

Risposta n. 604/2021

OGGETTO: Articolo 1, commi da 184 a 197, della Legge 27 dicembre 2019, n. 160. Cumulo del credito di imposta per investimenti in beni strumentali con contributo regionale.

Con l'istanza di interpello specificata in oggetto, e' stato esposto il seguente

QUESITO

La società istante ha acquistato nell'anno 2021 un macchinario nuovo di fabbrica "....." dal costo complessivo di euro xx.xxx,xx.

L'ordine del macchinario è stato effettuato dalla società in data 28/10/2020 a seguito del preventivo n. xxx del 10/09/2020 dell'impresa fornitrice Srl a fronte del quale è stato pagato un acconto di euro xx.xxx,xx oltre Iva, pari al 25% del costo di acquisto, in data 10/11/2020 a seguito di fattura n. .../..... emessa dall'impresa fornitrice in data 30/10/2020.

Il macchinario è stato consegnato in data 04/01/2021 ed è entrato in funzione nell'anno 2021.

Detto macchinario ha le caratteristiche per rientrare, insieme ad altri beni, tra quelli per i quali è stata presentata domanda in data 24/09/2020 per l'ottenimento di un contributo a fondo perduto previsto dal bando "Fondo investimenti Toscana aiuti agli investimenti" POR FESR 2014-2020 - azione 3.1.1 sub a3) "Aiuti finalizzati al

contenimento e al contrasto dell'emergenza epidemiologica COVID-19" [di seguito per brevità di esposizione POR FESR 2014-2020] da calcolarsi in misura pari al 50% del costo sostenuto per l'acquisto dei beni che saranno oggetto di apposita rendicontazione e che, pertanto, l'istante avrebbe l'intenzione di inserire tale bene tra quelli agevolabili dal suddetto fondo.

Il contributo a fondo perduto concorre alla formazione del reddito IRPEF dei soci e dell'imponibile IRAP.

La società istante nell'anno 2021 intende interconnettere il macchinario, fruendo del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 189, legge n. 160 del 2019, pari al 40% del costo del macchinario.

L'interpellante evidenzia che il contributo a fondo perduto previsto dal bando POR FESR 2014-2020 è cumulabile con il credito di imposta.

Tanto premesso, la società ha presentato istanza di interpello ordinario esponendo i seguenti dubbi interpretativi:

1) dubbio interpretativo in merito alle modalità di calcolo della cumulabilità del credito d'imposta di cui all'articolo 1, comma 192, della legge n. 160 del 2019, il quale prevede quanto segue: "Il credito d'imposta 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 dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto.";

2) dubbio interpretativo se, nel caso di superamento del limite di cumulabilità previsto dall'articolo 1, comma 192, della legge n. 160 del 2019, si possa procedere alla rideterminazione del medesimo credito d'imposta beni strumentali, fruendone in una misura inferiore, in modo da non superare il totale del costo sostenuto.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al quesito 1) l'istante ritiene che per la quantificazione dell'agevolazione complessivamente cumulabile sull'acquisto del macchinario vada considerata la somma dei seguenti addendi:

a) del contributo a fondo perduto POR FESR 2014-2020 (tassabile ai fini Irap e ai fini IRPEF per trasparenza in capo ai soci), determinato in euro xx.xxx,xx, pari al 50% dell'investimento effettuato;

b) del credito d'imposta di cui l'art. 1 comma 189 della L. 160/2019 determinato in euro xx.xxx,xx pari al 40% dell'investimento medesimo;

c) dell'imposta Irap che ipoteticamente sarebbe stata pagata dalla società sul contributo qualora il medesimo fosse stato tassabile Irap ovvero euro x.xxx,xx.

L'importo complessivo di euro xx.xxx,xx (xx.xxx,xx+xx.xxx,xx+x.xxx,xx) non supera il costo del macchinario di euro xx.xxx,xx e pertanto il credito di imposta L. 160/2019 è pienamente cumulabile con il contributo POR FESR 2014-2020.

In particolare l'istante non ritiene che debba essere considerata, ai fini del calcolo dell'importo cumulabile, l'imponibilità Irpef in capo ai soci per i seguenti motivi:

- i soci sono soggetti differenti dalla società beneficiaria del contributo;
- non è possibile individuare quale sia la parte dell'Irpef dei singoli soci attribuibile al contributo in quanto la tassazione Irpef avviene su redditi di diversa natura, è applicata con scaglioni imponibili progressivi, viene influenzata da eventuali perdite compensabili nell'anno o riportabili da anni precedenti (es. perdite derivanti da partecipazioni in società di persone), viene influenzata da deduzioni e detrazioni;

- anche qualora codesta Spett.le amministrazione ritenesse sussistere la possibilità di calcolare l'Irpef di ciascun socio associabile al contributo, la società dovrebbe determinare la cumulabilità del contributo medesimo in funzione di dati delle dichiarazioni personali dei soci che avrebbero il diritto di non condividere con la società. Se la norma avesse voluto perseguire tale fine avrebbe innanzitutto determinato le modalità di calcolo ed inoltre avrebbe imposto ai soci un obbligo di comunicazione dei dati della propria dichiarazione dei redditi personale alla società;

- infine, fatto salvo quanto sopra, la società dovrebbe comunque attendere i dati personali di tutti i soci per provvedere alla compensazione e ciò avverrebbe ben oltre il termine iniziale di compensazione previsto dalla norma ovvero l'inizio dell'anno successivo a quello di avvenuta interconnessione. Addirittura l'articolo 1, comma 1056, della legge n. 178 del 2020 prevede per il nuovo credito di imposta la medesima normativa sulla cumulabilità dell' articolo 1, comma 192, della legge n. 160 del 2019 mentre la compensazione decorre dall'avvenuta interconnessione del bene.

In merito al quesito 2) l'istante fa presente quanto segue.

Nel caso in cui il calcolo teorico del cumulo delle agevolazioni fornisca un importo superiore al 100% del costo del bene di euro xx.xxx,xx, l'istante ritiene che in analogia con quanto previsto dalla circolare 12/E del 25/01/2017 (in materia di credito d'imposta per ricerca e sviluppo) si possa rideterminare il credito di cui all'articolo 1, comma 189, della legge n. 160 del 2019, fruendone in una misura inferiore al 40% fino a concorrenza del costo sostenuto.

L'istante ricorda che la suddetta circolare forniva le seguenti indicazioni:

"... il contribuente dovrà verificare che l'ammontare derivante dalla somma dell'importo della sovvenzione comunitaria riferibile ai costi ammissibili e del beneficio teoricamente spettante non superi l'ammontare complessivo dei costi ammissibili di competenza del periodo di imposta per il quale intende beneficiare dell'agevolazione. Ciò al fine di appurare che, a seguito del cumulo degli incentivi, le spese relative agli investimenti ammissibili non risultino coperte oltre il limite massimo, rappresentato dal 100 per cento del loro ammontare....Nel caso di superamento del limite massimo la società istante sarà tenuta a ridurre corrispondentemente il credito di imposta, in modo da garantire che tutti gli incentivi pubblici {fiscali e non} ricevuti per sovvenzionare gli investimenti in attività di ricerca e sviluppo non eccedano i costi complessivamente sostenuti eleggibili al credito di imposta de quo."

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

In via preliminare si evidenzia che, a prescindere dal parere di seguito riportato, non sono in alcun modo oggetto del presente interpello i requisiti necessari per accedere ai benefici in argomento, nelle diverse versioni *pro tempore* vigenti, rimanendo in merito impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria. Al riguardo, si precisa che la risposta al presente interpello non comporta in nessun caso l'implicito riconoscimento della spettanza del credito d'imposta e, in particolare, dell'ammissibilità al beneficio degli investimenti nei beni menzionati dalla società istante.

Si rammenta che con la circolare n. 9/E del 2016 è stato ribadito che, assumendo a riferimento la relazione illustrativa al decreto delegato n. 156 del 2015, è stata illustrata la generale volontà del legislatore di escludere dall'area dell'interpello "qualificatorio" tutte quelle ipotesi che, coerentemente alla loro natura, alle finalità dell'istituto ed alle regole istruttorie di lavorazione delle istanze, sono caratterizzate dalla necessità di espletare attività istituzionalmente di competenza di altre amministrazioni, enti o soggetti diversi dall'Agenzia delle Entrate che presuppongono specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale (cd. accertamenti di tipo tecnico cfr. ipotesi sub b), paragrafo 1.1).

Per quanto qui di interesse, si segnala che la riconducibilità del bene menzionato in istanza tra quelli ammissibili all'agevolazione di cui si tratta, nelle diverse versioni *pro tempore* vigenti, rappresenterebbe una richiesta di un parere tecnico nell'accezione sopra descritta da ritenersi esclusa dall'area di applicazione dell'interpello, in quanto l'istruttoria richiederebbe specifiche competenze tecniche non di carattere fiscale rientranti nell'ambito operativo di altre amministrazioni. Trova, quindi, applicazione il chiarimento di portata generale contenuto nella citata circolare n. 9/E del 2016 (cfr. circolare n. 31/E del 2020) ed eventuali richieste in merito a tali aspetti potranno essere trasmesse dal contribuente direttamente alla competente Direzione generale per

la politica industriale, l'innovazione e le piccole e medie imprese del Ministero per lo sviluppo economico, restando fermo che a tal riguardo, in ogni caso, non si producono gli effetti di cui al comma 3 dell'articolo 11 della legge 27 luglio 2000, n. 212 (cd. Statuto del contribuente).

Con particolare riferimento all'investimento descritto in istanza, in considerazione della circostanza che l'interpellante non ha acquisito in via preventiva il predetto parere del Ministero dello sviluppo economico, la presente risposta viene resa nel presupposto assunto acriticamente che l'intero investimento, compresa la pala gommata, rientri tra i beni elencati nell'allegato A della legge n. 232 del 2016. Al riguardo, infatti, si rammenta la necessità che il bene oggetto della presenta istanza rispetti i requisiti chiariti con la risposta n. 265 del 19 aprile 2021 (elemento che, come già detto, esula dalle competenze esercitabili dalla scrivente in sede di interpello).

Sempre preliminarmente, sul tema del cumulo del credito di imposta con il contributo regionale, si evidenzia che le modalità di determinazione puntuali dei benefici in esame rappresentano questioni di fatto la cui analisi non rientra tra le competenze esercitabili in sede di interpello, restando altresì impregiudicato ogni potere di controllo da parte dell'amministrazione finanziaria.

Con legge del 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di Bilancio 2020), all'articolo 1, commi da 184 a 197, è stata ridefinita la disciplina degli incentivi fiscali previsti dal Piano Nazionale Impresa 4.0, mediante l'introduzione di un credito d'imposta per gli investimenti in beni strumentali nuovi, parametrato al costo di acquisizione degli stessi.

La predetta disciplina, in vigore dal 1° gennaio 2020, sostituisce le previgenti disposizioni riguardanti il "super ammortamento" (legge n. 208/2015, articolo 1, commi da 91 a 94, e ss.mm.ii.) e l'"iper ammortamento" (legge n. 232/2016, articolo 1, commi da 9 a 13, e ss.mm.ii.), che restano applicabili, a determinate condizioni, agli investimenti in beni strumentali effettuati fino al 31 dicembre 2019.

La legge di Bilancio 2021, infine, ha esteso l'ambito temporale della misura

introdotta dalla legge di Bilancio 2020, rimodulando la disciplina del credito di imposta.

Tanto premesso, in merito al quesito 1), l'articolo 1, comma 192, della legge 27 dicembre 2019, n. 160 (legge di bilancio 2020), testualmente prevede: *«Il credito d'imposta non concorre alla formazione del reddito nonché della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive e non rileva ai fini del rapporto di cui agli articoli 61 e 109, comma 5, del testo unico di cui al decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Il credito d'imposta 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 dell'imposta regionale sulle attività produttive di cui al periodo precedente, non porti al superamento del costo sostenuto.»*.

Pertanto, il legislatore, nel prevedere la detassazione del contributo per investimenti in beni strumentali da utilizzarsi sotto forma di credito di imposta, ha stabilito che, nel calcolo del cumulo con altre agevolazioni (nel caso di specie, il contributo a fondo perduto POR FESR 2014-2020 che, si evidenzia, esula dalle competenze della scrivente), è necessario tenere in considerazione del risparmio di imposta ai fini delle imposte sul reddito e dell'Irap, derivante da detta detassazione.

In definitiva, quindi, nel caso di specie, l'istante, ai fini del calcolo del cumulo, per evitare il superamento del costo sostenuto, dovrà tenere in considerazione, oltre l'Irap, anche l'imposta sul reddito dei propri soci, a titolo di risparmio d'imposta derivante dalla detassazione del contributo per investimenti in beni strumentali, introdotto dalla legge di bilancio 2020.

In relazione al quesito 2), analogamente a quanto chiarito per altra agevolazione, si ritiene che, se la somma dell'importo degli altri incentivi concessi sugli investimenti ammissibili e del credito di imposta in oggetto, maggiorato del suddetto risparmio d'imposta, risulta minore o uguale al costo agevolabile, è possibile

beneficiare del credito di imposta per il suo intero importo.

Qualora, invece, il risultato della somma fosse superiore, il contribuente sarà tenuto a ridurre corrispondentemente il credito di imposta spettante in modo che, sommato agli altri incentivi pubblici (fiscali e non) concessi per il medesimo investimento in beni strumentali, non venga superato il limite massimo rappresentato dal 100 per cento dei costi sostenuti.

**Firma su delega della Direttrice centrale
Danila D' Eramo**

IL CAPO SETTORE

(firmato digitalmente)