

**SOMMARIO**

Nella presente circolare tratteremo i seguenti argomenti:

- **LA “TREMONTI QUATER” E I CHIARIMENTI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE** **PAG. 2**

**IN SINTESI:**

Il Decreto c.d. “Competitività” ha introdotto una specifica agevolazione (c.d. “Tremonti-quater”) a favore dei soggetti titolari di reddito d’impresa consistente in un credito d’imposta pari al 15% delle spese in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28 della Tabella Ateco 2007 sostenute in eccedenza rispetto alla media di tali investimenti realizzati nei 5 periodi d’imposta precedenti (è possibile escludere dal calcolo della media il periodo in cui l’investimento è stato maggiore).

Recentemente l’Agenzia delle Entrate è intervenuta fornendo, tra l’altro, i seguenti chiarimenti:

- i beni agevolabili devono essere strumentali rispetto all’attività esercitata dall’impresa (sono quindi esclusi i beni merce e i materiali di consumo);
- il limite di €10.000 va riferito al “progetto di investimento” e non al singolo bene;
- l’utilizzo del credito d’imposta oltre a non essere soggetto allo specifico limite pari a €250.000, non va neppure conteggiato ai fini del limite annuale della compensazione di €700.000 e non incontra il divieto di compensazione dei crediti erariali in presenza di somme iscritte a ruolo e scadute superiori a €1.500.

## LA “TREMONTI QUATER” E I CHIARIMENTI DELLA AGENZIA DELLE ENTRATE

### A) FONTI NORMATIVE

- Art. 18, DL n. 91/2014;
- Circolare Agenzia Entrate 19.2.2015, n. 5/E.

### B) PREMESSA

Come noto, l'art. 18, DL n. 91/2014, Decreto c.d. “Competitività”, ha introdotto una specifica agevolazione che consente ai **titolari di reddito d'impresa** di usufruire di un credito d'imposta con riguardo agli **investimenti effettuati in beni strumentali nuovi**.

Il citato art. 18 costituisce, di fatto, seppur con una serie di importanti differenze, una “riedizione” delle precedenti agevolazioni “Tremonti”, tanto che il beneficio in esame può essere definito “Tremonti-quater”.

Recentemente l'Agenzia delle Entrate con la Circolare 19.2.2015, n. 5/E ha fornito una serie di interessanti chiarimenti relativi all'agevolazione in esame di seguito illustrati.

Si evidenzia che la stessa Agenzia “*per quanto compatibile e per quanto ... non espressamente trattato*” rinvia espressamente ai chiarimenti precedentemente forniti con la Circolare 27.10.2009, n. 44/E relativa alla “Tremonti-ter” di cui all'art. 5, DL n. 78/2009.

### C) SOGGETTI BENEFICIARI

Con riguardo ai soggetti beneficiari dell'agevolazione, l'Agenzia conferma che la stessa spetta ai titolari di reddito d'impresa “*indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione aziendale, dal settore economico in cui operano, nonché dal regime contabile adottato*”.

In particolare sono ammesse all'agevolazione in esame, oltre alle imprese residenti in Italia anche:

- le stabili organizzazioni di soggetti non residenti;
- gli enti non commerciali con riferimento all'attività commerciale esercitata.

Inoltre l'Agenzia evidenzia che:

- anche le imprese che iniziano l'attività successivamente al 25.6.2014 (data di entrata in vigore del Decreto) possono usufruire dell'agevolazione;
- i soggetti che svolgono attività considerate "a rischio di incidenti sul lavoro" ex D.Lgs. n. 334/99, al fine di beneficiare dell'incentivo, devono essere in possesso della documentazione attestante l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni previste da tale Decreto.

## D) INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Come accennato, il beneficio in esame è riconosciuto per gli investimenti in beni nuovi strumentali compresi nella divisione 28 della Tabella Ateco 2007, di seguito riportata.

<b><u>MACCHINE DI IMPIEGO GENERALE</u></b>
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

<b><u>ALTRE MACCHINE DI IMPIEGO GENERALE</u></b>
Forni, fornaci e bruciatori
Caldaie 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
<b><u>MACCHINE PER L'AGRICOLTURA E LA SILVICOLTURA</u></b>
Trattori agricoli
Altre macchine per l'agricoltura, la silvicoltura e la zootecnia
<b><u>MACCHINE PER LA FORMATURA DEI METALLI E DI ALTRE MACCHINE UTENSILI</u></b>
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

<b><u>ALTRE MACCHINE PER IMPIEGHI SPECIALI</u></b>
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)

Come chiarito dall'Agenzia nella Circolare n. 5/E in esame, sono agevolabili solo i beni classificabili in una delle sottocategorie di cui alla divisione 28 *“indipendentemente dalla denominazione attribuita ai beni dalla tabella stessa (macchinari, apparecchiature, impianti, attrezzature, ecc.)”*.

In merito all'individuazione dei beni agevolabili, al fine di verificarne la loro classificazione nella divisione 28, è possibile fare riferimento anche ai seguenti documenti disponibili sul sito Internet dell'Istituto Nazionale di Statistica ([www.istat.it](http://www.istat.it)):

- *“Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione”*;
- *“Elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche”*.

## INVESTIMENTI IN BENI COMPLESSI

Nell'ipotesi di un investimento avente ad oggetto un bene complesso, l'Agenzia precisa che ai fini dell'agevolazione in esame assumono rilievo anche i beni oggetto del medesimo investimento non inclusi nella divisione 28 destinati al funzionamento dei beni agevolabili a condizione che costituiscano:

- dotazioni dell'investimento principale;

ovvero

- componenti indispensabili al funzionamento del bene (ad esempio, computer e software che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature agevolabili).

## REQUISITI PER I BENI AGEVOLABILI

Nella citata Circolare n. 5/E l'Agenzia analizza gli ulteriori requisiti che i beni devono possedere al fine di usufruire dell'agevolazione in esame, per cui gli stessi devono essere:

- strumentali all'esercizio dell'attività esercitata dall'impresa beneficiaria;
- nuovi;
- destinati a strutture produttive ubicate in Italia.

<b>STRUMENTALITA'</b>	
<b>Caratteristiche</b>	Sono considerati strumentali i beni: <ul style="list-style-type: none"><li>• di uso durevole;</li><li>• destinati ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa.</li></ul>
<b>Esclusioni</b>	Non sono agevolabili i beni: <ul style="list-style-type: none"><li>• autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce);</li><li>• trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;</li><li>• materiali di consumo ancorché rientranti nella divisione 28 (ad esempio, i toner classificati con il codice 28.23.01 "<i>Fabbricazione di cartucce e toner</i>").</li></ul>
<b>Beni concessi in comodato d'uso a terzi</b>	Sono agevolabili anche i beni concessi in comodato d'uso a terzi. In particolare il comodante potrà usufruire dell'agevolazione in esame a condizione che i beni: <ul style="list-style-type: none"><li>• siano strumentali ed inerenti all'attività esercitata;</li><li>• siano utilizzati dal comodatario nell'ambito di "<i>un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante</i>";</li></ul>

<b>NOVITÀ</b>	
<b>Caratteristiche</b>	Sono esclusi dall'agevolazione in esame tutti gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.
<b>Bene esposto in show room</b>	È agevolabile il bene utilizzato solo a scopo dimostrativo o per esposizione.
<b>Beni complessi</b>	Sono agevolabili gli acquisti di beni complessi acquistati da terzi o realizzati in economia anche con l'apporto di beni usati purché il relativo costo non risulti prevalente rispetto al costo complessivo. Per gli acquisti effettuati da terzi, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è prevalente rispetto al costo complessivo.

#### IMPORTO MINIMO AGEVOLABILE (€10.000)

Come noto, il beneficio in esame è escluso per gli investimenti di importo unitario inferiore a € 10.000. Nella Circolare n. 5/E in esame l'Agenzia fornisce l'importante chiarimento che il predetto limite minimo va verificato *“in relazione a ciascun progetto di investimento effettuato dall'imprenditore in beni strumentali compresi nella divisione 28 ... e non ai singoli beni che lo compongono”*.

Al fine della verifica del limite assumono rilevanza:

- il prezzo del bene / beni facenti parte del medesimo progetto di investimento;
- gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio, trasporto e montaggio);
- l'eventuale IVA indetraibile che, come precisato nella citata Circolare n. 44/E, costituisce un componente del costo del bene agevolabile.

In merito alla valorizzazione del costo dei beni complessi l'Agenzia precisa che lo stesso va assunto al lordo delle parti accessorie e dei componenti indispensabili al funzionamento del bene, ancorché non inclusi nella divisione 28.

Infine, in caso di effettuazione dell'investimento tramite contratto di appalto o costruzione in economia va fatto riferimento al costo complessivo del bene realizzato.

#### MODALITÀ DI REALIZZAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

*“In assenza di precisazioni da parte della disposizione di legge riguardanti le modalità di effettuazione degli investimenti”* l'Agenzia precisa che l'agevolazione spetta per i beni:

- acquistati da terzi;
- realizzati mediante contratto di appalto;
- realizzati in economia;
- in leasing *“in virtù dell'ormai consolidato principio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione in proprietà e quella effettuata tramite contratto di leasing”*;

rinviano ai chiarimenti forniti con la citata Circolare n. 44/E, in quanto compatibili.

A tal proposito si rammenta che:

- se il bene agevolabile è realizzato mediante contratto di appalto, il relativo costo si considera sostenuto, ex art. 109, TUIR, dal soggetto interessato / committente:

- alla data di ultimazione della prestazione;

ovvero

- in caso di SAL (stati avanzamento lavori), alla data in cui l'opera (macchinario o apparecchiatura) risulta verificata ed accettata dal committente. In tale ipotesi *“sono agevolabili i corrispettivi liquidati ... in base allo stato di avanzamento lavori”*;
- per i beni realizzati in economia, rilevano i correlati costi sostenuti nel periodo agevolabile applicando il principio di competenza, ex art. 109, TUIR. A titolo esemplificativo possono essere considerati i costi di competenza relativi:
  - alla progettazione dell'investimento;
  - ai materiali acquistati ovvero prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
  - alla mano d'opera diretta;
  - agli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
  - ai costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, ecc.);
- per i beni in leasing l'agevolazione spetta all'utilizzatore e non al concedente (società di leasing) e l'importo agevolabile è individuato nel costo sostenuto dal concedente (se per l'utilizzatore l'IVA è indetraibile assume comunque rilievo, per la determinazione del costo agevolabile l'IVA sul bene acquistato dal concedente). Inoltre:
  - il momento di effettuazione dell'investimento, ai fini dell'agevolazione, coincide con il momento in cui l'utilizzatore entra nella disponibilità del bene;
  - nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore dell'utilizzatore, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte di quest'ultimo mentre in assenza di tale clausola e se non si tratta di contratto di appalto, l'investimento si deve considerare realizzato al momento della consegna all'utilizzatore;
  - non configura investimento agevolabile l'acquisizione in proprietà del bene riscattato.



Secondo quanto specificato nella Circolare n. 5/E in esame:

- posto che l'agevolazione è riconosciuta anche alle imprese in attività da meno di 5 anni, *“al fine di garantire una uniformità di trattamento tra tutte le imprese interessate all'agevolazione, deve ritenersi che il beneficio ... maturi in relazione agli investimenti effettuati in due periodi di imposta: quello in corso alla data di entrata in vigore del decreto-legge n. 91 del 2014, con riferimento agli investimenti realizzati a decorrere dal 25 giugno 2014, e quello successivo per gli investimenti realizzati fino al 30 giugno 2015”*. Così, per un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, gli investimenti dal 25.6 al 31.12.2014 contribuiscono a determinare l'agevolazione per il 2014, mentre quelli dall'1.1 al 30.6.2015 definiscono l'agevolazione per il 2015;
- l'esclusione dal calcolo della media del periodo in cui gli investimenti sono stati maggiori è volta ad evitare la penalizzazione delle imprese che, *“per particolari e straordinarie esigenze”*, hanno effettuato, in un determinato periodo d'imposta, investimenti di entità notevole;
- nel calcolo della media vanno considerati anche i periodi d'imposta in cui gli investimenti non sono stati effettuati;
- dopo aver escluso l'annualità in cui gli investimenti sono stati più elevati, il risultato ottenuto va diviso per il numero delle residue annualità (4).

### Media “mobile”

L'Agenzia, nella Circolare n. 5/E in commento, conferma che la media è “mobile”, posto che i periodi da assumere ai fini del calcolo della stessa sono variabili. Infatti:

- per un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare il quinquennio di riferimento è così individuato:

<b>Periodo di effettuazione degli investimenti</b>	<b>Quinquennio di riferimento ai fini della media</b>
25.6 – 31.12.2014	dal 2009 al 2013
1.1– 30.6.2015	dal 2010 al 2014

- per un **sogetto con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare**, ad esempio 1.6 – 31.5, il quinquennio di riferimento è così individuato:

Periodo di effettuazione degli investimenti	Quinquennio di riferimento ai fini della media
25.6.2014 – 31.5.2015	dall'1.6.2009 al 31.5.2014
1.6.2015 – 30.6.2015	dall'1.6.2010 al 31.5.2015

### Media “omogenea”

Considerato che, come accennato, sono agevolabili solo gli investimenti in beni strumentali nuovi, compresi nella divisione 28 di importo pari o superiore a €10.000, la Circolare n. 5/E conferma che, “nel rispetto del principio di omogeneità dei valori”, anche ai fini del calcolo della media vanno considerati esclusivamente gli investimenti in beni strumentali nuovi compresi nella divisione 28, con la conseguenza che vanno esclusi gli investimenti:

- in beni diversi da quelli della divisione 28;
- in beni strumentali usati;
- in beni destinati a strutture produttive ubicate fuori dall'Italia;
- di importo inferiore a €10.000.

Di seguito si riportano gli esempi di determinazione dell'agevolazione proposti dall'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 5/E in esame.

**Esempio 1:** Il sig. Rossi, in attività da più di 5 anni, presenta i seguenti dati:

Investimenti beni	2009	2010	2011	2012	2013	2014
						25.6 – 31.12
agevolabili	70.000	90.000	<del>110.000</del>	80.000	100.000	130.000

$$\text{Media di riferimento} = \frac{70.000 + 90.000 + 80.000 + 100.000}{4} = \text{€}85.000$$

$$\text{Credito d'imposta spettante} = (130.000 - 85.000) \times 15\% = \text{€} 6.750$$

**Esempio 2:** Il soggetto di cui all'esempio 1 realizza nel 2015 investimenti agevolabili per €150.000.

Investimenti beni	2010	2011	2012	2013	2014	2015
						1.1 – 30.6
agevolabili	90.000	110.000	80.000	100.000	<del>130.000</del>	150.000

$$\text{Media di riferimento} \quad \frac{90.000 + 110.000 + 80.000 + 100.000}{4} = \text{€}95.000$$

$$\text{Credito d'imposta spettante} \quad (150.000 - 95.000) \times 15\% = \text{€}8.250$$

**Esempio 3:** La Alfa srl, con periodo d'imposta 1.7 – 30.6, realizza nel periodo d'imposta 1.7.2014 – 30.6.2015 investimenti per €150.000 presentando negli anni precedenti i seguenti dati:

Investimenti beni	1.7.2009	1.7.2010	1.7.2011	1.7.2012	1.7.2013	1.7.2014
	30.6.2010	30.6.2011	30.6.2012	30.6.2013	30.6.2014	30.6.2015
agevolabili	90.000	110.000	80.000	100.000	<del>130.000</del>	150.000

$$\text{Media di riferimento} \quad \frac{90.000 + 110.000 + 80.000 + 100.000}{4} = \text{€}95.000$$

$$\text{Credito d'imposta spettante} \quad (150.000 - 95.000) \times 15\% = \text{€}8.250$$

**Esempio 4:** Il sig. Lago, in attività da più di 5 anni, presenta i seguenti dati:

Investimenti beni	2009	2010	2011	2012	2013	2014
						25.6 - 31.12
agevolabili	70.000	90.000	110.000	280.000	<del>300.000</del>	100.000

$$\text{Media di riferimento} \quad \frac{70.000 + 90.000 + 110.000 + 280.000}{4} = \text{€}137.500$$

Considerato che l'investimento realizzato nel 2014 (100.000) è inferiore all'investimento medio degli esercizi precedenti, al soggetto non spetta alcun credito.

**Esempio 5:** Il sig. Alba, in attività da più di 5 anni, presenta i seguenti dati:

Investimenti beni agevolabili	2009	2010	2011	2012	2013	2014
						25.6 - 31.12
	0	90.000	<del>110.000</del>	80.000	100.000	130.000

$$\text{Media di riferimento} = \frac{0 + 90.000 + 80.000 + 100.000}{4} = €67.500$$

$$\text{Credito d'imposta spettante} = (130.000 - 67.500) \times 15\% = € 9.375$$

### Imprese di recente / nuova costituzione

Per le imprese che al 25.6.2014 hanno iniziato l'attività da meno di 5 periodi d'imposta, la media va calcolata considerando gli investimenti effettuati nei periodi d'imposta antecedenti a quello di effettuazione degli investimenti agevolati, escludendo quello con valore più alto.

Per le imprese costituite successivamente al 25.6.2014, non risultando investimenti per i periodi d'imposta precedenti, il credito d'imposta spetta relativamente all'ammontare complessivo degli investimenti effettuati in ciascun periodo d'imposta.

In particolare, per il 2014 vanno considerati gli investimenti effettuati dalla data di costituzione al 31.12.2014, mentre per il 2015 vanno considerati gli investimenti realizzati dall'1.1 al 30.6.2015 (la media va calcolata considerando il solo anno 2014, che può essere comunque escluso).

In merito l'Agenzia delle Entrate nella Circolare n. 5/E propone i seguenti esempi.

**Esempio 6:** Il sig. Bianchi, in attività dal 2012, presenta i seguenti dati:

Investimenti beni agevolabili	2012	2013	2014
			25.6 - 31.12
	80.000	<del>100.000</del>	130.000

$$\text{Media di riferimento} = \frac{80.000}{1} = €80.000$$

$$\text{Credito d'imposta spettante} = (130.000 - 80.000) \times 15\% = € 7.500$$

**Esempio 7:** Il sig. Verdi, in attività dal 2013 presenta i seguenti dati:

Investimenti beni	2013	2014
		25.6 – 31.12
agevolabili	<del>100.000</del>	130.000

Credito d'imposta spettante                      130.000 x 15%                      = €19.500

**Esempio 8:** La Beta srl, costituita successivamente al 25.6.2014 (ad esempio 1.7.2014), presenta i seguenti dati

Investimenti beni	1.7 – 31.12.2014
agevolabili	130.000

Credito d'imposta spettante                      130.000 x 15%                      = €19.500

#### VALORE DEGLI INVESTIMENTI

A prescindere dalla modalità di determinazione del reddito il valore degli investimenti effettuati in ciascun periodo agevolato va individuato secondo i criteri generali di cui all'art. 110, comma 1, lett. a) e b), TUIR e pertanto il relativo costo va considerato:

- al lordo degli ammortamenti dedotti;
- comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione (con esclusione degli interessi passivi e delle spese generali).

Il costo va assunto al netto dei contributi in conto impianti a prescindere dalla modalità di contabilizzazione degli stessi (a riduzione del costo del bene o utilizzando la tecnica dei risconti), con esclusione comunque di quelli non rilevanti ai fini IRPEF / IRES.

Come sopra accennato, al fine di individuare gli investimenti agevolati del periodo 25.6.2014 – 30.6.2015, va fatto riferimento al principio di competenza ex art. 109, commi 1 e 2, TUIR (così, per i beni mobili rileva la data di consegna / spedizione ovvero, se diversa o successiva, quella in cui si verifica l'effetto traslativo / costitutivo della proprietà o di altro diritto reale).

## G) UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in esame va ripartito in 3 quote annuali di pari importo, la prima delle quali utilizzabile a decorrere dall'1.1 del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento. L'Agenzia sul punto precisa che:

- la seconda quota è utilizzabile a decorrere dall'1.1 del terzo periodo d'imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento;
- la terza quota è fruibile a decorrere dall'1.1 del quarto periodo d'imposta successivo.

Per un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, l'utilizzo va effettuato secondo la seguente "scaletta":

Effettuazione investimenti	Utilizzo del credito d'imposta
dal 25.6 al 31.12.2014	- prima quota dall'1.1.2016 - seconda quota dall'1.1.2017 - terza quota dall'1.1.2018
dall'1.1 al 30.6.2015	- prima quota dall'1.1.2017 - seconda quota dall'1.1.2018 - terza quota dall'1.1.2019

Anche i soggetti con periodo di imposta non coincidente con l'anno solare possono utilizzare la prima quota a decorrere dall'1.1 del secondo periodo di imposta successivo a quello in cui è stato effettuato l'investimento.

Per un soggetto che ha effettuato investimenti nei 2 periodi agevolati il conseguente credito d'imposta utilizzabile è pari alla somma della relativa quota annuale.

**Esempio 9:** Con riferimento all'esempio 2 l'ammontare del credito d'imposta utilizzabile dal soggetto è così individuato.

Anni	2016	2017	2018	2019
<b>Credito d'imposta Investimenti 2014</b>	2.250	2.250	2.250	---
<b>Credito d'imposta Investimenti 2015</b>	---	2.750	2.750	2.750
<b>Credito d'imposta complessivo</b>	2.250	5.000	5.000	2.750

**Esempio 10:** Con riferimento all'esempio 1, il soggetto può usufruire del credito d'imposta in 3 quote annuali pari a €2.250 a decorrere dall'1.1.2016, 1.1.2017 e 1.1.2018.

Ipotizzando che:

- nel 2016 il credito sia utilizzato solo per €2.000;
- nel 2017 non sia utilizzato il credito in compensazione;

Si configura la seguente situazione:

Credito d'imposta	2016	2017	2018
utilizzabile	2.250	250 + 2.250	2.500 + 2.250
compensato	2.000	0	
residuo	250	2.500	

#### INDICAZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA NEL MOD. UNICO

Il credito d'imposta va indicato nel quadro RU del mod UNICO:

- relativo al periodo d'imposta nel corso del quale il credito è maturato, ossia nel periodo d'imposta in cui sono stati realizzati gli investimenti agevolati;
- relativo ai periodi d'imposta successivi nei quali è utilizzato, fino al completo utilizzo dello stesso.

#### LIMITAZIONI ALL'UTILIZZO DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta è utilizzabile esclusivamente in compensazione tramite il mod. F24 e non è soggetto al limite annuale pari a €250.000 ex art. 1, comma 53, Legge n. 244/2007.

Nella Circolare n. 5/E in esame l'Agenzia precisa che non è applicabile altresì:

- il limite massimo pari ad €700.000 della compensazione dei crediti d'imposta e contributi ex art. 34, Legge n. 388/2000, posto che tale limite non trova applicazione relativamente ai crediti d'imposta agevolativi per i quali sono previsti appositi stanziamenti di bilancio;
- la preclusione di cui all'art. 31, DL n. 78/2010, che prevede il divieto di compensazione tramite il mod. F24 dei crediti relativi alle imposte erariali in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali ed accessori, di ammontare superiore a €1.500.

## RILEVANZA FISCALE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Il credito d'imposta in esame:

- non è tassato ai fini IRES / IRPEF / IRAP;
- non rileva ai fini del rapporto di deducibilità degli interessi passivi ex art. 61, TUIR;
- non rileva ai fini della determinazione della quota di spese e altri componenti negativi diversi dagli interessi passivi ex art. 109, comma 5, TUIR.

### H) CUMULABILITÀ CON ALTRE AGEVOLAZIONI

Il citato art. 18 non reca alcuna specifica previsione circa la possibile cumulabilità del credito d'imposta in esame con altre agevolazioni e conseguentemente, come precisato dall'Agenzia delle Entrate, il credito deve *“ritenersi fruibile anche in presenza di altre misure di favore, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente”*.

Così, ad esempio, il credito in esame è cumulabile all'agevolazione c.d. “Sabatini – bis”, consistente nell'erogazione di un contributo in conto esercizio a parziale copertura degli interessi sul finanziamento contratto per l'acquisto di beni strumentali

### I) REVOCA DELL'AGEVOLAZIONE E ATTIVITÀ DI CONTROLLO

Il comma 6 del citato art. 18 individua **2 specifiche cause di revoca** dell'agevolazione in esame al verificarsi delle seguenti situazioni:

<b>1</b>	<p><b>Cessione a terzi ovvero destinazione a finalità estranee</b> all'esercizio dell'impresa dei beni oggetto dell'investimento agevolato <b>prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto.</b></p> <p>Così, ad esempio, il diritto a fruire del credito d'imposta viene meno nel caso in cui un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che ha effettuato gli investimenti agevolati tra il 25.6 e il 31.12.2014, cede il relativo bene entro il 31.12.2015.</p>
----------	---

2	<p><b>Trasferimento dei beni</b> oggetto dell'investimento agevolato <b>in una struttura produttiva situata al di fuori dello Stato, entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione dei redditi</b> relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento agevolato ex art. 43, comma 1, DPR n. 600/73.</p> <p>Così, ad esempio, il diritto a fruire del credito d'imposta viene meno nel caso in cui un soggetto con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che ha effettuato gli investimenti agevolati nel 2015 indicando il relativo importo nel mod. UNICO 2016, trasferisce all'estero i beni oggetto dell'investimento agevolato entro il 31.12.2020.</p>
---	---

In merito l'Agenzia precisa che la revoca:

- esplica i propri effetti nel periodo d'imposta in cui si verifica una delle suddette cause;
- comporta l'obbligo di restituire il credito d'imposta indebitamente utilizzato, maggiorato degli interessi decorrenti dal giorno successivo a quello di scadenza del versamento dovuto.

Chiaramente, qualora la causa di revoca si verifichi prima dell'utilizzo in compensazione del credito d'imposta, non è necessario restituire alcunché.

Va evidenziato che non determina la revoca dell'agevolazione la successiva cessione, del bene oggetto dell'investimento, alla società di leasing nell'ipotesi in cui sia stato stipulato un contratto di sale and lease back.

#### DOCUMENTAZIONE DA CONSERVARE

L'Agenzia delle Entrate rammenta da ultimo che, al fine di poter dimostrare la correttezza del comportamento tenuto nella determinazione del credito d'imposta spettante, le imprese beneficiarie sono tenute a conservare:

- oltre alla documentazione idonea a dimostrare l'ammissibilità, l'effettività e l'inerenza delle spese sostenute;
- anche il prospetto con l'elencazione analitica degli investimenti effettuati nei periodi d'imposta precedenti utilizzati per il calcolo della media e quindi della quota incrementale sulla quale è stato calcolato l'ammontare del credito.

Per maggiori informazioni e assistenza

CONTATTATECI <http://www.studiobusani.it/it/consulenza-online.html>

*Studio Busani*