

IL CREDITO DI IMPOSTA PER GLI INVESTIMENTI NEL MEZZOGIORNO

Reggio Calabria, 12 aprile 2018

Normativa di riferimento

Articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015 n. 208 (legge di stabilità 2016)

- Legge n. 18/2017 che ha introdotto nel DL 243/2016 l'articolo 7 quater (con rilevanti modifiche alla disciplina del credito di imposta)
- Circolare n. 34/E del 3 agosto 2016
- Circolare n. 12/E del 13 aprile 2017
- La circolare 34/E/2016 rinvia, per quanto compatibile e per quanto non espressamente trattato, alle istruzioni impartite con la circolare n. 38/E dell'11 aprile 2008, in relazione all'analogo credito di imposta per acquisizioni di beni strumentali nuovi in aree svantaggiate (articolo 1, commi 271-279, della legge 27 dicembre 2006 n. 296)

Modifiche intervenute con la legge n. 18/2017

La Legge n. 18/2017 ha introdotto rilevanti modifiche alla disciplina del credito di imposta in particolare per quanto riguarda: i limiti massimi di investimento, la possibilità di cumulare il credito con altri aiuti, la misura del credito di imposta spettante, le modalità di determinazione del credito di imposta, l'ambito territoriale etc...

- La modifica normativa ha introdotto due differenti regimi agevolativi: quello vigente ante modifica per le acquisizioni di beni effettuate prima del 1° marzo 2017 e quello vigente post modifica per le acquisizioni di beni effettuate a partire dal 1° marzo 2017

Modifiche intervenute con la legge n. 18/2017

La modifica normativa non ha efficacia retroattiva

- Per determinare la disciplina applicabile non rileva la circostanza se sia stata o meno presentata all' Agenzia delle Entrate la comunicazione per la fruizione del credito di imposta ma rileva esclusivamente la data di effettuazione dell'investimento (se ante il 1° marzo 2017 si applica la vecchia disciplina piu' sfavorevole, se post 28 febbraio 2017 si applica la nuova disciplina)

Analisi della definizione generale

- I soggetti titolari di reddito di impresa possono beneficiare del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi (impianti, macchinari e attrezzature varie), facenti parte di un progetto di investimento iniziale, da destinare a strutture produttive ubicate nelle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Presupposti soggettivi

SOGGETTI AMMESSI:

- Imprese ossia soggetti titolari di reddito di impresa ex articolo 55 del TUIR;
- Ammesse anche le stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti;
- Enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata;
- Sono ammesse anche le imprese che hanno intrapreso l'attività successivamente alla data del primo gennaio 2016;
- N.b. sono esclusi i lavoratori autonomi

Presupposti soggettivi

ESCLUSIONI

- Settori esclusi: industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia e delle infrastrutture energetiche, nonché nei settori creditizio, finanziario e assicurativo (si tiene conto del codice attività indicato nel modello di comunicazione e riferibile alla struttura produttiva presso la quale è realizzato l'investimento oggetto di agevolazione)
- L'accesso al credito di imposta è precluso anche alle imprese in difficoltà ossia quelle che senza un intervento dello Stato sono quasi certamente destinate al collasso economico a breve o medio termine. Per la verifica dei requisiti di impresa in difficoltà fare riferimento ai criteri indicati a pagina 7 della circolare n. 34/E del 2016

Analisi della definizione generale

- I soggetti titolari di reddito di impresa possono beneficiare del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi (impianti, macchinari e attrezzature varie), facenti parte di un progetto di investimento iniziale, da destinare a strutture produttive ubicate nelle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Investimenti agevolabili

- BENI AMMESSI: macchinari, impianti e attrezzature varie.
- Sono agevolabili gli investimenti facenti parte di un progetto di investimento iniziale relativi all'acquisto, anche mediante leasing, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nel territorio
- Deve trattarsi di beni strumentali all'attività esercitata: ossia di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.
- L'agevolazione spetta anche in caso di acquisizione tramite **leasing, realizzazione del bene in economia o mediante contratto di appalto;**

Investimenti agevolabili: macchinari, impianti e attrezzature varie

In conformità alla circolare 38/E/2008 rientrano tra i macchinari e gli impianti, agevolabili quelli classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell'art. 2424 del codice civile. RILEVA LA CORRETTA CLASSIFICAZIONE DI BILANCIO.

Rientrano tra i beni in questione sia gli impianti generici (quali impianti di produzione e distribuzione energia, officine di manutenzione, raccordi e materiale rotabile, mezzi per traino e sollevamento, centrali di conversione, parco motori, pompe, impianti di trasporto interno, servizi vapore, riscaldamento e condizionamento, impianti di allarme) che gli impianti specifici ed altri impianti (quali ad esempio, forni e loro pertinenze), nonché i beni individuabili quali “macchinario”, automatico e non automatico.

Investimenti agevolabili: macchinari, impianti e attrezzature varie

Per le attrezzature invece essendo che si assume come concetto “attrezzature varie” il documento di prassi di riferimento, ossia la Circolare 34/e non si è occupata nello specifico della loro individuazione, si ritiene che possa essere intesa nella loro accezione più ampia.

Sono, altresì, agevolabili:

- attrezzature industriali e commerciali, attrezzature di laboratorio, nonché equipaggiamenti e ricambi, attrezzatura commerciale e di mensa;
- attrezzatura varia ed utensili, legati al processo produttivo o commerciale dell'impresa;
- attrezzatura che completa la capacità funzionale di impianti e macchinari, anche se con un più rapido ciclo d'usura.

Investimenti agevolabili: macchinari, impianti e attrezzature varie

Nel caso di beni parzialmente incorporati in un bene immobile (cioè beni non interamente separabili dall'immobile stesso), nella misura in cui gli stessi siano parte di un progetto di investimento iniziale, rileverà esclusivamente il costo relativo alla parte di essi separabile dall'immobile, determinata in base al costo specifico ovvero mediante criteri proporzionali (si pensi, ad esempio, ad un impianto elettrico ovvero ad un impianto di aria condizionata, per i quali saranno agevolabili solo i costi relativi agli elementi fisicamente asportabili senza procedere ad alcun intervento sull'immobile).

Taluni beni materiali possono presentare caratteristiche riconducibili sia alle tipologie agevolabili sia a tipologie non agevolabili (si pensi, ad esempio, ad un'autogru ovvero ad un carro-attrezzi e simili, che incorporano un macchinario ad un automezzo); in tali ipotesi, atteso l'esplicito rinvio della norma agevolativa all'articolo 2424 del codice civile, ai fini della qualificazione dei beni medesimi tra quelli agevolabili, dovrà farsi riferimento alla corretta classificazione di bilancio: conseguentemente, i relativi costi di acquisizione di tali beni potranno essere computati tra gli investimenti agevolabili se correttamente iscritti nelle richiamate voci B.II.2 e B.II.3 dello schema di Stato Patrimoniale.

Investimenti esclusi

- Sono esclusi gli investimenti di mera sostituzione in quanto questi non possono essere considerati mai investimenti iniziali;
- Sono esclusi i beni non strumentali all'attività esercitata: ossia i beni merce destinati alla vendita ed i materiali di consumo.
- Sono esclusi gli immobili, le immobilizzazioni immateriali e i mezzi di trasporto a motore

Investimenti esclusi

- Sono esclusi i beni usati (beni non nuovi): con riguardo ai beni complessi, alla realizzazione dei quali abbiano concorso anche beni usati, si precisa che il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché l'entità del costo relativo ai beni usati non sia prevalente rispetto al costo complessivamente sostenuto (anche per effetto di eventuali oneri capitalizzati). Tale eccezione vale sia nel caso di bene realizzato in economia che di bene acquisito da terzi. Un'altra eccezione all'usato riguarda i beni che vengono esposti in uno showroom e utilizzati esclusivamente dal rivenditore per dimostrare la funzionalità dei prodotti
- Non sono agevolabili neanche quegli investimenti portati a termine o completamente attuati prima che sia stata presentata la richiesta di attribuzione del credito di imposta

Analisi della definizione generale

- I soggetti titolari di reddito di impresa possono beneficiare del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi (impianti, macchinari e attrezzature varie), facenti parte di un progetto di investimento iniziale, da destinare a strutture produttive ubicate nelle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Progetto di investimento iniziale

Per fruire dell'agevolazione l'acquisto deve rientrare in un progetto di investimento iniziale.

Nel concetto di investimento iniziale rientra:

- La creazione di un nuovo stabilimento;
- L'ampliamento della capacità produttiva di uno stabilimento esistente;
- La diversificazione della produzione di uno stabilimento esistente per ottenere prodotti mai fabbricati precedentemente;
- Un cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo di uno stabilimento esistente;
- Non sono agevolabili le singole acquisizioni di macchinari, impianti e attrezzature che non ricadono in un progetto iniziale di investimento (si pensi ad esempio agli investimenti di mera sostituzione)

Analisi della definizione generale

- I soggetti titolari di reddito di impresa possono beneficiare del credito di imposta per l'acquisto di beni strumentali nuovi (impianti, macchinari e attrezzature varie), facenti parte di un progetto di investimento iniziale, da destinare a strutture produttive ubicate nelle regioni Basilicata, Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

Concetto di struttura produttiva

- Per struttura produttiva si intende uno stabilimento, un'unità locale, un deposito, un punto vendita, un ufficio di rappresentanza, uno showroom, etc....
- L'intero territorio calabrese è agevolabile senza alcuna limitazione

Periodo temporale e criteri di imputazione

Il credito di imposta compete in relazione agli investimenti realizzati a decorrere dall'1/1/2016 e fino al 31 dicembre 2019, **purchè connessi ad un progetto di investimento iniziale.**

Per la imputazione temporale degli investimenti si applicano le regole generali di competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR ossia:

- per i BENI MOBILI: rileva la data di consegna o spedizione ovvero, se diversa e successiva, la data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale;
- per le PRESTAZIONI DI SERVIZI: gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connesse alla realizzazione dell'investimento si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate ovvero, in caso di stati avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi;

Principali adempimenti telematici

Per avvalersi del credito il soggetto deve presentare telematicamente entro il 31 dicembre 2019 l'apposita comunicazione per la fruizione del credito di imposta.

La trasmissione può avvenire tramite gli intermediari abilitati (professionisti, Caf, associazioni di categoria etc...) o direttamente (tramite Entratel o fisconline).

La trasmissione telematica avviene utilizzando **il software “CIM17”** scaricabile dal sito dell'Agenzia delle Entrate.

Principali adempimenti telematici

L'Agenzia delle Entrate, sulla base della completezza dei dati esposti nel modello, rilascia in via telematica per ogni comunicazione presentata apposita ricevuta attestante la fruibilità o meno del credito di imposta.

Rinuncia totale del credito o rettifica precedente comunicazione

- Il modello può essere utilizzato anche per comunicare la rinuncia totale al credito di imposta o per rettificare i dati di una precedente comunicazione
- In entrambi i casi sarà necessario indicare il numero di protocollo della comunicazione che si intende annullare o rettificare
- La comunicazione di rettifica sostituisce integralmente la precedente comunicazione
- Il termine per la presentazione di tali comunicazioni è il 31 dicembre 2019

Particolarità sulla compilazione del modello

- se la comunicazione si riferisce a più progetti d'investimento, per ciascuno di essi va compilato un distinto modulo del quadro A

Definizione di piccola, media e grande impresa

Per la verifica della dimensione aziendale è necessario fare riferimento alla raccomandazione n. 2003/361/CE della commissione, del 6 maggio 2003, relativa alla definizione delle microimprese, piccole e medie imprese.

Definizione di piccola, media e grande impresa

Sono considerate piccole imprese quelle che contestualmente hanno meno di 50 occupati e un fatturato annuo oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro. Sono medie imprese, invece, quelle che contestualmente hanno meno di 250 occupati e un fatturato annuo non superiore a 50 milioni di euro oppure un totale di bilancio annuo non superiore a 43 milioni di euro. Le imprese che non rientrano nei parametri di cui sopra sono da considerarsi come grandi imprese.

	Piccola impresa	Media impresa	Grande impresa
a) Dipendenti	meno di 50	meno di 250	da 250
b) Fatturato	non superiore a € 10 milioni	non superiore a € 50 milioni	da € 50 milioni
	oppure	oppure	oppure
c) Totale di bilancio	non superiore a € 10 milioni	non superiore a € 43 milioni	da € 43 milioni

Limiti massimi di investimento

Tipologia di impresa	Precedente regime valido fino al 28 febbraio 2017	Nuovo regime valido dal 1° marzo 2017
Piccola	1,5 milioni	3 mil
Media	5 milioni	10 mil
grande	15 milioni	15 mil

N.b. tali limiti massimi si riferiscono al singolo progetto di investimento. Naturalmente ogni impresa può presentare più progetti di investimento. Il valore degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere a) e b) del TUIR.

Costo rilevante ai fini del calcolo

Bisogna distinguere tra:

- **investimenti realizzati/conclusi entro il 28 febbraio 2017** (ossia prima dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'art. 7-quater del DL 29 dicembre 2016 n. 243 convertito con modificazioni dalla legge 18/2017) per i quali rileva l'ammontare complessivo del costo del progetto di investimento al netto degli ammortamenti fiscali relativi alle medesime categorie dei beni di investimento (appartenenti alla stessa struttura produttiva) ad esclusione degli ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato. Non si tiene conto a tal fine del c.d. superammortamento.
- **investimenti realizzati/conclusi dopo il 28 febbraio 2017** per i quali rileva esclusivamente l'ammontare complessivo del costo del progetto di investimento.

Costo rilevante in caso di leasing

In caso di acquisto tramite leasing rileva, ai fini del calcolo dell'agevolazione, il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni. In tal caso il costo non comprende:

- le eventuali spese di manutenzione;
- il prezzo di riscatto del bene;
- il canone periodico pagato dall'impresa.

N.B. il contratto di leasing deve obbligatoriamente contemplare l'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore in caso contrario si decade dall'agevolazione (questo è uno dei casi previsti di rideterminazione del credito di imposta).

Misura del credito di imposta fino al 28 febbraio 2017

Tipologia di impresa	Precedente regime valido per gli investimenti realizzati fino al 28 febbraio 2017
Piccola	20%
Media	15%
grande	10%

Misura del credito di imposta per gli investimenti effettuati dal 1° marzo 2017 al 31 dicembre 2019

Per i beni strumentali acquisiti a partire dal 1° marzo 2017, il credito di imposta spetta nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 C(2014)6424 final del 16 settembre 2014. Tali misure massime sono riportate nelle seguenti tabelle e costituiscono l'intensità massima di aiuto. Poiché l'agevolazione dal primo marzo 2017 è cumulabile con altri aiuti di Stato e aiuti «de minimis», il credito di imposta è determinato applicando le predette percentuali al costo dei beni strumentali e diminuendo il relativo risultato dell'ammontare degli ulteriori aiuti concessi o richiesti.

Misura del credito di imposta dal 1° marzo 2017 in poi

Regioni ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del TFUE

Regioni	Piccole Imprese	Medie Imprese	Grandi Imprese
Campania	45%	35%	25%
Puglia	45%	35%	25%
Basilicata	45%	35%	25%
Calabria	45%	35%	25%
Sicilia	45%	35%	25%
Sardegna	45%	35%	25%

Regioni ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE

Regioni	Piccole Imprese	Medie Imprese	Grandi Imprese
Abruzzo	30%	20%	10%
Molise	30%	20%	10%

Utilizzazione del credito di imposta

Ai sensi del comma 104 il credito di imposta è utilizzabile solamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del DL 241/1997 avvalendosi esclusivamente del servizio Entratel o fisconline pena il rifiuto dell'operazione di versamento. Il codice tributo è il 6869 denominato “*credito di imposta per gli investimenti nel mezzogiorno – art. 1, commi 98-108, legge 208/2015*”.

La compensazione del credito può essere esercitata a partire dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità del credito.

L'ammontare del credito utilizzato in compensazione, anche in più soluzioni, non può eccedere l'importo risultante dalla ricevuta dell'Agenzia delle Entrate, pena lo scarto del modello F24.

Si evidenzia che i beneficiari potranno utilizzare il credito di imposta maturato, ossia il credito di imposta relativo agli investimenti già realizzati al momento della compensazione.

Non si applicano i seguenti limiti previsti in materia di compensazioni:

- Il limite annuale di utilizzo di euro 250.000 previsto per i crediti agevolativi da indicare nel quadro RU del modello unico;
- Il limite generale di compensabilità di euro 700.000 per ciascun anno solare (innalzato a 1.000.000 per i subappalti);
- Il divieto di compensazioni ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del DL 241/1997 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo di ammontare superiore a 1.500,00.

Indicazione in UNICO del credito di imposta

Il credito di imposta dev'essere indicato nella dichiarazione dei redditi (quadro RU) relativa al periodo di imposta di maturazione del credito (ossia quello in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati) e nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi fino a quello nel quale se ne conclude l'utilizzo.

N.B. Il credito di imposta è rilevante ai fini fiscali ai fini IRPEF, IRES ed IRAP. Dovrà essere trattato come un normale contributo tassabile con contestuale facoltà di dedurre le quote di ammortamento dal reddito di impresa.

Divieto di cumulo per gli investimenti ante 1° marzo 2017

Per gli investimenti realizzati fino al 28 febbraio 2017 sussiste il divieto di cumulo con altri aiuti di Stato e con gli aiuti de minimis che abbiano ad oggetto gli stessi investimenti agevolati.

Cumulabilità con altre agevolazioni per gli investimenti successivi al 28 febbraio 2017

Per gli investimenti realizzati dopo il 28 febbraio 2017 è ammessa la possibilità di cumulo con gli aiuti de minimis e con altri aiuti di Stato che insistano sugli stessi costi, sempre che tale cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalla normativa europea (vedi tabella che segue). Se in relazione ai medesimi beni strumentali il soggetto abbia ottenuto altri aiuti di Stato nel modello di comunicazione dovrà indicare:

- I dati del provvedimento che ha istituito l'agevolazione;
- I dati del provvedimento di concessione;
- L'ammontare dei costi agevolabili in relazione ai quali è riconosciuta l'agevolazione;
- L'importo dell'agevolazione concesso o richiesto;
- L'equivalente sovvenzione lorda, espressa in percentuale, relativa al rapporto tra il valore dell'agevolazione e il valore dell'investimento ammesso.

Regioni ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera a), del TFUE

Regioni	Piccole Imprese	Medie Imprese	Grandi Imprese
Campania	45%	35%	25%
Puglia	45%	35%	25%
Basilicata	45%	35%	25%
Calabria	45%	35%	25%
Sicilia	45%	35%	25%
Sardegna	45%	35%	25%

Regioni ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lettera c), del TFUE

Regioni	Piccole Imprese	Medie Imprese	Grandi Imprese
Abruzzo	30%	20%	10%
Molise	30%	20%	10%

Rideterminazione del credito di imposta

Il credito deve essere rideterminato qualora i beni oggetto di agevolazione:

- Non entrino in funzione entro il secondo periodo di imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione;
- Siano dismessi, ceduti a terzi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ovvero destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato diritto all'agevolazione entro il quinto periodo di imposta successivo a quello nel quale gli stessi sono entrati in funzione.
- Per i beni acquisiti in leasing la rideterminazione dell'agevolazione ha effetto anche qualora non venga esercitato il diritto di riscatto entro il periodo di vigilanza.

Rideterminazione del credito

In caso di rideterminazione, il credito di imposta è computato escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione ovvero dismessi, ceduti etc...

Il credito indebitamente utilizzato nelle ipotesi di rideterminazione deve essere versato, senza applicazione di sanzioni, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo di imposta in cui si verificano le descritte ipotesi di rideterminazione.

Ulteriori obblighi previsti

Le due circolari nulla dicono in merito all'obbligo da parte delle imprese che fruiscono del credito di imposta di apporre su ciascun titolo di spesa un timbro recante la dicitura che si tratta di spesa agevolata con credito di imposta. E' da ritenere che il rinvio generico alle disposizioni contenute nella circolare n. 38/E/2008 sia sufficiente per ritenere che tale obbligo valga anche per il nuovo credito di imposta.

**Per eventuali quesiti inviate una
email a:**

massimilianocarmelo.casuscelli@agenziaentrate.it