

D.L. SVILUPPO

APPROFONDIMENTO SUL BONUS INVESTIMENTI SUD

di Roberta De Marchi

L'art. 2-bis, del D.L. 13 maggio 2011, n.70, introdotto in sede di conversione in Legge 12 luglio 2011, n. 106, ha previsto il rifinanziamento del credito d'imposta per gli investimenti nelle aree sottoutilizzate, di cui all'articolo 1, commi da 271 a 279, della legge 27 dicembre 2006, n. 296, e successive modificazioni.

I limiti di finanziamento per ciascuna regione interessata, la durata dell'agevolazione nonché le disposizioni di attuazione necessarie a garantire la coerenza dello strumento con le priorità e le procedure dei fondi strutturali europei, sono demandate ad un successivo decreto di natura non regolamentare.

Si ricorda, comunque, che l'utilizzo del credito è sottoposto al consenso della Commissione europea.

La disposizione introdotta è stata già oggetto di attenta lettura da parte dell'Agenzia delle Entrate, con la circolare n.38/E dell'11 aprile 2008, nel momento della sua introduzione, a cui quindi si può fare riferimento, in attesa di nuove indicazioni, per chiarire alcuni degli aspetti più interessanti.

Beneficiari

Destinatari di tale beneficio sono tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, individuabili in base all'articolo 53 del TUIR, senza che *giochi* la natura giuridica assunta, che effettuano nuovi investimenti destinati a strutture produttive situate nelle aree ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 87, paragrafo 3, lettere a - c, del Trattato istitutivo della Comunità europea, ubicate nelle regioni della Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise.

Per quanto concerne il settore agricolo, il credito d'imposta si applica - nel rispetto degli "Orientamenti comunitari per gli aiuti di Stato nel settore agricolo e forestale" - alle attività di trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli di cui all'allegato I del Trattato CE, con riferimento ai soli casi in cui tali attività non siano esercitate da imprenditori agricoli come definiti all'art. 1 del decreto legislativo 18 maggio 2001, n. 228. In particolare, per imprese operanti nella trasformazione e

commercializzazione dei prodotti agricoli gli aiuti per gli investimenti le cui spese ammissibili siano superiori a 25 milioni di euro, o se l'importo effettivo dell'aiuto supera i 12 milioni di euro, devono essere appositamente notificati alla Commissione a norma dell'articolo 88, paragrafo 3, del Trattato CE.

Il regime si applica, inoltre, al settore dei trasporti, nel rispetto delle discipline comunitarie specifiche di settore e, ove prevista, previa autorizzazione comunitaria, ferma restando, in ogni caso, l'esclusione degli attivi mobili dall'agevolazione. La CM n.38/2008 ricorda che la normativa comunitaria esclude, in generale, gli aiuti, compresi quelli de minimis, destinati all'acquisto di veicoli per il trasporto di merci su strada da parte di imprese che effettuano trasporto di merci su strada per conto terzi.

In assenza di un'espressa esclusione normativa – la stessa CM n.38/2008 ritiene che possono fruire dell'agevolazione anche gli enti non commerciali, con riferimento all'attività commerciale eventualmente esercitata.

Per le imprese soggette a discipline comunitarie specifiche, ivi inclusa quella relativa ai grandi progetti di investimento, l'applicazione del beneficio è espressamente subordinata alle condizioni sostanziali e procedurali definite dalle predette discipline dell'Unione europea ed alla preventiva autorizzazione della Commissione europea, ove prescritta.

Per i grandi progetti di investimento, si applicano le disposizioni contenute nel paragrafo 4.3 degli Orientamenti. In particolare, per “*grande progetto di investimento*” ai sensi del punto 60 degli Orientamenti, s'intende un “investimento iniziale” con una spesa ammissibile superiore ai 50 milioni di euro. Onde evitare che un grande progetto di investimento venga artificiosamente suddiviso in sottoprogetti per eludere le disposizioni dei presenti orientamenti, un grande progetto di investimento verrà considerato un progetto unico qualora l'investimento iniziale sia effettuato da una o più imprese nell'arco di un periodo di tre anni e consista di elementi del capitale fisso combinati in modo economicamente indivisibile.

Si ricorda che, secondo quanto previsto nella nota 61 degli Orientamenti, “*le maggiorazioni per le PMI, non possono essere concesse ai grandi progetti di investimento*”.

Soggetti esclusi

Il comma 275 dell'articolo 1 della legge finanziaria 2007 esclude dal beneficio i soggetti che operano *“nei settori dell'industria siderurgica e delle fibre sintetiche, come definiti rispettivamente agli allegati I e II agli Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalità regionale 2007-2013, pubblicati nella Gazzetta Ufficiale dell'Unione europea C 54 del 4 marzo 2006, nonché i settori dell'industria carbonifera, creditizio, finanziario e assicurativo”*.

Per effetto di quanto disposto dall'articolo 15, comma 1-bis, del decreto legge 2 luglio 2007, n. 81, convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2007, n. 127 - il credito d'imposta è stato esteso anche al settore della pesca.

Sono escluse le imprese in difficoltà finanziaria, cioè quelle che non sono in grado, con le proprie risorse o con le risorse che può ottenere dai proprietari/azionisti o dai creditori, di contenere perdite che, in assenza di un intervento esterno delle autorità pubbliche, la condurrebbero quasi certamente al default economico, nel breve o nel medio periodo. *“In linea di principio, un'impresa, a prescindere dalle sue dimensioni, è considerata in difficoltà nei seguenti casi: a) nel caso di società a responsabilità limitata, qualora abbia perso più della metà del capitale sociale e la perdita di più di un quarto di tale capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi, o b) nel caso di società in cui almeno alcuni soci abbiano la responsabilità illimitata per i debiti della società, qualora abbia perso più della metà dei fondi propri, quali indicati nei conti della società, e la perdita di più di un quarto del capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi, o c) per tutte le forme di società, qualora ricorrano le condizioni previste dal diritto nazionale per l'apertura nei loro confronti di una procedura concorsuale per insolvenza”*.

Ambito territoriale

Il credito d'imposta spetta per l'acquisizione di beni strumentali nuovi, connessi ad un progetto d'investimento iniziale, destinati a strutture produttive localizzate nelle aree delle Regioni Calabria, Campania, Puglia, Sicilia, Basilicata, Sardegna, Abruzzo e Molise ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, par. 3, lett. a - c, del Trattato CE.

Nelle tabelle che seguono – contenute nella CM n.38/2008 - sono indicate, per le sole regioni nelle quali è prevista la concessione del credito d'imposta, le percentuali di intensità di aiuto previste per ciascuna area in deroga, distinte in relazione alla dimensione dell'impresa.

Le intensità di aiuto, espresse in equivalente sovvenzione lordo (ESL), sono distintamente indicate a seconda che si tratti di:

A) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato CE per l'intero periodo 2007-2013

CALABRIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2010	40%	50%	60%
Dall'1/01/2011 al 31.12.2013	30%	40%	50%

CAMPANIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	30%	40%	50%

PUGLIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	30%	40%	50%

SICILIA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	30%	40%	50%

B) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a), del Trattato CE fino al 31.12.2010 (Regioni ad effetto statistico)

BASILICATA (intero territorio regionale)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2010	30%	40%	50%
Dall'1/01/2011 al 31.12.2013*	20%	30%	40%

* Tale regione è ammessa agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) del trattato CE fino al 31 dicembre 2010. Dal 1° gennaio 2011 la regione stessa sarà ammissibile agli aiuti ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c); tuttavia, qualora la revisione delle intensità di aiuto, da effettuarsi nel 2010, dovesse dimostrare che il PIL pro-capite della Regione interessata sia sceso sotto il 75% della media UE-25, essa rimarrà ammissibile agli aiuti ai sensi dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera a) con gli stessi massimali d'aiuto previsti fino al 2010.

C) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del Trattato CE per l'intero periodo 2007 – 2013

ABRUZZO (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	15%	25%	35%

Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella *Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013* (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)

MOLISE (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2013	15%	25%	35%

Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella *Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013* (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)

SARDEGNA (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2010	25%	35%	45%
Dall'1/01/2011 al 31.12.2013*	15%	25%	35%
* Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

D) Aree ammissibili agli aiuti a norma dell'articolo 87, paragrafo 3, lettera c) del Trattato CE per il periodo 2007 - 2008 (phasing-out)

ABRUZZO (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2008	10%	20%	30%
* Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

MOLISE (solo nelle zone censuarie indicate*)			
	GRANDE IMPRESA	MEDIA IMPRESA	PICCOLA IMPRESA
Fino al 31/12/2008	10%	20%	30%
* Non è ammesso l'intero territorio regionale ma soltanto le zone censuarie dei singoli comuni individuate nella <i>Carta degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013</i> (l'elenco è altresì rinvenibile al seguente indirizzo: http://www.dps.tesoro.it/QSN/qsn_aiuti_di_stato.asp)			

Procedura per la fruizione dell'agevolazione

Il regime agevola i progetti di investimento iniziale e pertanto, il credito d'imposta potrà essere concesso soltanto a progetti d'investimento iniziale, e saranno agevolabili soltanto i beni connessi ad un progetto d'investimento iniziale.

Per investimento iniziale s'intende *“un investimento in attivi materiali e immateriali riguardante:*

** la creazione di un nuovo stabilimento;*

** l'ampliamento di uno stabilimento esistente;*

** la diversificazione della produzione di uno stabilimento in nuovi prodotti aggiuntivi;*

** un cambiamento fondamentale del processo di produzione complessivo di uno stabilimento esistente”.*

Saranno ammissibili i costi/beni materiali o immateriali che fanno parte di un progetto di investimento iniziale.

“Pertanto, l'agevolazione può esser concessa in relazione ai costi sostenuti per effettuare interventi strutturali quali la creazione di un nuovo impianto l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti (diversi da quelli infissi al suolo) esistenti, in quanto gli stessi si realizzano:

a) attraverso interventi intesi ad aumentare la capacità produttiva degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;

b) attraverso interventi intesi a riportare in funzione impianti disattivati;

c) attraverso interventi di carattere straordinario volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di produttività degli impianti”.

Saranno ammissibili al credito d'imposta i costi relativi a “beni strumentali nuovi”, ai sensi del comma 271 della finanziaria 2007, che fanno parte di un progetto di investimento iniziale.

Prima di poter utilizzare il credito d'imposta, i beneficiari presenteranno all'Agenzia delle entrate un formulario, il quale che dovrà contenere:

** notizie sull'impresa, quali ragione sociale, indirizzo, codice di attività economica, referente da contattare, recapiti (telefono, fax, indirizzo di posta elettronica);*

** notizie sul progetto di investimento, con indicazione della struttura produttiva, una descrizione sintetica del progetto, una previsione dell'ammontare dell'investimento, articolato per categorie di beni agevolabili (di seguito specificate) e per anno di realizzazione, l'ammontare dell'aiuto calcolato nel rispetto delle intensità previste dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2007-2013, delle*

maggiorazioni PMI (laddove applicabili) e, per i grandi progetti d'investimento, in conformità con il massimale di aiuti corretto di cui al punto 67 degli Orientamenti. Nel formulario dovrà, altresì, essere contenuta un'attestazione sottoscritta dal contribuente (o dal legale rappresentante) in cui lo stesso dichiara che:

* l'agevolazione fiscale concessa nell'ambito del regime in oggetto non verrà combinata con aiuti agli investimenti iniziali di altri regimi a finalità regionale calcolati sulla base dei costi salariali con riferimento allo stesso progetto di investimento iniziale;

* l'agevolazione fiscale concessa nell'ambito del regime in oggetto non è/sarà cumulata con il sostegno "de minimis", né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammissibili (si ricorda che il "divieto di cumulo" deve intendersi anche con specifico riferimento agli aiuti concessi sotto forma di garanzia dai Confidi).

La fruizione del beneficio fiscale è automatica, al verificarsi delle condizioni statuite dalla base giuridica dell'aiuto. Pertanto, la presentazione del formulario non vale quale istanza preventiva, tuttavia, rappresenta una condizione necessaria per la successiva fruizione del credito d'imposta.

Progetti di investimento non rientranti nei "grandi progetti"

Qualora il progetto d'investimento evidenzia costi ammissibili per un importo complessivo fino a 50 milioni di euro (quindi non rientrante nei grandi progetti d'investimento) - prima di procedere alla compensazione del credito d'imposta e, in ogni caso, entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta al quale si riferisce il diritto all'agevolazione - le imprese che intendono utilizzare il credito d'imposta devono presentare il formulario al Centro Operativo dell'Agenzia delle entrate di Pescara, che ne verifica la corretta compilazione.

L'iniziale utilizzo del credito d'imposta deve avvenire in occasione del primo versamento delle imposte sui redditi successivo al momento in cui il credito si considera maturato (cioè, quando è realizzato il relativo investimento) e, comunque, successivamente alla data di presentazione del formulario al Centro Operativo dell'Agenzia delle entrate.

Il formulario è presentato con riferimento a ciascun autonomo progetto d'investimento, annuale o pluriennale; per un progetto d'investimento pluriennale, il formulario dovrà essere inviato entro il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al primo periodo d'imposta in cui sono realizzati gli investimenti pianificati nel progetto e dovrà altresì contenere i dati relativi agli investimenti che saranno realizzati nei periodi successivi.

Grandi progetti d'investimento

Nel caso di un "grande progetto di investimento", il beneficiario dovrà presentare un secondo esemplare del formulario anche al Ministero dello Sviluppo economico - Dipartimento per la Competitività - Direzione Generale per la Politica Industriale - Ufficio XIII Politiche industriali comunitarie, al fine di assicurare il rispetto della specifica disciplina comunitaria; in particolare, il Ministero dello Sviluppo economico, ricevuto il predetto formulario, accerterà la corretta applicazione del metodo di calcolo e che l'importo dell'aiuto risultante si attesti entro la soglia di notifica.

La presentazione del formulario al Ministero dello Sviluppo Economico ed al Centro operativo di Pescara dell'Agenzia delle entrate può essere effettuata senza seguire alcuna priorità.

Oggetto dell'agevolazione

Devono ritenersi agevolabili esclusivamente beni, materiali ed immateriali ammortizzabili, a norma degli articoli 102, 102-bis e 103 del TUIR.

In particolare, il comma 273 della legge finanziaria restringe l'ambito dei beni agevolabili alle seguenti categorie:

- *"macchinari, impianti, diversi da quelli infissi al suolo, ed attrezzature varie, 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, destinati a strutture produttive già esistenti o che vengono impiantate nelle aree territoriali di cui al comma 271"* (comma 273, lettera a);
- *"programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali dell'impresa, limitatamente alle piccole e medie imprese"* (comma 273, lettera b);
- *"brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l'attività svolta nell'unità produttiva; per le grandi imprese, come definite ai sensi della normativa comunitaria, gli investimenti in tali beni sono agevolabili nel limite del 50 per cento del complesso degli investimenti agevolati per il medesimo periodo d'imposta"* (comma 273, lettera c).

Restano esclusi dall'agevolazione tutti i beni classificabili in voci di bilancio diverse da quelle indicate nella norma agevolativa, compresi gli immobili e gli autoveicoli. Anche per le imprese che effettuano il trasporto per conto terzi sono sempre escluse dall'agevolazione le acquisizioni dei mezzi di trasporto (cd. Attivi mobili).

Non sono agevolabili le spese e gli oneri pluriennali deducibili dal reddito d'impresa ai sensi dell'articolo 108 dello stesso TUIR.

Nella determinazione dell'investimento ammissibile i beni nuovi sono assunti al costo di acquisto o di costruzione.

Per quanto concerne le acquisizioni mediante contratto di locazione finanziaria, il contratto deve avere la forma di leasing finanziario e contemplare l'acquisto

dell'attivo alla scadenza del contratto di locazione. Infatti, il mancato esercizio del diritto di riscatto comporterà la revoca dell'agevolazione.

Restano sempre esclusi dal regime gli investimenti di mera sostituzione.

Il credito d'imposta spetta per ciascun esercizio fiscale in cui sono realizzati gli investimenti indicati nel formulario.

L'ammontare dell'investimento ammissibile è dato, per ciascun periodo d'imposta e per ciascuna struttura produttiva, dal costo complessivo delle acquisizioni di beni nuovi appartenenti alle categorie indicate dalla norma decurtato degli ammortamenti dedotti, relativi ai medesimi beni appartenenti alla struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento. Tuttavia, nel calcolo dell'investimento ammissibile restano esclusi gli *“ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato effettuati nel periodo d'imposta della loro entrata in funzione”*, che, pertanto, non devono essere sottratti dall'importo complessivo dell'investimento lordo.

Gli ammortamenti da portare in deduzione dal costo delle acquisizioni dei beni agevolabili sono esclusivamente quelli relativi alle citate categorie di beni.

Esempio CM n.38/2008

Se il progetto d'investimento ha previsto l'acquisizione nel periodo d'imposta di nuovi impianti, di nuove attrezzature e di nuovi brevetti, il prezzo di acquisto di tali beni deve essere ridotto degli ammortamenti degli impianti, delle attrezzature e dei brevetti già esistenti nella struttura produttiva, senza tener conto degli ammortamenti dei beni appartenenti alle restanti categorie agevolabili (nello specifico, macchinari e programmi informatici) per le quali, nel medesimo periodo d'imposta, non sono effettuate nuove acquisizioni.

Esempio illustrato nella tabella seguente, contenuta nella citata circolare.

Determinazione dell'investimento agevolabile		
Descrizione		Importo
A	Impianti nuovi	100.000,00
B	Macchinari nuovi	0
C	Attrezzature nuove	20.000,00
D	Programmi informatici nuovi	0
E	Brevetti nuovi	80.000,00
F	INVESTIMENTO LORDO (A+B+C+D+E)	200.000,00
G	Ammortamento impianti	12.000,00
H	Ammortamento macchinari	11.000,00
I	Ammortamento attrezzature	8.000,00
L	Ammortamento programmi informatici	2.000,00
M	Ammortamento brevetti	10.000,00
N	Totale ammortamenti rilevanti (G+I+M)	30.000,00
INVESTIMENTO NETTO (F-N)		170.000,00

Beni materiali: macchinari, impianti e attrezzature

Per l'individuazione dei beni materiali (macchinari, impianti ed attrezzature) la norma fa esplicito riferimento ai beni *“classificabili nell'attivo dello stato patrimoniale di cui al primo comma, voci B.II.2 e B.II.3, dell'articolo 2424 del codice civile”*.

Si tratta dei beni classificati come *“Impianti e macchinario”* nello schema di Stato Patrimoniale previsto dall'articolo 2424 (voce B.II.2) e come *“Attrezzature industriali e commerciali”* (voce B.II.3).

Precisa gli estensori del documento di prassi più volte richiamato che *“ gli impianti e il macchinario identificano beni strumentali, fissi o mobili, aventi fisica esistenza, compresi gli stabilimenti industriali tecnicamente organizzati e gli opifici industriali, considerati sia nella loro aggregazione funzionale (vale a dire, come una pluralità di beni coordinati per l'attività produttiva) sia anche singolarmente nella loro individualità fisica e giuridica. 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”.

Per il concetto di “impianti” viene richiamato quanto già esplicitato con la circolare n. 181 del 27 ottobre 1994: vi rientrano anche i fabbricati ed i manufatti stabilmente incorporati al suolo, nonché le aree su cui insistono i fabbricati e quelle accessorie.

Tuttavia, la disposizione agevolativa fa riferimento ad impianti e macchinari “diversi da quelli infissi al suolo”.

A tal fine, le Entrate ritengono che siano diversi da quelli infissi al suolo - in conformità a quanto contenuto nella circolare n. 46/E del 19 luglio 2007 - gli impianti ed i macchinari che possono essere agevolmente rimossi e posizionati in altro luogo, mantenendo inalterata la loro originaria funzionalità.

Ciò vale anche per i beni “stabilmente” e “definitivamente” incorporati al suolo, purché gli stessi possano essere rimossi ed utilizzati per le medesime finalità senza “antieconomici” interventi di adattamento.

Taluni casi particolari la qualificazione dei beni quali impianti/macchinari “diversi da quelli infissi al suolo” potrà essere valutata, in concreto e sulla base di valutazioni oggettive, secondo criteri diversi da quelli menzionati che, con diretto riferimento alla specifica fattispecie, possano risultare maggiormente significativi.

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”.*

Deve trattarsi, in ogni caso, di beni ammortizzabili ai sensi degli articoli 102 ovvero 102-bis del TUIR.

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 d’investimento iniziale, rileverà esclusivamente il costo relativo alla parte di essi separabile dall’immobile, determinata in base al costo specifico o mediante criteri proporzionali (impianto elettrico ovvero impianto di aria condizionata, per i quali saranno agevolabili solo i costi relativi agli elementi fisicamente asportabili senza procedere ad alcun intervento sull’immobile).

Rileva ancora la nota d’agenzia che 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.

Beni immateriali: programmi informatici e brevetti

Con riguardo ai beni immateriali, gli stessi – per l'A.F. - sono agevolabili solo se:

- sono utilizzati esclusivamente presso la struttura produttiva beneficiaria degli aiuti
- sono ammortizzabili ai sensi dell'articolo 103 del TUIR;
- sono acquistati da terzi a prezzi di mercato ;
- figurano nell'attivo dell'impresa;
- permangano nella struttura produttiva beneficiaria degli aiuti per un periodo di almeno cinque anni.

Sono agevolabili, limitatamente alle PMI, le acquisizioni di programmi informatici commisurati alle esigenze produttive e gestionali dell'impresa nella misura in cui i medesimi programmi siano riferibili a “*trasferimenti di tecnologia mediante l'acquisto di diritti di brevetto, licenze, know-how o conoscenze tecniche*”. Per tutte le tipologie di imprese, sono agevolabili le acquisizioni di brevetti concernenti nuove tecnologie di prodotti e processi produttivi, per la parte in cui sono utilizzati per l'attività svolta nell'unità produttiva interessata dal programma.

Il regime contiene una clausola in base alla quale la totalità dei costi di investimento in attività immateriali non eccede il 50% della spesa d'investimento totale ammissibile per il progetto nel caso delle grandi imprese conformemente al punto 55 degli Orientamenti.

Struttura produttiva

Per “struttura produttiva” - in conformità a quanto precisato con la circolare n. 41/E del 18 aprile 2001 - deve intendersi ogni singola unità locale o stabilimento, ubicati nei territori agevolati, in cui il beneficiario esercita l'attività d'impresa.

Può trattarsi di un autonomo ramo di azienda, inteso come un insieme coordinato di beni materiali, immateriali e risorse umane precisamente identificabili ed esclusivamente ad esso attribuibili, dotato di autonomia decisionale come centro di costo e di profitto, idoneo allo svolgimento di un'attività consistente nella produzione di un output specifico indirizzato al mercato.

Può trattarsi, altresì, di una autonoma diramazione territoriale dell'azienda ovvero una mera linea di produzione o un reparto, pur dotato di autonomia organizzativa, purché costituisca di per sé un centro autonomo di imputazione di costi e non rappresenti parte integrante del processo produttivo dell'unità locale situata nello stesso territorio comunale ovvero nel medesimo perimetro aziendale.

Requisito della novità

Il requisito della novità caratterizza gli investimenti agevolabili, restando esclusi quelli riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati.

Il requisito della novità sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia né il produttore né il rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) né da parte del cedente, né da alcun altro soggetto.

Nella fattispecie dei beni complessi autoprodotti ove alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato, il requisito della novità sussiste, purché il costo del bene usato non sia "prevalente" rispetto al costo complessivamente sostenuto. Nel caso in cui il bene complesso, che incorpora anche un bene usato, sia stato acquistato a titolo derivativo, il cedente dovrà attestare che l'impiego del bene usato non è di prevalente entità rispetto al costo complessivo.

Relativamente ai diversi diritti di utilizzazione di beni immateriali, il requisito della novità è riferibile distintamente a ciascuno dei possibili diritti di utilizzazione, purché esattamente individuabili ed indipendenti dagli altri, a condizione che l'acquisto sia effettuato direttamente dall'autore.

Decorrenza delle disposizioni

Un progetto può considerarsi avviato nel momento in cui il soggetto interessato pone in essere comportamenti giuridicamente rilevanti, diretti in modo non equivoco a realizzare gli investimenti pianificati nel progetto stesso.

In conformità con quanto precisato con la circolare n. 32/E del 3 giugno 2003 *"l'avvio può risultare da uno o più elementi tra loro coordinati, che diano prova certa dell'inizio dell'attuazione del progetto di investimento iniziale. Tale prova dovrà essere fornita con riferimento alla diversa natura dei beni, connessi a tale progetto di investimento oggetto di agevolazione:*

a) per gli investimenti che comportano l'acquisizione di beni mobili, la prova dell'inizio della realizzazione dell'investimento coincide con la data di conclusione del contratto, quale risulta:

i. dal contratto stesso, se presentato per la registrazione;

ii. dal versamento di acconti effettuati tramite bonifici bancari riconducibili al contratto concluso tra le parti;

iii. dalla negoziazione di assegni che siano inequivocabilmente riferibili all'investimento contemplato dal contratto;

iv. da documenti provenienti da terzi, che attestino con certezza l'impegno ad acquisire il bene oggetto dell'investimento (quali, certificazioni del servizio postale, scritture relative a movimentazioni bancarie e, in genere, documenti formati o attestazioni provenienti da pubblici ufficiali);

b) nel caso di investimenti realizzati mediante prestazioni di terzi, la prova dell'avvio, oltre che dagli eventi precedentemente elencati, potrà desumersi da

qualunque altro elemento materiale che provi in modo non equivoco l'avvio dell'investimento (ad esempio, la registrazione di un contratto di appalto ovvero l'apertura di un cantiere);

c) per gli investimenti realizzati in economia l'avvio si ha nel momento in cui, sulla base di documenti o scritture contabili certe, si considerano sostenute, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le spese imputate al valore del bene in corso di realizzazione”.

Misura dell'agevolazione

L'agevolazione consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta per beni strumentali nuovi acquisiti, anche mediante contratto di locazione finanziaria, applicando all'ammontare delle spese agevolabili (investimento netto), relative ai beni connessi ad un progetto d'investimento iniziale:

- le intensità di aiuto nella misura massima stabilita dalla Carta italiana degli aiuti a finalità regionale per il periodo 2007-2013, approvata con decisione C(2007) 5618 def. del 28/11/2007;
- le maggiorazioni per la piccola impresa ovvero per la media impresa, laddove applicabili;
- il massimale di aiuti corretto nel caso di grandi progetti d'investimento.

investimento netto x intensità di aiuto = credito d'imposta

Il beneficiario deve comunque partecipare al finanziamento dell'investimento con un apporto minimo: al riguardo, gli Orientamenti prevedono che *“onde garantire che l'investimento sia economicamente redditizio e finanziariamente solido e rispettare il massimale di aiuto applicabile, il beneficiario deve apportare un contributo finanziario pari almeno al 25 % dei costi ammissibili, o attraverso proprie risorse o mediante finanziamento esterno, in una forma priva di qualsiasi sostegno pubblico”.*

In tutti i casi, ivi compresi i grandi progetti di investimento, qualora i costi per l'intero progetto risultino (a posteriori) più alti dei costi pianificati, l'ammontare dell'aiuto, calcolato sulla base della stima dei costi ammissibili ed evidenziato nel formulario, non potrà essere aumentato.

Abbiamo già rilevato che i nuovi investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria sono agevolabili solo se i relativi contratti contengono *“l'obbligo di acquisire l'attivo alla scadenza del contratto di locazione”*, e concorrono alla determinazione delle spese ammissibili in misura pari al costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni stessi (detto costo non comprende le spese di manutenzione). Nessuna rilevanza può attribuirsi, pertanto, al prezzo di riscatto ed al canone periodico pagato dall'impresa.

Sempre in ordine alla determinazione dell'investimento netto agevolabile, occorre portare in diminuzione dal costo complessivo dei beni agevolabili acquisiti nel periodo d'imposta anche gli "ammortamenti figurativi" relativi ai beni (appartenenti alle categorie agevolabili) detenuti in leasing ed utilizzati nella medesima struttura produttiva, vale a dire gli ammortamenti che sarebbero stati calcolati nel caso in cui i beni fossero stati acquisiti a titolo di proprietà: la determinazione (extracontabile) di tali "ammortamenti figurativi" sarà effettuata tenendo conto del costo di acquisizione del bene da parte del concedente e dei coefficienti previsti dal D.M. 31 dicembre 1988, fermo restando che gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria rilevano esclusivamente per l'utilizzatore.

Gli ammortamenti relativi ai beni agevolati, siano essi acquisiti a titolo di proprietà ovvero in locazione finanziaria, rileveranno, in diminuzione, a partire dall'esercizio successivo a quello di entrata in funzione dei beni cui si riferiscono.

Il credito d'imposta è calcolato applicando al costo complessivo (come sopra individuato) - sostenuto in ciascun periodo d'imposta per acquisire i beni agevolabili - i massimali di aiuto a finalità regionale stabiliti dalla carta italiana per gli aiuti regionali per il periodo 2007-2013, espressi in equivalente sovvenzione lordo, le maggiorazioni PMI laddove applicabili, il massimale di aiuti corretto nel caso di grandi progetti d'investimento.

Si ricorda che non è necessario attualizzare "i costi d'investimento ... al loro valore al momento della concessione degli aiuti", ovvero "ogni qualvolta diventa effettivo il vantaggio fiscale".

Cumulabilità

Il regime non prevede la possibilità di cumulo. Infatti, ai sensi dell'art. 1, c. 272 della legge finanziaria 2007, il credito d'imposta non è cumulabile con il sostegno "de minimis", né con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammissibili.

Inoltre, l'agevolazione fiscale concessa nell'ambito di tale regime non potrà essere combinata con aiuti agli investimenti iniziali di altri regimi a finalità regionale calcolati sulla base dei costi salariali con riferimento allo stesso progetto di investimento iniziale.

Si evidenzia che il divieto di cumulo con altri aiuti ricomprende anche il caso di eventuali garanzie ottenute da amministrazioni pubbliche o fondi di garanzia pubblici anche se gestiti da enti privati, a fronte di finanziamenti bancari destinati alla copertura finanziaria del progetto d'investimento.

Il credito d'imposta può, invece, essere cumulato, nei limiti delle spese effettivamente sostenute, con altre misure agevolative che non siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 87 del Trattato CE ovvero come aiuti "de minimis".

Utilizzo del credito d'imposta

Il credito d'imposta è determinato in relazione ai nuovi investimenti previsti dal progetto di investimento iniziale (evidenziati nel formulario) e realizzati in ciascun periodo d'imposta; esso va indicato nella dichiarazione dei redditi (quadro RU) relativa al periodo d'imposta in cui sono effettuati i relativi investimenti.

Il credito d'imposta non può essere chiesto a rimborso ed è utilizzabile:

- 1) per il versamento (mediante compensazione "interna") delle somme dovute, in acconto e a saldo, a titolo di imposte sui redditi per il periodo d'imposta in cui sono effettuati gli investimenti e per i periodi d'imposta successivi;
- 2) per l'eccedenza, in compensazione (con modello F24) ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, e successive modificazioni.

La compensazione di cui al punto 2) può essere fruita - con riferimento al credito "maturato" sugli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta - a decorrere dal sesto mese successivo al termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta di maturazione del credito stesso.

Per i contribuenti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, le date in cui è possibile fruire del credito devono individuarsi, caso per caso, avendo riguardo alla durata del singolo periodo d'imposta e, di conseguenza, alle specifiche date di scadenza dei versamenti delle imposte sui redditi e di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Si ricorda che, in ordine all'utilizzo dei crediti d'imposta, l'articolo 1, comma 53 della legge 27 dicembre n. 244 (legge finanziaria 2008) ha previsto che *"a partire dal 1° gennaio 2008, anche in deroga alle disposizioni previste dalle singole leggi istitutive, i crediti d'imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati nel limite annuale di 250.000 euro. L'ammontare eccedente è riportato in avanti anche oltre il limite temporale eventualmente previsto dalle singole leggi istitutive ed è comunque compensabile per l'intero importo residuo a partire dal terzo anno successivo a quello in cui si genera l'eccedenza"*.

Trattamento fiscale

Il credito d'imposta *“non concorre alla formazione del reddito né della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive”*. A tal fine, in ciascun periodo d'imposta in cui è effettuato l'ammortamento dei beni agevolati, occorrerà sterilizzare gli effetti della contabilizzazione del credito come contributo in conto impianti con opportune variazioni in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi; *“in particolare:*

a) nel caso in cui il contributo venga contabilizzato come rettifica del costo dei beni agevolati, la variazione in diminuzione sarà pari alla differenza tra le quote di ammortamento fiscalmente deducibili, calcolate sul costo del bene al lordo del contributo, e le minori quote stanziare in bilancio, determinate sul costo al netto del contributo stesso;

b) nel caso in cui si contabilizzi il contributo secondo la tecnica dei risconti, la variazione in diminuzione sarà pari alle quote del credito d'imposta maturato imputate al conto economico come componenti positivi in funzione della durata dell'ammortamento dei beni agevolati”.

Il credito, inoltre, non rileva *“ai fini del rapporto di cui agli articoli 96 e 109, comma 5, del testo unico delle imposte sui redditi”*, vale a dire al rapporto di deducibilità, rispettivamente, degli interessi passivi e delle spese generali.

Rideterminazione del credito d'imposta

È prevista, la *“rideterminazione”* (o revoca) del credito d'imposta nel caso in cui i beni oggetto dell'agevolazione:

a) non entrino in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione;

b) 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 d'imposta successivo a quello nel quale gli stessi sono entrati in funzione.

Per i beni acquisiti mediante contratto di locazione finanziaria, la revoca dell'agevolazione ha effetto anche qualora, nei termini indicati al punto b, non venga esercitato il diritto di riscatto ovvero nell'ipotesi in cui il relativo contratto sia ceduto a terzi.

Per effetto della rideterminazione, il credito d'imposta è computato, per ciascun periodo d'imposta di maturazione, escludendo dagli investimenti agevolati il costo dei beni non entrati in funzione ovvero fatti uscire dal regime di impresa.

Se nel periodo di imposta in cui si verifica una delle ipotesi di cui al precedente punto b, vengono acquisiti beni della stessa categoria di quelli agevolati, *“il credito*

d'imposta è rideterminato escludendo il costo non ammortizzato degli investimenti agevolati per la parte che eccede i costi delle nuove acquisizioni".

"In altri termini, fino a concorrenza del costo non ammortizzato del bene sostituito, l'acquisto del bene nuovo costituisce "mero rimpiazzo" e non può essere oggetto di agevolazione; in tale ipotesi, inoltre, il beneficio viene proporzionalmente meno nella misura in cui il costo non ammortizzato del bene uscente (sostituito) è superiore a quello del nuovo bene (sostituito)".

Il credito indebitamente utilizzato per effetto delle descritte 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 d'imposta in cui si verificano dette ipotesi.

Controlli

La legge finanziaria 2007 prevede che, con l'emanazione di uno o più decreti del Ministero dell'economia e delle finanze, di concerto con il Ministero dello sviluppo economico, verranno adottate le disposizioni per l'effettuazione delle verifiche necessarie a garantire la corretta applicazione dell'agevolazione in esame secondo quanto previsto dalle relative disposizioni della legge finanziaria. Tali verifiche dovranno essere effettuate dopo almeno dodici mesi dall'attribuzione del credito d'imposta.

Resta fermo che le amministrazioni interessate provvederanno a verificare, per quanto di propria competenza, che l'agevolazione sia fruita nel rispetto delle pertinenti discipline comunitarie.

In particolare, sotto il profilo fiscale, fermi restando i riscontri ex ante descritti nel paragrafo "Oggetto dell'agevolazione", l'attività di controllo ex post si concretizza:

* *"nella preliminare verifica dell'esistenza dei presupposti e delle condizioni fissati dalla legge per usufruire dell'agevolazione;*

* *nel riscontro dell'esatto ammontare del credito spettante, nonché dell'effettivo ammontare del credito utilizzato in compensazione;*

* *nella successiva notifica al contribuente, nei casi di riscontrato indebito utilizzo del credito, di un apposito atto di recupero, contenente l'invito a versare le complessive somme dovute (credito indebitamente utilizzato, interessi e sanzioni) entro sessanta giorni dalla data di notifica; qualora il contribuente non ottemperi all'invito, si procederà alla relativa iscrizione a ruolo a titolo definitivo".*

10 settembre 2011

Roberta De Marchi