



Unione Costruttori  
Impianti di Finitura



Avvocati  
e Commercialisti  
Associati

# **MANOVRA D'ESTATE 2009 INTERVENTI A SOSTEGNO DELLE IMPRESE - articolo 5 D.L. 78/2009 (conv. L. 102/2009) -**



***DETASSAZIONE DEGLI UTILI REINVESTITI IN  
MACCHINARI E APPARECCHIATURE***

***(TREMONTI TER)***

***Articolo 5 comma 1- 2 - 3 - 3bis***

***Circolare Agenzia delle Entrate 44/E del 27/10/2009***






## Il contenuto della norma

 Agevolabile solo il reddito d'impresa

 Più favorevole e più semplice rispetto alla precedente Tremonti

<i>Esempio</i>	<b>Tremonti 2009</b>	<b>Tremonti 2001</b>
Investimenti effettuati	Euro 500.000	Euro 500.000
Media investimenti esercizi precedenti	<u>Non rileva</u>	Euro 300.000
Investimenti detassabili	Euro 500.000	Euro 200.000
Importo in diminuzione del reddito imponibile (50% degli investimenti detassabili)	<b>Euro 250.000</b>	<b>Euro 100.000</b>

## Il contenuto della norma

-  Investimenti agevolabili **solo** in macchinari e apparecchiature comprese nella divisione 28 della tabella ATECO
-  Periodo previsto per l'agevolazione inferiore alla precedente Tremonti (solo 1 anno)
-  Anche in questo caso l'agevolazione **non** impatta sull'IRAP
-  La detassazione si fa valere solo in sede di saldo d'imposta e non per il calcolo degli acconti
-  Agevolazione efficace anche per i soggetti costituiti dopo il 30 giugno 2009

## Il contenuto della norma

- ✎ Ribadita la previsione, per i soggetti titolari di attività industriali a rischio di incidenti sul lavoro, di poter usufruire dell'agevolazione **solo** se è documentato l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni di cui al Decreto Legislativo 334 del 17/08/1999 relativo al controllo dei pericoli di incidenti rilevanti connessi all'utilizzo di determinate sostanze pericolose
- ✎ Revoca dell'agevolazione se, prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto, gli investimenti agevolati vengono ceduti a terzi o estromessi dall'attività di impresa. Salvo diverse interpretazioni in tal caso significa che per i beni acquistati nel 2009 l'eventuale revoca opera solo per gli investimenti eventualmente alienati fino al 31.12.2010
- 📁 Revoca sempre operante nel caso di cessione a soggetti residenti in paesi non aderenti allo spazio economico europeo
- 📁 Anche in questo caso non occorre alcun adempimento formale per poter godere della detassazione



## LE PRIME DOMANDE

<b>LA DETASSAZIONE OPERA SOLO PER I BENI NUOVI?</b>	<b>Si (primo utilizzo)</b>
<b>NEL VALORE DEI BENI RIENTRANO GLI ONERI ACCESSORI?</b>	<b>Si se direttamente imputabili al costo dell'investimento</b>
<b>DURATA DELL'AGEVOLAZIONE</b>	<b>1.7.2009 - 30.6.2010</b>
<b>QUAL E' IL MOMENTO RILEVANTE PER POTER USUFRUIRE DELL'AGEVOLAZIONE</b>	<b>Consegna o spedizione</b>
<b>E' APPLICABILE AI BENI IN LEASING?</b>	<b>Si purchè sia primo utilizzo</b>
<b>COSA SUCCEDA SE LA DETASSAZIONE GENERA PERDITA FISCALE?</b>	<b>Perdita fiscale riconosciuta con le modalità normalmente applicate in caso di perdita</b>
<b>I BENI POSSONO ESSERE ACQUISTATI ALL'ESTERO?</b>	<b>Si</b>
<b>I BENI MERCE SONO AGEVOLABILI?</b>	<b>NO</b>

## TREMONTI TER in dettaglio

1. SOGGETTI INTERESSATI

2. INVESTIMENTI AGEVOLABILI

3. COME EFFETTUARE GLI INVESTIMENTI

4. QUANDO EFFETTUARE GLI INVESTIMENTI

5. QUANTIFICAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

6. MODALITA' DI CALCOLO

7. CUMULABILITA' CON ALTRE AGEVOLAZIONI

8. REVOCA DELL'AGEVOLAZIONE



# 1.SOGGETTI INTERESSATI

Tutti i soggetti titolari di redditi qualificabili ai fini fiscali come **redditi di impresa** o ad essi assimilati

**Non rileva la natura giuridica**

- ✓ *Persone fisiche esercenti attività d'impresa*
- ✓ *Imprese familiari*
- ✓ *Aziende coniugali*
- ✓ *Società di persone (s.n.c. e s.a.s.)*
- ✓ *Società di capitali*
- ✓ *Stabili organizzazioni in Italia di soggetti non residenti*

Tutti i soggetti titolari di redditi qualificabili ai fini fiscali come redditi di impresa o ad essi assimilati

**Non rileva il regime contabile adottato**

- ✓ *Soggetti in contabilità ordinaria*
- ✓ *Soggetti in contabilità semplificata*
- ✓ *Imprese minori*
- ✓ *Soggetti rientranti nel regime dei contribuenti minimi*
- ✓ *Soggetti rientranti nel regime delle nuove iniziative*
- ✓ *Soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari*

## 2. INVESTIMENTI AGEVOLABILI

Investimenti in **nuovi** macchinari ed in **nuove** apparecchiature compresi nella divisione 28 della Tabella Ateco 2007 (consultabile sul sito [www.istat.it](http://www.istat.it))

- ✓ Acquisizione di beni nuovi **comunque impiegati nel processo produttivo (esclusi quelli trasformati e assemblati per ottenere prodotti destinati alla vendita)**
- ✓ Completamento di investimenti sospesi
- ✓ Ampliamento di impianti esistenti mediante l'aggiunta di macchinari o apparecchiature nuove
- ✓ **La rilevanza dell'appartenenza alla divisione 28 a prescindere dal codice attività del soggetto che cede il bene**



- ✓ 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
- ✓ Sono esclusi dall'agevolazione i beni merce (esempio: acquisto di macchinari da parte di un grossista per la successiva rivendita)

## **Requisito della novità**

- ✓ E' escluso che possano essere agevolabili beni già utilizzati da altri soggetti anche se privati o non residenti (novità intesa nel senso di *primo utilizzo*)
- ✓ In caso di acquisto di bene usato successivamente riattivato e/o ammodernato, il relativo costo dell'intervento può essere agevolato a condizione che non sia semplice manutenzione ma sia un costo capitalizzabile
- ✓ Gli investimenti realizzati in economia o tramite appalto sono sempre considerati nuovi (nel caso si utilizzino beni usati occorre che il rapporto costo dei beni usati / costo complessivo sostenuto sia inferiore a 0,5)



## **Requisito della territorialità**

- ✓ impone che i beni oggetto di investimento siano di proprietà di soggetti giuridicamente e fiscalmente situati nel territorio nazionale
- ✓ I beni possono tuttavia essere utilizzati sia in Italia sia all'estero
- ✓ Irrilevante che il bene acquistato sia stato prodotto da imprese italiane o estere



### 3. COME EFFETTUARE GLI INVESTIMENTI

- ✓ Acquisizione diretta da terzi
- ✓ Locazione finanziaria (leasing)
- ✓ Realizzazioni in economia
- ✓ Realizzazioni tramite appalto
- ✓ Acquisti con patto di riservato dominio
- ✓ Acquisto di beni a titolo reale di godimento
- ✓ Il contratto di lease back è influente ai fini dell'agevolazione



## La particolarità degli acquisti con patto di riservato dominio

La proprietà del bene si trasferisce generalmente con il pagamento dell'ultima rata di prezzo da parte dell'acquirente, sul quale gravano però sin dalla conclusione del contratto i rischi e gli oneri, non solo di manutenzione e riparazione, ma anche fiscali, relativi al bene.

Il venditore conserva infatti un semplice diritto reale tipico di garanzia (riservato dominio), mentre all'acquirente spettano immediatamente le facoltà ed i poteri, di diritto sostanziale e processuale, caratterizzanti il diritto di proprietà.

Le precedenti circolari sulle Tremonti precisavano che la modalità di pagamento rateale del prezzo, ed il conseguente acquisto posticipato della proprietà, non incidono in alcun modo sulla sostanza economica dell'investimento, per cui non viene pregiudicato il diritto per l'acquirente di accedere all'agevolazione.

## 4. QUANDO EFFETTUARE GLI INVESTIMENTI

La detassazione è prevista SOLO per gli investimenti effettuati dal **1 luglio 2009 al 30 giugno 2010**

Non rileva se il bene entra o meno in funzione in tale periodo

Per determinare il momento di rilevanza dell'investimento occorre tener presente il **principio di competenza** mentre non rileva mai il momento del pagamento

## MODALITÀ DI ACQUISTO E MOMENTO DI RILEVANZA PER LA TREMONTI TER

☞ Beni acquistati con **compravendita**:

- ✓ *data di consegna o spedizione*
- ✓ *se la consegna avviene in più giorni, data dell'ultima consegna*

☞ Beni acquistati con **compravendita** ma con differimento del trasferimento della proprietà in virtù dell'esistenza del **patto di riservato dominio**:

- ✓ *nonostante il trasferimento della proprietà avvenga dopo il pagamento dell'ultima rata, e' rilevante comunque la data di consegna o spedizione*

## MODALITÀ DI ACQUISTO E MOMENTO DI RILEVANZA PER LA TREMONTI TER

① Beni acquistati con **compravendita** ma con **differimento del trasferimento della proprietà** in virtù dell'esistenza della **clausola di prova** (collaudo) a favore dell'acquirente:

- ✓ *occorre considerare il momento in cui si ha la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dell'acquirente*

### Esempio:

- montaggio del macchinario nella sede dell'acquirente: 20 giugno 2009
- collaudo del macchinario funzionante, con relativo verbale: 15 luglio 2009

La data rilevante ai fini dell'applicazione della Tremonti è il 15 luglio 2009

*Si suggerisce di prestare particolare attenzione ai beni, acquistati con la clausola di prova, la cui consegna è prevista verso la fine del periodo agevolato (maggio – giugno 2010): in caso di eventuale protrarsi dei tempi di consegna e/o installazione che dovessero impedire di effettuare il collaudo entro il 30 giugno 2010, non sarebbe infatti possibile includere il bene tra quelli agevolabili*



## MODALITÀ DI ACQUISTO E MOMENTO DI RILEVANZA PER LA TREMONTI TER

### Beni in leasing:

- ✓ data di consegna o spedizione del bene al locatario con dichiarazione di presa in consegna da parte del locatario

### Beni in leasing con previsione della clausola di prova (collaudo) a favore del locatario:

- ✓ Ai fini dell'agevolazione è rilevante la dichiarazione di esito favorevole del collaudo da parte del locatario

## MODALITÀ DI ACQUISTO E MOMENTO DI RILEVANZA PER LA TREMONTI TER

✕ Contratti di appalto con metodo basato **sull'ultima prestazione effettuata:**

- ✓ *Ai fini dell'agevolazione l'investimento si intende realizzato al momento in cui il bene viene ultimato, a prescindere dall'effettuazione dei pagamenti*

✕ Contratti di appalto con metodo basato sull'accettazione degli **stati avanzamento lavori** (anche in presenza di un contratto di leasing) :

- ✓ *Ai fini dell'agevolazione è rilevante l'importo dell'investimento commisurato all'ammontare delle somme corrisposte in base allo stato avanzamento lavori (con accettazione senza riserve).*

## MODALITÀ DI ACQUISTO E MOMENTO DI RILEVANZA PER LA TREMONTI TER

☞ Investimenti realizzati **in economia**:

- ✓ *Ai fini dell'agevolazione l'investimento si intende realizzato con riferimento ai beni e servizi acquistati nel periodo agevolato come risultanti da apposite schede interne (materiali acquistati, mano d'opera impiegata, costi diretti imputabili, lavorazioni esterne,*

## 5. QUANTIFICAZIONE DEGLI INVESTIMENTI

- A differenza della c.d. Tremonti-bis, l'importo dell'investimento agevolabile è determinato sulla base del costo sostenuto **senza** alcuna rilevanza della media degli investimenti dei cinque periodi di imposta precedenti a quello di effettuazione dell'investimento, e dell'entità dei disinvestimenti.
- Valore al netto di eventuali **contributi in conto impianti**
- Il costo di acquisto dei beni è incrementato degli **oneri accessori** (progettazione, trasporti, dazi, spese di installazione, onorari per perizie e collaudi, spese di montaggio e messa in opera, .....
- Sono escluse le **spese generali** intese come costi non direttamente imputabili ai beni
- **Interessi passivi** se iscritti in bilancio ad incremento del costo (ad es. interessi per finanziamenti specificamente utilizzati per l'acquisto dei beni)
- **Per i beni in leasing** l'importo agevolabile è pari al costo sostenuto dalla società concedente per l'acquisto del bene (il prezzo di riscatto è ininfluenza)

## 6. MODALITA' DI CALCOLO

### Come si applica il beneficio

- L'agevolazione spetta solo ai fini Irpef e Ires mentre **non opera ai fini Irap**
- La detassazione (50% del valore degli investimenti effettuati) avviene mediante variazione in diminuzione del reddito imponibile effettuata in modo extracontabile al momento della predisposizione della dichiarazione dei redditi (modello Unico)
- **Non occorre alcun modello o adempimento burocratico aggiuntivo**
- Il beneficio deve essere fatto valere nel periodo di imposta in cui viene effettuato l'investimento (investimenti del 2009 agevolazione solo per il periodo 2009, investimenti del 2010 agevolazione solo per il 2010)

## La rilevanza delle perdite

La detassazione rileva **anche** nel caso in cui venga provocata o accentuata una perdita. In tal caso la perdita sarà recuperata secondo le modalità ordinariamente previste (di seguito riportate)

### A. La detassazione **determina** una perdita

+	Reddito d'impresa ante detassazione	Euro 200.000
-	Detassazione 50% investimenti effettuati	(Euro 250.000)
=	Perdita fiscale	(Euro 50.000)

### B. La detassazione **accentua** una perdita

-	Reddito d'impresa ante detassazione	(Euro 250.000)
-	Detassazione 50% investimenti effettuati	(Euro 250.000)
=	Perdita fiscale	(Euro 500.000)

## Trattamento delle perdite fiscali

### **Imprese minori in contabilità semplificata:**

società di persone e imprese individuali con ricavi inferiori a:

€ 309.874,74 se esercitano attività di servizi

€ 516.456,90 se esercitano altre attività

Per tali imprese le perdite fiscali possono essere sottratte dal reddito complessivo nell'anno in cui sono maturate ma non possono essere riportate negli anni successivi (fatto salvo per i soggetti che optano per la contabilità ordinaria)

Reddito d'impresa minore ante detassazione	Euro 50.000
Detassazione Tremonti ter	(Euro 80.000)
Perdita impresa	(Euro 30.000)
Altri redditi del soggetto titolare del reddito d'impresa	Euro 25.000
Perdita netta complessiva del soggetto	(Euro 5.000)
Agevolazione Tremonti non usufruita e persa per sempre	Euro 5.000



## Trattamento delle perdite fiscali

### Imprese in contabilità ordinaria:

- società di capitali a prescindere dai ricavi conseguiti
- società di persone e imprese individuali con ricavi superiori a:
  - € 309.874,74 se esercitano attività di servizi
  - € 516.456,90 se esercitano altre attività

Per tali imprese le perdite fiscali possono essere sottratte dal reddito complessivo nell'anno in cui sono maturate e per l'eventuale eccedenza possono essere riportate negli esercizi successivi ma non oltre il quinto esercizio successivo

Le perdite realizzate nei primi tre periodi d'imposta, dalla data di costituzione dell'impresa, possono però essere computate in diminuzione del reddito d'impresa dei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo, a condizione che si riferiscano ad una nuova attività produttiva.

Le imprese neo costituite, che non subentrino in attività preesistenti, possono quindi beneficiare del riporto illimitato delle perdite, se la detassazione avviene in uno dei primi tre periodi di imposta:

*Tale disposizione può indurre a costituire nuove imprese, per effettuare investimenti detassati ai sensi della Tremonti – ter, soprattutto nei casi in cui si preveda che dagli stessi si possa ottenere un ritorno economico solo in un orizzonte di medio – lungo periodo*

## Saldi e acconti d'imposta

La detassazione opera solo al momento del calcolo del saldo d'imposta mentre non ha alcun impatto nel calcolo degli acconti

Reddito ante tassazione	Euro 1.000.000
Detassazione Tremonti	Euro 200.000
Reddito netto	Euro 800.000

La base di calcolo per il calcolo dell'acconto relativo all'anno successivo non è euro 800.000 ma euro 1.000.000, al lordo pertanto della detassazione goduta in virtù della Tremonti ter.



## 7. CUMULABILITA' CON ALTRE AGEVOLAZIONI

La norma non prevede alcun divieto di cumulo fatto salve specifiche indicazioni connesse a particolari agevolazioni quali ad esempio disposizioni rientranti nella categoria degli aiuti di Stato.

Esempio di non cumulabilità è quello con l'agevolazione spettante per le spese di riqualificazione energetica

## 8. LA REVOCA DELL'AGEVOLAZIONE

L'articolo 5 comma 3 e comma 3bis prevede che l'agevolazione perda i propri effetti nei seguenti casi:

① Cessione a terzi dei beni oggetto della detassazione

② Destinazione dei beni oggetto della detassazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa

## Tempistica

### **Cessione a terzi dei beni oggetto dell'agevolazione:**

- Senza limiti di tempo se la cessione avviene a soggetti residenti in Paesi non aderenti allo spazio economico europeo (paesi Ue, Islanda, Liechtenstein e Norvegia)
- Prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si considera effettuato l'investimento agevolato nel caso in cui la cessione opera nei confronti di soggetti residenti nello spazio economico europeo

### **Destinazione a finalità estranee all'attività d'impresa:**

- Prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui si considera effettuato l'investimento agevolato



## Atti che determinano la revoca

- Cessione dei beni a terzi
- Destinazione dei beni al consumo personale
- Assegnazione dei beni ai soci
- Destinazione a finalità estranee all'attività d'impresa
- Destinazione a strutture residenti all'estero
- Cessione del contratto di leasing
- Risoluzione del contratto in caso di clausola di riservato dominio



## Atti che non determinano la revoca

- Cessione d'azienda
- Conferimento d'azienda o di ramo d'azienda
- Fusioni e scissioni
- Cessioni nell'ambito di procedure concorsuali
- Operazioni di lease-back
- Furto del bene agevolato



## Come opera la revoca

- Non si tiene di eventuali “investimenti di rimpiazzo”
- Aumento del reddito imponibile dell’esercizio in cui si effettua il disinvestimento (nella misura del 50%)
- Ripresa non superiore all’agevolazione a suo tempo goduta
- La revoca viene effettuata in sede di predisposizione del modello Unico relativo al esercizio in cui il bene viene alienato o destinato ad altre finalità come sopra descritto

## PROMUOVERE LA TREMONTI TER

- ✓ **Più favorevole rispetto alle precedenti Tremonti**
- ✓ **Facile da calcolare**
- ✓ **Ampiezza dei soggetti che possono usufruire dell'agevolazione**
- ✓ **Non richiede alcun adempimento burocratico**
- ✓ **La forma di pagamento dell'investimento non influisce in alcun modo sulla possibilità di usufruire dell'agevolazione**
- ✓ **Durata limitata nel tempo (azioni commerciali da intensificare)**
- ✓ **Prestare attenzione alla data di consegna dei beni**
- ✓ **Attenzione alle vendite con clausola di collaudo o prova**
- ✓ **Valida anche per i soggetti costituiti dopo il 1.7.2009**



## PROMUOVERE LA TREMONTI TER

- ✓ **L'eventuale perdita fiscale può essere utilizzata**
- ✓ **Possibilità di approcciare il cliente con esempi pratici e significativi relativi alla quantificazione del beneficio fiscale fruibile**
- ✓ **Possibilità di verificare con il commercialista del cliente l'impatto fiscale ottenibile con l'acquisto del bene agevolabile**
- ✓ **Non è un aiuto di Stato**
- ✓ **E' generalmente cumulabile con altre agevolazioni**
- ✓ **Gli oneri accessori direttamente imputabili al bene investito incrementano il valore detassabile**



## PROMUOVERE LA TREMONTI TER

- ✓ **Comunicare con precisione i beni agevolabili**
- ✓ **Non comporta costi aggiuntivi di altra natura**
- ✓ **Non sono agevolabili i beni acquistati da grossisti o da soggetti che li comprano per rivenderli (beni merce)**
- ✓ **I beni devono essere acquistati da soggetti residenti in Italia o comunque da soggetti con stabile organizzazione in Italia**

## **RIFERIMENTI NORMATIVI**

- **D.L. 78/2009 conv. L. 102/2009**
- **D.L. 357/1994 conv. L. 489/1994**
- **L. 383/2001**
- **Circolare 90/E/2001**
- **Circolare 4/E/2002**
- **Circolare 41/E/2002**
- **Circolare 44/E/2009**
- **<http://www.istat.it/strumenti/definizioni/ateco/> (ai fini della individuazione dei codici della divisione 28 della Tabella Ateco cui appartengono i beni oggetto della Tremonti ter)**



*dott. Federico Campi – [fcampi@avvocati-commercialisti.org](mailto:fcampi@avvocati-commercialisti.org)*

*dottore commercialista e revisore contabile*

**AVVOCATI E COMMERCIALISTI ASSOCIATI**

*Via Besana 11 – 20122 MILANO*

*Tel. 02-55191205 – Area fiscale e societaria*

*Tel. 02-55190920 – Area legale*

*Fax 02- 55191612*

*[www.avvocati-commercialisti.org](http://www.avvocati-commercialisti.org)*