

Gen.le cliente,

a seguito della pubblicazione della circolare n°44/E del 27 ottobre 2009, sono stati forniti degli utili chiarimenti in merito alle modalità di accesso ed utilizzo delle agevolazioni fiscali (Tremonti-ter) di cui all'art. 5 del DL n°78 dell'1 luglio 2009 (convertito con modifiche dalla L. n°52 del 3 agosto 2009).

1.1 Profilo soggettivo

Hanno diritto ad accedere alle agevolazioni sugli investimenti (per modalità e termini dell'agevolazione vedasi paragrafi seguenti) i soggetti residenti nel territorio dello Stato che producono reddito d'impresa. Di conseguenza restano implicitamente esclusi gli altri soggetti quali ad esempio i titolari di reddito di lavoro autonomo ed i titolari di reddito agricolo (salvo che, ancorché determinato per opzione ai sensi dell'art. 32 del TUIR, non possa essere qualificato quale reddito d'impresa ai sensi degli artt. 56 e 56-bis del TUIR, ovvero, in caso di persone fisiche, salva l'attività agricola eccedente i limiti di cui all'art. 32 del TUIR).

Non sussistono limitazioni di sorta connesse a particolari regimi adottati dal contribuente. A titolo esemplificativo (come ribadito dalla stessa circolare) non è causa ostativa all'accesso alle agevolazioni, l'adozione di regimi quali ad esempio quello dei "minimi (art.1 commi da 97 a 111 della L. n° 244/2007), quello delle nuove iniziative imprenditoriali (cosiddetto "forfettino" ex art. 13 L. n° 388/2000), quello della tonnage tax ex artt. 155-161 del TUIR.

1.2 Profilo oggettivo

Godono delle agevolazioni previste dal decreto gli investimenti in nuovi macchinari ed apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007 (vedasi documento allegato), effettuati nel periodo 1 luglio 2009 – 30 giugno 2010.

L'agevolazione spetta sia in caso di acquisto da terzi (anche tramite appalto) che nel caso della realizzazione in economia di detti beni.

Sono considerate altresì forme di acquisto che danno diritto all'agevolazione: il leasing (purché il bene venga effettivamente riscattato al termine del periodo) e la vendita con patto di riservato dominio di cui all'art. 1523 del codice civile. Resta esclusa la possibilità di agevolazione per il leasing operativo, in quanto per definizione è esclusa la possibilità di riscatto del bene, mentre invece è agevolabile l'acquisto effettuato attraverso un'operazione di *sale and lease back* (in quanto non in contrasto con la *ratio* del provvedimento legislativo, rappresentando una ulteriore modalità di acquisto di beni strumentali).

Quanto ai beni oggetto dell'agevolazione nella circolare viene precisato che sono inclusi anche i componenti o le parti indispensabili al loro funzionamento ancorché non inclusi nella divisione 28 di cui sopra.

Inoltre l'entrata in funzione di detti beni non costituisce condizione per il godimento dell'agevolazione.

Ovviamente poiché la norma si riferisce a “nuovi” macchinari ed apparecchiature, viene ulteriormente specificato che l'agevolazione non spetta per quei beni che a qualunque titolo siano stati già utilizzati. Qualora trattasi di un bene complesso che incorpori un bene usato l'agevolazione è ammessa a condizione che il costo del bene usato non sia di ammontare prevalente rispetto al costo complessivo.

1.3 Quantificazione dell'agevolazione

I beni oggetto dell'agevolazione comportano il diritto ad escludere dal reddito imponibile d'impresa un ammontare pari al 50% del valore degli investimenti (senza necessità di confronti con le annualità precedenti, come invece era previsto nelle precedenti agevolazioni Tremonti); intendendosi per valore quello rilevante ai fini fiscali, secondo gli ordinari criteri di cui all'art. 110 comma 1 lettere a) e b) del TUIR; tale importo deve considerarsi al netto di eventuali contributi in conto impianti ricevuti.

Nel valore dell'investimento sono altresì ricompresi gli oneri accessori di diretta imputazione (i.e. trasporto, installazione), la quota di IVA indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 del DPR n°633/1972 (ovvero indetraibile per effetto dell'opzione ex art 35-bis dello stesso decreto) e gli interessi passivi che ai sensi dell'art. 110, comma 1, lett. b) del TUIR sono *“iscritti in bilancio ad aumento del costo per effetto di disposizioni di legge”*.

Nel caso di leasing il valore del bene da prendere a riferimento è dato dal prezzo di acquisto per l'impresa concedente al netto delle spese di manutenzione; non rileva in alcun modo il prezzo pattuito per il riscatto del bene.

1.4 Termini e modi di fruizione dell'agevolazione

L'agevolazione spetta unicamente ai fini dell'IRPEF e dell'IRES, mentre non è applicabile ai fini IRAP. Come anticipato nel paragrafo 1.2 godono delle possibilità di agevolazione gli investimenti effettuati nel periodo 1 luglio 2009 – 30 giugno 2010.

La detassazione degli investimenti opera solo in sede di versamento del saldo delle imposte dovute nell'anno fiscale in cui sono effettuati gli investimenti agevolabili. Pertanto la determinazione degli

acconti dovrà essere effettuata secondo le modalità ordinarie e comunque al lordo della deduzione dal reddito imponibile d'impresa del 50% del valore degli investimenti.

Ai fini di determinare il momento d'acquisto, vale quanto previsto dall'art. 109 del TUIR, pertanto le spese di acquisizione si considerano sostenute per i beni mobili, alla data di consegna o spedizione, ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Le spese per prestazioni di servizi connesse all'investimento concorrono all'agevolazione, anche se non direttamente imputate ad incremento del costo del bene, e si intendono sostenute alla data in cui sono ultimate.

1.4.1 casi particolari

a) Appalto

Nel caso in cui sussista un contratto di appalto per la realizzazione del bene, la spesa si intende sostenuta alla data di ultimazione dei lavori. Nel caso in cui siano pattuiti stati di avanzamento lavori, alla data in cui il bene (o porzione di esso) risulta verificato ed accettato dal committente. Pertanto in questo caso saranno agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo di vigenza dell'agevolazione a prescindere dalla durata del contratto.

b) Beni realizzati in economia

Se l'investimento viene realizzato in economia, i relativi costi, dal punto di vista temporale, rilevano ai fini dell'agevolazione secondo il principio di competenza economica.

A titolo esemplificativo, come riportato nella circolare, risultano agevolabili i costi relativi a:

- Progettazione dell'investimento;
- Materiali acquistati (ovvero prelevati dal magazzino)
- Mano d'opera diretta;
- Ammortamenti di beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
- Costi industriali imputabili all'opera (quali ad esempio: stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne ecc.)

c) Leasing

L'agevolazione spetta esclusivamente all'utilizzatore con riferimento al periodo d'imposta in cui vi è la consegna del bene; assume cioè rilevanza il momento in cui il bene entra nella disponibilità del locatario. Nel caso particolare in cui il bene concesso in leasing venga realizzato in appalto, ai fini dell'agevolazione, valgono per il locatario le stesse osservazioni fatte alla lettera a), salvo il caso in

cui per contratto sia prevista la clausola di prova a favore del locatario, rilevando in questa fattispecie, quale momento di acquisto la data in cui vi è la dichiarazione di esito positivo del collaudo dello stesso locatario.

d) Patto di riservato dominio

Ai sensi dell'art. 109 del TUIR non si tiene conto delle clausole di riserva della proprietà, ma l'investimento si considera effettuato secondo le ordinarie regole di consegna del bene, ovvero stipula dell'atto.

1.5 Revoche

Il comma 3 dell'articolo 5 del decreto prevede la revoca dall'agevolazione qualora il bene venga ceduto a terzi, ovvero destinato a finalità estranee all'esercizio d'impresa, prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello d'acquisto.

Il disposto normativo ha ovvie finalità antielusive, pertanto si ritiene (come peraltro espressamente previsto dalla circolare) che costituiscano ulteriori fattispecie passibili di revoca del beneficio: la dismissione, il conferimento, la donazione, l'assegnazione ai soci, la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore.

In caso di leasing (o di operazioni di lease-back), come anticipato nel paragrafo 1.2, il mancato esercizio dell'opzione di riscatto del bene determina la revoca dell'agevolazione.

Nella vendita con riserva di proprietà è causa di revoca la risoluzione del contratto per inadempimento del compratore ex art 1526 del codice civile.

Viene specificato nella circolare che invece non costituisce fattispecie che dà luogo a revoca dell'agevolazione, il furto del bene oggetto dell'investimento (debitamente comprovato dalla denuncia alle autorità competenti), in quanto evento indipendente dalla volontà del soggetto beneficiario e pertanto non classificabile come elusivo.

Dal punto di vista operativo, nel periodo d'imposta in cui si verifica l'evento che comporta la revoca del beneficio, in sede di determinazione del reddito imponibile d'impresa, sarà necessario operare una variazione in aumento pari al corrispettivo dei beni ceduti (ovvero al loro valore normale nel caso di dismissione, consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnazione ai soci, destinazione estranea all'esercizio d'impresa) fino a concorrenza della variazione in diminuzione che era stata operata nel periodo d'imposta in cui l'investimento era stato effettuato.

In sede di conversione del decreto è stato altresì aggiunto il comma 3-bis che prevede la revoca dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto degli investimenti vengano ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo.

Nella circolare ministeriale viene chiarito che la *ratio* del provvedimento debba essere inquadrata nell'ottica di un concreto utilizzo da parte del cessionario del bene agevolato in strutture produttive ubicate all'interno dello Spazio economico europeo. A tal proposito (pena la revoca del beneficio in capo al cedente) tale circostanza deve risultare da apposita dichiarazione rilasciata dal cessionario. Come corollario delle limitazioni territoriali evidenziate, costituisce ulteriore causa di revoca anche il trasferimento del bene presso strutture produttive situate al di fuori dello Spazio economico sia che venga effettuato dal beneficiario stesso dell'agevolazione, sia che risulti conseguenza di operazioni straordinarie. Sotto il profilo temporale, la causa di revoca ex comma 3-bis, opera entro i termini di cui all'articolo 43, comma 1 del DPR n°600/1973, cioè entro il quarto anno successivo a quello della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento agevolato.

1.6 Operazioni straordinarie

Non costituiscono causa di revoca dall'agevolazione le operazioni di fusione, scissione, trasformazione che comportano il trasferimento del bene oggetto dell'agevolazione, purché tali operazioni non comportino l'uscita dello stesso dal regime d'impresa (si veda ad esempio il caso di trasformazione eterogenea di società in ente non commerciale ex art. 171 del TUIR).

Ovviamente in tali situazioni si verifica il subentro del soggetto cui sono trasferiti i beni nell'obbligo di conservazione dei medesimi per tutto il periodo residuo in cui opera la revoca dell'agevolazione.

Nel caso particolare di cessioni o conferimenti d'azienda o ramo d'azienda, le stesse non costituiscono presupposto per la revoca, ma nella circolare ministeriale viene precisato che, allo scopo di evitare abusi ed elusioni di legge è necessario che dagli atti relativi alla cessione o conferimento risultino sia la dichiarazione del cedente/conferente che l'azienda/ramo d'azienda include beni oggetto dell'agevolazione (di cui andranno indicati gli elementi identificativi), sia l'impegno del cessionario/conferitario a mantenere il bene nell'ambito aziendale per il periodo di tempo residuo entro cui opera la revoca.

In mancanza della sottoscrizione dell'impegno del cessionario/conferitario in sede di operazione straordinaria, gli effetti della revoca ricadono sul cedente/conferente. Ricadranno invece sul cessionario/conferitario, qualora, benché assunto l'impegno, la revoca operi per causa a lui imputabile.