

*A cura di Raffaella Pompei, dottore commercialista, funzionario dell'Ufficio fiscale
di Confartigianato Udine*

Tremonti-ter: la nuova detassazione degli investimenti in macchinari ed apparecchiature

Tra le misure anti-crisi, per incentivare l'ammodernamento dell'apparato produttivo delle imprese si ripropone la detassazione degli investimenti, ossia un'agevolazione fiscale che, come le precedenti agevolazioni "Tremonti" del 1994 e del 2001, consiste nel riconoscimento di un'ulteriore deduzione dal reddito d'impresa rispetto a quella normalmente determinata dal costo dell'investimento.

La nuova detassazione, detta Tremonti ter è prevista dal decreto legge n.78 del 1° luglio 2009, in vigore dal 1° luglio 2009, convertito con Legge 3/8/2009 n.102, nei commi da 1 a 3-bis dell'articolo 5 di cui si riporta il testo:

Art. 5 DL 78 del 1/7/2009

Detassazione degli investimenti in macchinari

1. E' escluso dall'imposizione sul reddito di impresa il 50 per cento del valore degli 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 del 16 novembre 2007, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 296 del 21 dicembre 2007, fatti a decorrere dalla data di entrata in vigore del presente decreto e fino al 30 giugno 2010. L'agevolazione di cui al presente comma può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti.

2. 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.

3. 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.

3-bis. 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.

....omissis...

Con la recente circolare n. 44 del 27 ottobre 2009 l'Agenzia delle Entrate ha fornito gli attesi chiarimenti per l'applicazione di quest'ultima versione dell'agevolazione Tremonti, chiarimenti di cui si è già tenuto conto nella la redazione del presente fascicolo.

In cosa consiste l'agevolazione?

Per gli investimenti in macchinari ed apparecchiature effettuati dalle imprese dal 1° luglio 2009 al 30 giugno 2010 viene previsto che il 50% del costo determinerà, nella dichiarazione dei redditi relativa all'anno in cui è avvenuto l'acquisto, un'ulteriore riduzione del reddito d'impresa tassato ovvero un aumento della perdita fiscale, con conseguente riduzione delle imposte dirette dovute (IRPEF o IRES). In caso di aumento della perdita fiscale la stessa per i soggetti in contabilità ordinaria potrà essere utilizzata nei cinque periodi d'imposta successivi (o senza limiti temporali per le imprese avviate da non oltre tre anni) mentre per i soggetti in contabilità semplificata potrà essere utilizzata per abbattere gli eventuali altri redditi del contribuente.

Il meccanismo dell'agevolazione si può quindi sintetizzare dicendo che l'investimento agevolato verrà dedotto 1,5 volte (spendo 100 e deduco 150, di cui 100 attraverso il normale processo d'ammortamento e 50 nell'anno dell'investimento).

L'agevolazione è invece irrilevante ai fini IRAP.

Tale incentivo non richiede particolari adempimenti, dato che, appurato che l'investimento rientra tra quelli agevolabili, l'agevolazione spetta automaticamente e va utilizzata direttamente nella dichiarazione dei redditi, senza che sia necessario il preventivo assenso dell'Agenzia delle Entrate.

A differenza di quanto previsto per le precedenti agevolazioni Tremonti, questa volta la deduzione del 50% viene calcolata direttamente sul costo dell'investimento e non sull'eccedenza rispetto alla media delle spese per investimenti sostenute negli anni precedenti. Questo rende l'agevolazione particolarmente favorevole oltre che di facile applicazione.

Inoltre la norma non prevede che il costo degli investimenti debba essere calcolato al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nello stesso periodo d'imposta come invece era previsto nelle precedenti versioni.

Il maggiore ostacolo all'applicazione dell'agevolazione questa volta è rappresentato dalla corretta individuazione dei beni agevolabili perché, come si vedrà nei paragrafi successivi, il riferimento ad una codifica nata per classificare le attività economiche (divisione 28 della tabella ATECO 2007) mal si presta all'individuazione di beni.

Chi può fruire dell'agevolazione?

L'agevolazione è prevista come deduzione dal reddito d'impresa per cui può essere fruita da:

- imprese individuali, imprese familiari e aziende coniugali
- società di persone (snc e sas);
- società di capitali (srl., spa. e sapa)
- società cooperative e consortili
- enti pubblici e privati titolari di reddito d'impresa

Non assume rilevanza il regime contabile adottato. L'agevolazione, infatti, spetta sia ai soggetti in contabilità ordinaria che a quelli in contabilità semplificata.

Imprese che applicano regimi agevolati d'imposta soggetti ad imposta sostituita

L'agevolazione può essere usufruita anche dai soggetti che adottano il regime delle nuove iniziative, ex art.13, Legge n. 388/2000, come già previsto nelle precedenti versioni, e anche da quelli in regime dei minimi, ex art. 1, comma 96 e seguenti, Legge n. 244/2007.

Nel caso dei soggetti rientranti nel regime dei minimi, tuttavia la portata dell'incentivo risulta limitata dato che gli stessi, se vogliono permanere nel regime agevolato, non possono acquisire beni strumentali per un importo superiore a 15.000 euro nel triennio.

Nuove imprese

La disciplina in esame non prevede che il beneficio sia applicabile alle imprese in attività alla data di entrata in vigore della presente legge così come richiesto nelle precedenti agevolazioni Tremonti, di conseguenza il beneficio è usufruibile non solo dalle imprese avviate prima del 1/7/2009, ma

anche dagli imprenditori che iniziano l'attività o delle società costituite nel corso del secondo semestre 2009 e del primo semestre 2010.

Contribuenti che svolgono attività a rischio di incidente rilevante

I contribuenti che svolgono attività considerate a rischio di incidenti ai sensi del D.Lgs. 17/8/99, n. 334, per beneficiare dell'incentivo in esame devono essere in possesso della documentazione attestante l'adempimento degli obblighi e delle prescrizioni previste da tale decreto. Si tratta del decreto che, attuando la direttiva Seveso II, identifica e disciplina le attività a rischio di incidente rilevante in relazione alla presenza di sostanze pericolose in quantità superiori a quelle indicate in uno specifico elenco. Tale disposizione non riguarda quindi la generalità delle imprese ma solo quelle che svolgono attività particolarmente pericolose anche per la popolazione e che sono presenti in numero estremamente limitato nella provincia di Udine (sotto la decina secondo fonti ministeriali risalenti al 2007).

Sono invece esclusi dall'agevolazione

- i professionisti (ammessi invece al beneficio nelle precedenti versioni della Tremonti);
- le persone fisiche esercenti attività agricole non produttive di reddito di impresa
- gli enti non commerciali non titolari di reddito di impresa
- le imprese in liquidazione (secondo la circolare 4/E del 2002).

Quali investimenti sono agevolati?

L'agevolazione è prevista solo per gli investimenti in macchinari e apparecchiature indicati alla divisione 28 della tabella di classificazione Ateco 2007. Per individuare l'ambito dell'agevolazione è utile consultare anche le tabelle relative alle altre divisioni, con le relative note esplicative, per escludere i beni che non sono agevolabili in quanto non compresi nelle divisioni diverse dalla 28. La tabella di classificazione Ateco 2007 è scaricabile dal seguente indirizzo consultabile al link:

www.istat.it/strumenti/definizioni/ateco/note_esplicative_ateco.pdf

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*" consultabile al link:

http://www.istat.it/strumenti/definizioni/ateco/lista_alfabetica_ateco.pdf

I beni della divisione 28 sono macchinari ed apparecchiature, fisse o portatili, che intervengono meccanicamente o termicamente sui materiali o sui processi di lavorazione, a prescindere dal fatto che siano stati progettati per uso industriale, per l'edilizia e l'ingegneria civile, per uso agricolo o domestico.

Sono ad esempio agevolabili gli acquisti di pompe e compressori, di forni, caldaie, gru, carrelli elevatori, macchine ed attrezzature per ufficio (esclusi computer e relative periferiche), macchine utensili per la formatura dei metalli, macchine e apparecchi per lavanderie e istituti di bellezza ecc...

Sono ad esempio esclusi dall'agevolazione i computer e gli altri prodotti di elettronica, in quanto compresi nella voce 26 della tabella Ateco, gli autoveicoli, rimorchi e semirimorchi, in quanto ricompresi nella voce 29 della Tabella citata. Sono inoltre esclusi gli immobili e gli arredi.

A differenza di quanto previsto nella *Tremonti-bis* che incentivava espressamente solo gli investimenti in beni strumentali, per la *Tremonti-ter* non è richiesta una specifica modalità d'impiego dei beni oggetto di investimento all'interno del processo produttivo con la conseguenza che sono da ritenersi agevolati tutti gli acquisti di beni nuovi compresi nella divisione 28 della

tabella ATECO 2007 (Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature n.c.a.) con esclusione di quelli destinati alla vendita (cosiddetti beni merce).

Non è necessario che il fornitore operi con un codice attività appartenente alla divisione 28, il fornitore infatti può essere anche un commerciante. L'importante è che rientri nella divisione 28 l'attività diretta alla produzione dei beni acquistati indipendentemente dalla denominazione attribuita dalla tabella stessa (macchinari, apparecchiature, impianti, attrezzature, ecc.).

Nei casi dubbi è opportuna una relazione della ditta fornitrice che individui la divisione di appartenenza del bene nell'ambito della Tabella Ateco 2007 e quella delle eventuali componenti in dotazione indispensabili per il suo funzionamento.

Agevolazione in caso di beni complessi

Con la circolare 44/2009 l'Agenzia delle Entrate ha fornito i seguenti importanti chiarimenti per i casi in cui gli investimenti abbiano per oggetto beni complessi.

Beni nuovi della divisione 28 inseriti in impianti vecchi o non compresi nella divisione 28: 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 o non compresi nella divisione 28 (è il caso della caldaia che è agevolabile perché fa parte della divisione 28 anche se inserita in un impianto non agevolabile)

Beni nuovi della divisione 28 con componenti di altre divisioni: gli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 rilevano per l'intero costo d'acquisto anche se lo stesso è comprensivo del costo relativo a componenti o parti indispensabili che ne costituiscono normale dotazione per il funzionamento, ancorché tali componenti non siano inclusi nella divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di software che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature).

Beni nuovi non compresi nella divisione 28 con componenti della divisione 28: in tal caso l'agevolazione sull'acquisto di nuovi "parti e accessori" rileva solo se questi sono espressamente inclusi nella divisione 28.

Beni nuovi non compresi nella divisione 28 costituito anche da macchinari della 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 sempre che il bene complesso non sia destinato alla vendita.

In presenza di un nuovo bene complesso occorre quindi valutare se il bene principale è compreso nella divisione 28 (perché in tal caso sono agevolabili anche le componenti accessorie di dotazione anche se non rientranti nella divisione 28) oppure se il bene principale non rientra nella divisione 28 perché in tal caso sono agevolabili solo le componenti incluse nella divisione 28 purchè siano oggettivamente individuabili.

Agevolazione solo per beni nuovi

Per fruire dell'agevolazione i beni acquistati devono essere nuovi.

Il requisito della novità viene ritenuto presente anche:

- in caso di nuovo macchinario mai entrato in funzione ed utilizzato solo a scopo dimostrativo o per esposizione;
- in caso di beni complessi realizzati anche con l'apporto di beni usati il cui costo non è di prevalente entità rispetto al costo complessivamente sostenuto (in tal caso se il bene non è autoprodotta ma è acquistato da terzi occorre che il fornitore attesti che il costo del bene usato non è di prevalente entità rispetto al costo complessivamente sostenuto).

Beni acquistati in proprietà, in leasing, in appalto o autoprodotti

Come già previsto per le precedenti versioni della Tremonti, per la disciplina in esame non rileva la modalità o il titolo di acquisizione del bene. L'agevolazione pertanto è garantita nelle ipotesi di:

- beni acquistati con contratto di compravendita;
- beni realizzati da terzi, tramite un contratto di appalto;
- beni costruiti in economia (beni autoprodotti);
- beni acquisiti in leasing (per l'equiparazione fiscale tra acquisto con contratto di compravendita e acquisto in leasing).

L'agevolazione non spetta invece per i beni presi a noleggio o nei casi di leasing operativo (che non prevede il diritto di riscatto).

Beni acquistati da imprese estere o destinati all'estero

Possono essere agevolati anche i beni acquistati da imprese estere.

Per quanto riguarda la destinazione del bene è necessario che lo stesso permanga in Italia o sia allocato in strutture produttive situate all'interno dello Spazio economico europeo (See) che comprende oltre ai 27 stati membri della Comunità economica europea anche l'Islanda la Norvegia e il Liechtestein. Il trasferimento del bene al di fuori di tale spazio comporta la revoca dell'agevolazione come si vedrà più avanti.

Qual è l'importo del costo agevolabile?

Il costo dell'investimento su cui calcolare l'agevolazione applicando la percentuale del 50% comprende gli oneri accessori di diretta imputazione come ad esempio le spese di trasporto, di montaggio e posa in opera, di collaudo.

In presenza di iva oggettivamente indetraibile ai sensi dell'art.19bis1 del DPR 633/1972 o in caso di pro-rata di detraibilità pari a zero, il costo su cui calcolare l'agevolazione comprende anche l'iva non detratta e portata ad incremento del costo.

Nel valore dell'investimento in nuovi macchinari e nuove apparecchiature si computano anche gli interessi passivi sui prestiti contratti per la costruzione dei beni maturati fino all'anno della loro entrata in funzione se tali interessi sono stati iscritti in bilancio ad aumento del costo ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lett. b), del TUIR.

Per i beni autoprodotti si assume come costo quello relativo: alla progettazione dell'investimento; ai materiali appositamente acquistati per la costruzione del bene in economia o a tal fine prelevati dal magazzino; alla mano d'opera direttamente utilizzata per la costruzione; ai costi industriali relativi agli impianti utilizzati per la produzione del bene (ammortamenti, forza motrice e spese di manutenzione relativi ai dei beni strumentali impiegati nella realizzazione del bene, costi per le lavorazioni esterne ecc..).

Per i beni acquisiti in leasing il costo agevolabile è pari al costo sostenuto dalla società di leasing mentre non assume alcuna rilevanza il prezzo di riscatto. Nel caso in cui per l'utilizzatore l'IVA sui canoni di locazione sia indetraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 del DPR n. 633 del 1972, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'IVA pagata dal locatore sull'acquisto del bene.

Per gli investimenti che fruiscono di contributi in conto impianti, il costo va assunto al netto del contributo, indipendentemente dalla modalità di contabilizzazione dello stesso (a storno del costo storico o con la tecnica dei risconti passivi). Se il contributo viene liquidato in un periodo d'imposta diverso da quello d'acquisto, è necessario effettuare una variazione in aumento del reddito imponibile nel periodo in cui viene ricevuto il contributo, variazione pari alla differenza tra agevolazione originariamente calcolata e agevolazione calcolata sul costo al netto del contributo (in parole povere la variazione sarà pari al 50% del contributo ricevuto).

Quando l'investimento si considera effettuato ?

L'agevolazione riguarda gli acquisti avvenuti

tra il 1°/7/2009 e il 30/6/2010

L'investimento rileva ai fini dell'agevolazione all'atto dell'acquisizione del bene, da assumere secondo le ordinarie regole di competenza ossia secondo i criteri stabiliti nell'art. 109 del DPR 917/1986 (TUIR).

In particolare:

| Tipologia di acquisto | Momento dell'acquisto ai fini fiscali (art.109 del TUIR) |
|---|---|
| Beni acquistati con contratto di compravendita | Le spese relative ai beni mobili si considerano sostenute alla data della consegna o spedizione. Nella vendita a rate non assume rilievo il patto di riserva della proprietà |
| Beni realizzati da terzi in base a un contratto d' appalto | I costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, se il contratto prevede l'accettazione parziale dell'opera in base a stati d'avanzamento lavori (SAL), alla data di accettazione degli stessi da parte del committente ai sensi dell'art.1666 del codice civile (in tal caso si tiene conto dei corrispettivi liquidati a titolo definitivo in base al SAL nel periodo di vigenza dell'agevolazione indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto) |
| Beni acquisiti in base a contratto di leasing | I costi si considerano sostenuti al momento della consegna del bene o del collaudo se prevista la clausola di prova a favore del locatario. |
| Beni acquisiti con leasing-appalto | In caso di leasing su bene realizzato in appalto per l'impresa utilizzatrice assumono rilievo 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. Se però il contratto di leasing prevede la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante il periodo in cui viene resa la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario. |

Ai fini della fruizione dell'agevolazione i suddetti criteri di competenza valgono anche per i contribuenti nel regime dei minimi in deroga al criterio di cassa che normalmente caratterizza tale regime. In tal modo un contribuente in regime dei minimi che acquista un macchinario nuovo compreso nella divisione 28 con consegna dello stesso entro il 31/12/2009 e pagamento nel 2010, si avvarrà dell'agevolazione (deduzione del 50% del costo) già nel prossimo modello Unico/2010 relativo al 2009 mentre scaricherà il 100% del costo nel modello Unico/2011 relativo al 2010.

Non costituisce condizione per la fruizione dell'agevolazione l'entrata in funzione dei beni oggetto di investimento.

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

Quando ed è possibile fruire dell'agevolazione?

L'agevolazione può essere fruita esclusivamente in sede di versamento del saldo delle imposte sui redditi dovute per il periodo d'imposta di effettuazione degli investimenti e ciò influenza sia gli acconti calcolati con il metodo previsionale relativi all'anno in cui sono stati effettuati gli investimenti agevolati, sia gli acconti calcolati con il metodo storico relativi all'anno successivo a quello in cui sono stati effettuati gli investimenti agevolati.

Ad esempio gli investimenti effettuati nel 2009 produrranno effetto nel modello Unico 2010 ma non sarà possibile tener conto dell'agevolazione nel calcolo previsionale dell'acconto da versare il prossimo 30 novembre 2009, che perciò va sterilizzato della previsione imputabile all'effetto dell'agevolazione; inoltre per calcolare gli acconti dovuti sul 2010 con il metodo storico occorrerà rideterminare il reddito 2009 per escludere l'effetto dell'agevolazione.

La Tremonti-ter è cumulabile con altre agevolazioni?

Come per le precedenti versioni, la Tremonti-ter non costituisce un aiuto di Stato né è soggetta al regime de minimis perché è un incentivo generalizzato e riferito all'intero territorio nazionale. Pertanto il beneficio in generale è cumulabile con altre agevolazioni purchè queste ultime non prevedano espressamente ipotesi di non cumulabilità.

L'Agenzia delle entrate con la circolare 44/2009 ha specificato che l'agevolazione non è cumulabile con la detrazione del 55% per gli interventi di riqualificazione energetica degli edifici (la non cumulabilità è esplicitamente prevista dall'art.10 del Decreto d'attuazione del 19/2/2007) mentre è cumulabile con il credito d'imposta per gli investimenti in aree svantaggiate e con il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo.

Con la circolare 4/2002, relativa alla Tremonti-bis, l'Agenzia aveva già chiarito che questa poteva essere cumulata con contributi disciplinati dalla legge del 28 novembre 1965 n. 1329 (c.d. legge Sabatini).

Quali sono gli effetti ai fini degli studi di settore ?

Del valore dei beni strumentali acquistati con l'agevolazione *Tremonti-ter* si deve altresì tenere conto, senza alcun abbattimento, 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.

In quali casi viene revocata l'agevolazione?

L'incentivo fiscale è revocato se i beni agevolati sono ceduti a terzi, assegnati ai soci o destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o a finalità estranee all'esercizio di impresa **prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto**. In pratica, un soggetto che effettua degli investimenti per i quali beneficia dell'agevolazione, nel 2009 deve conservare gli stessi nel patrimonio d'impresa fino al 31 dicembre 2010, invece se l'investimento agevolato è effettuato nel primo semestre 2010, lo stesso deve restare nel patrimonio dell'impresa fino al 31 dicembre 2011.

Inoltre, in caso di successiva cessione del bene agevolato è stato previsto che la revoca dell'agevolazione, normalmente operante solo in caso di cessione prima del secondo periodo d'imposta successivo a quello d'acquisto, **nel caso di cessione dei beni a soggetti di paesi non aderenti allo Spazio economico europeo** opera finchè è possibile l'accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria e quindi 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, in caso di acquisto agevolato effettuato nel 2009 e detassato in Unico/2010 relativo al 2009, la causa di revoca in esame opera se il bene viene ceduto entro il 31 dicembre 2014.

Si segnala che dell'accordo sullo Spazio economico europeo fanno parte, attualmente, i 27 paesi dell'UE, l'Islanda, il Lichtenstein e la Norvegia. La Svizzera ad esempio non fa parte di questo accordo. Tale causa di revoca dipende dalla circostanza concreta che il cessionario utilizzi il bene agevolato in strutture produttive (principale o secondaria) ubicate nell'ambito della Spazio economico europeo, a prescindere dal luogo in cui è collocata la propria residenza fiscale.

Per tale ragione in caso di cessione del bene entro il periodo d'accertamento il cedente per evitare la revoca dell'agevolazione **dovrà farsi rilasciare dall'acquirente, indipendentemente dalla sua**

residenza fiscale, un'apposita dichiarazione con l'attestazione che il bene è destinato ad un'utilizzazione all'interno dello Spazio economico europeo.

| | | |
|--|---|--|
| INVESTIMENTI AGEVOLATI CON LA TREMONTI- TER | Cessione con destinazione in strutture situate nello Spazio economico europeo | Trasferimento del bene fuori dallo Spazio economico europeo |
| BENI ACQUISTATI NEL 2009 | La revoca scatta per i trasferimenti che avvengono entro il 31/12/2010 | La revoca scatta per i trasferimenti che avvengono entro il 31/12/2014 |
| BENI ACQUISTATI NEL 2010 | La revoca scatta per i trasferimenti che avvengono entro il 31/12/2011 | La revoca scatta per i trasferimenti che avvengono entro il 31/12/2015 |

Effetti della revoca

In caso di revoca dell'agevolazione, nell'esercizio in cui il bene esce dal patrimonio dell'impresa, l'impresa dovrà operare una variazione in aumento che dovrà essere pari all'importo minore tra il corrispettivo (o il valore normale) dei beni ceduti e la variazione in diminuzione proporzionalmente riferibile all'investimento effettuata nell'anno d'acquisto.

| Esempio | Anno 2009 | Anno 2010 |
|--|-----------|-----------|
| Investimento lordo | 60.000 | |
| Reddito detassato | 30.000 | |
| Prezzo di cessione | | 50.000 |
| Si assume come variazione in aumento in Unico/2011 relativo al 2010 l'importo minore tra il corrispettivo di cessione (€50.000) e il reddito detassato (€30.000) | | 30.000 |

Il recupero a tassazione dovrà comunque 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.

Operazioni straordinarie

Nelle ipotesi di operazioni fiscalmente neutre come ad esempio fusioni, scissioni e cessioni o conferimenti di azienda o di rami d'azienda, la condizione che prevede la revoca dell'incentivo non opera dato che tali operazioni rientrano in uno schema di riorganizzazione aziendale dove il trasferimento del bene normalmente non realizza un comportamento di carattere elusivo perché il bene rimane nell'ambito della struttura produttiva dell'impresa. Tuttavia per rendere inoperante la revoca, è necessario che dagli atti relativi alla cessione o al conferimento risulti:

- 1) 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;
- 2) l'impegno del cessionario/conferitario a mantenere il bene nell'ambito del compendio aziendale fino alla scadenza del periodo di sorveglianza dell'agevolazione.

In tal modo 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 mancato assolvimento di tali oneri scatterà la revoca dell'agevolazione con produzione dei relativi effetti:

- immediatamente in capo al cedente/conferente se non ha reso la dichiarazione di sua competenza nell'atto oppure se il cessionario/conferitario non si è assunto nell'atto l'impegno a

mantenere il bene nell'ambito del compendio aziendale fino alla scadenza del periodo di sorveglianza dell'agevolazione;

- in capo al cessionario/conferitario che, nonostante l'impegno preso nell'atto, trasferisca il bene durante il periodo di sorveglianza.

Non comporta automaticamente la revoca dell'agevolazione neanche il trasferimento dell'azienda per donazione o 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.

La causa di revoca prevista in caso di destinazione del bene fuori dallo spazio economico europeo opera anche nell'ipotesi in cui il trasferimento del bene in una struttura produttiva situata al di fuori dello Spazio economico europeo avvenga in conseguenza di operazioni straordinarie.

Lease back

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.

Udine, 4 novembre 2009