

Bonus articolato in tre misure

Per il tax credit resta la stratificazione per tipologie di beni e momento di effettuazione dell'investimento. Infatti, la legge di bilancio 2024 non ha agito sulla norma esistente e nemmeno il decreto c.d. "Milleproroghe" (dl 215/2023) ha concesso, come inizialmente sembrava, la possibilità di completare gli investimenti prenotati nel 2022 entro la data del 30 giugno 2024, anziché entro il termine del 30 novembre 2023; quindi, i giochi sono fatti e tutto resta immutato.

Per gli acquisti di beni strumentali nuovi (materiali e immateriali) "4.0", si continuerà a fruire dell'agevolazione nelle modalità previste. Per quanto riguarda gli investimenti in beni materiali "4.0" (ossia quelli di cui alla Tabella A della legge di bilancio 2017) le aliquote applicabili nel 2024 sono analoghe a quelle previste per il 2023. Infatti, per il triennio 2023-2025 (ossia dal 1° gennaio 2023 e fino al 31 dicembre 2025, ovvero entro il 30 giugno 2026, a condizione che entro il 31/12/2025 il relativo ordine risulti accettato dal venditore e sia avvenuto il pagamento di acconti in misura almeno pari al 20% del costo di acquisizione) il credito d'imposta si articola in tre diverse misure in funzione dell'investimento ossia: 20% del costo per la quota di investimenti fino a 2,5 milioni di euro; 10% del costo, per la quota di investimenti superiori a 2,5 milioni di euro e fino a 10 milioni di euro; 5% del costo, per la quota di investimenti superiori a 10 milioni di euro e fino al limite massimo di costi complessivamente ammissibili pari a 20 milioni di euro.

E' chiaro che il massimale di spesa indicato è riferito alla singola annualità e non all'intero triennio 2023-2025; concorrono alla consumazione del tetto anche gli investimenti prenotati. Per gli investimenti aventi ad oggetto beni immateriali nuovi "4.0" di cui alla Tabella B della legge di bilancio 2017, invece, il credito d'imposta è riconosciuto, con aliquote differenziate (20%, 15% e 10%) nel limite massimo di 1 milione di euro, a seconda del periodo di effettuazione dell'investimento.

Infine, il credito d'imposta è riconosciuto, solo per determinati investimenti, nella misura del 5% del costo per la quota superiore a 10 milioni ma fino al limite massimo di 50 milioni di euro. Gli investimenti agevolabili con il nuovo massimo sono quelli inclusi nel Pnrr e diretti alla realizzazione di obiettivi di transizione ecologica.

Sul piano operativo, il tax credit è utilizzabile esclusivamente in compensazione mediante F24, senza necessità di preventiva presentazione della dichiarazione dei redditi, in tre quote annuali di pari importo a decorrere dall'anno di entrata in funzione dei beni, per gli investimenti in beni materiali diversi da quelli "4.0", ovvero di avvenuta interconnessione dei beni, per gli investimenti in beni materiali e immateriali "4.0". L'interconnessione può anche avvenire in un periodo successivo all'acquisto, purché sia motivato il differimento, ad esempio per ragioni di natura tecnica. In caso di mancato utilizzo (in tutto o in parte) di una delle quote, l'ammontare residuo potrà essere utilizzato nei periodi d'imposta successivi secondo le modalità proprie del credito.

Così, ad esempio, se a fronte di un credito d'imposta pari a 900, da utilizzare in compensazione in tre quote di 300 nel 2023, 2024 e 2025, l'impresa, nel corso del 2023, abbia utilizzato il credito limitatamente a 250, è possibile utilizzare l'eccedenza di 50 (non utilizzata per incapienza nel 2023) aggiungendola alla quota di 300 di competenza del 2024.

Occorre, altresì, evidenziare che il bonus è cumulabile con altre agevolazioni che abbiano ad oggetto i medesimi costi, a condizione che tale cumulo, tenuto conto anche della non concorrenza alla formazione del reddito e della base imponibile Irap, non porti al superamento del costo sostenuto. La norma disciplina, inoltre, le conseguenze della cessione dei beni oggetto degli investimenti agevolati. In particolare, se entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione o di interconnessione i beni agevolati sono ceduti a titolo oneroso o sono destinati a strutture produttive

ubiccate all'estero, anche se appartenenti allo stesso soggetto, il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo. Il maggior credito d'imposta eventualmente già utilizzato in compensazione deve essere riversato dal soggetto entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta in cui si verificano le suddette ipotesi, senza applicazione di sanzioni e interessi. Infine si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni in materia di investimenti sostitutivi.

— © Riproduzione riservata —



Superficie 96 %

Fattispecie particolari

06901

06901

Cessione onerosa

Nel caso in cui, entro il 31 dicembre del secondo anno successivo a quello di entrata in funzione o di interconnessione, i beni agevolati (sia ordinari che "4.0") siano ceduti a titolo oneroso ovvero destinati a strutture produttive ubicate all'estero (anche se appartenenti allo stesso soggetto) il credito d'imposta è corrispondentemente ridotto escludendo dall'originaria base di calcolo il relativo costo

Investimenti sostitutivi

Nel caso di riduzione del credito, il credito non va restituito se l'impresa sostituisce il bene originario con uno nuovo avente medesime, o superiori, caratteristiche tecnologiche, attestando l'effettuazione dell'investimento sostitutivo, le caratteristiche del nuovo bene e il requisito dell'interconnessione. Ove l'investimento sostitutivo sia inferiore al bene originario, il beneficio calcolato in origine deve essere ridotto in corrispondenza del minor costo agevolabile. Dette disposizioni non riguardano i beni "ordinari" ma solo per quelli Industria 4.0

Beni in comodato a terzi, nessun ostacolo al beneficio

Nessun ostacolo al tax credit in caso di acquisto di beni da concedere in comodato a terzi, così come già confermato in occasione del super ammortamento.

Fermo restando il rispetto dei requisiti previsti, appare importante chiarire la possibilità di tale comportamento, analizzando la prassi emanata in merito alle precedenti agevolazioni. Infatti, al paragrafo 5.2 della circolare 4/E/2017, l'Agenzia ha affermato che il comodante può fruire del beneficio fiscale (ci si riferiva alla deduzione extracontabile ed oggi al credito d'imposta) a condizione che i beni siano "strumentali" ed "inerenti" alla propria attività. Si rileva altresì che, nell'ipotesi di comodato, il bene, anche se fisicamente non collocato nel luogo di ordinario svolgimento dell'attività e non utilizzato in maniera diretta, può risultare parte integrante del complesso dei beni organizzati dall'imprenditore qualora fa-

vorisca il consolidamento e lo sviluppo dei rapporti commerciali con il comodatario e la diffusione sul mercato dei prodotti commercializzati, costituendo un mezzo per il raggiungimento del fine della società comodante (ris. 196/E/2008).

Pertanto, i beni in comodato dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e, in ogni caso, cedere utilità anche all'impresa proprietaria/comodante.

Quest'ultima dovrà dimostrare di trarre delle utilità dalla stipula del contratto a titolo gratuito. Conseguentemente, per l'impresa comodataria la locazione gratuita dei beni strumentali non porta ad alcun beneficio in capo alla stessa; il comodatario acquista solo un diritto personale di godimento sul bene. L'agevolazione è riconosciuta anche per le spese relative a mi-

gliorie su beni non di proprietà dell'impresa. Una importante precisazione in merito al requisito della novità, ai fini del credito d'imposta, è stata prevista nell'ambito della risposta 63/E/2022; in tale documento, infatti, l'istante chiede di conoscere se l'acquisto a titolo di proprietà di un bene strumentale sia ammesso a godere del credito d'imposta ancorché, nel momento di effettuazione dell'investimento (i.e. formale passaggio della proprietà), il bene sia stato già utilizzato dallo stesso acquirente in virtù di un contratto di comodato d'uso gratuito. Intervenendo sulla questione, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che l'utilizzazione del bene in seno al contratto di comodato non influisce, ai fini agevolativi, sul requisito della novità del bene acquistato.

Nel particolare contesto descritto nell'istanza, infatti, il periodo del comodato può essere assimilato, ai fini agevolati,

ad una sorta di "periodo di prova", ad esito del quale il comodante può far scattare l'opzione di acquisto, senza che si verifichi alcuna interruzione nell'utilizzo da parte del comodante/acquirente e senza che vi sia alcun cambiamento del soggetto utilizzatore del bene (che rimane sempre il vecchio comodatario). L'Agenzia delle Entrate precisa altresì che, nel caso di specie, non trova applicazione il principio affermato nella circolare n. 4/E/2017 in tema di iper ammortamento e, confermato in materia di tax credit beni strumentali (risposte 718/E/2021 e 726/E/2021) secondo cui l'agevolazione, in caso di comodato, spetta al comodante al ricorrere di determinati requisiti e a condizione che i beni siano strumentali ed inerenti alla propria attività (nel caso, infatti, il macchinario costituisce per il comodante/fornitore un bene merce e non un bene strumentale).

—© Riproduzione riservata—