



DOTTOR SERGIO BERETTA  
DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

DOTTOR CARLO DOTTARELLI  
DOTTORE COMMERCIALISTA – REVISORE CONTABILE

Roma, 13 dicembre 2009

Circolare n. 3/2009

**TREMONTI TER**  
E' POSSIBILE USUFRUIRE DELLA DETASSAZIONE  
DEGLI INVESTIMENTI IN MACCHINARI FINO AL 30 GIUGNO 2010

Il decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 (di seguito il “Decreto”) convertito con modificazioni dalla legge 3 agosto 2009, n. 102, prevede all’articolo 5 l’agevolazione fiscale (di seguito l’”Agevolazione”) consistente nella detassazione dal reddito d’impresa di un importo pari al 50% del valore di alcuni specificati investimenti effettuati nel periodo 1° luglio 2009/30 giugno 2010.

L’Agevolazione, è conosciuta con il nome di “*Tremonti-ter*” in quanto opera in modo similare a quelle previste dalla legge n. 383/2001 (l’agevolazione cosiddetta “*Tremonti-bis*”) e dal decreto legge n. 357/1994 (la “*Tremonti*”), pure presentando ambiti e meccanismi di applicazione che la differenziano dalle precedenti agevolazioni.

Si riportano di seguito in modo sintetico i punti principali delle disposizioni relative all’Agevolazione, anche alla luce dei chiarimenti forniti dalla Circolare n. 44/E del 27 ottobre 2009 dell’Agenzia delle Entrate.

**Ambito soggettivo.** L’ambito soggettivo di applicazione è desumibile dal fatto che la detassazione può essere fatta valere esclusivamente “*sul reddito d’impresa*”. L’Agevolazione è fruibile quindi da tutti i soggetti (persone fisiche, società di persone escluse le società semplici, le società di capitali, le società consortili, di armamento, cooperative e di mutua assicurazione, gli enti pubblici e privati nonché i trust aventi o non aventi per oggetto esclusivo o principale l’esercizio di un’attività commerciale) residenti nel territorio dello Stato, in relazione alle attività produttive di reddito d’impresa, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione, dal settore di appartenenza e dall’adozione di particolari regimi d’imposta o contabili. L’Agevolazione si applica anche alle stabili organizzazioni nel territorio dello Stato di soggetti non residenti.

L’Agevolazione, a differenza di quanto previsto dalla *Tremonti-bis*, non si applica quindi ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo.

L’articolo 5 del Decreto dispone che possono fruire dell’Agevolazione anche i soggetti di cui sopra che si costituiscano o inizino l’attività nel periodo “di validità” della stessa sopra richiamato.



**Investimenti agevolabili.** Sono agevolabili gli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007. Per "investimenti" si intendono gli acquisti dei beni da terzi, la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto, gli acquisti con patto di riservato dominio di cui all'articolo 1523 c.c. e anche l'acquisizione tramite contratto di leasing finanziario, ma non operativo (la differenza è nella possibilità nel primo caso di poter riscattare i beni alla conclusione del contratto).

La tabella ATECO cui si fa riferimento nell'articolo 5, comma 1, del Decreto è quella approvata con provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle Entrate del 16 novembre 2007 ed entrata in vigore il 1° gennaio 2008. Per l'individuazione dei beni oggetto dell'Agevolazione, occorre individuare la divisione 28 denominata "Fabbricazione di macchinari e apparecchiature N.C.A.", rientrante nella sezione C denominata "Attività manifatturiere".

La detassazione riguarda gli investimenti come sopra definiti "in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature". Ne consegue che l'Agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

Ai fini dell'Agevolazione non rileva la circostanza che il bene acquisito sia stato prodotto da imprese italiane o estere né che l'investimento sia realizzato nel territorio dello Stato. Per quest'ultimo aspetto però c'è da evidenziare che i beni oggetto dell'investimento devono essere allocati nel territorio di Stati aderenti allo "Spazio Economico Europeo", ovvero quelli membri dell'Unione Europea oltre all'Islanda, al Liechtenstein e alla Norvegia.

**Determinazione e fruizione dell'agevolazione.** L'articolo 5, comma 1, del Decreto esclude da imposizione sul reddito d'impresa "il 50% del valore degli investimenti". Il valore degli investimenti deve essere 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.

Il valore degli investimenti comprende quindi anche gli oneri accessori di diretta imputazione che l'impresa sostiene affinché il bene possa essere utilizzato (trasporto, installazione,...) oltre all'IVA indetraibile e agli interessi passivi iscritti in bilancio ad aumento del costo per effetto di disposizioni di legge.

L'imputazione degli investimenti al periodo di vigenza dell'Agevolazione (1° luglio 2009/30 giugno 2010) segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2, del TUIR.

Si ricorda che le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data di consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale. Gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connesse alla realizzazione dell'investimento non compresi nel costo di acquisto del bene, si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate.



Si precisa che l'entrata in funzione dei beni oggetto di investimento non costituisce condizione per usufruire dell'Agevolazione.

Come detto, l'articolo 5 del Decreto esclude il 50% del valore degli investimenti dall'imposizione sul reddito d'impresa. Ciò significa che l'Agevolazione spetta esclusivamente ai fini dell'IREF e dell'IRES e non anche ai fini IRAP. Essa è fruibile apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito d'impresa del periodo di imposta di effettuazione degli investimenti agevolabili, ovvero i periodi d'imposta 2009 e/o 2010 a seconda se gli investimenti siano stati effettuati nel periodo 1° luglio/31 dicembre 2009 ovvero 1° gennaio/30 giugno 2010.

Si evidenzia che il Decreto prevede che *“l'agevolazione...può essere fruibile esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta di effettuazione degli investimenti”*, senza quindi incidere sul calcolo e sul versamento degli acconti dovuti, che dovranno essere determinati al lordo dell'Agevolazione.

**Revoca.** Il comma 3 dell'articolo 5 del Decreto prevede che *“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”*.

Il suddetto vincolo si basa sull'obiettivo di contrastare lo smobilizzo dei beni oggetto dell'investimento in quanto considerato tale agire come comportamento elusivo.

Costituiscono causa di revoca dell'Agevolazione, inoltre, anche le fattispecie di dismissione, conferimento, donazione, assegnazione ai soci, destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore del bene oggetto dell'investimento e, per i beni acquisiti in leasing, il mancato riscatto degli stessi.

Per effetto dell'eventuale revoca dell'Agevolazione il reddito imponibile relativo al periodo d'imposta in cui si verifica una delle cause della stessa dovrà essere aumentato in misura pari al corrispettivo o al valore normale dei beni fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo d'imposta in cui si è realizzato l'investimento.

Altra fattispecie che comporta la revoca dell'Agevolazione è la cessione dei beni a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo.

\*\*\*

La normativa in materia è particolarmente delicata e complessa date le numerosissime fattispecie che si possono presentare.

**Lo Studio Beretta Dottarelli – BEDOT Associati è a Vostra disposizione per rispondere a tutti i Vostri quesiti in materia nonché per prospettarVi soluzioni operative che potranno garantire la massima efficienza ed efficacia dell'Agevolazione sopra illustrata.**