

Risposta n. 85

OGGETTO: Articolo 1, commi da 98 a 108, della legge 28 dicembre 2015, n. 208.
Credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno.

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

QUESITO

Il signor TIZIO (di seguito "l'istante" o "l'interpellante"), titolare dell'omonima ditta individuale, espone il seguente caso.

L'istante svolge l'attività di ... effettuato per mezzo di distributori automatici.

Il sig. TIZIO ha acquisito in locazione finanziaria un distributore automatico - classificabile come "MAGAZZINO AUTOMATIZZATO INTERCONNESSO AI SISTEMI GESTIONALI DI FABBRICA" - al fine di avviare una forma speciale di vendita dei prodotti ...

Il contratto di locazione finanziaria relativo al suddetto distributore, stipulato in data ... 2019 con la ALFA S.p.A., prevede n. 48 rate con riscatto finale.

L'istante ha successivamente presentato la comunicazione per fruire del credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno, ai sensi dell'articolo 1, commi da 98 a 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, (di seguito "la legge n. 208 del 2015").

Il valore dell'investimento ammonta a euro ... e il credito d'imposta è pari a euro

Il ... 2019 l'Agenzia delle Entrate ha autorizzato la fruibilità del credito d'imposta e l'istante indicherà il credito nel quadro RU della dichiarazione relativa all'anno d'imposta in cui è maturato e utilizzato, quindi nel modello redditi P.F. 2020 (anno d'imposta 2019).

Il sig. TIZIO ha manifestato l'intenzione di utilizzare il suddetto credito d'imposta - utilizzabile unicamente in compensazione esclusivamente tramite il servizio telematico Entratel o Fisconline, a decorrere dal quinto giorno successivo alla data di rilascio della ricevuta attestante la fruibilità - in compensazione con le imposte sui redditi e i relativi contributi previdenziali in scadenza il 30 settembre 2019.

L'istante fa altresì presente di:

- aver stipulato in data ... 2017, con il cognato, signor CAIO, un atto d'impresa familiare, depositato presso l'ufficio del registro di ... il ..., con effetti fiscali decorrenti dall'anno successivo alla data di costituzione, ossia dall'anno d'imposta 2018;

- aver optato, a decorrere dall'anno d'imposta 2017, per il regime di cassa ex articolo 18, comma 5, del d.P.R. n. 600 del 1973.

Quanto sopra premesso, il sig. TIZIO pone i seguenti quesiti.

1. Se, in assenza di un'espressa esclusione normativa, il credito d'imposta per investimenti nel Mezzogiorno sia da considerarsi rilevante ai fini fiscali e, quindi, tassabile. In particolare, chiede se il credito d'imposta rileverà come un contributo in conto esercizio oppure come un contributo in conto impianti.

2. Se il suddetto credito d'imposta debba essere utilizzato in compensazione tramite modelli F24 esclusivamente dall'istante, titolare dell'impresa familiare, con indicazione nel quadro RU del modello di dichiarazione relativo all'anno d'imposta in cui il credito è maturato, nonché nel quadro RU dei modelli di dichiarazione relativi ai periodi di imposta di utilizzo. In alternativa chiede se invece l'utilizzo del credito

debba essere ripartito, in proporzione alla quota di partecipazione al reddito d'impresa, tra titolare e collaboratore familiare e, quindi, debba essere utilizzato in compensazione nei rispettivi modelli di pagamento F24 e indicato dai due beneficiari nel quadro RU dei propri modelli di dichiarazione.

SOLUZIONE INTERPRETATIVA PROSPETTATA DAL CONTRIBUENTE

In merito al quesito *sub 1*), considerata la natura dell'erogazione da parte dello Stato, finalizzata a premiare chi effettua investimenti in beni strumentali nuovi in determinate aree del Mezzogiorno, l'istante ritiene che, per il tipo d'investimento realizzato, il credito d'imposta sia configurabile come contributo in conto impianti.

L'interpellante ritiene che, anche se ha optato per il regime di cui comma 5 dell'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, i canoni di *leasing* relativi al suddetto distributore siano comunque deducibili secondo quanto stabilito dall'articolo 102 del testo unico delle imposte sui redditi (TUIR), approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e, quindi, per competenza.

Conseguentemente, ritiene che la tassazione del contributo in questione debba essere ripartita negli anni, per competenza, secondo la deducibilità dei canoni di locazione finanziaria, ai sensi del citato articolo 102 del TUIR.

In merito al quesito *sub 2*), l'istante evidenzia che la percentuale di partecipazione nelle imprese familiari viene determinata al termine di ogni anno d'imposta (per l'anno d'imposta 2019, la percentuale per il titolare non potrà essere inferiore al 51% e per il collaboratore non potrà essere superiore al 49%) mentre l'utilizzo in compensazione del credito d'imposta avverrà, invece, in corso d'anno, quindi prima della determinazione dell'effettiva quota di partecipazione.

Conseguentemente, ritiene che il credito d'imposta debba essere utilizzato in compensazione esclusivamente da lui, titolare della ditta, nei propri modelli F24 e dichiarato nel quadro RU del proprio modello redditi P.F. 2020, nonché nel quadro RU

dei modelli di dichiarazione relativi ai successivi periodi di imposta di ulteriore utilizzo.

PARERE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE

L'articolo 1, commi da 98 a 108, della legge n. 208 del 2015 (in seguito "l'articolo 1"), modificato dall'articolo 7-*quater* del decreto legge n. 243 29 dicembre 2016, n. 243, convertito, con modificazioni, dalla legge 27 febbraio 2017, n. 18, e da ultimo modificato dall'articolo 1, comma 319, lettera *a*), della legge 27 dicembre 2019, n. 160, introduce un credito di imposta a favore delle imprese che, tra il 1° gennaio 2016 e il 31 dicembre 2020, effettuano l'acquisizione, anche mediante contratti di locazione finanziaria, di beni strumentali nuovi, facenti parte di un progetto di investimento iniziale e destinati a strutture produttive ubicate nelle zone assistite delle regioni Campania, Puglia, Basilicata, Calabria, Sicilia, Molise, Sardegna e Abruzzo (in seguito "credito d'imposta per gli investimenti nel Mezzogiorno").

L'agevolazione è differenziata in relazione alla dimensione aziendale e spetta nella misura massima consentita dalla Carta degli aiuti a finalità regionale (articolo 1, comma 98).

I soggetti che intendono avvalersi dell'agevolazione sono tenuti a effettuare apposita comunicazione per la fruizione del credito d'imposta, utilizzando il modello approvato con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate prot. n. 670294 del 9 agosto 2019.

La scrivente Agenzia ha emanato le circolari n. 34/E del 3 agosto 2016 e n. 12/E del 13 aprile 2017, interpretative della richiamata disciplina agevolativa.

In relazione al quesito *sub* 1, relativo alla rilevanza fiscale dell'agevolazione, la citata circolare n. 34/E del 2016 ha precisato, al paragrafo 6, che: "*In assenza di un'espressa esclusione normativa il credito d'imposta in esame è da considerarsi rilevante ai fini fiscali. Ciò comporta, tra l'altro, che tale credito, ai fini IRPEF, IRES*

ed IRAP, è da considerarsi come contributo tassabile.

Naturalmente, le quote di ammortamento calcolate sui beni strumentali agevolabili sono deducibili dal reddito d'impresa".

Sulla natura del contributo in esame, sulla base delle precisazioni fornite dalla risoluzione n. 241/E del 19 luglio 2002 in merito all'analogo credito d'imposta per investimenti nelle aree depresse introdotto dall'articolo 8 della legge n. 388 del 2000, si ritiene che l'agevolazione in questione, generata dall'acquisto di beni strumentali nuovi, rientri nella categoria dei contributi in conto impianti.

Chiarita la natura del contributo quale contributo in conto impianti, sulla base della scelta tra le tecniche di contabilizzazione dello stesso previste dai principi contabili nazionali, atteso che l'articolo 66, comma 2, del TUIR rinvia alle regole recate dall'articolo 102 dello stesso testo unico, resta ferma la rilevanza fiscale dei predetti contributi sulla base del principio di competenza.

Inoltre, si ricorda che, in relazione alle imprese cd. minori che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 66 del TUIR e che hanno optato per il comma 5 dell'articolo 18 del d.P.R. n. 600 del 1973, come chiarito con la circolare del 13 aprile 2017 n. 11/E, in considerazione del principio di analogia di trattamento fiscale dell'acquisto dei beni in proprietà e in leasing, i canoni di leasing sono deducibili in capo alle imprese minori a norma del comma 7 dell'articolo 102 del TUIR.

In merito al quesito *sub 2*, relativo alla fruibilità del credito d'imposta da parte del collaboratore familiare, si osserva quanto segue.

L'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione in esame è individuato dal primo periodo del comma 98 dell'articolo 1, ai sensi del quale il credito di imposta è attribuito "alle imprese" che acquisiscono beni strumentali nuovi. Come chiarito dalla citata circolare n. 34/E del 2016, al paragrafo 1, destinatari di tale beneficio sono tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa, individuabili in base all'articolo 55 del TUIR, indipendentemente dalla natura giuridica assunta, esclusi i soggetti che operano in determinati settori e i soggetti in difficoltà, secondo i criteri stabiliti dall'articolo 2,

paragrafo 1, n. 18), del Regolamento UE n. 651/2014.

Per quanto concerne il trattamento fiscale dei redditi prodotti dall'impresa familiare di cui all'articolo 230-*bis* del codice civile, il comma 4 dell'articolo 5 del TUIR prevede, al ricorrere delle condizioni ivi indicate, che il relativo reddito sia imputato al titolare imprenditore (al quale spetta la quota minima del 51%) e ai familiari collaboratori, in proporzione alle rispettive quote di partecipazione agli utili.

In sostanza, il collaboratore familiare è titolare di un reddito di partecipazione, che, ottenuto dalla ripartizione del reddito di impresa, ne mantiene la stessa natura; dal che consegue che lo stesso, in qualità di titolare di reddito di impresa, possa rientrare nell'ambito soggettivo di applicazione del credito di imposta in esame.

Ciò posto, in ordine al trasferimento dei crediti d'imposta delle società di persone ai soci, si richiamano i chiarimenti forniti con la risoluzione n. 163/E del 31 luglio 2003, che attribuisce valenza generale ai principi espressi nelle risoluzioni n. 120/E del 18 aprile 2002 e n. 286/E del 22 agosto 2002, riguardanti i crediti d'imposta per gli incrementi occupazionali e per gli investimenti nelle aree svantaggiate, previsti dagli articoli 7 e 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

In particolare, l'Agenzia ha affermato che possono essere trasferite ai soci di società di persone le agevolazioni alle imprese concesse sotto forma di credito d'imposta, mediante attribuzione ai soci del credito non utilizzato dalla società. La risoluzione n. 163/E del 2003 chiarisce che: "*Tale affermazione è diretta conseguenza del principio di tassazione per trasparenza delle predette società, ai sensi dell'art. 5 del TUIR. Il reddito di partecipazione imputato ai soci, infatti, ha la stessa natura - di reddito d'impresa - di quello conseguito dal soggetto partecipato e ne rappresenta la mera ripartizione. Le società, quindi, indicano in dichiarazione il credito maturato e quello già utilizzato entro il termine di presentazione della dichiarazione stessa ed utilizzano il residuo compensandolo direttamente con le imposte e i contributi da esse dovuti, oppure attribuendolo, in tutto o in parte, ai soci in proporzione alle quote di partecipazione agli utili*".

La citata risoluzione specifica anche, in linea di principio, le condizioni che consentono di trasferire ai soci le agevolazioni concesse alle società di persone in forma di crediti d'imposta, ribadisce che l'attribuzione ai soci del credito maturato in capo alla società non configura un'ipotesi di cessione del credito d'imposta, ma ne costituisce una particolare forma di utilizzo e chiarisce che i soci potranno utilizzare la quota di credito loro assegnata solo dopo averla acquisita nella propria dichiarazione.

I principi su menzionati possono trovare applicazione anche nel caso in esame, considerato che la disciplina delle imprese familiari di cui al comma 4 dell'articolo 5 del TUIR si basa sul medesimo principio di trasparenza fiscale previsto per le società di persone, dovendosi quindi attribuire il credito d'imposta in esame al collaboratore familiare, in proporzione alla sua quota di partecipazione agli utili. La ripartizione del credito di imposta in questione dovrà risultare dalla dichiarazione dei redditi del titolare dell'impresa familiare e il collaboratore familiare potrà utilizzare la quota di reddito assegnatagli solo dopo averla indicata nella propria dichiarazione dei redditi.

IL DIRETTORE CENTRALE

(firmato digitalmente)