



Roma, 27 ottobre 2009

Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

***OGGETTO: Decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78, convertito, con modificazioni,
dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – Articolo 5 – Detassazione degli
investimenti in macchinari***

INDICE

PREMESSA	3
1. SOGGETTI INTERESSATI	4
2. INVESTIMENTI AGEVOLABILI	7
2.1 Nozione di investimenti.....	7
2.2 Natura dei beni agevolabili.....	8
2.3 Macchinari e apparecchiature	8
2.4 Novità del bene	11
2.5 Territorialità.....	12
3. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE.....	12
3.1 Valore degli investimenti	12
3.2 Momento di effettuazione degli investimenti.....	15
3.3 Casi particolari	16
4. FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE	19
5. CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI.....	21
6. REVOCA.....	22
7. COORDINAMENTO CON ALTRE DISPOSIZIONI	29
7.1 Contribuenti minimi	29
7.2 Società non operative	29
7.3 Studi di settore.....	30

PREMESSA

L'articolo 5 del decreto-legge 1° luglio 2009, n. 78 (di seguito *decreto*), 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 in nuove apparecchiature compresi nella **divisione 28 della tabella ATECO 2007, fatti a decorrere dal 1° luglio 2009 – data di entrata in vigore del *decreto* – e fino al 30 giugno 2010.**

La nuova agevolazione (c.d. *Tremonti-ter*) consiste in una detassazione dal reddito di impresa e, sotto questo profilo, opera in modo analogo alle agevolazioni previste dall'articolo 4 della legge n. 383 del 18 ottobre 2001 (c.d. *Tremonti-bis*) e dall'articolo 3 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489 (c.d. *Tremonti*).

La *Tremonti-ter*, tuttavia, ha ambiti e meccanismi di applicazione che la differenziano dalle precedenti agevolazioni sopra richiamate. Le principali caratteristiche distintive dell'agevolazione riguardano:

- per l'ambito soggettivo, l'attribuzione del beneficio ai titolari di reddito d'impresa anche se iniziano l'attività a partire dalla data di entrata in vigore del *decreto* (1° luglio 2009);
- per l'ambito oggettivo, la focalizzazione sugli investimenti effettuati in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007;
- per il meccanismo di applicazione, la determinazione dell'importo dell'investimento agevolabile in modo semplificato in quanto, a differenza delle precedenti agevolazioni, non rileva né l'ammontare medio degli investimenti effettuati nei periodi d'imposta precedenti né l'ammontare dei disinvestimenti.

Rimane comunque fermo che la fruizione dell'agevolazione non è subordinata all'assenso preventivo dell'Agenzia delle entrate.

1. SOGGETTI INTERESSATI

L'ambito soggettivo di applicazione dell'agevolazione è individuato, sia pure in via indiretta, dal comma 1 dell'articolo 5 del *decreto* che consente di far valere la detassazione **esclusivamente "sul reddito di impresa"**, senza alcuna altra specificazione o limitazione.

La *Tremonti-ter* si applica quindi 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.

Sono pertanto ammessi alla detassazione:

- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- le società di armamento;
- le società di fatto che hanno per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna che 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.

Per l'espressa limitazione al reddito d'impresa, l'agevolazione in esame, a differenza della *Tremonti-bis*, non si applica ai soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo.

L'articolo 5 del *decreto* non subordina l'applicazione dell'agevolazione in esame all'adozione di particolari regimi d'imposta o contabili da parte dei soggetti interessati.

L'agevolazione compete, quindi, ai soggetti prima indicati anche se, per regime naturale o per opzione, determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari o applicano regimi d'imposta sostitutivi, o adottano regimi contabili semplificati.

Possono accedere al beneficio, ad esempio:

- i contribuenti c.d. "minimi" esercenti attività d'impresa che applicano il regime previsto dall'articolo 1, commi da 96 a 117, della legge 24 dicembre 2007, n. 244;
- i soggetti che si avvalgono del regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali previsto dall'articolo 13 della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
- gli imprenditori agricoli che svolgono attività di agriturismo e che si avvalgono del regime forfetario di determinazione del reddito d'impresa previsto dall'articolo 5, comma 1, della legge 30 dicembre 1991, n. 413;
- i soggetti esercenti attività agricole che determinano il reddito d'impresa ai sensi degli articoli 56, comma 5, e *56-bis* del TUIR;
- le persone fisiche e le società semplici, con riferimento all'attività agricola oltre i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR;
- le società di persone, le società a responsabilità limitata e le società cooperative che rivestono la qualifica di società agricola ai sensi dell'articolo 2 del d.lgs. n. 99 del 2004, per le quali l'articolo 3 del decreto ministeriale n. 213 del 27 settembre 2007 prevede che il reddito sia qualificabile come reddito d'impresa, ancorché lo stesso sia determinato – per opzione – ai sensi dell'articolo 32 del TUIR;

- i soggetti che hanno optato per il regime forfetario previsto dagli articoli da 155 a 161 del TUIR (c.d. tonnage tax) per la determinazione del reddito derivante dall'utilizzo delle navi con i requisiti di cui all'articolo 155 del TUIR.

I soggetti che adottano regimi caratterizzati dalla semplificazione degli obblighi contabili, qualora intendano avvalersi della *Tremonti-ter*, hanno l'onere di documentare i costi sostenuti per gli investimenti agevolabili.

In base al comma 2 dell'articolo 5 del *decreto "I soggetti titolari di attività industriali a rischio di incidenti sul lavoro, individuate ai sensi del decreto legislativo 17 agosto 1999, n. 334, come modificato dal decreto legislativo 21 settembre 2005, n. 238, possono usufruire degli incentivi di cui al comma 1 solo se è documentato l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni di cui al citato decreto"*.

Il riportato comma 2 dispone, analogamente a quanto già previsto per la *Tremonti-bis*, che l'accesso all'agevolazione sia altresì condizionato al comprovato adempimento degli obblighi previsti dal decreto legislativo 17 agosto 1999, n. 334, in attuazione della direttiva 96/82/CE, relativo al controllo dei pericoli di incidenti rilevanti connessi con determinate sostanze pericolose, come modificato dal decreto legislativo 21 settembre 2005, n. 238, per l'attuazione della direttiva 2003/105/CE.

L'articolo 5 del *decreto*, differentemente dalla *Tremonti-bis*, non pone alcuna condizione riguardante la data di inizio dell'attività d'impresa. Possono quindi fruire dell'agevolazione anche i soggetti in precedenza indicati che si costituiscono o iniziano l'attività nel periodo che va dal 1° luglio 2009, data di entrata in vigore del *decreto* al 30 giugno 2010, data entro la quale devono essere effettuati gli investimenti.

Per quanto detto in precedenza, sono comunque 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.

2. INVESTIMENTI AGEVOLABILI

2.1 Nozione di investimenti

L'art. 5, comma 1, del *decreto* considera agevolabili gli “*investimenti*” in nuovi macchinari e in 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 dei suddetti macchinari e apparecchiature da terzi nonché per la realizzazione degli stessi in economia o mediante contratto di appalto.

Sono ammessi, altresì, a fruire del beneficio fiscale gli acquisti di beni con patto di riservato dominio di cui all'articolo 1523 del codice civile (cfr. circolare n. 41/E del 13 maggio 2002, par. 6).

Inoltre, in virtù dell'ormai consolidato principio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione in proprietà o realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing, si assicura, anche con riferimento all'agevolazione in esame, la neutralità della scelta tra acquisto dei beni in proprietà e acquisizione mediante locazione finanziaria, che si caratterizza per la presenza dell'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore. Questa precisazione vale anche per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali, in linea con quanto affermato in via generale al paragrafo 3.2.

L'agevolazione non spetta, invece, per l'acquisizione dei beni mediante "leasing operativo". 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.

2.2 Natura dei beni agevolabili

La disposizione in esame, a differenza della precedente *Tremonti-bis* che incentivava espressamente gli investimenti in beni strumentali, non specifica la destinazione o la modalità d'impiego dei beni oggetto di investimento all'interno del processo produttivo.

Ciò induce a ritenere che la disciplina in commento intenda agevolare le acquisizioni di beni nuovi compresi nella **divisione 28 della tabella ATECO 2007** (Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature n.c.a.) comunque impiegati all'interno del processo produttivo, ma con esclusione di quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita. Sono ovviamente esclusi dall'agevolazione i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce).

2.3 Macchinari e apparecchiature

L'art. 5, comma 1, del *decreto* incentiva gli investimenti "in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate 16 novembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 21 dicembre 2007".

La tabella ATECO cui fa riferimento la norma è la tabella contenente i codici di classificazione delle attività economiche ATECO 2007, approvata con il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2007, entrata in vigore il 1° gennaio 2008 (la tabella ATECO 2007 può essere prelevata

dal sito internet dell’Agenzia delle entrate www.agenziaentrate.gov.it o dell’ISTAT www.istat.it).

La tabella ATECO 2007 classifica le attività economiche suddividendole in una struttura che, passando dal generale al particolare, è articolata in sezioni, divisioni, gruppi, classi, categorie e sottocategorie. Le sezioni sono distinte in base a una lettera, mentre gli altri raggruppamenti a partire dalle divisioni sono distinti in base a un numero. Ai fini dell’applicazione dell’agevolazione rileva la “divisione 28” denominata “*Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature N.C.A. [non classificabili altrimenti]*”, rientrante nella sezione “C” denominata “*Attività manifatturiere*”.

Al riguardo è opportuno precisare che, pur essendo la tabella ATECO 2007 una classificazione delle attività economiche finalizzata a contraddistinguere con un “codice” il tipo di attività svolta da un soggetto economico (es. fabbricazione di macchinari e apparecchiature), ai fini dell’agevolazione rileva esclusivamente l’investimento in beni descritti nella divisione 28 della tabella stessa. Non rileva in alcun modo la circostanza che il soggetto che li cede abbia un “codice attività” risultante dalla “*Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività*” ai fini IVA (quale attività prevalente o non prevalente) appartenente alla divisione 28.

Ai fini dell’individuazione dei macchinari e delle apparecchiature agevolabili occorre, pertanto, verificare se gli stessi sono classificabili in una delle sottocategorie appartenenti alla divisione 28 della tabella ATECO 2007 (il cui codice di identificazione a sei cifre comincia con il numero 28) indipendentemente dalla denominazione attribuita dalla tabella stessa (macchinari, apparecchiature, impianti, attrezzature, ecc.).

Valgono per la predetta verifica anche le indicazioni contenute nelle “*Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione*” che riportano specifici esempi di inclusione o di esclusione dalle divisioni di cui si compone la tabella ATECO 2007 (anch’esse disponibili sul sito www.istat.it).

Ai fini della corretta classificazione di beni nelle sottocategorie della tabella ATECO 2007 può essere consultato anche il documento nominato “*Elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche*” elaborato dall’Istat (anch’esso disponibile sul sito www.istat.it).

Gli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 rilevano anche se gli stessi sono destinati ad essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella divisione 28. Depone in tal senso anche la considerazione che nella divisione 28, come chiarito dalle *Note esplicative*, sono classificati macchinari di impiego generale (ad esempio la classe 28.1 riguardante “...*macchine di impiego generale*”), utilizzabili in una vasta gamma di attività economiche previste nella classificazione ATECO 2007.

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.

Al di fuori della predetta ipotesi di investimento complessivo in nuovi macchinari e nuove apparecchiature, ai fini dell’agevolazione rileva l’acquisto di nuovi “parti e accessori” solo se espressamente inclusi nella divisione 28.

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, per quanto in precedenza esposto, sempre che il bene complesso non sia destinato alla vendita.

Si precisa, infine, che l’entrata in funzione dei beni della divisione 28 oggetto di investimento non costituisce condizione per la fruizione dell’agevolazione.

2.4 Novità del bene

L'articolo 5, comma 1, del *decreto*, a seguito della modifica operata dalla legge di conversione, prevede espressamente che la detassazione riguarda gli investimenti in “*in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature*”. Ne consegue che non spetta l'agevolazione per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati.

Si precisa al riguardo che la previsione del requisito della novità dei beni, introdotta dalla legge di conversione, non ha portata innovativa, ma è meramente ricognitiva di un principio desumibile dalla *ratio* dell'agevolazione.

Pertanto anche gli investimenti fatti dal 1° luglio 2009 al 4 agosto 2009 – giorno antecedente a quello di entrata in vigore della legge di conversione del *decreto* – devono caratterizzarsi per il requisito della novità del bene, restando esclusi, come detto, quelli in beni a qualunque titolo già utilizzati.

Può essere oggetto dell'agevolazione in esame anche il macchinario o apparecchiatura che viene esposto in show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo (pertanto mai entrato in funzione) in quanto l'esclusivo utilizzo del bene da parte del rivenditore ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità (cfr. circolare 4/E del 18 gennaio 2002, par. 2).

Con riguardo ai beni complessi realizzati in economia, ove alla loro realizzazione abbia concorso anche 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. Nel caso in cui il bene complesso, che incorpora anche un bene usato, sia stato acquistato a titolo derivativo, il cedente dovrà attestare che il costo del bene usato non è di prevalente entità rispetto al costo complessivo.

2.5 Territorialità

L'articolo 5 del *decreto* non reca vincoli concernenti la provenienza dei beni oggetto dell'investimento. Ai fini dell'agevolazione, quindi, non rileva la circostanza che il bene sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

Per quanto concerne la destinazione dei beni oggetto dell'investimento l'articolo 5 del *decreto*, a differenza della *Tremonti-bis*, non prevede espressamente che l'investimento deve essere realizzato nel territorio dello Stato.

Si rileva, tuttavia, che il comma 3-*bis* prevede la revoca dell'agevolazione “*se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo*”; ciò induce a ritenere che il legislatore abbia inteso escludere dall'agevolazione gli investimenti in beni allocati in strutture situate al di fuori dello Spazio economico europeo.

Ai fini dell'agevolazione, pertanto, i macchinari e le apparecchiature oggetto di investimento da parte dei soggetti interessati devono essere allocati in strutture produttive nel territorio dello Stato, degli Stati membri della Comunità europea o degli Stati aderenti all'accordo sullo Spazio economico europeo (SEE), che comprende anche l'Islanda, il Liechtenstein e la Norvegia.

3. DETERMINAZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

3.1 Valore degli investimenti

L'articolo 5, comma 1, del *decreto* esclude da imposizione sul reddito d'impresa “*il 50 per cento del valore 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. Tanto si desume dall'assenza di rinvii alle norme che regolavano le precedenti agevolazioni (*Tremonti* e *Tremonti-bis*) in cui, a differenza della *Tremonti-ter*,

era prevista sia la rilevanza del confronto con la media degli investimenti precedenti che quella dei disinvestimenti effettuati.

Il valore degli investimenti, su cui applicare l'aliquota del 50 per cento, 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, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie, sostitutive) di determinazione del reddito da parte del contribuente.

Il costo del bene agevolabile è 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.

Qualora la certezza del diritto a percepire i predetti contributi si verifichi in un esercizio successivo a quello in cui si è effettuato l'investimento agevolabile, si dovrà rideterminare l'agevolazione spettante sul relativo bene acquistato, considerando il valore dell'investimento realizzato al netto dei contributi stessi. Il recupero della maggiore agevolazione fruita avverrà attraverso una variazione in aumento da operare in sede di dichiarazione dei redditi del medesimo periodo d'imposta in cui si verifica la certezza del diritto a percepire il contributo.

Si precisa che si dovrà tener conto anche dell'eventuale successiva revoca degli stessi contributi contabilizzati in diminuzione degli investimenti agevolati al fine di rideterminare l'effettivo beneficio spettante ai sensi della normativa in commento e di conseguenza effettuare, nel periodo d'imposta in cui si è verificata la revoca del contributo, una corrispondente variazione in diminuzione.

Ai sensi del citato articolo 110, comma 1, lett. b) del TUIR il valore degli investimenti comprende "*anche gli oneri accessori di diretta imputazione*" che l'impresa deve sostenere affinché il bene possa essere utilizzato (ad es. spese di trasporto, installazione, ecc.).

Costituisce una componente del costo l'eventuale IVA, relativa alle singole operazioni di acquisto, totalmente indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1

del DPR 29 settembre 1972, n. 633, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-*bis* del medesimo DPR n. 633 del 1972.

Non rileva, invece, ai fini della determinazione del valore degli investimenti, l'IVA parzialmente indetraibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed operazioni esenti ai sensi del predetto articolo 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972. In quest'ultima ipotesi l'IVA indetraibile, infatti, non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto ma è una massa globale determinata a fine anno in relazione al complesso delle operazioni poste in essere nell'esercizio che si qualifica come costo generale ai sensi dell'articolo 99 del TUIR (cfr. risoluzione n. 9/869 del 19 gennaio 1980). Resta salva, ovviamente, la possibilità di computare nel valore degli investimenti l'IVA totalmente indetraibile derivante dal pro-rata di detraibilità pari a zero.

Nel valore dell'investimento in nuovi macchinari e nuove apparecchiature strumentali all'esercizio dell'impresa si computano anche gli interessi passivi che, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lett. b), del TUIR sono *“iscritti in bilancio ad aumento del costo stesso per effetto di disposizioni di legge”*.

Il valore degli investimenti così determinato, cui applicare l'aliquota del 50 per cento, dovrà essere rapportato all'attività produttiva di reddito d'impresa. Ad esempio, le imprese che svolgono un'attività di allevamento in misura eccedente i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR nell'applicare l'agevolazione dovranno preliminarmente determinare, secondo i criteri indicati dalla norma agevolativa, il 50 per cento del valore dei nuovi investimenti. Tale importo dovrà, successivamente, essere rapportato al numero dei capi in eccedenza rispetto al numero dei capi normalizzato, determinati in base alle prescrizioni del decreto del Ministro delle finanze di cui all'articolo 56, comma 5, del TUIR (cfr. circolare 54/E del 19 giugno 2002, par. 1.1).

Per gli enti non commerciali l'agevolazione relativa ai beni adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività va

commisurata alla quota degli investimenti riferibili all'attività produttiva di reddito d'impresa, secondo i criteri forfetari indicati all'articolo 144, comma 4, del TUIR.

3.2 Momento di effettuazione degli investimenti

Ai fini dell'agevolazione in esame rilevano gli investimenti “... *fatti a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto* [1° luglio 2009] *e fino al 30 giugno 2010*”.

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.

Al riguardo si rammenta che, ai sensi delle disposizioni del richiamato articolo 109 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.

Gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connesse 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.

Tenuto conto della finalità agevolativa della disciplina in esame e della modalità di fruizione della stessa, che non incide sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito d'impresa, 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. Analogamente, per i c.d. contribuenti minimi che si avvalgono del regime di cui all'art. 1, commi 96 e ss. della legge n. 244 del 2007 per i quali trova applicazione il principio di cassa, le spese di acquisizione di macchinari e apparecchiature si considerano sostenute nell'ambito temporale di riferimento (1°

luglio 2009 – 30 giugno 2010) secondo i criteri contenuti nell'art. 109 del TUIR, commi 1 e 2.

3.3 Casi particolari

Oltre a quanto in precedenza indicato in linea generale, si forniscono 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, in base ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109 del TUIR, 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 (cfr. circolare 4/E del 18 gennaio 2002, par. 2).

Tale principio vale anche nell'ipotesi in cui la suddivisione dell'opera in stati di avanzamento, originariamente non prevista, derivi dall'integrazione del contratto originario mediante l'inserimento *a posteriori* di una speciale clausola volta a consentire l'accettazione parziale dell'opera (cfr. risoluzione n. 75 del 27 marzo 2003).

Qualora l'appalto riguardi un investimento in beni complessi diversi da quelli compresi nella divisione 28, rimane fermo quanto detto in precedenza circa

il riconoscimento dell'agevolazione nei limiti del costo riferibile ai beni della divisione 28 oggettivamente individuabili utilizzati per la realizzazione del bene complesso.

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 in precedenza indicati. 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 predetti criteri di competenza di cui al citato articolo 109 del TUIR (cfr. circolare 90/E del 17 ottobre 2001, par. 3.1).

Leasing

Sotto il profilo soggettivo, si rammenta che l'agevolazione spetta unicamente all'utilizzatore con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il macchinario o l'apparecchiatura è consegnato (salvo quanto si dirà in

prosiegua per l'ipotesi in cui la società concedente realizzi il bene tramite contratto di appalto).

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-*bis*1 del DPR n. 633 del 1972, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'IVA pagata dal locatore sull'acquisto del bene (cfr. circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, par. 3.2).

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, come si dirà in prosieguo (cfr. par. 6) 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 (cfr. circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, par. 2).

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, come previsto dall'articolo 109 del TUIR (cfr. circolare n. 41/E del 13 maggio 2002, par. 6).

4. FRUIZIONE DELL'AGEVOLAZIONE

Il comma 1 dell'articolo 5 del *decreto* esclude il valore degli investimenti “*dall'imposizione sul reddito di impresa*”. Ciò significa che l'agevolazione spetta esclusivamente ai fini dell'IRPEF e dell'IRES e non opera ai fini dell'IRAP.

L'agevolazione è fruita apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa del periodo di imposta di effettuazione degli investimenti agevolabili, secondo i criteri sopra richiamati.

La detassazione opera indipendentemente dal risultato di esercizio ottenuto (utile o perdita) e, pertanto, concorre a determinare il risultato reddituale anche in presenza di una perdita, la quale rileverà ai fini della determinazione del reddito secondo le regole ordinarie previste dal TUIR.

Potrà quindi essere dedotta dal reddito complessivo se derivante dall'esercizio d'impresе commerciali di cui all'art. 66 (impresе minori); sarà invece computata in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta e, per la differenza, nei successivi, ma non oltre il quinto, se derivante dall'esercizio di impresе commerciali in contabilità ordinaria.

La perdita fiscale potrà, invece, essere dedotta nei periodi d'imposta successivi senza alcun limite di tempo, se realizzata nei primi tre periodi d'imposta.

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 che, coerentemente con quanto previsto nelle precedenti analoghe disposizioni agevolative, non assume autonomo rilievo per la determinazione del reddito stesso.

In particolare, il beneficio è ininfluenza ai fini dell'applicazione degli articoli 56, comma 2, 61, comma 1, 84, 109, comma 5, del TUIR. Tali norme stabiliscono, in presenza di proventi esenti o che non concorrono alla formazione del reddito, la riduzione della perdita fiscalmente rilevante e dell'ammontare deducibile degli interessi passivi e delle spese generali.

Con riguardo alla fruizione dell'agevolazione ai fini del pagamento delle imposte, l'ultimo periodo del comma 1 dell'articolo 5 in commento prevede che *“l'agevolazione ... può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo di imposta di effettuazione degli investimenti”*.

L'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa del 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature 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.

In altri termini, i soggetti con periodo di imposta coincidente con l’anno solare che effettuano investimenti agevolati nel 2009 non tengono conto dell’agevolazione nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d’imposta 2009, in ipotesi di adozione del metodo previsionale.

I medesimi soggetti non tengono conto dell’agevolazione per gli investimenti fatti nel 2009 neppure nella determinazione degli acconti dovuti per il periodo d’imposta 2010. Pertanto, in sede di acconti per il 2010 (qualunque sia il metodo di calcolo adottato), l’imposta dovuta per il 2009, da assumere come parametro di riferimento, va determinata senza tenere conto dell’agevolazione.

Analogamente, se l’investimento è effettuato nel 2010, non si tiene conto dell’agevolazione nella determinazione degli acconti dovuti per i periodi d’imposta 2010 e 2011.

Gli eventuali versamenti in acconto, che risultassero eccedenti al momento di determinazione del saldo per effetto di investimenti agevolati, generano per il contribuente un credito IRPEF/IRES utilizzabile secondo le modalità ordinarie.

5. CUMULO CON ALTRE AGEVOLAZIONI

L’art. 5 del *decreto* in esame non reca una previsione generale di non cumulabilità del beneficio in esame con altre agevolazioni. Ciò porta a ritenere che l’agevolazione sia cumulabile con altre misure di favore salvo che le norme disciplinanti le altre misure, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli organi eroganti, non dispongano diversamente.

Ciò posto, si ritiene che l’agevolazione in esame sia cumulabile, in particolare, con il credito d’imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate previsto dall’articolo 1, commi da 271 a 279, della legge 27 dicembre 2006, n.

296, nonché con il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo previsto dall'articolo 1, commi da 280 a 284, della medesima legge n. 296 del 2006.

Sarà possibile, pertanto, in relazione al medesimo investimento, escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa il 50 per cento del valore dell'investimento nonché, in presenza dei requisiti richiesti dalla specifiche discipline sopra richiamate, fruire contestualmente del credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 ovvero del credito d'imposta di cui all'articolo 1, commi da 280 a 284, della legge n. 296 del 2006.

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. In proposito, torna applicabile l'articolo 10 del decreto interministeriale 19 febbraio 2007 (Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica) secondo cui *“le detrazioni ... non sono cumulabili con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge nazionali per i medesimi interventi”*. Ne consegue che in relazione al medesimo bene oggetto di investimento 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 di cui all'articolo 1, commi 344 e 345, della legge n. 296 del 2006.

6. REVOCA

Il comma 3 dell'articolo 5 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”*.

Per effetto della norma in esame il diritto alla fruizione dell'incentivo fiscale è vincolato alla circostanza che i beni oggetto dell'investimento agevolato siano mantenuti nell'impresa per il periodo di tempo ivi indicato. Il suddetto vincolo ha la *ratio* di contrastare lo smobilizzo dei beni oggetto dell'investimento

agevolato in tempi ravvicinati rispetto al momento di effettuazione dell'investimento stesso, in quanto considerato sintomatico di un comportamento elusivo, volto cioè alla immissione temporanea dei cespiti nel patrimonio aziendale al solo fine di ottenere il beneficio fiscale (cfr. circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, par. 4).

I presupposti che comportano la revoca dell'incentivo individuati dal comma in esame sono analoghi a quelli previsti per la precedente *Tremonti-bis*, eccetto la minore durata del periodo di tempo in cui opera la revoca.

Costituiscono causa di revoca dell'incentivo oltre alle fattispecie, espressamente previste dalla norma, di cessione a terzi e di destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa del bene oggetto di investimento, anche le fattispecie di dismissione, conferimento, donazione, assegnazione ai soci, destinazione al consumo personale o familiare dell'imprenditore del bene oggetto di investimento.

Per gli investimenti effettuati mediante contratti di leasing si ribadisce che comporta la revoca dell'agevolazione sia il mancato esercizio del diritto di riscatto, sia la cessione del contratto di leasing a terzi entro i limiti temporali indicati dal comma 3 e, quindi, prima del secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione dell'investimento. Le medesime considerazioni valgono anche nell'ipotesi in cui il bene agevolato sia oggetto di un contratto di *lease back*.

Costituisce, altresì, revoca dell'agevolazione 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*; nel particolare caso, infatti, la cessione del bene non pregiudica in nessun modo la permanenza dell'investimento presso l'impresa utilizzatrice.

Non comporta altresì revoca dell'incentivo il furto del bene oggetto di investimento, comprovato dalla denuncia alle autorità competenti, in quanto la

fuoriuscita del bene dal regime di impresa è indipendente dalla volontà (elusiva) del beneficiario (cfr. risoluzione n. 180/E del 15 settembre 2003).

Il periodo di tempo entro cui opera la revoca è di minore durata rispetto a quello previsto per la *Tremonti-bis*. La cessione del bene e gli atti ad essa equiparati, infatti, devono avvenire “*prima*” (e non più “*entro il*”) del secondo periodo di imposta successivo all’acquisto.

Ad esempio, per un soggetto con periodo di imposta coincidente con l’anno solare che ha acquistato il bene a settembre del 2009, la revoca dell’agevolazione interviene se il bene viene ceduto entro il 31 dicembre 2010, mentre non opera se la cessione avviene nel 2011 (secondo periodo di imposta successivo a quello di acquisto).

È appena il caso di precisare che il comma 3 in esame fa espresso riferimento al “periodo di imposta”, quindi non può essere preso in considerazione l’anno solare per individuare il termine del periodo di sorveglianza.

Per effetto della revoca dell’agevolazione il reddito imponibile, relativo al periodo di imposta in cui si verifica uno degli eventi previsti nel citato comma 3, deve essere aumentato avuto riguardo al corrispettivo dei beni ceduti, o al valore normale dei beni dismessi, destinati al consumo personale o familiare dell’imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all’esercizio dell’impresa. La variazione in aumento sarà determinata in misura pari al corrispettivo o al valore normale dei beni fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l’investimento.

Esempio

Periodo d’imposta 2009

(acquisto di un bene della divisione 28 di valore pari a €200)

Investimento lordo	€ 200
Reddito detassato (50% di €200)	€ 100

Periodo d’imposta 2010

Il bene acquistato nel periodo precedente viene ceduto per euro 130: la variazione in aumento sarà pari al minore importo tra euro 130 e quello corrispondente al 50 per cento del valore di acquisto del bene ceduto, determinato secondo quanto sopra chiarito (cfr. par. 3.1), che ha concorso alla variazione in diminuzione nel 2009.

Variatione in diminuzione 2009 (50 % di €200)	€ 100
Valore del disinvestimento	€ 130
Variatione in aumento 2010	€ 100

Nell'ipotesi in cui si verificano i presupposti per la revoca dell'agevolazione, il recupero a tassazione deve avvenire con riguardo al beneficio effettivamente fruito dal contribuente. Pertanto, con riferimento ad esempio alle imprese in contabilità semplificata, resta escluso dal recupero l'importo eccedente il reddito complessivo che di fatto non ha comportato alcuna agevolazione (cfr. circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, par. 11).

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 (es. trasformazioni eterogenee di società in enti non commerciali non titolari di reddito di impresa disciplinate dall'articolo 171 del TUIR).

Nelle predette operazioni straordinarie, il soggetto cui sono trasferiti i beni agevolati subentra nell'obbligo di conservare i medesimi beni per tutto il periodo di operatività del regime di revoca dell'agevolazione per non incorrere nei relativi effetti.

In caso di operazioni straordinarie consistenti in cessioni o conferimenti d'azienda o di rami d'azienda che includono il bene oggetto dell'investimento agevolato, si è dell'avviso, in linea di principio, che ai fini dell'agevolazione in esame non costituisce causa di revoca l'effettuazione dell'operazione straordinaria durante il periodo di sorveglianza dell'agevolazione.

Infatti, nelle predette ipotesi, si ritiene che venga comunque soddisfatta la finalità sottesa alla disposizione sulla revoca che è quella di riconoscere il beneficio solo se il bene oggetto dell'investimento agevolato rimane nell'ambito della struttura produttiva dell'impresa.

Tuttavia, allo scopo di evitare possibili abusi connessi con eventuali atti di disposizione del bene posti in essere dal cessionario/conferitario successivamente all'effettuazione dell'operazione stessa ma comunque entro il limite temporale del periodo di sorveglianza, si è dell'avviso che, al fine di rendere inoperante la revoca, è necessario che dagli atti relativi alla cessione o al conferimento risulti:

- da un lato, la dichiarazione espressa del cedente/conferente che l'azienda o ramo d'azienda include investimenti oggetto dell'agevolazione, di cui andranno indicati tipologia, momento di effettuazione, valore ed ogni altra notizia utile;
- dall'altro, l'impegno del cessionario/conferitario a mantenere il bene nell'ambito del compendio aziendale fino alla scadenza del periodo di sorveglianza dell'agevolazione.

In caso di mancato assolvimento degli oneri sopra indicati, interverrà la revoca dell'agevolazione con produzione dei relativi effetti in capo al soggetto che, a seconda delle circostanze, si è reso inadempiente, in tal modo manifestando la volontà di non rispettare la "*ratio*" che ispira la disciplina agevolativa. In particolare, qualora l'inadempimento sia riconducibile al cessionario/conferitario, ai fini della produzione degli effetti della revoca in capo a quest'ultimo, si ritiene irrilevante la circostanza che il beneficio sia stato usufruito da altro soggetto (nello specifico il cedente/conferente); ciò in quanto, con l'assunzione del predetto impegno, il cessionario/conferitario è consapevole che la revoca dell'agevolazione dipende da un proprio comportamento e, pertanto, in caso d'inadempimento gli effetti della revoca non possono che ricadere in capo al medesimo, essendo il bene fuoriuscito dalla sfera di disponibilità del cedente/conferente.

Diversamente, qualora in sede di operazione straordinaria il cessionario/conferitario non assuma l'impegno di cui sopra, la revoca dell'agevolazione interviene immediatamente e gli effetti si producono in capo al cedente/conferente che ha usufruito del beneficio.

Non comporta, altresì, automaticamente la revoca dell'agevolazione il trasferimento dell'azienda per donazione, insieme alla successione per causa di morte. La disciplina della revoca continua ad operare nei confronti dei donatari e degli eredi dell'azienda qualora, successivamente alla donazione e alla successione, si verificano i presupposti per la revoca dell'agevolazione previsti dal comma 3 in esame (cfr. risoluzione n. 129/E del 6 giugno 2003).

Ai sensi del successivo comma 3-*bis*, introdotto in sede di conversione del decreto-legge, *“L'incentivo fiscale di cui al comma 1 è revocato se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo”*.

L'ipotesi di revoca prevista dal comma 3-*bis* risponde a una *ratio* diversa da quella di cui al comma 3, in quanto appare diretta a subordinare la conservazione dell'agevolazione al mantenimento del bene oggetto di investimento in strutture produttive situate nel territorio dello Spazio economico europeo.

Pertanto, l'indicazione contenuta nel citato comma 3-*bis* a *“soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo”* non va intesa come riferita alla astratta disponibilità di una stabile organizzazione nei suddetti paesi, quanto piuttosto alla circostanza concreta che il cessionario utilizzi il bene agevolato in strutture produttive (principale o secondaria) ubicate nell'ambito dello Spazio economico europeo, a prescindere dal luogo in cui è collocata la propria residenza fiscale.

La suddetta circostanza (utilizzo del bene all'interno dello Spazio economico europeo) deve risultare da apposita dichiarazione che il cedente è tenuto a farsi rilasciare dal cessionario, pena la decadenza dell'agevolazione con produzione dei relativi effetti in capo al primo.

Per effetto di quanto sopra ed in linea con quanto precisato al paragrafo 2.5 circa la territorialità, si ritiene che, al di fuori della ipotesi di cessione a soggetti terzi, costituisce causa di revoca dell'agevolazione anche il trasferimento del bene, ad opera del beneficiario dell'agevolazione, presso proprie strutture produttive situate al di fuori dello Spazio economico europeo.

Allo stesso modo, la causa di revoca di cui al comma *3-bis* in esame opera anche nell'ipotesi di operazioni straordinarie che comportino il trasferimento del bene in una struttura produttiva situata al di fuori dello Spazio economico europeo.

In definitiva, la disposizione contenuta nel comma *3-bis* prevale su quella di cui al comma 3 anche quando il trasferimento del bene al di fuori dello Spazio economico europeo avvenga prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto.

Sotto il profilo temporale, la causa di revoca di cui al comma *3-bis* opera se il bene esce dallo Spazio economico europeo entro il termine di cui all'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. Ad esempio, per un soggetto con periodo di imposta coincidente con l'anno solare che acquista il bene nel corso del 2009 e conseguentemente inserisce l'importo della deduzione nella dichiarazione dei redditi presentata nel 2010, la causa di revoca in esame opera se il bene viene ceduto entro il 31 dicembre 2014.

L'importo della variazione in aumento conseguente alla revoca dell'agevolazione in applicazione del comma *3-bis* è comunque calcolato con i medesimi criteri precedentemente indicati con riguardo all'applicazione del comma 3.

Rimane fermo che le operazioni straordinarie sono comunque soggette all'applicazione della norma di cui all'articolo *37-bis* del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

7. COORDINAMENTO CON ALTRE DISPOSIZIONI

7.1 Contribuenti minimi

Ai fini della permanenza nel regime dei minimi, si ricorda che ai sensi del comma 111 dell'articolo 1 della legge n. 244 del 2007, gli acquisti di beni strumentali, sommati a quelli dei due anni precedenti, non devono superare l'ammontare complessivo di 15.000 euro. In caso di superamento del suddetto limite, la cessazione di efficacia del regime dei minimi, non comportando un'ipotesi di revoca, non preclude, comunque, al contribuente di fruire della detassazione. L'eventuale perdita che si dovesse generare a seguito dell'agevolazione sarà utilizzabile con le regole proprie del regime dei minimi (riportabile ai periodi d'imposta successivi) indipendentemente dalle diverse modalità di determinazione del reddito adottate a seguito dell'uscita dal regime stesso (ad esempio, regime di contabilità semplificato).

7.2 Società non operative

La disciplina delle società di comodo di cui all'articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724 non implica il venir meno delle agevolazioni fiscali previste da specifiche disposizioni di legge (cfr. circolare n. 25 del 4 maggio 2007).

Ciò implica che l'agevolazione in esame non viene meno qualora il beneficiario non superi la verifica di operatività prevista dalla suddetta normativa.

L'importo escluso da imposizione per effetto della *Tremonti-ter* dovrà essere sommato agli altri importi che non concorrono a formare il reddito imponibile per effetto di disposizioni agevolative.

Tali importi sono sottratti dal reddito presunto per determinare il reddito minimo imponibile ai fini del successivo confronto di quest'ultimo con il reddito effettivo.

7.3 Studi di settore

Del valore dei beni strumentali acquistati con l'agevolazione *Tremonti-ter* si deve altresì tenere conto nella determinazione del valore dei beni strumentali da indicare nei modelli concernenti la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore (cfr. circolare n. 58/E del 27 giugno 2002, paragrafo 9.6.1).

* * *

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente circolare vengano puntualmente osservati dagli uffici.