



## LA TREMONTI-TER

Dott. Giampiero GUARNERIO

Diretta 17 maggio 2010

### AGENDA



- Che cosa è la Tremonti-ter
- Principali differenze rispetto alle precedenti versioni
- Quali soggetti ne possono beneficiare
- Quali soggetti sono esclusi
- Modalità di acquisto dei beni
- Natura dei beni
- Macchinari e apparecchiature
- Novità del bene
- Territorialità
- Valore degli investimenti su cui calcolare l'agevolazione
- Momento di effettuazione degli investimenti
- Fruizione dell'agevolazione
- Revoca: regola generale
- Revoca: regola specifica
- Società non operative
- Cumulo con altre agevolazioni
- Cumulo di agevolazione tra i "Certificati verdi" e la Tremonti-ter
- Differenza tra i vari tipi di contributi
- Conclusione sulla Cumulabilità

## CHE COSA È LA TREMONTI -TER



- È un'agevolazione fiscale che si ottiene con l'acquisto di nuovi macchinari;
- L'agevolazione è pari al 50% del valore degli investimenti;
- È stata introdotta dall'art. 5 del D.L. del 1 luglio 2009 n. 78.
- Rappresenta una nuova versione della *Tremonti – bis* (art. 4 L. n.383 del 18 ottobre 2001) e della *Tremonti* (art. 3 del D.L. n. 357 del 10 giugno 1994);
- Per fruire dell'agevolazione non è previsto nessun assenso preventivo dell'Agenzia delle Entrate.

## PRINCIPALI DIFFERENZE RISPETTO ALLE ALTRE VERSIONI



- È applicabile anche ai soggetti che iniziano l'attività dopo l'entrata in vigore del D.L.;
- Gli investimenti devono essere fatti su nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella **divisione 28 della tabella ATECO 2007**, considerando anche le indicazioni contenute nei documenti denominati «Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione» ed «Elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche» elaborati dall'ISTAT;
- La determinazione dell'agevolazione viene calcolata in modo più semplice rispetto alle versioni precedenti, non rileva né l'ammontare medio degli investimenti effettuati nei periodi di imposta precedenti né l'ammontare dei disinvestimenti.

## QUALI SOGGETTI NE POSSONO BENEFICIARE



- La *Tremonti-ter* si applica a tutti i soggetti residenti nel territorio dello Stato, che producono **redditi d'impresa**, indipendentemente dalla natura giuridica, dalla dimensione e dal settore produttivo di appartenenza degli stessi e dal regime adottato (si applica anche le stabili organizzazioni nel territorio dello stato di soggetti non residenti);
- I soggetti che svolgono attività industriali a rischio di incidenti sul lavoro (D.L. n. 344 del 17 agosto 1999 e modifiche successive) possono usufruire dell'agevolazione se l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni previste del suddetto D.L. è documentato.

## QUALI SONO I SOGGETTI ESCLUSI



Come detto in precedenza, sono esclusi dall'agevolazione i soggetti esercenti attività non produttive di reddito d'impresa, quali:

- 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 associata di arti e professioni, nonché le società tra avvocati (cfr. risoluzione n.118/E del 28 maggio 2003);
- gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa.

## MODALITÀ DI ACQUISTO DEI BENI



Per poter fruire dell'agevolazione i beni devono essere acquistati secondo le seguenti modalità:

- Acquisto da terzi;
- Realizzazione in economia o mediante contratto di appalto;
- Acquisto con patto di riservato dominio (art. 1523);
- Contratto di leasing finanziario con la presenza dell'opzione di acquisto finale (non opera per l'utilizzo tramite il leasing operativo che non preveda l'opzione di acquisto finale).

## NATURA DEI BENI



Il D.L. non specifica la destinazione o la modalità di impiego dei beni oggetto di investimento all'interno del processo produttivo. Vengono esclusi però quei beni che:

- sono trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita;
- i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce).

## MACCHINARI E APPARECCHIATURE



- Beni rientranti nella divisione 28 del codice attività Ateco 2007;
- Non rileva il codice attività del soggetto che acquista i beni;
- Beni che rientrano nella divisione 28 destinati a rientrare in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella divisione 28;
- Rientrano anche quei beni che anche se non rientranti nella divisione 28 sono parti indispensabili di un investimento in beni che rientrano nella suddetta divisione;
- Rientra anche il costo dell'acquisto di beni nuovi facenti parte dell'acquisto di un bene complesso non rientrante nella divisione 28 se i predetti beni sono autonomamente individuabili e l'intero bene non è destinato alla vendita;
- L'entrata in funzione dei beni non costituisce condizione per fruire dell'agevolazione.

## NOVITÀ DEL BENE



- L'agevolazione non spetta per l'acquisto di beni a qualunque titolo già utilizzati;
- Rientra anche il bene esposto in uno show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo, quindi mai entrato in funzione;
- Se viene costruito in economia un bene complesso utilizzando anche dei beni usati, l'agevolazione spetta solo se il costo del suddetto bene usato abbia un costo non prevalente rispetto al costo complessivo dell'intero bene;
- Se viene acquistato un bene complesso con all'interno un bene usato, l'agevolazione spetta se si riesce a dimostrare che il costo di quest'ultimo ha un entità non prevalente rispetto al costo complessivo del bene oggetto di acquisto.

## TERRITORIALITÀ



- Non rileva la provenienza del bene e quindi anche se il bene è stato prodotto da imprese italiane o estere;
- Ai fini dell'agevolazione i macchinari o le apparecchiature devono essere collocati in strutture produttive nel territorio dello stato, degli stati membri della comunità europea o degli stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE).

## VALORE DEGLI INVESTIMENTI SU CUI CALCOLARE L'AGEVOLAZIONE (1)



- Il valore a cui fare riferimento per l'applicazione dell'agevolazione è il costo così come definito dall'art. 110 comma 1 lett. a) e b) del TUIR, indipendente dalle modalità di determinazione del reddito da parte del contribuente. Quindi anche gli oneri accessori di diretta imputazione che l'impresa deve sostenere affinché il bene possa essere utilizzato.
  - Nel valore dei beni strumentali si considerano anche gli interessi passivi che ai sensi dall'art. 110 comma 1 lett. b) che sono iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge;
  - Il costo deve essere assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.
  - Si dovrà quindi considerare sia l'eventuale contributo percepito in esercizi successivi all'applicazione dell'agevolazione sia l'eventuale revoca del contributo contabilizzato, con l'obbligo di rideterminare l'agevolazione;
- segue*

## VALORE DEGLI INVESTIMENTI SU CUI CALCOLARE L'AGEVOLAZIONE (2)



- Non dovrà essere considerata nel costo l'iva **parzialmente** indetraibile in applicazione dell'art.19, comma 5 del TUIR (posizione dell'Agenzia discutibile);
- Per gli enti non commerciali l'agevolazione relativa a beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'attività commerciali e di altre attività va commisurata proporzionalmente alla quota degli investimenti riferibili all'attività produttiva di reddito di impresa;
- Il valore così determinato, cui si applicherà l'aliquota del 50% dovrà essere riportato all'attività produttiva di reddito di impresa.

## MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI (1)



- Il periodo di riferimento nel quale devono essere fatti gli investimenti per poter fruire dell'agevolazione decorre dal 1° luglio 2009 e termina il 30 giugno 2010;
- Per determinare se l'investimento è effettuato nel predetto periodo di imposta bisogna fare riferimento alle regole generali della competenza previste dall'art. 109 commi 1 e 2 del TUIR;
- Le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della 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;

## MOMENTO DI EFFETTUAZIONE DEGLI INVESTIMENTI (2)



- Gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connessa alla realizzazione dell'investimento, non compresi nel costo di acquisto del bene, rilevano ai fini della determinazione dell'investimento stesso e si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate;
- 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 di cui al regolamento (CE) n. 1606/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio del 19 luglio 2002.

## FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE



- L'agevolazione ha rilevanza ai fini Irpef ed Ires e non ai fini Irap;
- La detassazione opera indipendentemente dal risultato di esercizio ottenuto (utile o perdita);
- L'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito di impresa di un importo determinato in funzione degli investimenti, ottenuta mediante una variazione in diminuzione del reddito imponibile. Ai fini fiscali, l'effetto che ne deriva si sostanzia in una riduzione d'imposta;
- L'agevolazione consiste nell'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa del 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature;
- L'agevolazione può essere fruita "esclusivamente" in sede di determinazione del saldo IRPEF/IRES dei periodi d'imposta interessati, senza quindi incidere sul calcolo e versamento degli acconti dovuti, che dovranno essere determinati, secondo le modalità ordinarie, comunque al lordo dell'agevolazione.

## REVOCA: REGOLA GENERALE (1)



- 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. Si intende come cessione anche la dismissione, il conferimento, la donazione, l'assegnazione ai soci, la destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore del bene oggetto di investimento;
- Per gli investimenti effettuati tramite contratto di leasing o di (lease back) si ha la revoca dell'agevolazione sia per il mancato esercizio del diritto di riscatto sia per la cessione del contratto di leasing a terzi entro i limiti temporali sopra detti;

## REVOCA: REGOLA GENERALE (2)



- Si ha la revoca dell'agevolazione se si ha la risoluzione del contratto di acquisto con riserva di proprietà per inadempimento del compratore, disciplinata dall'articolo 1526 del c.c.;
- Non comporta, invece, revoca dell'incentivo la cessione del bene oggetto di investimento alla società di leasing nel contesto di un'operazione di lease back;

*segue*

### REVOCA: REGOLA GENERALE (3)



- Non comporta altresì revoca dell'incentivo il furto del bene oggetto di investimento, comprovato dalla denuncia alle autorità competenti;
- Nello stesso periodo di imposta in cui si verifica la revoca dell'agevolazione il reddito imponibile deve essere aumentato di un importo pari al corrispettivo dei beni ceduti o al valore normale dei beni dismessi fino a concorrenza della diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento; il recupero a tassazione deve comunque avvenire con riguardo al beneficio effettivamente fruito;
- Non costituisce causa di revoca dell'agevolazione 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.

### REVOCA: REGOLA SPECIFICA (1)



- L'incentivo fiscale è revocato se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo (SEE);
- Non si deve fare riferimento ad un soggetto che ha una stabile organizzazione in un paese non aderente allo "SEE" ma alla circostanza concreta che il cessionario utilizzi il bene agevolato in strutture produttive (principale o secondaria) ubicate nell'ambito dello Spazio economico europeo (SEE), a prescindere dal luogo in cui è collocata la propria residenza fiscale;

## REVOCA: REGOLA SPECIFICA (2)



- L'agevolazione si perde anche se il trasferimento avviene ad opera del beneficiario presso proprie strutture produttive situate al di fuori dello Spazio economico europeo (SEE);
- Il periodo temporale che si deve rispettare per non perdere l'agevolazione, in questo caso, è rappresentato dall'articolo 43, comma 1, del DPR n. 600 del 1973, ossia entro il quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento agevolato.

## SOCIETÀ NON OPERATIVE



- L'agevolazione non viene meno qualora il beneficiario non superi la verifica di operatività prevista dalla normativa delle società di comodo;
- L'importo escluso da imposizione dovrà essere sommato agli altri importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizione agevolative. Tali importi saranno sottratti dal reddito presunto per determinare il reddito minimo imponibile ai fini del successivo confronto di quest'ultimo con il reddito effettivo.

## CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI



- L'agevolazione è cumulabile con altre agevolazioni salvo che le norme che disciplinano queste ultime, non dispongano diversamente, secondo delle valutazioni fatte dagli organi eroganti;
- La detassazione degli investimenti in esame, invece, non è cumulabile con l'agevolazione spettante per le spese di riqualificazione energetica di cui all'articolo 1, commi 344 e 345, della legge n. 296 del 2006. Pertanto il contribuente deve decidere se escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa il 50 per cento del valore dell'investimento ovvero avvalersi della detrazione spettante per le spese di riqualificazione energetica.

## CUMULO DI AGEVOLAZIONE TRA I "CERTIFICATI VERDI" E LA TREMONTI-TER



- L'art. 2, comma 152 della L. 24 dicembre 2007, n. 244 (Legge Finanziaria per l'anno 2008), prevede che la produzione di energia elettrica da impianti alimentati da fonti rinnovabili, entrati in esercizio in data successiva alla data del 31 dicembre 2009 abbia diritto all'accesso ai predetti incentivi a condizione che i medesimi impianti non beneficino di altri ***incentivi pubblici di natura nazionale, regionale, locale o comunitaria, qualificabili in conto energia, in conto capitale o in conto interessi con capitalizzazione anticipata;***
- La Tremonti-ter è sicuramente non inquadrabile come incentivo in conto energia o in conto interessi con capitalizzazione anticipata; bisogna capire se le stessa può essere inquadrata come contributo in conto impianti

## DIFFERENZA TRA I VARI TIPI DI CONTRIBUTI (1)

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



- I contributi si qualificano, sotto il profilo dell'imposizione diretta, in modo diverso - contributi in conto esercizio, contributi in conto impianti e contributi in conto capitale - a seconda delle loro finalità: nello specifico, i contributi in conto esercizio sono destinati a fronteggiare esigenze di gestione, mentre i contributi in conto capitale e i contributi in conto impianti sono destinati alla ristrutturazione e/o al potenziamento dell'apparato produttivo dell'impresa ovvero all'acquisizione di specifici beni strumentali

*segue*

## DIFFERENZA TRA I VARI TIPI DI CONTRIBUTI (2)

ISTITUTO  
DI RICERCA  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
E DEGLI ESPERTI CONTABILI



- Secondo quanto stabilito dalla Circ. 100/E del 29 marzo 2002: la qualificazione economica del contributo in "conto capitale" o in "conto impianti", laddove si considerano contributi in conto capitale quelli finalizzati in modo generico ad incrementare i mezzi patrimoniali dell'impresa, senza che la loro erogazione sia collegata all'onere dell'effettuazione di uno specifico investimento; sono, invece, contributi in conto impianti quelli la cui erogazione è subordinata all'acquisizione o realizzazione di beni strumentali ammortizzabili".
- L'Agenzia delle Entrate con la ris. 20/E del 27 gennaio 2009 considerare indistinguibili tali due tipologie di contributi, in contrasto con quanto finora affermato dalle stesse e dalla dottrina.

## CONCLUSIONE SULLA CUMULABILITÀ



- Considerando la finalità della *Tremonti-ter*, la stessa potrebbe essere assimilata ad un contributo in conto impianti piuttosto che a un contributo in conto capitale anche se l'Agenzia delle entrate come prima detto ha rivisto la sua posizione sulla distinguibilità dei contributi nella ris. n. 20/E del 27 gennaio 2009;
- Assonime con la circ. 7 del 16 febbraio 2010 afferma che la *Tremonti-ter* ha una natura di semplice deduzione e non di contributo ed ha quindi ammesso la cumulabilità delle due agevolazioni.