



Giovedì 29/10/2009

TREMONTI-TER A PROVA DI PERDITA. BONUS ANCHE A BENI NON STRUMENTALI

A cura di: AteneoWeb S.r.l.

Non c'è revoca del beneficio se l'investimento agevolato è ceduto nell'ambito di operazioni straordinarie.

La detassazione degli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella Ateco 2007 opera a prescindere dal risultato di esercizio ottenuto, potendo pertanto concorrere a determinare una perdita che rileverà nella determinazione del reddito secondo le regole del Tuir.

È uno dei chiarimenti della circolare n. 44/E del 27 ottobre, con cui l'agenzia delle Entrate illustra la disciplina della "Tremonti-ter".

Si tratta dell'agevolazione, introdotta dall'articolo 5 del decreto legge 78/2009 (convertito con modificazioni dalla legge 102/2009), consistente nella detassazione dal reddito di impresa di un importo pari al 50% del valore degli investimenti fatti a decorrere dal 1° luglio 2009 (data di entrata in vigore del DL 78) e fino al 30 giugno 2010.

Con il documento di prassi, l'Agenzia specifica gli ambiti di applicazione della norma, le caratteristiche dei beni agevolabili, le modalità di fruizione della detassazione e le ipotesi di revoca, operando un raffronto con le precedenti analoghe agevolazioni ("Tremonti-bis" e "Tremonti").

Ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione

La circolare chiarisce che la nuova agevolazione si applica a tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato - anche se costituiti o che iniziano l'attività nel periodo che va dal 1° luglio 2009 al 30 giugno 2010 - in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa, indipendentemente dalla loro natura giuridica, dalla dimensione assunta e dal settore produttivo di appartenenza degli stessi.

Sono invece esclusi dall'agevolazione i soggetti esercenti attività non produttive di reddito d'impresa, quali, ad esempio, le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola svolta entro i limiti previsti dall'articolo 32 del Tuir, le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo, le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

Viene inoltre precisato che la norma, non subordinando l'applicazione dell'agevolazione all'adozione di particolari regimi d'imposta o contabili da parte dei soggetti interessati, può applicarsi anche nei confronti dei contribuenti interessati in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa anche se gli stessi, per regime naturale o per opzione, determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari o applicano regimi d'imposta sostitutivi, o adottano regimi contabili semplificati.

Ambito oggettivo: individuazione dei beni agevolabili

Con riguardo all'aspetto oggettivo di applicazione della norma, la circolare chiarisce che il beneficio spetta per l'acquisizione di tutti i beni, purché nuovi, compresi nella divisione 28 della tabella Ateco 2007 ("fabbricazione di macchinari ed apparecchiature n.c.a.") comunque impiegati all'interno del processo produttivo, ma con esclusione di quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita. Sono ovviamente esclusi dall'agevolazione i beni destinati alla vendita (beni merce).



Rispetto alle precedenti agevolazioni, quindi, sono agevolabili anche quei beni che non presentano il carattere della strumentalità e, pertanto, indipendentemente dalla circostanza che si tratti o meno di beni ammortizzabili.

Tale importante precisazione risolve i dubbi circa l'individuazione dei beni agevolabili derivanti dal rinvio dell'articolo 5 del decreto alla divisione 28 della tabella Ateco 2007 contenente una classificazione delle attività economiche e non di singoli beni.

A seguito dei chiarimenti forniti, devono pertanto ritenersi agevolabili gli investimenti in tutti i beni, purché nuovi, comprese parti e accessori, solo se espressamente inclusi nella divisione 28.

In proposito, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che l'acquisto dei beni è agevolabile anche se gli stessi sono destinati a essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella divisione 28. Depone in tal senso anche la considerazione che nella divisione 28, come chiarito dalle Note esplicative, sono classificati macchinari di impiego generale (ad esempio, la classe 28.1 riguardante "...macchine di impiego generale"), utilizzabili in una vasta gamma di attività economiche previste nella classificazione Ateco 2007.

Precisa, inoltre, l'Agenzia che nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendono compresi, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, i componenti o parti indispensabili per il funzionamento degli stessi ancorché non inclusi nella divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di software che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature) che ne costituiscono dotazione. L'investimento in un nuovo bene complesso non compreso nella divisione 28, costituito anche da nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28, è agevolabile nei limiti del costo riferibile a questi ultimi beni oggettivamente individuabili e sempre che il bene complesso non sia destinato alla vendita.

Precisa infine l'Agenzia che l'entrata in funzione dei beni della divisione 28 oggetto di investimento non costituisce condizione per la fruizione del beneficio.

L'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati: costituiscono eccezione a tale principio quelli utilizzati esclusivamente per scopi dimostrativi (ad esempio, un macchinario esposto in show room) e mai entrati in funzione. In tal caso, l'utilizzo ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità.

Il rispetto del requisito della novità deve trovare riscontro anche con riguardo ai beni complessi realizzati in economia, nell'ipotesi in cui alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato: in tal caso, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, a condizione però che il costo del bene usato non sia di rilevante/prevalente entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Ai fini dell'agevolazione, precisa infine la circolare, non rileva la provenienza dei beni oggetto dell'investimento (da imprese italiane o estere). Ciò che importa, invece, è che i beni oggetto di investimento agevolato siano allocati in strutture situate nello Spazio economico europeo.

Determinazione dell'importo escluso da imposizione fiscale

L'importo escluso da imposizione fiscale è pari al 50% del valore dell'investimento in nuovi macchinari e nuove apparecchiature.

Il valore dell'investimento, cui applicare l'aliquota del 50%, è determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere a) e b) del Tuir, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie, sostitutive) di determinazione del reddito



da parte del contribuente.

Il valore degli investimenti comprenderà quindi anche gli oneri accessori di diretta imputazione che l'impresa dovrà sostenere affinché il bene possa essere utilizzato e gli eventuali interessi passivi sostenuti per l'acquisto (se il bene della divisione 28 è qualificabile per l'impresa, quale bene strumentale) "iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge" (articolo 110, comma 1, lettera b), del Tuir). Rileva come onere accessorio anche l'Iva totalmente indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1, 36-bis e 19, comma 5, del Dpr 633/1972.

Il valore del bene agevolabile deve essere preso in considerazione al netto di eventuali contributi in conto impianti.

Momento di effettuazione degli investimenti

La circolare precisa che sono agevolabili gli investimenti che s'intendono fatti dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010 secondo i criteri fiscali della competenza previsti dall'articolo 109, commi 1 e 2, del Tuir.

Viene inoltre chiarito che, in considerazione della finalità agevolativa del beneficio e delle modalità di fruizione dello stesso, non incidenti sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito d'impresa, non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i contribuenti "minimi" che si avvalgono del regime di cui all'articolo 1, commi 96 e seguenti della legge 244/2007, per i quali trova applicazione il principio di cassa.

Casi particolari

La circolare fornisce chiarimenti, inoltre, in merito a specifiche modalità di effettuazione dell'investimento agevolabile.

Appalto

Nell'ipotesi in cui l'investimento in beni della divisione 28 sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, si considerano agevolabili i costi sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera (macchinario o apparecchiatura), o porzione di essa, risulta verificata e accettata dal committente: in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo in cui si applica l'agevolazione in base allo stato di avanzamento lavori (Sal), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

Qualora l'appalto riguardi un investimento in beni complessi diversi da quelli compresi nella divisione 28, rimane fermo quanto detto in precedenza circa il riconoscimento dell'agevolazione nei limiti del costo riferibile ai beni della divisione 28 oggettivamente individuabili utilizzati per la realizzazione del bene complesso.

Beni realizzati in economia

Per gli investimenti in beni della divisione 28 realizzati in economia, ai fini della determinazione dell'agevolazione, rilevano i costi imputabili all'investimento (progettazione, manodopera, eccetera) sostenuti dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010.

L'agevolazione spetta anche per le opere in corso, iniziate o sospese in esercizi precedenti al periodo di applicazione dell'agevolazione, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo di vigenza dell'agevolazione,



avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109 del Tuir.

Leasing

In merito a tale schema contrattuale, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che l'agevolazione spetta unicamente all'utilizzatore con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il macchinario o l'apparecchiatura è consegnato.

Di conseguenza, l'agevolazione non spetta al concedente, per il quale sono irrilevanti, ai fini del beneficio in questione, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria.

Ai fini del computo dell'agevolazione rileva il costo sostenuto dal concedente per l'acquisto dei beni, al netto delle spese di manutenzione. Non rileva, in nessun caso, il prezzo pattuito per il riscatto.

Nel caso in cui per l'utilizzatore l'Iva sui canoni di locazione sia indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1 del Dpr 633/1972, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'imposta pagata dal locatore sull'acquisto del bene.

L'acquisizione in proprietà del bene (a seguito di riscatto) non configura un'ipotesi autonoma d'investimento agevolabile.

Leasing relativo a bene realizzato in appalto

L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui la società di leasing realizza, in appalto, un bene rientrante tra quelli agevolabili allo scopo di concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore.

In questa ipotesi, assumono rilievo quale investimento dell'utilizzatore i corrispettivi che la società di leasing concedente ha liquidato, nel periodo di vigenza dell'agevolazione, all'appaltatore in base agli stati d'avanzamento lavori. Tuttavia, precisa l'Agenzia, nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

Patto di riservato dominio

In tali ipotesi, l'investimento si considera effettuato secondo le ordinarie regole nel momento della consegna del bene ovvero alla stipulazione dell'atto, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà, come previsto dall'articolo 109 del Tuir.

Fruizione dell'agevolazione

L'agevolazione è fruita apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa del periodo di imposta di effettuazione degli investimenti agevolabili. La detassazione opera indipendentemente dal risultato di esercizio ottenuto (utile o perdita) e, pertanto, concorre a determinare il risultato reddituale anche in presenza di una perdita, la quale rileverà ai fini della determinazione del reddito secondo le regole ordinarie previste dal Tuir.

Con riguardo alla fruizione dell'agevolazione ai fini del pagamento delle imposte, l'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 5 prevede che "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".

L'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa del 50% del valore degli investimenti in nuovi



macchinari e nuove apparecchiature può essere fruita "esclusivamente" in sede di saldo dei periodi d'imposta interessati, senza quindi incidere sul calcolo e versamento degli acconti dovuti, che dovranno essere determinati, secondo le modalità ordinarie (metodo previsionale o storico) comunque al lordo dell'agevolazione.

Gli eventuali versamenti in acconto che risultassero eccedenti al momento di determinazione del saldo per effetto di investimenti agevolati, generano per il contribuente un credito Irpef/Ires utilizzabile secondo le modalità ordinarie.

Cumulo con altre agevolazioni

L'articolo 5 del DI 78/2009 non reca una previsione generale di non cumulabilità del beneficio in esame con altre agevolazioni. Ciò porta a ritenere che l'agevolazione sia cumulabile con altre misure di favore salvo che le norme disciplinanti le altre misure, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli organi eroganti, non dispongano diversamente.

Si ritiene, pertanto, che l'agevolazione in esame sia cumulabile, in particolare, con il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate (articolo 1, commi da 271 a 279, legge 296/2006) nonché con il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (articolo 1, commi da 280 a 284, della medesima legge).

La detassazione degli investimenti, invece, non è cumulabile con l'agevolazione spettante per le spese di riqualificazione energetica (articolo 1, commi 344 e 345, legge 296/2006). In proposito, torna applicabile l'articolo 10 del decreto interministeriale 19 febbraio 2007 ("Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica") secondo cui "le detrazioni ... non sono cumulabili con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge nazionali per i medesimi interventi". Ne consegue che, in relazione al medesimo bene oggetto di investimento, il contribuente deve decidere se escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa il 50% del valore dell'investimento ovvero avvalersi della detrazione spettante per le spese di riqualificazione energetica.

Revoca

Con la circolare 44/2009, l'Amministrazione fornisce importanti chiarimenti in merito all'articolata disciplina della revoca dell'agevolazione prevista dai commi 3 e 3-bis della disciplina in commento.

Con riguardo all'ipotesi di cui al comma 3 secondo cui "L'incentivo fiscale è revocato se l'imprenditore cede a terzi o destina i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto", l'Agenzia chiarisce che il diritto alla fruizione dell'incentivo fiscale è vincolato alla circostanza che i beni oggetto dell'investimento agevolato siano mantenuti nell'impresa per il periodo di tempo indicato al comma 3.

Pertanto, le ipotesi di revoca contemplate dal comma 3 si verificano quando il bene agevolato:

- è ceduto a terzi
- è destinato a finalità estranee all'esercizio ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore nonché quando il bene è oggetto di dismissione, conferimento, donazione e assegnazione ai soci
- acquisito mediante contratti di leasing, non è successivamente riscattato entro i limiti temporali indicati dal



comma 3, quindi prima del secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione dell'investimento

- acquistato e successivamente oggetto di un'operazione di lease back, non è successivamente riscattato entro il termine indicato dal comma 3

- è acquistato mediante contratto con riserva della proprietà risolto per inadempimento del compratore.

Altra ipotesi di revoca dell'agevolazione è quella prevista dal comma 3-bis, secondo cui "L'incentivo fiscale di cui al comma 1 è revocato se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo".

Secondo l'Agenzia, tale ipotesi di revoca appare diretta a subordinare la conservazione dell'agevolazione al mantenimento del bene oggetto di investimento in strutture produttive situate nel territorio dello Spazio economico europeo. Pertanto, l'agevolazione è revocata quando il bene agevolato, entro il termine di cui all'articolo 43, comma 1, del Dpr 600/1973, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento:

- è ceduto a soggetti residenti, ai fini fiscali, al di fuori dello Spazio economico europeo ove il bene sia allocato fuori dallo Spazio economico europeo

- è ceduto a soggetti residenti nello Spazio economico europeo con stabili organizzazioni al di fuori dello Spazio economico europeo ove il bene sia allocato presso la stabile situata fuori dallo Spazio economico europeo

- è trasferito dal beneficiario dell'agevolazione presso proprie strutture produttive situate al di fuori dello Spazio economico europeo.

Per effetto della revoca dell'agevolazione, il reddito imponibile, relativo al periodo di imposta in cui si verifica uno degli eventi previsti nei commi 3 e 3-bis, deve essere aumentato in misura pari al corrispettivo o al valore normale dei beni fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento.

Non costituisce, invece, causa di revoca dell'agevolazione:

- il trasferimento del bene nell'ipotesi di trasferimento dell'azienda in caso di donazione ovvero di successione per causa di morte

- il trasferimento del bene oggetto di investimento nell'ambito delle operazioni di fusione, scissione e trasformazione che interessano il soggetto che ha effettuato l'investimento, purché ciò non comporti l'uscita del bene dal regime d'impresa (ad esempio, trasformazioni eterogenee di società in enti non commerciali non titolari di reddito di impresa disciplinate dall'articolo 171 del Tuir)

- il trasferimento del bene oggetto d'investimento nell'ambito di operazioni straordinarie consistenti in cessioni o conferimenti d'azienda sempre che il bene oggetto dell'investimento agevolato permanga nella struttura produttiva dell'impresa. In tali casi, occorre che dagli atti relativi alla cessione o conferimento



d'azienda risulti espressamente l'esistenza del bene oggetto d'investimento agevolato con indicazione del tipo, valore e momento di effettuazione del relativo investimento. Il cessionario/conferitario subentra al cedente/conferente nell'obbligo di conservare i beni oggetto dell'agevolazione per tutto il periodo di sorveglianza della stessa (prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto), sempre che dagli atti relativi alla cessione o conferimento risulti l'impegno del cessionario/conferitario a mantenere il bene, a pena di decadenza dell'agevolazione, nel complesso aziendale in cui esso è inserito. Conseguentemente, nell'ipotesi in esame, l'eventuale cessione o dismissione del bene agevolato determinerà effetti solo sul cessionario/conferitario.

Coordinamento con altre disposizioni

La circolare, infine, precisa gli effetti dell'applicazione dell'agevolazione nei confronti dei contribuenti "minimi", delle società non operative e ai fini degli studi di settore.

Per i contribuenti "minimi", la cessazione di efficacia del regime non comporta la revoca dell'agevolazione. L'eventuale perdita generata dall'agevolazione, sarà utilizzabile con le regole proprie del regime dei minimi (riportabile ai periodi d'imposta successivi) indipendentemente dalle diverse modalità di determinazione del reddito adottate a seguito dell'uscita dal regime stesso (ad esempio, regime di contabilità semplificato).

Nei confronti delle società di comodo è precisato che l'agevolazione non viene meno qualora il beneficiario non superi la verifica di operatività prevista dalla suddetta normativa. L'importo escluso da imposizione per effetto della "Tremonti-ter" dovrà essere sommato agli altri importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative. Tali importi dovranno essere sottratti dal reddito presunto per determinare il reddito minimo imponibile ai fini del successivo confronto di quest'ultimo con il reddito effettivo.

Del valore dei beni, se strumentali, agevolati con la "Tremonti-ter", si deve infine tener conto nella determinazione del valore dei beni strumentali da indicare nei modelli concernenti la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

Antonino Iacono

Pasquale Saulino

Fonte: www.nuovofiscooggi.it