strumentali all'attività esercitata dall'impresa beneficiaria.

Si riporta di seguito la divisione 28 della Tabella Ateco 2007:

MACCHINE DI IMPIEGO GENERALE
Motori a combustione interna (esclusi i motori destinati ai mezzi di trasporto su strada e ad aeromobili)
Pistoni, fasce elastiche, carburatori e parti simili motori a combustione interna
Turbine e turboalternatori (incluse parti e accessori)
Apparecchiature fluidodinamiche
Altre pompe e compressori
Altri rubinetti e valvole
Organi di trasmissione (esclusi quelli idraulici e quelli per autoveicoli, aeromobili e motocicli)
Cuscinetti a sfere
ALTRE MACCHINE DI IMPIEGO GENERALE
Forni, fornaci e bruciatori
Caldaje per riscaldamento
Altri sistemi per riscaldamento
Ascensori, montacarichi e scale mobili
Gru, argani, verricelli a mano e a motore, carrelli trasbordatori, carrelli elevatori e piattaforme girevoli
Carriole
Altre macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione
Cartucce toner
Macchine ed altre attrezzature per ufficio (esclusi computer e periferiche)
Utensili portatili a motore
Attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione; di condizionatori domestici fissi
Bilance e di macchine automatiche per la vendita e la distribuzione (incluse parti staccate e accessori)
Macchine e apparecchi per le industrie chimiche, petrolchimiche e petrolifere (incluse parti e accessori)
Macchine automatiche per la dosatura, la confezione e per l'imballaggio (incluse parti e accessori)
Apparecchi per depurare e filtrare liquidi e gas per uso non domestico
Macchine per la pulizia (incluse le lavastoviglie) per uso non domestico
Livelle, metri doppi a nastro e utensili simili, strumenti di precisione per meccanica (esclusi quelli ottici)
Altro materiale meccanico e di altre macchine di impiego generale nca
MACCHINE PER L'AGRICOLTURA E LA SILVICOLTURA
Trattori agricoli
Altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia
MACCHINE PER LA FORMATURA DEI METALLI E DI ALTRE MACCHINE UTENSILI
Macchine utensili per la formatura dei metalli (incluse parti e accessori ed escluse le parti intercambiabili)
Macchine per la galvanostegia
Altre macchine utensili (incluse parti e accessori) nca
ALTRE MACCHINE PER IMPIEGHI SPECIALI
Macchine per la metallurgia (incluse parti e accessori)

Macchine per il trasporto a cassone ribaltabile per impiego specifico in miniere, cave e cantieri
Altre macchine da miniera, cava e cantiere (incluse parti e accessori)
Macchine per l'industria alimentare, delle bevande e del tabacco (incluse parti e accessori)
Macchine tessili, di macchine e di impianti per il trattamento ausiliario dei tessili, di macchine per cucire e per maglieria (incluse parti e accessori)
Macchine e apparecchi per l'industria delle pelli, del cuoio e delle calzature (incluse parti e accessori)
Apparecchiature e di macchine per lavanderie e stirerie (incluse parti e accessori)
Macchine per l'industria della carta e del cartone (incluse parti e accessori)
Macchine per l'industria delle materie plastiche e della gomma (incluse parti e accessori)
Macchine per la stampa e la legatoria (incluse parti e accessori)
Robot industriali per usi molteplici (incluse parti e accessori)
Apparecchi per istituti di bellezza e centri di benessere
Apparecchiature per il lancio di aeromobili, catapulte per portaerei e apparecchiature simili
Giostre, altalene ed altre attrezzature per parchi di divertimento
Apparecchiature per l'allineamento e il bilanciamento delle ruote; altre apparecchiature per il bilanciamento
Altre macchine ed attrezzature per impieghi speciali nca (incluse parti e accessori)

3.2 MACCHINARI ED APPARECCHIATURE NON AGEVOLABILI

Non sono agevolabili tutti i beni non richiamati dalla suddetta divisione 28, in particolare:

- gli immobili,
- gli autoveicoli e
- i computer (salvo che questi ultimi costituiscano parti indispensabili al funzionamento di beni complessi inclusi nella divisione 28).

Sono inoltre **esclusi dall'agevolazione** gli investimenti:

- di importo unitario **inferiore a 10.000,00 euro** (limite riferito a ciascun progetto di investimento e non al singolo bene); ai fini di tale verifica assumono rilevanza, oltre al prezzo del bene ovvero dei beni facenti parte del medesimo progetto di investimento, anche gli oneri accessori di diretta imputazione (es. trasporto e montaggio), nonché l'eventuale IVA indetraibile;
- aventi ad oggetto **beni usati**, ossia beni a qualunque titolo già utilizzati;
- in **beni "merce"** e materiali di consumo (es. toner).

3.3 MODALITÀ DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

Sono agevolabili gli investimenti effettuati mediante:

- acquisto;
- *leasing*;
- appalto.

4 PERIODO DI RIFERIMENTO DEGLI INVESTIMENTI

L'incentivo fiscale riguarda gli investimenti effettuati dal 25.6.2014 al 30.6.2015.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, il beneficio matura, per i soggetti "solari", in due periodi d'imposta:

- 2014, con riferimento agli investimenti realizzati nel periodo 25.6.2014 - 31.12.2014;
- 2015, con riferimento agli investimenti realizzati nel periodo 1.1.2015 - 30.6.2015.

Al fine di individuare il momento di effettuazione dell'investimento, occorre fare riferimento:

- per l'acquisto dei beni mobili, alla data di consegna o spedizione dei beni ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;
- per le prestazioni di servizi, alla data in cui le prestazioni si considerano ultimate;
- per gli investimenti mediante appalto, alla data di ultimazione della prestazione oppure alla data di accettazione dello stato di avanzamento dei lavori da parte del committente;

- per gli investimenti mediante *leasing*, alla data in cui il bene è consegnato.

5 MECCANISMO DI CALCOLO DEL CREDITO D'IMPOSTA

L'agevolazione consiste in un credito d'imposta pari al 15% della differenza tra:

- gli investimenti agevolabili effettuati nel periodo d'imposta di riferimento (2014 o 2015);
- la media degli investimenti nei beni agevolabili realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti, con facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, la suddetta media deve essere quindi calcolata con riferimento al quinquennio:

- 2009-2013, per gli investimenti 2014 (25.6.2014 - 31.12.2014);
- 2010-2014, per gli investimenti 2015 (1.1.2015 - 30.6.2015).

Considerando la possibilità di escludere dal calcolo della media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore, il divisore della sommatoria degli investimenti è pari a 4 e non a 5.

5.1 IMPRESE DI RECENTE COSTITUZIONE

Per le imprese in attività al 25.6.2014 (data di entrata in vigore del DL 91/2014) che hanno iniziato l'attività da meno di cinque anni, la media aritmetica 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 (o al 2015), con la facoltà di escludere, anche in questo caso, il valore più alto.

5.2 IMPRESE DI NUOVA COSTITUZIONE

Il credito d'imposta spetta anche ai soggetti costituiti dopo il 25.6.2014 (data di entrata in vigore del DL 91/2014), i quali beneficiano dell'agevolazione in relazione al valore complessivo degli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta.

6 MODALITÀ DI FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta:

- è ripartito in tre quote annuali di pari importo;
- è utilizzabile in compensazione mediante il modello F24, ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. 241/97.

6.1 DECORRENZA DELL'UTILIZZO

La prima quota del credito d'imposta è utilizzabile a decorrere dal 1° gennaio del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate:

- in caso di investimenti effettuati nel 2014 (25.6.2014 - 31.12.2014), la prima quota è utilizzabile dall'1.1.2016;
- in caso di investimenti effettuati nel 2015 (1.1.2015 - 30.6.2015), la prima quota è utilizzabile dall'1.1.2017.

L'Agenzia delle Entrate ha, inoltre, precisato che la seconda e la terza quota sono utilizzabili a decorrere dal 1° gennaio, rispettivamente, del terzo e del quarto periodo d'imposta successivo a quello in cui l'investimento è stato effettuato. Pertanto:

- in caso di investimenti 2014, la seconda quota è utilizzabile dall'1.1.2017 e la terza dall'1.1.2018;
- in caso di investimenti 2015, la seconda quota è utilizzabile dall'1.1.2018 e la terza dall'1.1.2019.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate, in caso di mancato utilizzo in tutto o in parte di tale importo nei predetti limiti (per incapienza), l'ammontare residuo potrà essere utilizzato:

- già nel successivo periodo d'imposta, secondo le modalità proprie del credito;
- andando, così, a sommarsi alla quota fruibile in quel periodo d'imposta.

6.2 INDICAZIONE NELLE DICHIARAZIONI DEI REDDITI

Il credito d'imposta in esame deve essere indicato nel quadro RU:

- della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è maturato (periodo d'imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati);
- delle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi d'imposta successivi, fino a quello nel corso del quale se ne conclude l'utilizzo.

6.3 NON APPLICAZIONE DEL LIMITE ANNUALE ALL'UTILIZZO DEI CREDITI D'IMPOSTA AGEVOLATIVI

Al credito d'imposta in esame non si applica il limite annuale per l'utilizzo dei crediti d'imposta di cui al quadro RU del modello UNICO, previsto dall'art. 1 co. 53 della L. 244/2007, pari a 250.000,00 euro.

Pertanto, il credito d'imposta in esame può essere fruito annualmente senza alcun limite quantitativo, quindi anche per importi superiori al limite di 250.000,00 euro applicabile ai crediti d'imposta agevolativi.

6.4 NON APPLICAZIONE DEI LIMITI ALLE COMPENSAZIONI NEL MODELLO F24

All'utilizzo del credito d'imposta in esame non si applicano altresì:

- il limite "generale" annuale alle compensazioni nel modello F24, di cui all'art. 34 della L. 388/2000, innalzato a 700.000,00 euro dall'1.1.2014;
- il divieto di compensazione nel modello F24, ai sensi dell'art. 31 co. 1 del DL 78/2010 (conv. L. 122/2010), in presenza di debiti:
 - iscritti a ruolo per imposte erariali e relativi accessori, ovvero derivanti da accertamenti esecutivi emessi dall'1.10.2011;
 - di ammontare superiore a 1.500,00 euro;
 - per i quali sia scaduto il termine di pagamento.

7 REGIME FISCALE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in esame:

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

8 REVOCA DELL'AGEVOLAZIONE

L'agevolazione viene revocata nel caso in cui l'imprenditore, prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui avviene l'acquisto:

- ceda i beni agevolati a terzi;
- oppure destini i beni a finalità estranee all'esercizio d'impresa.

Come chiarito dall'Agenzia delle Entrate:

- i beni acquistati nel 2014 (25.6.2014 - 31.12.2014) devono essere conservati nel patrimonio dell'impresa fino al 31.12.2015;
- i beni acquistati nel 2015 (1.1.2015 - 30.6.2015) devono essere conservati nel patrimonio dell'impresa fino al 31.12.2016.

L'agevolazione è altresì revocata laddove l'imprenditore trasferisca i beni agevolati in strutture produttive situate al di fuori dello Stato, anche se appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione.

Tale ipotesi di revoca è applicabile qualora il trasferimento avvenga entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento (termine di cui all'art. 43 co. 1 del DPR 600/73).

Pertanto:

- in caso di acquisto del bene nel periodo d'imposta 2014, con indicazione del relativo credito d'imposta in UNICO 2015 (termine di presentazione 30.9.2015), la causa di revoca opera se il bene viene trasferito fuori dal territorio dello Stato entro il 31.12.2019;
- in caso di investimenti effettuati nel 2015, per i quali l'importo del relativo credito d'imposta viene indicato in UNICO 2016 (termine di presentazione 30.9.2016), la causa di revoca opera se il trasferimento fuori dal territorio dello Stato avviene entro il 31.12.2020.

9 CUMULABILITÀ DELL'AGEVOLAZIONE

Sebbene la norma non ne faccia espresso riferimento, il credito d'imposta per gli investimenti in nuovi macchinari ed apparecchiature è cumulabile con altre agevolazioni fiscali, salvo quanto previsto dalle specifiche norme disciplinanti gli altri benefici.

Ad esempio, l'agevolazione in esame dovrebbe essere cumulabile con:

- l'aiuto alla crescita economica (ACE) di cui all'art. 1 del DL 201/2011;
- la c.d. "Nuova Sabatini" di cui all'art. 2 del DL 69/2013, nel rispetto dei limiti previsti dal DM 27.11.2013;
- il credito d'imposta per l'attività di ricerca e sviluppo di cui all'art. 3 del DL 145/2013;
- il credito d'imposta per la ristrutturazione degli alberghi di cui all'art. 10 del DL 83/2014.

Il credito d'imposta per i nuovi investimenti non è, invece, cumulabile con la detrazione IRPEF/IRES del 55% per le spese di riqualificazione energetica (art. 1 co. 344 - 345 della L. 296/2006 e successive modifiche ed integrazioni).

Studio Dott. Begni & Associati