

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

Nicola Giuliano - Dottore commercialista
Aldo Fazzini - Consulente aziendale

Corrado Quartarone - Dottore commercialista
Diego Borsellino - Consulente finanza agevolata

CIRCOLARE N. 5/2014

Ai gentili Clienti

Loro sedi

OGGETTO: BONUS INVESTIMENTI IN NUOVI MACCHINARI E IMPIANTI

L'art. 18 del D.L. 24.6.2014, n. 91 propone un'interessante misura fiscale a sostegno delle imprese che investono nell'acquisto di determinati beni mobili strumentali nuovi. In particolare, i soggetti interessati sono esclusivamente i titolari di reddito d'impresa, a prescindere dalla forma giuridica adottata, che effettuano investimenti in beni strumentali nuovi inclusi nella divisione 28 della Tabella ATECO (approvata con provvedimento direttoriale 16 novembre 2007), nel periodo che va dal 5 giugno 2014 al 30 giugno 2015.

Su tali investimenti è riconosciuto un **credito d'imposta pari al 15%** calcolato sul differenziale dell'ammontare degli investimenti effettuati nel suddetto periodo e la media degli investimenti eseguiti sui medesimi beni realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti.

In relazione a tale conteggio, è necessario tener conto che:

- per le **imprese costituite da meno di cinque anni**: si deve aver riguardo alla media degli investimenti effettuati nei periodi d'imposta precedenti, anche se inferiori a cinque;
- per le **imprese costituite successivamente al 25 giugno 2014** (ammesse comunque all'agevolazione).si ha riguardo al valore complessivo degli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta;
- nel calcolo della media è possibile escludere il periodo d'imposta in cui gli investimenti sono stati maggiori;
- **non assumono rilievo gli investimenti di importo unitario inferiore a euro 10.000.**

In merito al credito d'imposta maturato, il comma 4 dell'art. 18 in commento stabilisce che lo stesso va **ripartito e utilizzato in tre quote annuali di pari importo**, e deve essere indicato nella dichiarazione in cui lo stesso è maturato ed in quelle successive in cui avviene l'utilizzo. In relazione a tale credito d'imposta, si deve tener altresì conto che:

- non concorre alla formazione del reddito e del valore della produzione ai fini Irap;
- non rileva ai fini del rapporto di cui agli artt. 61 e 109, comma 5, del Tuir (c.d. pro-rata di indeducibilità in

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

presenza di proventi esenti);

- è **utilizzabile esclusivamente in compensazione** ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. n. 241/1997, e non è soggetto al limite di cui all'art. 1, comma 53, della legge n. 244/2007 (euro 250.000 da indicare nel quadro RU del modello Unico);
- la prima quota annuale è utilizzabile nel periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento (nel 2015 per le imprese che maturano il credito d'imposta per investimenti effettuati nel periodo 25 giugno 2014 – 31 dicembre 2014).

Il comma 6 dell'art. 18 si preoccupa di prevedere regole volte ad evitare un'indebita fruizione del credito d'imposta, stabilendo che lo stesso è revocato allorchè i beni oggetto dell'investimento agevolato siano ceduti a terzi, ovvero autoconsumati o destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa, prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto.

Ciò significa che per i beni acquisti ed agevolati nel 2014 (dal 25 giugno al 31 dicembre), la cessione non può avvenire prima 1° gennaio 2017, mentre per quelli acquisiti nel 2015 (fino al 30 giugno), l'alienazione non può avvenire fino al 31 dicembre 2017. Ulteriore fattispecie di decadenza è stabilita nell'ipotesi di trasferimento dei beni agevolati in strutture produttive situate all'estero (anche se appartenenti alla medesima impresa), entro il termine di decadenza dell'attività di accertamento (ordinariamente entro la fine del quarto periodo d'imposta successivo a quello di presentazione della dichiarazione).

Infine, il comma 7 dell'art. 18 stabilisce che il credito d'imposta indebitamente utilizzato debba essere versato entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si sono verificate una delle ipotesi di decadenza in precedenza illustrate. Resta fermo inoltre il diritto al recupero del predetto indebito anche a seguito di attività di accertamento e controllo da parte dell'Agenzia, nel qual caso l'importo è maggiorato di sanzioni ed interessi.

Momento di realizzazione dell'investimento

Al fine di individuare l'esatto momento in cui l'investimento si considera realizzato – e, quindi, se lo stesso rientra o meno nel periodo agevolato – 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, norma di riferimento secondo quanto chiarito dalla Relazione illustrativa al DL n. 91/2014.

Considerato che l'art. 109 del TUIR rilevava anche per individuare il momento di effettuazione degli investimenti ai fini della Tremonti-ter, appare inoltre possibile mutuare i chiarimenti forniti dalla circ. Agenzia delle Entrate 44/2009 in occasione della precedente agevolazione.

Stando a quanto chiarito in passato, sono agevolabili gli investimenti effettuati mediante:

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

STUDIO GIULIANO

CONSULENZA TRIBUTARIA • SOCIETARIA • DEL LAVORO • CONTRATTUALE • REVISIONE CONTABILE

In linea generale, la **consegna** costituisce il **momento rilevante** affinché i beni mobili possano fruire del beneficio fiscale. Infatti, ai sensi dell'art. 109 comma 2 lett. a) del TUIR, per l'acquisto di beni mobili occorre fare riferimento 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. Di conseguenza, non può essere agevolato l'acquisto di un bene consegnato nel mese di maggio 2014, anche se la fattura è stata emessa dopo il 25 giugno 2014, mentre è agevolabile l'acquisto di un bene consegnato dal fornitore il 26 giugno 2014, ancorché sia stato corrisposto un acconto o l'intero prezzo entro il 24 giugno 2014.

Nel caso di “**vendita con posa in opera**” ai fini dell'agevolazione rileva comunque il momento della **consegna** del bene, a prescindere da quando verranno completate le prestazioni aggiuntive, mentre nel caso di “**vendita-appalto**” soltanto con il **collaudo** dell'opera si considera realizzato l'effetto traslativo (in tal senso, con riferimento alla Tremonti ter, circ. Assonime 7/2010). Pertanto, un macchinario già acquistato con contratto di “vendita appalto” rientra nell'agevolazione ove il collaudo sia effettuato dal 25 giugno 2014.

Si evidenzia, altresì, che le spese per i servizi direttamente connessi alla realizzazione dell'investimento (ad esempio, l'installazione), non comprese nel costo di acquisto dei beni, si considerano sostenute alla data in cui le prestazioni sono ultimate (art. 109 comma 2 lett. b) del TUIR).

In caso di **appalto a terzi**, gli investimenti si considerano realizzati alla data di **ultimazione della prestazione** ovvero, in caso di stati avanzamento lavori (**SAL**) alla data in cui l'opera viene **verificata ed accettata** dal committente. In tal caso, secondo quanto precisato dalla circ. 44/2009 delle Entrate con riferimento alla Tremonti-ter, l'agevolazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'art. 1666 c.c., entro il periodo di vigenza dell'agevolazione. L'art. 1666 c.c. dispone che il pagamento fa presumere l'accettazione da parte del committente della parte di opera pagata, mentre lo stesso effetto non viene prodotto dal versamento di semplici acconti.

Per gli **investimenti** realizzati **in economia** dal soggetto beneficiario, i costi sono determinati con riferimento alle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta di applicazione dell'agevolazione, avendo riguardo ai criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR. In tal caso, non rileva il momento di inizio dei lavori, considerato che l'Agenzia delle Entrate (circ. 44/2009) ha chiarito che l'agevolazione riguarda anche le opere in corso, iniziate o sospese in esercizi precedenti al periodo di applicazione del beneficio fiscale; non dovrebbe altresì rilevare il fatto che la costruzione sia ultimata entro la fine del periodo agevolato, posto che il beneficio non è vincolato all'entrata in funzione del bene.

Con riferimento al **leasing**, sulla base dei precedenti chiarimenti l'agevolazione spetta **unicamente** all'utilizzatore con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale il bene è **consegnato**, ossia entra nella disponibilità del locatario. Qualora il contratto preveda la **clausola di prova** a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione rileva la dichiarazione di esito positivo del **collaudo** da parte del locatario.

Lo Studio rimane a disposizione per ogni ulteriore chiarimento.
Cordiali saluti.

Legnano, 04 luglio 2014

Nicola Giuliano