

Circolare n. 12 del 6 novembre 2009

“Tremonti Ter”

Premessa

L'articolo 5 del Decreto Legge 1° luglio 2009, n. 78 (di seguito “Decreto”), convertito dalla legge n. 102 del 3 agosto 2009, e modificato dal decreto legge 3 agosto 2009, n. 103, ha disciplinato la c.d. “Tremonti Ter” ovvero il provvedimento riguardante l’agevolazione fiscale per gli investimenti in macchinari e attrezzature effettuati dai titolari di reddito d’impresa tra il 1° luglio 2009 ed il 30 giugno 2010.

La presente circolare, ha lo scopo di fornire un primo quadro puntuale sulle modalità di applicazione dell’agevolazione anche alla luce dei chiarimenti forniti dall’Agenzia delle Entrate mediante la circolare ministeriale n. 44 del 27 ottobre 2009 (in seguito “Circolare”).

Indice

1. Natura dell’agevolazione
2. Soggetti beneficiari
3. Tipologia di investimento agevolato
4. Modalità di acquisizione
5. Revoca dell’agevolazione

1. Natura dell’agevolazione

Il comma 1 dell’articolo 5 del Decreto ha previsto l’esclusione dall’imposizione sul reddito d’impresa dell’importo pari al 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007, acquistati a decorrere dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010.

La normativa ha previsto che il valore degli investimenti effettuati dovrà essere escluso “dall’imposizione sul reddito di impresa” e pertanto l’agevolazione è applicabile solo ai fini dell’IRPEF e dell’IRES e non ai fini dell’IRAP.

La fruizione dell’agevolazione avviene in maniera automatica, direttamente nel Modello Unico 2010 per i redditi 2009 e Modello Unico 2011 per i redditi 2010, apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa. Tale variazione comporterà una conseguente riduzione delle imposte.

L’agevolazione è riconosciuta a prescindere dal risultato d’esercizio, e quindi, la variazione fiscale in presenza di una perdite fiscali ne aumenterà l’ammontare.

Per espressa previsione normativa, “l’agevolazione ... può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta di effettuazione degli investimenti” e pertanto il calcolo gli acconti dovrà essere effettuato secondo le modalità ordinarie.

Gli eventuali versamenti in eccesso degli acconti, genereranno per il contribuente un credito IRPEF/IRES.

In sostanza lo sconto fruibile grazie all’agevolazione prevista dalla *Tremonti Ter* è:

- per le società di capitali, pari al 27,5% della metà del valore dell’investimento, cioè al 13,75% del costo relativo;

- per le imprese Irpef, pari la metà dell’aliquota Irpef marginale e delle aliquote delle addizionali locali.

2. Soggetti beneficiari

I contribuenti che possono beneficiare dell’agevolazione sono i soggetti titolari di reddito d’impresa, anche se iniziano l’attività alla data di entrata in vigore del decreto, a prescindere dal regime fiscale o contabile adottato.

Rispetto alla precedente agevolazione (*Tremonti bis*) la *Tremonti Ter* non si estende ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo. Pertanto, possono usufruire dell’agevolazione:

- a) Persone fisiche esercenti attività commerciali¹;
- b) Società di persone:
 - (i) Società in accomandita semplice (S.a..S.);
 - (ii) Società in nome collettivo (S.n.c.);
- c) Società di armamento;
- d) Società di fatto che abbiano ad oggetto attività commerciale;
- e) Società consortili a rilevanza interna e/o esterna;
- f) Società di Capitali:
 - (i) Società a responsabilità limitata (S.r.l.);
 - (ii) Società per Azioni (S.p.A.);
 - (iii) Società in accomandita per Azioni (S.a.p.A.)
- g) Società cooperative e di mutua assicurazione;
- h) Enti pubblici e privati;
- i) *Trust*².

In merito al regime contabile e fiscale adottato, la Circolare ha chiarito che l’agevolazione è estendibile anche a quei soggetti, per regime naturale o per opzione, determinano il reddito d’impresa in maniera forfettaria ovvero applicano regimi di imposta sostitutivi, come ad esempio: i contribuenti c.d. “minimi”, i soggetti che si avvalgono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali³, le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all’attività agricola oltre i limiti previsti dall’articolo 32 del TUIR, ecc.

¹ L’agevolazione si estende anche alle persone fisiche esercenti attività commerciale sottoforma di impresa familiare o impresa coniugale.

² Possono usufruire dell’agevolazione sia i Trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l’attività commerciale sia, con riferimento all’attività commerciale esercitata, i Trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l’attività commerciale.

³ Articolo 13 Legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Inoltre, i soggetti che adottano regimi di semplificazione degli obblighi contabili dovranno documentare i costi sostenuti.

I soggetti che svolgono attività industriali a rischio di incidenti sul lavoro, individuate ai sensi del D.Lgs. 17 agosto 1999, n. 334, possono usufruire della *Tremonti Ter* solo se è documentato l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni previste da quest'ultima norma.

Infatti l'accesso all'agevolazione è condizionato al comprovato adempimento degli obblighi previsti dal decreto legislativo 17 agosto 1999, n. 334, in attuazione della direttiva 96/82/CE, relativo al controllo dei pericoli di incidenti rilevanti connessi con determinate sostanze pericolose.

Infine, sono esclusi dall'agevolazione quei soggetti che svolgono attività non produttive reddito d'impresa, in particolare:

- a) le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola svolta entro i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR;
- b) le persone fisiche, con riferimento all'attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del TUIR;
- c) le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, nonché le società tra avvocati;
- d) gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

3. Tipologia di investimento agevolato

La *Tremonti Ter* dispone, che l'esclusione dall'imposizione sul reddito d'impresa applicabile ai soli investimenti in macchinari e apparecchiature, compresi nella divisione 28 della Tabella Ateco 2007 come di seguito riportata:

Tabella ATECO 2007 -Divisione 28- Provvedimento Agenzia delle Entrate 16 novembre 2007	
28	FABBRICAZIONE di MACCHINARI ed APPARECCHIATURE NCA
28.1	FABBRICAZIONE di MACCHINE di IMPIEGO GENERALE
28.11	Fabbricazione di motori e turbine, esclusi i motori per aeromobili, veicoli e motocicli
28.12	Fabbricazione di apparecchiature fluidodinamiche
28.13	Fabbricazione di altre pompe e compressori
28.14	Fabbricazione di altri rubinetti e valvole
28.15	Fabbricazione di cuscinetti, ingranaggi e organi di trasmissione (esclusi quelli idraulici)
28.2	FABBRICAZIONE di ALTRE MACCHINE di IMPIEGO GENERALE
28.21	Fabbricazione di forni, bruciatori e sistemi di riscaldamento
28.22	Fabbricazione di macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione
28.23	Fabbricazione di macchine ed attrezzature per ufficio (esclusi computer e unità periferiche)
28.24	Fabbricazione di utensili portatili a motore
28.25	Fabbricazione di attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione
28.29	Fabbricazione di altre macchine di impiego generale nca
28.3	FABBRICAZIONE di MACCHINE per l'AGRICOLTURA e la SILVICOLTURA
28.30	Fabbricazione di macchine per l'agricoltura e la silvicoltura
28.4	FABBRICAZIONE di MACCHINE per la FORMATURA dei METALLI e di ALTRE MACCHINE UTENSILI
28.41	Fabbricazione di macchine utensili per la formatura dei metalli
28.49	Fabbricazione di altre macchine utensili

28.9	FABBRICAZIONE di ALTRE MACCHINE per IMPIEGHI SPECIALI
28.91	Fabbricazione di macchine per la metallurgia
28.92	Fabbricazione di macchine da miniera, cava e cantiere
28.93	Fabbricazione di macchine per l'industria alimentare, delle bevande e del tabacco
28.94	Fabbricazione di macchine per le industrie tessili, dell'abbigliamento e del cuoio (compresi parti e accessori)
28.95	Fabbricazione di macchine per l'industria della carta e del cartone (compresi parti e accessori)
28.96	Fabbricazione di macchine per l'industria delle materie plastiche e della gomma (compresi parti e accessori)
28.99	Fabbricazione di altre macchine per impieghi speciali nca (compresi parti e accessori)

Il Decreto dispone, che tale classificazione è necessaria esclusivamente per l'individuazione del bene, infatti, non è indispensabile che il soggetto cedente abbia quale codice attività, prevalente o non prevalente, uno dei codici rientranti nella suddetta categoria. Sono altresì agevolabili i c.d. componenti accessori, sempreché siano indispensabili al corretto utilizzo del bene principale (ad esempio: un computer che permetta l'utilizzo corretto dell'attrezzatura).

Non sono agevolabili, invece, i beni complessi non compresi nella categoria 28 del codice ATECO 2007, anche se parte dei macchinari e/o attrezzature rientrano in detta categoria. In quest'ultimo caso si potrà usufruire dell'agevolazione solo per quella parte del bene complesso che rientra nella divisione 28, sempreché i beni siano oggettivamente identificabili.

Anche se il Decreto non lo prevede espressamente, per ottenere l'agevolazione è necessario che il bene acquistato sia "strumentale", ovvero che il bene venga utilizzato direttamente dal possessore per lo svolgimento dell'attività. Pertanto non saranno agevolabili gli acquisti di beni, ancorché rientranti nella divisione 28, destinati alla vendita.

La normativa, infine, nulla dispone sulla territorialità/provenienza del bene, infatti, l'acquisto del bene può avvenire sia da imprese italiane che estere. Tuttavia, è oggetto di revoca dell'agevolazione⁴, la cessione dei beni a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti al SEE (Spazio Economico Europeo). Pertanto è da ritenersi che i beni oggetto dell'agevolazione dovranno essere collocati in strutture produttive situate nel territorio dello Stato, negli stati membri dell'UE o negli Stati aderenti al SEE (vedi par. 5.2).

4. Modalità di acquisizione

Oltre che con l'acquisto diretto, è possibile usufruire dell'agevolazione anche nei casi in cui i beni vengano realizzati in economia, acquisiti mediante contratto di appalto o leasing; inoltre, sono agevolabili anche gli investimenti che prevedono l'acquisto di beni con il c.d. patto di riservato dominio⁵.

⁴ Comma 3 bis

⁵ Art. 1523 Codice Civile: Passaggio della proprietà e dei rischi

Nella vendita a rate con riserva della proprietà, il compratore acquista la proprietà della cosa col pagamento dell'ultima rata di prezzo, ma assume i rischi dal momento della consegna.

4. 1. Contratto di appalto

In tale fattispecie, gli investimenti si considerano realizzati alla data di ultimazione dell'opera, ovvero nel momento in cui il committente accetta senza riserve l'opera, o parte dell'opera, compiuta dall'appaltatore. Nel caso in cui l'opera non sia ultimata, l'agevolazione è ottenibile in base allo Stato Avanzamento Lavori (SAL), indipendentemente dalla durata del contratto.

Nell'ipotesi in cui il contratto di appalto preveda la redazione di stati di avanzamento lavori (SAL), l'importo dell'investimento da assumere in ciascun periodo agevolato sarà commisurato ai corrispettivi liquidati in via definitiva all'appaltatore in base ai predetti SAL⁶.

Il principio dell'agevolazione è estendibile anche nell'ipotesi in cui il contratto di appalto, non previsto inizialmente, derivi dall'integrazione di un precedente contratto.

4. 2. Beni realizzati in economia

Per i beni realizzati in economia è necessario rilevare i costi imputabili all'investimento sostenuti dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010.

A tal proposito, la Circolare ha chiarito che, ai fini della determinazione dell'agevolazione, si dovranno considerare i seguenti costi concernenti:

- a) la progettazione dell'investimento;
- b) i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione del bene;
- c) la mano d'opera diretta;
- d) gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
- e) i costi industriali imputabili all'opera (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera).

Infine, limitatamente ai costi sostenuti nel periodo di vigenza dell'agevolazione, la norma stabilisce che è possibile usufruire dello sconto fiscale anche per le opere in corso, iniziate o sospese in esercizi precedenti.

4. 3. Leasing

L'agevolazione spetta solo all'utilizzatore del bene e non al concedente, con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il macchinario o l'apparecchiatura è consegnato, ovvero entra nella disponibilità del locatario/utilizzatore.

L'agevolazione è determinata in funzione del costo sostenuto dal concedente per l'acquisto delle attrezzature e dei macchinari, al netto delle spese di manutenzione e del prezzo pattuito per il riscatto. Inoltre, ai fini dell'agevolazione rientra anche l'IVA dovuta sui canoni nel caso in cui l'utilizzatore non abbia diritto alla detrazione dell'imposta stessa.

L'agevolazione è applicabile anche nei seguenti casi:

- a) quando è prevista la clausola di prova a favore del locatario;
- b) quando la società di leasing realizza il bene mediante contratto di appalto.

⁶ Circolare Ministeriale n. 4/E del 18 Gennaio 2002

Nel primo caso, per ottenere l'agevolazione sarà rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

Nel secondo caso, invece, l'agevolazione spetterà al committente/utilizzatore, in funzione dei corrispettivi che la società di leasing concedente ha liquidato, nel periodo di vigenza dell'agevolazione, all'appaltatore in base ai SAL.

5. Revoca dell'agevolazione

Il Decreto prevede l'eventuale decadenza del beneficio qualora, prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto, si verifichi uno dei seguenti casi:

- a) cessione dei macchinari;
- b) destinazione a finalità extraimprenditoriali dei beni agevolati.

Investimenti	Periodo di decadenza
1° luglio 2009 - 31 dicembre 2009	Cessioni fino al 31 dicembre 2010
1° gennaio 2010 - 30 giugno 2010	Cessioni fino al 31 dicembre 2011

La norma ha l'obiettivo di far sì che coloro che usufruiscono dell'agevolazione fiscale non smobilizzino i beni oggetto dell'investimento in tempi ravvicinati, rispetto al momento di effettuazione dell'investimento stesso.

Oltre ai casi sopracitati, costituiscono causa di revoca dell'incentivo le fattispecie di:

- a) la dismissione;
- b) il conferimento del bene;
- c) la donazione;
- d) l'assegnazione ai soci
- e) la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore;

dei beni oggetto di investimento.

Non fanno decadere il beneficio, i trasferimenti di beni a seguito di operazioni societarie neutrali (fusione, scissione, conferimento di azienda), che non costituiscono cessioni ai fini delle imposte sui redditi, sempreché, il soggetto beneficiario a cui sono trasferiti i beni agevolati subentra nell'obbligo di conservare i medesimi beni per tutto il periodo di operatività del regime di revoca dell'agevolazione.

Nel caso in cui il bene sia stato acquistato in leasing ovvero in *lease back*, costituisce causa di revoca il mancato riscatto del bene o la cessione del contratto di leasing, prima dei termini precedentemente indicati.

Infine, costituisce altra causa di revoca dell'agevolazione la risoluzione del contratto di acquisto con riserva di proprietà per inadempimento del compratore, disciplinata dall'articolo 1526 del c.c.

Al contrario non viene revocato il beneficio fiscale quando la cessione del bene oggetto di investimento alla società di leasing nel contesto di un'operazione di *lease back* e quando vi sia un furto del bene oggetto di investimento, comprovato dalla denuncia alle autorità competenti.

5.1. Operazioni Straordinarie

Come detto precedentemente non è una causa di revoca dell'agevolazione, il trasferimento dei macchinari o attrezzature, oggetto di investimento, nell'ambito delle operazioni di fusione, scissione e trasformazione che interessano il soggetto stesso che ha effettuato l'investimento.

Il beneficio non decade anche nel caso in cui vi siano cessioni o conferimenti d'azienda o di rami d'azienda, sempreché il bene rimanga nell'ambito della struttura produttiva dell'impresa.

La Circolare chiarisce, che per non incorrere in una delle cause di revoca dell'agevolazione è necessario che dagli atti relativi alla fusione/scissione o al conferimento risulti:

- a) da un lato, la dichiarazione espressa del cedente/conferente che l'azienda o ramo d'azienda include investimenti oggetto dell'agevolazione, di cui andranno indicati tipologia, momento di effettuazione dell'operazione, valore ed ogni altra notizia utile;
- b) dall'altro, l'impegno del cessionario/conferitario a mantenere il bene nell'ambito del compendio aziendale fino alla scadenza del periodo di sorveglianza dell'agevolazione.

Nel caso in cui non vi sia il rispetto di quanto indicato gli effetti della revoca dell'agevolazione ricadranno in capo al soggetto che, a seconda delle circostanze, si è reso inadempiente.

5.2. Trasferimento dei beni all'estero

La Tremonti Ter ha previsto anche eventuali cause di decadenza per quei beni oggetto di agevolazione "ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo"⁷.

Per non far decadere il beneficio è necessario che il bene si trovi in strutture produttive situate nel territorio dello Spazio economico europeo (SEE), a prescindere dal luogo in cui è collocata la propria residenza fiscale.

Inoltre, detta causa di revoca si verifica anche nel caso in cui vi siano operazioni straordinarie, che comportino il trasferimento del bene in una struttura produttiva situata al di fuori dello Spazio economico europeo.

Infine, la revoca dell'agevolazione, a differenza dei casi precedenti, si avrà qualora il bene esce dal SEE entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento agevolato.

⁷ Art. 5 comma 3-bis

Si resta a disposizione per ogni eventuale chiarimento.

Dott. Salvatore Di Carlo
salvatoreedicarlo@studiofiorentino.com

Dott. Marco Fiorentino
marcofiorentino@studiofiorentino.com

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero
mauriziomoccaldi@studiofiorentino.com

DISCLAIMER

La presente circolare ha il solo scopo di fornire informazioni di carattere generale. Di conseguenza, non costituisce un parere tecnico, né può in alcun modo considerarsi come sostitutivo di una consulenza specifica.