

CIRCOLARE N. 12 /E



Roma, 13/04/2017

OGGETTO: Credito di imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno di cui all'articolo 1, commi 98-108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, come modificato dall'articolo 7-quater del decreto-legge 29 dicembre 2016, n. 243, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n.18

INDICE

PREMESSA	3
1. DISCIPLINA ORIGINARIA DELL'AGEVOLAZIONE.	4
2. DECRETO-LEGGE 29 DICEMBRE 2016, N. 243, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE 27 FEBBRAIO 2017, N. 18	6
2.1 AMBITO TERRITORIALE	6
2.2 MISURA DEL CREDITO D'IMPOSTA	8
2.3 LIMITE MASSIMO COSTI AMMISSIBILI	11
3. NUOVO MODELLO DI COMUNICAZIONE PER LA FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA	13
4. CUMULO	13
5. RIDETERMINAZIONE DEL CREDITO	14

PREMESSA

La legge 27 febbraio 2017, n. 18 (pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 49 del 28 febbraio 2017), di conversione del decreto-legge 29 dicembre 2016, n. 243, reca norme di modifica alla disciplina del credito d'imposta istituito dall'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, a favore delle imprese che effettuano l'acquisizione di beni strumentali nuovi destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo.

In particolare, la legge n. 18 del 2017 ha introdotto nel decreto-legge 29 dicembre 2016, n. 243, l'articolo 7-quater che reca le modifiche alla disciplina del credito d'imposta in esame.

In sintesi, le modifiche prevedono:

- l'inclusione della Sardegna fra le regioni del Mezzogiorno ammesse alla deroga ai sensi dell'articolo 107, paragrafo 3, lett. a), del TFUE, in luogo della deroga precedentemente prevista a norma dell'articolo 107, paragrafo 3, lett. c), del TFUE;
- l'aumento della misura del credito d'imposta spettante;
- l'aumento del limite massimo dei costi agevolabili relativi a ciascun progetto di investimento, al quale è commisurato il credito d'imposta;
- la determinazione del credito d'imposta sulla base del costo complessivo dei beni acquisiti;
- la possibilità di cumulo del credito d'imposta 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 (in precedenza sussisteva il divieto di cumulo).

Il comma 5 del citato articolo 7-quater fissa la decorrenza delle nuove disposizioni alla data di entrata in vigore della legge di conversione del decreto-

legge n. 243 del 2016, avvenuta il 1° marzo 2017. Le nuove norme si applicano, pertanto, a far data dall'1 marzo 2017.

Per quanto compatibile e per quanto in questa sede non espressamente trattato, in particolare in relazione ai requisiti di accesso all'agevolazione previsti dalla normativa europea, si rinvia alle istruzioni impartite con la circolare n. 34/E del 3 agosto 2016.

Prima di analizzare le nuove disposizioni, si ritiene opportuno ricordare le norme che hanno disciplinato l'agevolazione.

1. DISCIPLINA ORIGINARIA DELL'AGEVOLAZIONE

Si ricorda che la disciplina prevista dall'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208, attribuisce un credito di imposta per l'acquisizione di taluni beni strumentali nel periodo dal 1° gennaio 2016 fino al 31 dicembre 2019. La misura dell'agevolazione è differenziata in relazione alla dimensione aziendale: il 20% per le piccole imprese, il 15% per le medie imprese, il 10% per le grandi imprese. Per le imprese attive nella produzione primaria di prodotti agricoli, nel settore della pesca e dell'acquacoltura, della trasformazione e commercializzazione di prodotti agricoli e della pesca e dell'acquacoltura, che acquisiscano beni strumentali nuovi, l'agevolazione è concessa nei limiti e alle condizioni previste dalla normativa europea in tema di aiuti di stato del relativo settore.

Il beneficio è relativo ad acquisti - facenti parte di un progetto di investimento iniziale - anche mediante sottoscrizione di contratti di leasing, di macchinari, impianti e attrezzature varie destinati a strutture produttive nuove o già esistenti (art. 1, comma 99).

Il credito di imposta non trova applicazione per le imprese in difficoltà finanziaria e per quelle operanti nei settori dell'industria siderurgica, carbonifera, della costruzione navale, delle fibre sintetiche, dei trasporti e delle relative

infrastrutture, della produzione e della distribuzione di energia, delle infrastrutture energetiche, del credito, della finanza e delle assicurazioni (art. 1, comma 100).

L'agevolazione è commisurata alla quota del costo complessivo degli investimenti eccedente gli ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativi alle medesime categorie di beni d'investimento della stessa struttura produttiva, esclusi gli ammortamenti dei beni oggetto dell'investimento agevolato.

L'articolo 1, comma 101, stabilisce un limite massimo per ciascun progetto di investimento agevolabile, distinto per dimensioni aziendali, pari a 1,5 milioni di euro per le piccole imprese, 5 milioni per le medie imprese e 15 milioni per le grandi imprese. Per gli acquisti mediante contratti di locazione finanziaria si assume il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni, escluse le spese di manutenzione.

Il credito di imposta non è cumulabile con gli aiuti *de minimis* e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto gli stessi investimenti agevolati (art.1, comma 102).

Il comma 103 disciplina le modalità per poter fruire del credito d'imposta, prevedendo l'invio di apposita comunicazione all'Agenzia delle entrate contenente i dati degli investimenti agevolabili e il rilascio da parte di quest'ultima dell'autorizzazione alla fruizione del credito d'imposta.

L'agevolazione è utilizzabile esclusivamente in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a decorrere dal periodo di imposta in cui è stato effettuato l'investimento.

Ai sensi del comma 104, per il credito d'imposta non trova applicazione il limite annuale di utilizzo (250.000 euro) previsto dall'art. 1, comma 53, della legge 23 dicembre 2007, n. 244, per i crediti di imposta da indicare nel quadro RU della dichiarazione dei redditi.

Peraltro, come precisato con circolare n. 34 del 3 agosto 2016, par. 6, non risulta applicabile neanche il limite generale di compensabilità di cui all'articolo 34

della legge 23 dicembre 2000 n. 388, pari a 700.000 euro. Infatti si ricorda che detto limite non si applica ai crediti di imposta derivanti dall'applicazione di discipline agevolative sovvenzionali consistenti – come nel caso de quo – nell'erogazione di contributi pubblici sotto forma di crediti compensabili con debiti tributari e contributivi. Nella medesima circolare è stato inoltre precisato che non si applica neanche la preclusione di cui all'articolo 31 del D.L. 31 maggio 2010 n. 78 che prevede il divieto di compensazione ai sensi dell'articolo 17, comma 1, del decreto legislativo n. 241 del 1997 in presenza di debiti iscritti a ruolo, per imposte erariali e accessori, di importo superiore a 1.500 euro.

La legge 27 febbraio 2017, n. 18, ha apportato notevoli modifiche alla disciplina agevolativa in commento.

2. DECRETO-LEGGE 29 DICEMBRE 2016, N. 243, CONVERTITO CON MODIFICAZIONI DALLA LEGGE 27 FEBBRAIO 2017, N. 18

Il comma 7-quater del decreto-legge 29 dicembre 2016, n. 243, introdotto in sede di conversione dalla legge n. 18 del 2017, ha modificato la disciplina del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno.

La citata legge amplia, nella misura massima consentita dalla disciplina europea in materia di aiuti di Stato a finalità regionale, l'agevolazione fiscale istituita dalla legge di stabilità 2016.

Si forniscono, di seguito, chiarimenti in ordine alle singole modifiche introdotte dalla norma in esame.

2.1 Ambito territoriale

Il *comma 98*, così come sostituito dal citato articolo 7-quater, stabilisce che il credito di imposta spetta per l'acquisizione di beni strumentali nuovi destinati a

strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna, ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera *a*), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea, e nelle zone assistite delle regioni Molise e Abruzzo ammissibili alle deroghe previste dall'articolo 107, paragrafo 3, lettera *c*), del TFUE, come individuate dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2015 C(2014)6424 final del 16 settembre 2014, come modificata dalla decisione C(2016)5938 final del 23 settembre 2016.

La normativa previgente, invece, includeva la Sardegna tra le zone ammissibili alle deroghe ai sensi della lettera *c*) del TFUE.

Si precisa che la differenza tra le zone di cui alla lettera *a*) dell'articolo 107 del Trattato e quelle di cui alla lettera *c*) del medesimo articolo consiste nella circostanza che per le prime risulta agevolato l'intero territorio regionale, mentre per le seconde risultano agevolati solo alcuni comuni o parti di essi.

L'estensione all'intero territorio della Sardegna dell'agevolazione in commento è conseguenza della modifica della Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 di cui alla decisione della Commissione europea C (2016) 5938 final del 23 settembre 2016, che ha incluso la Sardegna tra le regioni della lettera *a*), con effetto dal 1° gennaio 2017.

Considerato che gli effetti della modifica della Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020 decorrono dal 1° gennaio, l'estensione dell'agevolazione all'intero territorio della Sardegna ha efficacia a partire da tale data.

Restano, quindi, esclusi dal beneficio gli investimenti realizzati nei territori della Sardegna diversi da quelli delle zone assistite ammesse alle deroghe di cui all'articolo 107, paragrafo 3, lettera *c*), del TFUE avviati prima del 1° gennaio 2017.

Con riferimento agli investimenti effettuati nell'intero territorio della Regione Sardegna dal 1° gennaio 2017 al 28 febbraio 2017 il credito d'imposta è riconosciuto nei limiti previsti dalla disciplina originaria e per quelli effettuati a

partire dal 1° marzo 2017 il credito d'imposta è determinato con le maggiorazioni introdotte dalla legge n. 18 del 2017.

2.2 Misura del credito d'imposta

Con riferimento alla misura del credito d'imposta i commi 98 e 101, come sostituiti dal citato articolo 7-quater, prevedono un notevole aumento della misura del credito d'imposta.

In particolare, il *comma* 98 stabilisce che *“Alle imprese che effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi indicati nel comma 99 (...) fino al 31 dicembre 2019 è attribuito un credito d'imposta nella misura massima consentita dalla citata Carta”*.

Inoltre, il *comma* 101 stabilisce che *“il credito d'imposta è commisurato alla quota del costo complessivo dei beni indicati nel comma 99, nel limite massimo, per ciascun progetto di investimento, di 3 milioni di euro per le piccole imprese, di 10 milioni di euro per le medie imprese e di 15 milioni di euro per le grandi imprese (...)*.

In base al nuovo *comma* 98, il credito d'imposta compete nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2020, ovvero il 25 per cento per le grandi imprese situate in Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia e Sardegna (aree ex articolo 107, paragrafo 3, lett. a), del TFUE) e il 10 per cento per le grandi imprese situate in determinati comuni delle regioni Abruzzo e Molise (aree ex articolo 107, paragrafo 3, lett. c), del TFUE). Le intensità massime di aiuto applicabili alle grandi imprese possono essere maggiorate di un massimo di 20 punti percentuali per le piccole imprese o di un massimo di 10 punti percentuali per le imprese di medie dimensioni.

Inoltre, a norma del nuovo *comma* 101, la base di commisurazione del credito d'imposta spettante è costituita dal costo sostenuto per l'acquisizione dei

beni agevolabili, superando la previgente disposizione che, invece, commisurava il credito d'imposta al costo di acquisizione dei predetti beni al netto degli ammortamenti fiscali dedotti nel periodo d'imposta relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento della stessa struttura produttiva, ad esclusione degli ammortamenti dei beni che formano oggetto dell'investimento agevolato.

Il nuovo comma 101 prevede anche limiti più elevati relativi all'ammontare massimo di ciascun progetto di investimento ammissibile all'agevolazione. Infatti, mentre la previgente disciplina fissava il suddetto ammontare massimo a 1,5 milioni di euro per le piccole imprese, 5 milioni di euro per le medie imprese e 15 milioni di euro per le grandi imprese, la nuova disposizione aumenta il limite dei costi ammissibili da 1,5 a 3 milioni di euro per le piccole imprese e da 5 a 10 milioni di euro per le medie imprese mentre resta invariato a 15 milioni di euro per le grandi imprese.

I limiti dettati dal nuovo comma 101 vanno assunti con riferimento all'ammontare complessivo dei costi sostenuti, superando la previgente normativa secondo la quale i limiti erano riferiti al costo dei beni al netto degli ammortamenti dedotti nel periodo di imposta, relativi alle medesime categorie di beni appartenenti alla struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento.

A seguito delle anzidette modifiche, il credito d'imposta in argomento è disciplinato da due differenti regimi normativi che trovano applicazione nei termini di seguito indicati.

Il nuovo comma 98 prevede l'attribuzione del credito d'imposta alle imprese che *“effettuano l'acquisizione dei beni strumentali nuovi (...) fino al 31 dicembre 2019”*.

La medesima disposizione vigente prima della modifica prevedeva, invece, il riconoscimento del credito d'imposta per gli investimenti realizzati nel periodo *“dal 1° gennaio 2016 al 31 dicembre 2019”*.

Il testo vigente del comma 98 non contiene più il riferimento agli investimenti realizzati dal 1° gennaio 2016. Da ciò consegue che la nuova disciplina non ha efficacia retroattiva e che trova applicazione solo con riferimento alle acquisizioni di beni strumentali effettuate a partire dalla data della sua entrata in vigore e fino al 31 dicembre 2019, secondo le regole generali del TUIR.

Non appare neppure rilevante, ai fini dell'individuazione della disciplina da applicare, la circostanza che sia stata o meno presentata all'Agenzia delle Entrate la comunicazione per la fruizione del credito d'imposta, in quanto la norma non dispone nulla al riguardo. Pertanto, nel caso in cui un'impresa abbia già inviato la comunicazione per la fruizione del credito d'imposta, secondo le misure originariamente previste, qualora intenda avvalersi delle nuove disposizioni può presentare all'Agenzia delle Entrate una nuova comunicazione rettificativa di quella precedentemente trasmessa.

Dal quadro normativo sopra descritto sono individuabili i seguenti regimi.

a) Acquisizioni di beni effettuate prima del 1° marzo 2017

Le acquisizioni di beni effettuate a partire dal 1° gennaio 2016 sino al 28 febbraio 2017 sono assoggettate alla disciplina previgente la quale trova applicazione anche nell'ipotesi in cui la comunicazione per la fruizione del credito d'imposta venga presentata all'Agenzia delle Entrate successivamente all'entrata in vigore delle nuove disposizioni. In particolare, si applicano all'ammontare dell'investimento netto le misure percentuali, individuate dal previgente comma 98, del 20, 15 e 10 per cento in relazione alla dimensione dell'impresa all'ammontare. Ai fini della determinazione dell'investimento netto su cui calcolare il credito di imposta, l'investimento lordo deve essere decurtato degli ammortamenti fiscali dedotti nel periodo di imposta relativi ai medesimi beni appartenenti alla struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento. Si ricorda che nel calcolo dell'investimento ammissibile non rilevano gli ammortamenti dei beni che formano

oggetto dell'investimento agevolato, i quali quindi, non devono essere sottratti dall'importo complessivo dell'investimento lordo

b) Acquisizioni di beni effettuate a decorrere dal 1° marzo 2017

Le acquisizioni di beni effettuate a partire dal 1° marzo 2017 sono interamente assoggettate alla disciplina vigente.

In particolare, si applicano, a norma del vigente comma 98, le misure massime consentite dalla Carta degli aiuti a finalità regionale 2014-2015. Tali misure vanno applicate all'ammontare complessivo dei costi sostenuti.

Con riferimento agli investimenti realizzati in parte prima del 1° marzo 2017 e in parte da tale data trovano applicazione i due diversi regimi in ragione della data di acquisizione dei beni.

2.3 Limite massimo costi ammissibili

Per quanto riguarda l'individuazione del limite massimo dei costi ammissibili all'agevolazione, di cui al comma 101, per ciascun progetto d'investimento iniziato prima del 1° marzo 2017 e concluso dopo tale data, si ritiene che trovi applicazione il nuovo limite, considerata la ratio delle vigenti disposizioni che hanno inteso agevolare in misura maggiore gli investimenti nel Mezzogiorno. Pertanto, qualora l'investimento abbia avuto inizio precedentemente all'entrata in vigore delle modifiche del regime d'aiuto e si concluda successivamente al 28 febbraio 2017 trova applicazione il limite più elevato per l'intero progetto d'investimento.

Si veda, al riguardo, l'esempio che segue.

Una piccola impresa nell'esercizio 2017 effettua un investimento in beni strumentali nuovi per un importo complessivo di euro 5.000.000,00 così suddiviso:

- Impianti per 2.000.000,00 di euro acquisiti entro il mese di febbraio 2017;
- Attrezzature per 3.000.000,00 di euro acquisite dal 1° marzo 2017.

Il valore complessivo degli ammortamenti fiscali dedotti nel medesimo periodo di imposta (2017), relativi alle medesime categorie dei beni d'investimento e già esistenti nella stessa struttura produttiva in cui vengono effettuati gli investimenti agevolabili, è di euro 400.000,00 di cui 300.000,00 per impianti e 100.000,00 per attrezzature.

L'investimento netto su cui applicare la percentuale di spettanza del credito di imposta risulta pari ad euro 1.700.000,00 (2.000.000,00 – 300.000,00).

Il credito d'imposta è calcolato nel modo seguente

INVESTIMENTO COMPLESSIVO 5.000.000			
REALIZZATO ENTRO IL 28/2/2017		REALIZZATO DAL 1/3/2017	
Costi complessivi	2.000.000	Costi complessivi	3.000.000
Ammortamenti	300.000	-----	
Investimento netto	1.700.000	-----	
Investimento agevolabile (investimento ridotto entro il limite massimo di 1.500.000 vigente alla data di sostenimento dei costi)	1.500.000	Investimento agevolabile (investimento ridotto entro il limite massimo di 3.000.000 previsto dal regime vigente, tenendo conto dell'importo di 1.500.000 già agevolato secondo la normativa previgente)	1.500.000
Intensità di aiuto	20%	Intensità di aiuto	45%
Credito d'imposta	300.000	Credito d'imposta	675.000
Totale credito d'imposta		975.000	

3. NUOVO MODELLO DI COMUNICAZIONE PER LA FRUIZIONE DEL CREDITO D'IMPOSTA

Le modifiche normative apportate dal citato articolo 7-quater alla disciplina del credito d'imposta hanno reso necessaria una revisione del modello di comunicazione per la fruizione del credito d'imposta approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia del 24 marzo 2016 e del relativo *software* di compilazione e trasmissione.

Pertanto, in sostituzione del precedente modello, con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate è approvato il nuovo modello di comunicazione. Il nuovo modello deve essere utilizzato sia per chiedere l'autorizzazione alla fruizione del credito d'imposta sia per rinunciare ad una precedente richiesta o rettificare una comunicazione già inviata, comprese quelle presentate all'Agenzia delle Entrate utilizzando il precedente modello. Il modello va utilizzato anche per la richiesta di autorizzazione alla fruizione del credito d'imposta per gli investimenti realizzati entro il 28 febbraio 2017, ossia prima dell'entrata in vigore delle disposizioni di cui all'art. 7-quater, assoggettati quindi alla previgente normativa.

4. CUMULO

Il nuovo comma 102 prevede che il credito di imposta sia cumulabile con gli aiuti *de minimis* e con altri aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi costi ammessi al beneficio, a condizione che il cumulo non porti al superamento dell'intensità o dell'importo di aiuto più elevati consentiti dalle pertinenti discipline di riferimento.

Diversamente da quanto stabilito dalla normativa previgente, il credito d'imposta può essere cumulato con altre misure agevolative che siano qualificabili come aiuti di Stato ai sensi dell'articolo 107 del Trattato sul Funzionamento

dell'Unione Europea, ovvero come aiuti “*de minimis*”, aventi ad oggetto i medesimi costi.

Al fine di garantire il rispetto del limite dell'intensità di aiuto, nella comunicazione dovranno essere indicate le altre agevolazioni richieste ed eventualmente ottenute a valere sui medesimi costi, riducendo di conseguenza l'importo del credito d'imposta richiesto nei limiti della misura massima consentita.

Il previgente divieto di cumulo continua a trovare applicazione con riferimento alle acquisizioni di beni effettuate entro il 28 febbraio 2017, secondo le regole generali del TUIR.

5. RIDETERMINAZIONE DEL CREDITO

Il nuovo comma 105 prevede la “rideterminazione” 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 rideterminazione dell'agevolazione ha effetto anche qualora non venga esercitato il diritto di riscatto entro il periodo di vigilanza.

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 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.

Si evidenzia che il novellato comma 105, al fine di coordinare la vigente disciplina con le modifiche operate al comma 101¹, non prevede più la rideterminazione del credito nel caso in cui, nel periodo d'imposta in cui si verifica una delle predette ipotesi, vengano acquisiti beni della stessa categoria di quelli agevolati.

Si conferma, infine, che 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 le descritte ipotesi di rideterminazione (cfr. Circolare 34/E del 3 agosto 2016, par. 8).

Le Direzioni regionali vigileranno affinché i principi enunciati e le istruzioni fornite con la presente circolare vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE DELL'AGENZIA

¹ (Cfr. Servizio del bilancio, (2017). Nota di lettura, «A.S. 2692: "Conversione in legge, con modificazioni, del decreto-legge 29 dicembre 2016, n. 243, recante interventi urgenti per la coesione sociale e territoriale, con particolare riferimento a situazioni critiche in alcune aree del Mezzogiorno" (Approvato dalla Camera dei deputati)». NL162, febbraio 2017, Senato della Repubblica, XVII legislatura)