

## **TREMONTI – TER: NOVITA' ALLA LUCE DELLA CIRCOLARE N. 44/E A.d.E.**

a cura del Dott. Vito SARACINO - Dottore Commercialista e Revisore Contabile in Bitonto (BA)

Interessanti novità, in tema di investimenti agevolabili sono state introdotte con la pubblicazione, da parte dell'Agenzia delle Entrate della **circolare n. 44/E** del 27 ottobre 2009, che ha per oggetto il "Decreto legge 1° luglio 2009, n. 102 convertito con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 - Articolo 5 - Detassazione degli investimenti in macchinari" o c.d "Tremonti-ter".

### **PREMESSA**

L' articolo 5 del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, rubricato "Detassazione degli investimenti in macchinari", consente di escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa un importo pari al 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella Ateco 2007, fatti a decorrere dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010.

Al riguardo, con la circolare **44/E del 27 ottobre 2009**, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che, pur essendo la tabella 2007 una classificazione delle attività economiche finalizzata a contraddistinguere con un "codice" il tipo di attività svolta da un soggetto economico, ai fini dell'agevolazione rileva esclusivamente l'investimento in beni descritti nella divisione 28 della tabella stessa.

E' dunque irrilevante che il soggetto che li ceda abbia un "codice attività" rientrante in questo gruppo.

### **SOGGETTI INTERESSATI**

La Tremonti-ter si applica a tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato, in relazione alle attività produttive di redditi d'impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza degli stessi.

Pertanto, possono beneficiare dell'agevolazione:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- la società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna sia esterna;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, nonché i trust che non hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata.

L'agevolazione si applica anche alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

L'agevolazione compete ai contribuenti titolari di reddito d'impresa, compresi quelli che applicano il regime dei minimi o altre regole di quantificazione dell'imponibile.

## Vito SARACINO

Dottore Commercialista

Revisore Contabile

Sono ammessi alla detassazione anche le nuove imprese costituite dopo l'entrata in vigore della norma (ovvero 1° luglio 2009).

Per quanto detto in precedenza, sono esclusi dall'agevolazione i soggetti esercenti attività non produttive di reddito d'impresa e quindi:

- 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, con riferimento all'attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'articolo 53 del Tuir;
- le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associativa di arti e professioni, nonché le società fra avvocati;
- gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

### **INVESTIMENTI AGEVOLABILI**

L'articolo 5, comma 1, del decreto considera agevolabili gli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella Ateco 2007, senza ulteriori precisazioni riguardanti le modalità di acquisizione dei beni.

L'agevolazione spetta per l'acquisto di tali macchinari e apparecchiature da terzi nonché per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

Possono fruire del beneficio gli acquisti di beni con patto di riservato dominio di cui all'articolo 1523 del Codice civile nonché gli acquisti effettuati mediante locazione finanziaria, dotati dell'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore.

Il beneficio fiscale non spetta, invece, per l'acquisizione di beni mediante leasing operativo in quanto tale schema contrattuale consiste nella locazione di beni per un periodo di tempo commisurato alla loro vita economica e si caratterizza per il fatto che l'utilizzatore non ha diritto di riscattare dalla società di leasing i beni alla fine del contratto.

Gli investimenti in nuovi impianti e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 rilevano anche se gli stessi sono destinati ad essere inseriti in impianti o strutture più complesse già esistenti, non compresi nella divisione 28.

Nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendono compresi i componenti o parti indispensabili per il funzionamento degli stessi non inclusi nella divisione 28.

E' il caso di computer o programmi di software che servono per il funzionamento dell'impianto.

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 non sia destinato alla vendita.

### **NOVITA' DEL BENE**

Lo stesso articolo 5, comma 1, del decreto, prevede che l'agevolazione spetta per gli investimenti in beni caratterizzati dal requisito della novità.

Ne consegue che il beneficio non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati, ma può essere oggetto dell'agevolazione anche il macchinario o l'apparecchiatura esposta in show room al solo scopo dimostrativo.

Per quanto riguarda i beni complessi realizzati in economia, realizzati anche attraverso l'utilizzo di un bene usato, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo del bene usato non sia di prevalente entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

### **TERRITORIALITA' DEL BENE**

Ai fini dell'agevolazione non rileva la circostanza che il bene sia stato prodotto da imprese italiane o estere, ma si prevede la revoca del beneficio se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo.

### **CASI PARTICOLARI**

La circolare in esame fornisce i seguenti chiarimenti 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, i relativi costi si considerano 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 ed 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.

L'agevolazione è riconosciuta nella misura in cui il SAL è liquidato in via definitiva, vale a dire quando il SAL è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666 del Codice Civile, entro il periodo di vigenza dell'agevolazione.

#### ***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 sostenuti dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010, avuto riguardo ai criteri di competenza. Si tratta, ad esempio, dei costi concernenti:

- ❖ la progettazione dell'investimento;
- ❖ 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;
- ❖ la mano d'opera diretta;
- ❖ gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene;
- ❖ 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).

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 criteri di competenza di cui all'art. 109 del TUIR.

#### ***Leasing***

In caso di acquisto tramite leasing, 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'art. 19-bis1 del DPR n. 633 del 1972, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'IVA pagata dal locatore sull'acquisto del bene.

## Vito SARACINO

Dottore Commercialista  
Revisore Contabile

L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui il bene oggetto dell'investimento, per il quale si fruisca dell'agevolazione, formi oggetto di un successivo contratto di sale and lease back. In tali ipotesi, la cessione del bene nuovo - oggetto d'investimento agevolabile - alla società di leasing nel contesto di un'operazione di lease back non determina la revoca dell'agevolazione.

Ai fini del momento di effettuazione dell'investimento, per le acquisizioni di beni con contratti di leasing rileva il momento in cui il macchinario viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario. 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. Nell'ipotesi in cui non sia prevista tale clausola e non si tratti di contratto di appalto, l'investimento si deve considerare realizzato al momento della consegna al locatario.

Si precisa, infine, che 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, secondo quanto già chiarito per gli investimenti realizzati direttamente dall'imprenditore mediante contratto di appalto a terzi. Occorre tuttavia precisare che, 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. Infine, anche nell'ipotesi in esame, si precisa che l'acquisizione in proprietà del bene (a seguito di riscatto) in leasing non configura per il contribuente un'autonoma ipotesi d'investimento agevolabile.

### *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.

**Dott. Vito SARACINO**

Dottore Commercialista in Bitonto (BA)

info@studiosaracino.it

www.studiosaracino.it