

Credito d'imposta per investimenti in beni strumentali nuovi (p. III): beni agevolati

di [Gianfranco Ferranti](#)

Pubblicato il 20 Maggio 2015

Continua l'analisi dell'agevolazione per l'acquisto di beni strumentali nuovi: la definizione esatta di bene agevolabile che ricade all'interno della normativa, i beni promiscui, i beni esclusi dall'agevolazione e le modalità con cui vanno effettuati gli investimenti, il requisito della novità, la territorialità, modalità di effettuazione degli investimenti.

Se non lo hai già fatto, leggi [la 2a parte](#) dell'approfondimento. **In questo articolo approfondiamo i seguenti argomenti:**

- la definizione esatta di bene agevolabile che ricade all'interno della normativa,
- i beni promiscui,
- i beni esclusi dall'agevolazione e le modalità con cui vanno effettuati gli investimenti,
- il requisito della novità,
- la territorialità,
- modalità di effettuazione degli investimenti.

8. I beni agevolabili

I beni oggetto degli investimenti agevolati sono i macchinari e le apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO, di cui al provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2007. L'ambito oggettivo di applicazione del beneficio risulta lo stesso della "Tremonti-ter" ed è, quindi, possibile fare riferimento ai chiarimenti già forniti al riguardo dall'Agenzia delle entrate. I termini "macchinari" e "apparecchiature" utilizzati dal legislatore sono tratti proprio dalle dizioni contenute nella detta divisione 28. lo schema civilistico dello stato patrimoniale menziona, invece gli impianti e i macchinari, così come il principio contabile OIC 16, nel quale si opera la distinzione tra



impianti generici – non connessi all'attività tipica dell'impresa – e impianti specifici – relativi alla specifica attività dell'azienda -. Al riguardo è stato condivisibilmente affermato¹ che l'esperienza applicativa dell'agevolazione "Tremonti-ter" ha evidenziato che il richiamo ad una tabella di codici di attività produttive per identificare in modo tassativo i beni che possono fruire del bonus "genera dubbi interpretativi ed anomalie applicative non di poco conto, in merito alle quali la stessa Agenzia delle Entrate non è stata in grado di fornire istruzioni esaustive. Sarebbe dunque preferibile che la norma fosse costruita in modo per così dire opposto, cioè considerando rilevanti per l'incentivo tutti i beni mobili strumentali, tranne quelli che la legge stessa esclude in modo espresso e tassativo". In tal modo sarebbe possibile includere tra gli investimenti agevolabili anche quelli inseriti in settori di attività differenti dalla divisione 28, che "sono attualmente estranei al beneficio, senza alcuna apparente motivazione logica"² e i macchinari che,

"seppur aventi una funzione economica del tutto simile (cioè quella di beni strumentali indispensabili per l'attività economica dell'impresa investitrice), si trovano riportati in voci della Tabella diverse".

Le complessità e i dubbi sono altresì aumentati a causa della necessità di individuare gli acquisti dei beni rientranti nella detta tabella non soltanto nel periodo d'imposta agevolato (come avvenuto per la "Tremonti-ter") ma anche nei periodi precedenti ai fini del calcolo della media degli investimenti. Confindustria ha osservato, nella circolare del 17 ottobre 2014, che per una vasta schiera di imprese il beneficio sarà difficilmente fruibile, dato che la gran parte delle immobilizzazioni tecniche ordinariamente impiegate nei loro processi di produzione di beni o servizi sono escluse dalla nozione di investimento agevolabile.

Peraltro, anche nell'ambito dello stesso settore produttivo di appartenenza, la scelta di limitare il beneficio ai soli beni compresi nella divisione 28

"può comportare delle incongruenze del tutto irragionevoli e anche di dubbia legittimità sul piano della parità di trattamento, in relazione all'acquisto di beni strumentali ugualmente essenziali per il processo produttivo di pertinenza. Tra gli esempi più significativi in questo senso, può indicarsi, in particolare, quello delle imprese appartenenti al settore della produzione di energia elettrica da fonti rinnovabili, nell'ambito del quale viene a evidenziarsi una sostanziale discriminazione tra imprese operanti nell'eolico e imprese operanti nel fotovoltaico: infatti, mentre le prime potranno fruire integralmente del beneficio in relazione, tra l'altro, all'acquisto di turbine eoliche, in quanto si tratta di beni identificati dal codice 28.11.20, le seconde, invece, non

potranno fruire del beneficio per l'acquisto di pannelli fotovoltaici di celle fotovoltaiche, in quanto identificati rispettivamente dai codici 27.11.00 ("Fabbricazione di motori, generatori e trasformatori elettrici") e 26.11.09 ("Fabbricazione di altri componenti elettronici")".

8.1. Le tabelle ATECO

Le tabelle ATECO sono elaborate dall'ISTAT al fine di individuare un'unica classificazione di riferimento a livello mondiale definita in ambito ONU e contengono un elenco delle attività economiche, a ciascuna delle quali è attribuito un codice a sei cifre. Il provvedimento del Direttore dell'Agenzia delle entrate del 16 novembre 2007 ha adottato, con decorrenza dal 1° gennaio 2008, le dette tabelle ai fini fiscali. I relativi codici devono essere utilizzati dal contribuente in ogni rapporto con l'Agenzia delle entrate ed, in particolare, per individuare il codice di attività da utilizzare, ad esempio, ai fini degli studi di settore. In particolare, la divisione 28 – concernente le attività per le quali le prime due cifre del codice sono rappresentate da tale numero – riguarda la "fabbricazione di macchinari ed apparecchiature non classificate altrove" e contiene 47 codici di attività, dei quali 46 individuano specifiche tipologie di macchinari ed attrezzature (quali macchine utensili, motori – esclusi quelli per gli autoveicoli -, turbine, compressori, forni, bruciatori e sistemi di riscaldamento, caldaie, gru, ascensori, macchine e altre attrezzature per uffici – esclusi computer e periferiche -, giostrine, altalene ecc.). Si tratta di macchinari, comprese le rispettive parti meccaniche, che intervengono meccanicamente o termicamente sui materiali o sui processi di lavorazione. Sono inclusi gli apparecchi fissi e mobili o portatili (a prescindere dal fatto che siano stati progettati per uso industriale, per l'edilizia e l'ingegneria civile o per uso agricolo o domestico), nonché alcune apparecchiature speciali per il trasporto di passeggeri o merci entro strutture delimitate. L'ultimo codice di attività ha natura residuale, in quanto fa riferimento alla "fabbricazione di altre macchine per impieghi speciali non classificate altrove", utilizzate o meno in un processo di fabbricazione (come le apparecchiature utilizzate nei parchi di divertimento, nelle piste automatiche da bowling ecc.). **Per individuare i beni ai quali si applica l'agevolazione occorre, quindi, esaminare anche le tabelle relative alle altre divisioni** (e le note esplicative predisposte dall'Istat), in quanto i beni in esse comprese non possono, evidentemente, fruire della detassazione. È esclusa, ad esempio, la fabbricazione di prodotti in metallo per usi generali e di apparecchiature elettriche per saldatura e brasatura (divisione 25), di apparecchi di controllo associati, di strumenti computerizzati, di strumenti di misurazione, di apparati di distribuzione e controllo dell'energia elettrica (divisioni 26 e 27), di veicoli a motore per uso generico (divisioni 29 e 30), di motori elettrici e di generatori (divisione 27). I beni di più larga diffusione che restano esclusi dall'agevolazione sono, comunque, gli immobili, gli autoveicoli e i computer. **Abbiamo preparato la [tabella completa dei coefficienti di ammortamento >](#)**

8.2. I criteri di individuazione

L'Agenzia delle entrate ha precisato nella circolare n. 44/E del 2009⁵ e ribadito in quella n. 5/E del 2015 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;
- per individuare i macchinari e le apparecchiature agevolabili occorre 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.).

L'Agenzia ha evidenziato che per effettuare tale verifica è possibile fare riferimento anche le indicazioni contenute:

- nelle "Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione"⁶, che riportano specifici esempi di inclusione o di esclusione dalle divisioni di cui si compone la tabella ATECO 2007;
- nel documento nominato "Elenco alfabetico delle voci comprese nelle sottocategorie di attività economiche" elaborato dall'Istat⁷ e predisposto ai fini della corretta classificazione di beni nelle sottocategorie della tabella ATECO 2007.

Pertanto, come rilevato dall'Assonime⁸, l'Agenzia "sembra declinare ogni competenza al riguardo, ritenendo che la verifica, caso per caso, delle caratteristiche tecniche che i beni devono possedere per essere considerati di appartenenza alle classificazioni della divisione 28 della tabella compete esclusivamente all'amministrazione (nella fattispecie, l'Istituto nazionale di statistica) che presiede alla redazione e alla gestione della tabella medesima e che ha, tra gli altri compiti, quello di garantire l'univocità delle classificazioni delle attività economiche". I beni sono agevolabili sia se acquisiti da terzi (anche in leasing finanziario) sia se realizzati in economia o mediante contratto di appalto.

L'agevolazione spetta anche in caso di acquisto dei beni con patto di riservato dominio di cui all'art. 1523

del codice civile.

8.3. I beni complessi

In relazione all'applicazione della precedente detassazione "Tremonti-ter" si era posto il problema relativo alla possibilità di agevolare anche gli acquisti di beni non contemplati nella tabella in esame ma senza i quali non è possibile utilizzare quelli agevolati (era stato posto il caso dei macchinari e delle apparecchiature "che hanno componenti di software, ad esempio per il controllo a distanza delle lavorazioni, il cui valore economico, peraltro, non è scindibile dal resto"). Era stato, altresì, prospettato il diverso caso dei beni (quali gli ascensori e i montacarichi) incorporati in un impianto o in un fabbricato escluso dall'agevolazione. Al riguardo l'Agenzia aveva fornito una serie di chiarimenti che la circolare n. 5/E del 2015 ha affermato trovare applicazione anche con riguardo all'agevolazione in esame. Era stato, in particolare, affermato, nella circolare n. 44/E del 2009, che gli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 rilevavano anche se gli stessi fossero destinati ad essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella divisione 28, sempre che questi ultimi non fossero destinati alla vendita (è, ad esempio, agevolabile la caldaia ma non l'impianto di riscaldamento, il motore a combustione interna e non il gruppo elettrogeno cui lo stesso è associato, la gru e non il veicolo sul quale è montata). Nella circolare n. 12/E del 12 marzo 2010 era stato ulteriormente precisato che erano agevolabili anche gli investimenti in beni della divisione 28 della tabella ATECO 2007 costituenti una semplice dotazione di impianti non compresi nella divisione stessa: come nel caso di una apparecchiatura per la refrigerazione non domestica (voce 28.25) acquistata per essere utilizzata a supporto di un preesistente trasmettitore di segnale radiotelevisivo (voce 26.30) da una società di telecomunicazioni. Tale chiarimento si era reso necessario per risolvere il dubbio che tali investimenti non potessero fruire dell'agevolazione in quanto "attratti" dal bene complesso (escluso dall'incentivo). L'Agenzia aveva, infatti, affermato, nella circolare n. 44/E del 2009, che nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendevano compresi, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, i componenti o le parti indispensabili per il funzionamento degli stessi, che ne costituissero dotazione, ancorché non inclusi nella divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di software che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature). Nella circolare n. 12/E del 2010 era stato, però, chiarito che tale "attrazione" non si verificava, invece, nel caso opposto in cui una "dotazione" agevolata (inclusa nella divisione 28) fosse inserita in un bene complesso non agevolato. Nella circolare n. 5/E del 2015 è stato affermato che

"gli acquisti di beni strumentali rientranti nella divisione 28 rilevano ai fini dell'agevolazione anche se destinati ad essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti".

Nella stessa circolare n. 12/E l'Agenzia ha affermato che i beni agevolati (cioè i nuovi macchinari e le nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 inseriti nel bene complesso escluso da tale divisione) devono essere "oggettivamente individuabili" e che il costo ad essi riferibile, se non risulta distintamente indicato nella fattura d'acquisto del bene complesso,

"può essere determinato anche sulla base di una dichiarazione rilasciata dal cedente del bene che indichi i macchinari e le apparecchiature agevolabili che fanno parte del bene complesso e il costo ad essi riferibile".

Appare, al riguardo, opportuno acquisire sempre un'apposita documentazione tecnica, redatta dalla ditta fornitrice o da un esperto del settore, che attesti la composizione del macchinario e individui le componenti agevolate, anche se l'Agenzia ha richiesto la dichiarazione del cedente soltanto nel caso in cui il costo dei beni agevolabili non risulti distintamente indicato in fattura. Nella circolare n. 44/E era stato, altresì, evidenziato 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. L'Agenzia aveva, quindi, chiarito, come già evidenziato in precedenza, che nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendevano compresi, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, i componenti o le parti indispensabili per il funzionamento degli stessi, ancorché non inclusi nella divisione 28, che ne costituiscono dotazione. Erano stati formulati¹² gli esempi dei computer dotati del software necessario per il funzionamento delle macchine per la preparazione o il taglio dei tessuti e dei cablaggi, batterie, motori e circuiti elettrici (compresi nella divisione 27) destinati ad essere montati ed assemblati all'interno di un macchinario complesso della voce 28 e delle apparecchiature per la misurazione (divisione 26), delle schede elettroniche (divisione 26), dei quadri elettrici (divisione 27) e delle cisterne per il recupero liquidi (divisione 25) utilizzati quale dotazione di un macchinario per la produzione di piastrelle (divisione 28). L'Agenzia non aveva condizionato tale interpretazione "estensiva" né all'acquisto dallo stesso fornitore né alla prevalenza del valore della dotazione rispetto a quello dell'investimento complessivo. L'Assonime aveva osservato¹³ che l'estensione dell'agevolazione ai beni non compresi nella divisione 28 della tabella ATECO appariva

"rigorosamente circoscritta a quei componenti serventi esclusivamente al funzionamento di nuovi impianti e apparecchiature appartenenti alla divisione 28, di cui essi costituiscono ordinaria dotazione; ai beni, cioè, che presentano, rispetto ai primi, un collegamento di "indispensabilità" al funzionamento. Non appare viceversa possibile estendere l'agevolazione agli altri beni che presentino una semplice relazione di collegamento funzionale ma non di "indispensabilità" all'utilizzo specifico del bene o dei beni appartenenti alla divisione 28 della Tabella ATECO".

In quest'ottica, dovrebbero considerarsi, ad esempio, compresi nell'agevolazione gli stampi, sebbene inclusi nella divisione 25 della tabella ATECO, ove acquistati unitamente ai forni industriali compresi nella divisione 28 di detta tabella dei quali costituiscano ordinaria dotazione. Non sembrerebbe, invece, possibile estendere questa nozione di indispensabilità a macchinari ed apparecchiature (ad esempio, i nastri trasportatori) che hanno una mera funzione di collegamento tra il bene agevolato e altri impianti e macchinari che fanno parte della medesima struttura produttiva. Nella risoluzione del 17 settembre 2010, n. 91/E, l'Agenzia delle entrate ha accolto tale orientamento interpretativo, precisando che l'estensione dell'agevolazione anche ai beni "indispensabili" deve intendersi "limitata a quei beni assolutamente necessari al funzionamento del bene della divisione 28 che ne costituiscono, al contempo, normale dotazione. Ne consegue che l'agevolazione non può estendersi anche agli investimenti in quei beni (non compresi nella divisione 28) che seppure acquistati per essere destinati al servizio (anche esclusivo) del bene agevolabile non costituiscono, tuttavia, né componente essenziale né dotazione del bene agevolabile". In applicazione di tale principio l'Agenzia ha, quindi, ritenuto, tenendo conto del parere dell'Istat, che:

- l'investimento agevolabile relativo ai registratori di cassa (trattandosi di beni compresi nella divisione 28 della tabella Ateco) è esteso ai componenti e agli accessori inclusi nella 26.20.00 "Fabbricazione di computer e unità periferiche"¹⁴ (unità centrale, scanner da banco o manuali, touch screen e self scanning per la lettura dei codici a barre dei prodotti, display cliente, stampante fiscale di scontrino, pin pad per pagamenti con carte di credito e bancomat, cassetto porta denaro), in quanto si tratta di beni che costituiscono componenti indispensabili nonché dotazione dei misuratori fiscali;
- l'incentivo è, inoltre, applicabile, oltre agli investimenti in impianti di condizionamento e raffreddamento compresi nella divisione 28 della tabella Ateco, anche a quelli in tubi e canali necessari per far passare i fluidi e in cablaggi elettrici e relativo sistema di controllo (classificati in altre divisioni), che risultino effettivamente indispensabili per l'utilizzazione dei detti impianti oggetto di agevolazione.

Alle stesse conclusioni è pervenuta la circolare n. 15/E del 2015, nella quale è stato affermato che per assumere rilievo ai fini dell'agevolazione i beni oggetto del medesimo investimento complessivo ma non inclusi nella divisione 28 devono costituire "dotazioni dell'investimento principale oppure componenti indispensabili al funzionamento del bene appartenente alla divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di software che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature agevolabili)". La Direzione regionale della Lombardia ha, altresì, precisato, nella nota n. 46799 del 2010, che, affinché il beneficio risulti applicabile, oltre che all'impianto (destinato, nel caso esaminato, alla produzione di biodiesel) classificato nella divisione 28, anche alle attrezzature di servizio non comprese in tale

divisione, è necessario che l'investimento complessivo sia realizzato da un'unica impresa. Alla medesima conclusione è pervenuta l'Assonime nell'approfondimento n. 5 del 30 luglio 2010.

8.4. I beni “promiscui”

L'Agenzia si è espressa, nella circolare n. 44/E del 2009, anche in merito alla disciplina dei beni utilizzati promiscuamente in attività produttive di reddito d'impresa e in altre attività, come quelle produttive di reddito agrario, precisando che in tali casi il valore degli investimenti va 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 ... 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)”.

Le modalità di calcolo dell'agevolazione risultano meno agevoli per le attività “connesse” non rientranti nel reddito agrario (quali, ad esempio, le prestazioni di servizi con macchine agricole utilizzate promiscuamente per entrambe le attività), per le quali si potrebbe fare riferimento al rapporto fra i ricavi realizzati nell'ambito dell'attività d'impresa e quelli complessivi.

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.

8.5. Il limite di 10mila euro

Nel comma 3 dell'art. 18 è stato precisato, innovando rispetto alle precedenti “detassazioni Tremonti”, che il credito d'imposta non spetta per gli investimenti di importo unitario inferiore a 10.000 euro. Tale limite rischia di escludere dall'agevolazione molte piccole imprese. Anche Confindustria ha rilevato, nella già citata circolare, che la previsione semplicemente di un limite quantitativo, senza alcun riferimento alla funzione dei cespiti nell'ambito del processo produttivo, potrebbe comportare in certi casi l'esclusione dal beneficio di molte imprese di piccole dimensioni per investimenti che, pur determinando un reale potenziamento della propria capacità produttiva, non superino come costo unitario la soglia minima fissata dalla legge.

Al riguardo era stato osservato¹⁵ che avrebbe dovuto applicarsi un criterio di individuazione di tali investimenti analogo a quello adottato per identificare i beni di costo “unitario” non superiore a 516,46 euro per i quali è possibile, ai sensi dell’art. 102, comma 5, del TUIR, la deduzione integrale delle relative spese nel periodo d’imposta di sostenimento in luogo della procedura di ammortamento. Ciò in quanto sia in quest’ultima norma che nel comma 3 dell’art. 18 è fatto riferimento al costo/importo “unitario”.

Il bene avrebbe dovuto, quindi, avere una propria individualità, da intendersi come attitudine ad un’autonoma utilizzazione, come chiarito nella risoluzione del 4 gennaio 1979, n. 9/1751. Di conseguenza, se fa parte di un complesso di beni costituenti un’entità indivisibile, in quanto strettamente collegati ai fini dell’utilizzazione fatta dall’impresa (come nel caso dei beni complessi di cui si è detto in precedenza), il relativo costo non avrebbe dovuto essere considerato autonomamente ma avrebbe dovuto essere cumulato con quello degli altri beni che compongono quello complesso, anche se acquisiti in tempi diversi.

Anche Confindustria ha ritenuto che la verifica del limite “non vada fatta in modo atomistico, ma tenendo presente le normali dotazioni del bene strumentale e le parti accessorie e considerando tutti gli altri componenti indispensabili per il funzionamento, a prescindere che rientrino o meno nella divisione 28”.

La detta Confederazione ha, altresì, osservato che:

- il riferimento normativo al costo va riferito a quello riconosciuto ai fini fiscali e rilevano, oltre al prezzo del bene acquistato, anche gli oneri accessori di diretta imputazione, quali il trasporto, il montaggio e il collaudo. Di conseguenza, “considerando la diversa incidenza degli oneri accessori o di altre variabili legate all’acquisto (mercato del produttore o rivenditore, tassi di cambio etc...), ben potrà accadere che l’investimento nel medesimo bene possa rientrare nell’agevolazione per un soggetto ed essere escluso per un altro”;
- in caso di realizzazione di un investimento tramite contratto di appalto oppure di costruzione in economia, “non assumerà rilievo ai fini della verifica del limite la singola tranche di investimento realizzata nel periodo d’imposta agevolabile, che in ipotesi potrebbe anche essere inferiore ai 10.000 euro, ma occorrerà avere riferimento al costo complessivo del bene ultimato atto all’impiego in funzione strumentale”.

L’Agenzia delle entrate ha confermato tali orientamenti interpretativi, affermando, nella circolare n. 5/E del 2015, che

“il tenore letterale della norma che fa riferimento agli “investimenti”, confermato anche dalla relazione illustrativa, porta a ritenere che l’ammontare minimo pari a 10.000 euro debba essere verificato in relazione a ciascun progetto di investimento effettuato dall’imprenditore in beni strumentali compresi nella divisione 28 della tabella ATECO e non ai singoli beni che lo compongono”.

Qualora l’impresa realizzi più progetti di investimento nel medesimo periodo agevolabile, tale verifica dovrà essere effettuata in relazione a ciascun progetto di investimento unitariamente considerato.

L’Assonime ha rilevato, nella circolare n. 9 del 2015, che tali affermazioni destano perplessità perché

“la ricognizione ripartitiva degli investimenti richiesta all’impresa che abbia posto in essere più progetti nel corso dei periodi di imposta interessati dall’agevolazione non sempre è di facile realizzazione e potrebbe dare luogo a problemi applicativi”

e che non risulterebbe comprensibile

“perché un’impresa che realizzi nel periodo di imposta un progetto unitario superiore a 10 mila euro possa beneficiare dell’agevolazione mentre l’impresa che realizzi investimenti di pari importo ma suddivisi in più progetti di valore inferiore a tale soglia resti totalmente esclusa dal beneficio.

Vero è che lo scopo del legislatore è quello di agevolare gli investimenti significativi ma sarebbe stato, forse, più opportuno che la significatività di questi investimenti fosse stata accertata sul periodo di imposta, più che sul singolo progetto”.

Ai fini della verifica in esame assumono rilevanza, oltre al prezzo del bene ovvero dei beni facenti parte del medesimo progetto di investimento,

“anche gli oneri accessori di diretta imputazione (ad esempio trasporto e montaggio), nonché l’eventuale IVA indetraibile”.

In caso di beni complessi, il costo del bene deve essere assunto al lordo delle parti accessorie e dei componenti indispensabili al funzionamento del bene, ancorché non inclusi nella divisione 28.

Nell’ipotesi di effettuazione dell’investimento mediante contratto di appalto o di costruzione in economia va fatto riferimento al costo complessivo del bene realizzato. La determinazione del valore dell’investimento deve essere effettuata applicando i criteri validi ai fini della determinazione del reddito

d'impresa. Si ritiene che tale chiarimento, formulato nella circolare n. 44/E del 2009, assuma rilevanza anche ai fini della verifica del limite in esame.

8.6. La natura dei beni

Nella normativa relativa alla "Tremonti-ter" non era stato fatto esplicito riferimento all'acquisto di "beni strumentali", ma l'Agenzia delle entrate aveva affermato, sempre nella circolare n. 44/E16, che l'assenza della specificazione della destinazione o della modalità d'impiego dei beni oggetto di investimento all'interno del processo produttivo induceva a ritenere che la disciplina in commento intendesse 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)".

Al riguardo avrebbe potuto considerarsi incentivato anche l'acquisto di apparecchiature che costituissero materiale di consumo (quali i toner, menzionati nel codice 23.01.). L'inserimento anche dei beni diversi da quelli strumentali e da quelli costituenti beni-merce appariva confermata dall'ulteriore precisazione, contenuta nella stessa circolare n. 44/E17, secondo la quale, al di fuori dell'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". Anche l'Assonime aveva evidenziato¹⁸ che risultavano agevolati tutti indistintamente i beni della divisione 28 della tabella ATECO,

"compresi quelli utilizzabili nella esecuzione di qualsiasi intervento, non solo di costruzione o allestimento di nuovi beni strumentali, ma anche di manutenzione, ampliamento, riattivazione di quelli esistenti. Sono, quindi, ricompresi nell'agevolazione anche i beni che vengono "inventariati" per essere destinati ad interventi di questo tipo nel prosieguo dell'attività gestionale dell'impresa".

Al riguardo era stato ritenuto¹⁹ che tale problematica non si ponesse, invece, per la disciplina del credito d'imposta in esame, atteso che nel comma 1 dell'art. 18 del D.L. n. 91 del 2014 è contenuto un espresso riferimento ai "beni strumentali".

Circolari dell'Agenzia delle Entrate

Alla stessa conclusione è pervenuta l'Agenzia delle entrate nella circolare n. 5/E del 2015, nella quale è stato affermato che:

- i beni agevolati devono essere “di uso durevole ed atti ad essere impiegati come strumenti di produzione all'interno del processo produttivo dell'impresa”;
- sono esclusi i beni “autonomamente destinati alla vendita (cd. beni merce), come pure quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita”;
- sono ugualmente esclusi “i materiali di consumo, ancorchè rientranti nella divisione 28 (ad esempio, i toner classificati con il codice 28.23.01 “Fabbricazione di cartucce e toner”)”.

Era stato, inoltre, ritenuto²⁰ che rientrassero nell'agevolazione in discorso, così come nella “Tremonti-ter”²¹, anche i beni dati in comodato d'uso o in noleggio e gli investimenti, aventi una loro autonoma individualità, effettuati su beni di terzi. Nella circolare n. 51/E del 2000 era stato per la prima volta precisato che erano agevolabili anche i beni concessi a terzi in comodato d'uso, purché strumentali e inerenti, affermando che l'inerenza del bene sussiste, in conformità alla risoluzione n. 9/2320 del 5 gennaio 1981, qualora lo stesso bene ceda le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato. Nella circolare n. 98/E del 2000 era stato poi precisato che doveva trattarsi di beni senza i quali l'attività non può essere esercitata, come affermato nelle circolari n. 37/E del 1997 e n. 48/E del 1998. Nella circolare n. 90/E del 2001²² era stato ulteriormente precisato che potevano considerarsi strumentali i beni utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante²³. Risultano, quindi, agevolabili anche i beni ceduti in locazione o in comodato a un'impresa che deve effettuare lavorazioni sui prodotti da trasferire poi al locatore o comodante e quelli noleggiati a terzi ed utilizzati quali beni strumentali esclusivamente da questi ultimi.

L'opinione della Cassazione

Tale impostazione interpretativa era stata, da ultimo, confermata dalla Corte di cassazione nella sentenza del 18 luglio 2014, n. 16453, in cui è stato affermato che **non può essere condivisa la tesi dell'Agenzia delle entrate secondo la quale un bene sarebbe qualificabile come strumentale, ai fini delle imposte sui redditi e della “detassazione Tremonti”,**

“solo allorché sia utilizzato per la produzione fisico-tecnica di altri beni o servizi in maniera durevole, sicché la sua locazione a terzi nello stesso periodo d'imposta in cui è stato acquistato e senza un precedente utilizzo da parte del locatore, esclude tale qualificazione e preclude, quindi, l'accesso al beneficio”.

Secondo la Suprema corte, invece,

“la concessione in locazione del bene acquistato non ne fa venir meno la strumentalità, perché il bene stesso si rivela strettamente funzionale all'esercizio, da parte

dell'imprenditore, della propria attività d'impresa nei confronti della clientela cui il bene viene locato, ed alla conseguente fruizione dell'utilità che esso produce”.

Il caso esaminato riguardava un'impresa esercente attività nel settore dei prodotti informatici che stipulava con i clienti due contratti, uno di noleggio delle attrezzature hardware e l'altro di prestazione di servizi, concernente l'obbligo di fornire l'assistenza tecnica e la manutenzione dei beni, i materiali di consumo, ecc. La commissione di merito aveva rilevato che i contratti prevedevano una erogazione di servizi attraverso anche l'utilizzo – e noleggio - delle attrezzature hardware, le quali rappresentavano, quindi, “il mezzo tramite il quale la società svolgeva la propria attività ed erogava i servizi” ed aveva ritenuto che l'Ufficio non avesse considerato “la stretta connessione esistente tra il contratto di noleggio e quello di erogazione dei servizi, che vede l'asservimento del noleggio all'erogazione dei servizi”. Tale conclusione è stata condivisa dalla Cassazione, in quanto la detta prestazione di servizi alla clientela costituiva l'oggetto essenziale dell'attività d'impresa, rispetto al quale il noleggio dell'attrezzatura dietro corrispettivo assumeva un ruolo meramente secondario e servente. Tale impostazione interpretativa è stata confermata nella circolare n. 5/E del 2015, nella quale è stato precisato che

“il comodante potrà beneficiare dell'agevolazione, a condizione che i beni in questione siano strumentali ed inerenti alla propria attività. I beni dovranno essere utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante e gli stessi dovranno cedere le proprie utilità anche all'impresa proprietaria/comodante”.

L'Agenzia ha, inoltre, confermato che l'entrata in funzione dei beni della divisione 28 oggetto di investimento non costituisce condizione per la fruizione dell'agevolazione. Tale conclusione appare supportata dalla circostanza che è prevista la decadenza dell'incentivo in caso di estromissione dei beni, per cui non si rende necessario, per fruire dell'agevolazione, che i beni siano effettivamente entrati in funzione²⁴.

Materiali di ricambio

Non è stata, invece, affrontata la problematica relativa ai materiali di “ricambio”. Al riguardo l'Assonime, nella circolare n. 9 del 2015, ha ritenuto, pur in assenza di specifiche indicazioni dell'Amministrazione finanziaria, che anche tali beni rientrino nell'agevolazione. Ciò sia se gli stessi sono qualificabili come “dotazioni” o “componenti indispensabili” di beni complessi agevolabili²⁵ che in caso di acquisizione autonoma perché,

“tecnicamente, anche i materiali di ricambio sono qualificabili come beni lato sensu strumentali anche se destinati a funzionare insieme ad altri beni: trattasi, infatti, di

beni “inventariati” che, di norma, sono utilizzati dall’impresa in modo durevole, nell’arco di più periodi d’imposta. Siamo, cioè, dinanzi a beni a produttività ripetuta che, a prescindere dalle modalità di rappresentazione contabile adottate, incidono, seppur indirettamente, sul valore dei beni strumentali cui si riferiscono”.

Tale conclusione appare condivisibile, anche perché tra le condizioni per la fruibilità dell’agevolazione non è stata, come detto, prevista l’effettiva entrata in funzione dei beni durante il periodo temporale di vigenza dell’agevolazione.

8.7. Il requisito della novità

Nell’art. 18, comma 1, del D.L. n. 91 del 2014²⁶ è espressamente sancito che gli investimenti devono riguardare i beni strumentali “nuovi”.

Tale requisito è stato previsto anche per le precedenti detassazioni “Tremonti-bis”²⁷ e “Tremonti-ter”²⁸ e restano, quindi, applicabili le istruzioni ufficiali precedentemente emanate al riguardo. L’Agenzia ha, da ultimo, ribadito, nella circolare n. 5/E del 2015, i chiarimenti formulati in occasione dei precedenti provvedimenti agevolativi²⁹, in base ai quali:

1. devono essere esclusi dall’agevolazione gli investimenti riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati. Confindustria ha osservato che nei casi di acquisto dei beni strumentali direttamente dalle imprese produttrici o dalle imprese rivenditrici, il requisito della novità dovrebbe considerarsi automaticamente sussistente e comprovato dalle risultanze contrattuali e dalle relative condizioni di garanzia;
2. è agevolabile il macchinario “nuovo di fabbrica”, mai entrato in funzione ma esposto nella show room e utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo. Confindustria ha rilevato che tale chiarimento è di portata generale, “nel senso che in ogni caso la mancata entrata in funzione di un bene (potenzialmente) agevolabile fa conservare al bene stesso il requisito della novità; in ipotesi, quindi, un’impresa potrebbe decidere di rinunciare ad includere il bene nei propri investimenti agevolabili e alienarlo ad un’altra impresa ancora come bene nuovo”.

Con riguardo ai beni complessi alla cui realizzazione abbiano concorso anche beni usati, l’Agenzia ha, inoltre, affermato che il requisito della novità sussiste in relazione all’intero bene, purché il costo di quelli usati non risulti di “prevalente” (e non più soltanto “rilevante”) entità rispetto al costo complessivamente sostenuto. E’ stato, altresì, precisato che 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. Non è stata, invece, ripetuta, nella richiamata

circolare, la precisazione secondo la quale il requisito della novità sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia né il produttore né il rivenditore, a condizione che il cedente attesti che il bene stesso non è mai stato utilizzato o dato ad altri in uso né da parte del cedente né da alcun altro soggetto e che non siano mai state dedotte quote di ammortamento. Tale chiarimento si ritiene, tuttavia, ancora valido.

8.8. La “ territorialità” dei beni

Nell'art. 4, comma 4, della legge n. 383 del 2001 era precisato, a proposito della detassazione “Tremonti-bis”, che per investimento si intendeva, tra l'altro, la realizzazione di impianti “nel territorio dello Stato”. Un'analogia locuzione è contenuta nel comma 1 dell'art. 18 in esame, che stabilisce che i beni agevolati devono essere “destinati a strutture produttive ubicate nel territorio dello Stato”. Sono, quindi, applicabili i chiarimenti già forniti con riguardo alla “Tremonti-bis”. Nella circolare n. 90/E del 200130 era stato chiarito che tutti i beni oggetto dell'investimento dovevano appartenere, “in senso sia contabile che economico”, a strutture aziendali situate nel territorio nazionale, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi fossero utilizzati in Italia o all'estero, e che l'effettiva destinazione dei beni doveva trovare riscontro in “elementi oggettivi”, non essendo di per sé sufficiente la mera iscrizione contabile degli stessi nel bilancio della società residente o della stabile organizzazione del soggetto non residente. Nella stessa circolare era stato, altresì, precisato che non rilevava la circostanza che il bene fosse prodotto da imprese italiane o estere. Ai fini del credito d'imposta in esame non è possibile, invece, fare riferimento alle istruzioni fornite in occasione dell'agevolazione “Tremonti-ter”, che spettava anche in caso di destinazione dei macchinari e delle apparecchiature oggetto di investimento alle strutture produttive dell'impresa ubicate nel territorio 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. Tale “estensione” era stata effettuata, nella circolare n. 44/E del 200931, tenendo conto della previsione normativa della revoca dell'agevolazione in caso di cessione fuori dello spazio economico europeo sia dei vincoli posti dal diritto comunitario. Nel comma 6, lettera b), dell'art. 18 in esame è, invece, adesso stabilito che il credito d'imposta è revocato se i beni oggetto degli investimenti sono trasferiti, entro il termine di decadenza dell'azione accertatrice stabilito dall'art. 43, comma 1, del d.P.R. n. 600 del 1973, in strutture produttive “situate al di fuori del territorio dello Stato, anche appartenenti al soggetto beneficiario dell'agevolazione”³².

Confindustria ha osservato che la restrizione territoriale introdotta “viene ad assumere concreto rilievo, essenzialmente, per le imprese italiane operanti mediante stabili organizzazioni nel territorio di Stati UE o di Stati SEE; tali imprese, infatti, non potrebbero fruire dell'agevolazione nel caso intendessero

collocare i nuovi beni strumentali nelle proprie strutture produttive ivi ubicate”.

9. Le modalità di effettuazione degli investimenti

Nella circolare n. 5/E del 2015 è stato precisato che gli investimenti possono essere effettuati ricorrendo all'acquisto in proprietà, alla costruzione in economia o alla stipula di un contratto di leasing o di appalto, analogamente a quanto avvenuto in occasione delle precedenti agevolazioni. Per quanto concerne le acquisizioni in leasing è stato richiamato l'ormai “consolidato principio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione in proprietà e quella effettuata tramite contratto di leasing”, che si caratterizza per la presenza dell'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore. Sono stati, quindi, confermati i chiarimenti forniti dall'Agenzia delle entrate in occasione delle “detassazioni Tremonti”. Nell'art. 4, comma 4, della legge n. 383 del 2001 era esplicitamente affermato che la “Tremonti-bis” si applicava all'acquisto di beni strumentali “anche mediante contratti di locazione finanziaria”. Tale precisazione non era stata inserita nell'art. 5 del DL n. 78 del 2009, ma l'Agenzia delle entrate aveva ritenuto, nella circolare n. 44/E del 2009, che la “Tremonti-ter” si applicasse anche in tali casi, a conferma del principio della sostanziale equiparazione del trattamento fiscale del contratto di leasing di un bene strumentale a quello che si sarebbe applicato a seguito del suo acquisto in proprietà. Si ricorda, ad esempio, che nella risoluzione 23 febbraio 2004, n. 19/E, l'Agenzia delle entrate aveva affrontato il problema della deducibilità del canone di leasing relativo ad un terreno affermando che “in virtù del principio di equivalenza tra l'acquisizione del bene in proprio e l'acquisizione attraverso un contratto di locazione finanziaria, così come non sono ammesse in deduzione dal reddito d'impresa le quote di ammortamento di un terreno strumentale, non sono deducibili i canoni di locazione finanziaria relativi ad un terreno acquisito in leasing”; restano, invece, deducibili, in applicazione dello stesso principio di equivalenza, gli interessi passivi impliciti relativi al contratto di leasing. Analogamente, nella risoluzione 10 maggio 2004, n. 69/E, l'Agenzia delle entrate aveva confermato, in relazione ad un contratto di leasing azionario, che la deducibilità dei canoni presuppone l'effettiva ammortizzabilità del bene concesso in godimento. Nella circolare n. 90/E del 2001¹³³ l'Agenzia aveva affermato, con riguardo ai beni costruiti in economia o in appalto e ceduti a società di leasing con contratto di lease back, che la realizzazione di tali beni costituiva investimento agevolabile per la società che l'aveva effettuata. Invece la successiva cessione del bene alla società di leasing non era rilevante ai fini della determinazione dell'investimento né ai fini dell'applicazione della disciplina della revoca dell'agevolazione. Ciò in quanto tale cessione era stata qualificata nella precedente circolare n. 218/E del 30 novembre 2000 come “vendita a scopo di leasing” di un bene che continua a rimanere nella disponibilità dell'impresa, senza pregiudizio della sua permanente destinazione all'attività. Costituiva, però, motivo di revoca dell'agevolazione sia il mancato esercizio del diritto di opzione che la cessione del contratto di leasing. L'acquisizione del bene in leasing

non configurava, naturalmente, ulteriore investimento. Nella menzionata circolare n. 44/E del 2009 era stato anche precisato che nel contratto doveva risultare presente l'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore (anche se soggetto IAS), mentre l'agevolazione non spettava per l'acquisizione dei beni mediante "leasing operativo" – schema contrattuale che consiste nella locazione di beni per un periodo di tempo commisurato alla loro vita economica e che si caratterizza per il fatto che l'utilizzatore non ha diritto di riscattare dalla società di leasing i beni alla fine del contratto -. La detta circolare aveva esteso, quindi, tale impostazione interpretativa anche ai soggetti IAS, i quali rilevano i beni acquisiti in leasing direttamente a patrimonio. Al riguardo l'Assonime aveva osservato³⁴ che secondo il principio IAS 1735 la classificazione di un leasing come "finanziario" oppure come "operativo", dipende dalla sostanza dell'operazione piuttosto che dalla forma del contratto, per cui avrebbe potuto assumere carattere "finanziario" anche "il leasing che, ad esempio, non preveda il trasferimento finale della proprietà ma la cui durata contrattuale copra la maggior parte della vita economica del bene; con la conseguenza che ai fini contabili e ai fini anche fiscali (in virtù del principio di derivazione rafforzata previsto dall'articolo 83 del TUIR) i beni condotti in leasing entrano, in tal caso, a comporre il compendio patrimoniale dell'imprenditore/locatario. Sarebbe stato logico, dunque, riconoscere, anche in tale ipotesi, l'agevolazione al soggetto utilizzatore pur in assenza di una clausola che preveda la facoltà di riscattare il bene al termine del periodo di durata del contratto¹². L'Agenzia delle entrate fonda, evidentemente, tale equivalenza di trattamento tra imprese IAS e non IAS – nel senso di richiedere per entrambe, quale condizione di accesso al beneficio, l'esistenza di una clausola di riscatto – su un principio di carattere più generale affermato anche in altro passo della circolare .. in base al quale, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione non possono rilevare, secondo l'Agenzia, i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione previsti dai principi contabili internazionali per le imprese che sono tenute a conformarsi ad essi nella redazione del bilancio. Si tratta, quindi, di una soluzione interpretativa ispirata da motivi di neutralità di trattamento e di certezza dell'ambito applicativo dell'agevolazione". La stessa Associazione aveva, peraltro, rilevato che avrebbe potuto verificarsi anche il caso opposto in cui, pur in presenza di una clausola di riscatto, il leasing fosse qualificato, in base al principio IAS 17, come leasing operativo, qualora, ad esempio, il prezzo di riscatto non risultasse inferiore al "fair value" del bene al momento in cui tale opzione fosse esercitabile. Confindustria ha, al riguardo, rilevato che

"l'eventuale assenza del diritto di riscatto non sarebbe preclusiva – quantomeno sul piano contabile – per la qualificazione del contratto alla stregua di locazione finanziaria. In questo senso ... si esprime chiaramente il par. 2 dell'OIC 1: nel quale, pur muovendosi dalla premessa secondo cui, ai fini dell'obbligo di informativa imposto al locatario dal punto 22 dell'art. 2427 del codice civile, sembra ragionevole, in linea generale, considerare necessaria la presenza nel contratto di leasing dell'opzione finale di acquisto, si osserva che tale informativa "...deve essere comunque fornita

qualora le condizioni che contraddistinguono l'operazione, indipendentemente dalla presenza dell'opzione di riscatto, determinino nella sostanza il trasferimento al locatario della parte prevalente dei rischi e dei benefici inerenti ai beni".

La questione meriterebbe di essere chiarita dall'Agenzia delle entrate". La stessa Confederazione ha evidenziato che, in caso di leasing operativo, la non applicabilità del beneficio all'impresa locataria "non esclude che l'agevolazione possa comunque applicarsi, in relazione al bene oggetto di leasing operativo, all'impresa locatrice: per tale impresa, infatti, i beni concessi in leasing operativo costituiscono a tutti gli effetti immobilizzazioni tecniche possedute a titolo di proprietà e, in quanto tali, agevolabili (sempre che siano soddisfatti gli ulteriori requisiti richiesti dalla disciplina)". [Leggi la 4a e ultima parte del nostro approfondimento sul credito di imposta per i nuovi beni strumentali >](#) 21 maggio 2015

Gianfranco Ferranti **NOTE**

1 Da L. Gaiani, "Problematiche interpretative sul nuovo credito d'imposta per gli investimenti", in *il fisco* n. 29/2014, pag. 2833. In senso conforme si è espresso anche T. Marino, "Il nuovo credito d'imposta per gli investimenti in macchinari industriali", in *Corr. Trib.* n. 30/2014, pag. 2289.

2 Ad esempio non rientrano nel credito di imposta le attrezzature medicali di diagnosi e cura acquistate da ospedali e case di cura, le quali sono collocate nella divisione 26 della ATECO 2007, mentre sono compresi gli apparecchi per i centri di bellezza. Analogamente sono agevolati gli acquisti di macchine per ufficio ma non quelli dei computer.

3 Fino al 31 dicembre 2007 erano in vigore le tabelle ATECOFIN 2004.

4 Codice 28.99.99.

5 Circolare del 27 ottobre 2009, n. 44/E, paragrafo 2.3.

6 Disponibili sul sito www.istat.it.

7 Anch'esso disponibile sul sito www.istat.it

8 Nella circolare n. 7 del 26 febbraio 2010, paragrafo 3.

9 Da M. Bellinazzo, "Percorso accidentato per la Tremonti-ter", in *Il Sole 24 Ore* del 30 settembre 2009, pag. 31.

10 Punto 5.1. La circolare ha recepito le risposte fornite nel corso di Telefisco del *Sole 24 Ore* del 27 gennaio 2010.

11 Proposto da L. Gaiani, "Tremonti-ter fruibile sulle parti in dotazione", in *Il Sole 24 Ore* del 3 febbraio 2010, pag. 32.

12 Da L. Gaiani, "Agevolati i software operativi", in *Il Sole 24 Ore* del 29 ottobre 2009, pag. 31, e da M. Bellinazzo e L. Gaiani, "Premiata la meccanica", in *Il Sole 24 Ore* del 31 ottobre 2009, pag. 31.

13 Nella circolare n. 7 del 2010, paragrafo 3.

- 14 L'Istat ha precisato che appare arbitrario indicare come semplici macchine per contare o imballare monete (incluse nell'Ateco 28.23.09) le attrezzature per la riscossione attraverso contanti o carte, che invece dovrebbero essere classificate nella 26.20.00 come terminali (POS, ATM ecc.).
- 15 Si veda G. Ferranti, "I nuovi investimenti per i quali spetta il credito d'imposta", in Corr. Trib. n. 36/2014, pag. 2779.
- 16 Nel paragrafo 2.2.
- 17 Nel paragrafo 2.3.
- 18 Nel paragrafo 3 della circolare n. 7 del 2010.
- 19 Si veda G. Ferranti, op. loc. ult. cit.
- 20 Si veda G. Ferranti, op. loc. ult. cit.
- 21 Cfr. G. Ferranti, "L'Agevolazione Tremonti-ter", allegato al n. 45/2009 di Pratica fiscale e professionale, pag. 13.
- 22 Paragrafo 3.
- 23 Nelle risoluzioni nn. 9/E e 225/E del 2002 sono state, ad esempio, ritenute strumentali le attrezzature pos assegnate in comodato ai dettaglianti dalle società specializzate nei servizi di pagamento.
- 24 Cfr., in tal senso, la circolare dell'Agenzia n. 207/E del 2000 e quella dell'Assonime n. 30 del 5 aprile 2002, paragrafo 9.
- 25 In tal caso non sussistono dubbi perché tali beni rilevano non in funzione della loro oggettiva natura bensì in considerazione della partecipazione ad un investimento unitariamente considerato.
- 26 Decreto legge 24 giugno 2014, n. 91, convertito nella legge 11 agosto 2014, n. 116.
- 27 Art. 4 della legge 18 ottobre 2001, n. 383.
- 28 Art. 5 del D.L. 1° luglio 2009, n. 78, convertito dalla legge 3 agosto 2009, n. 102.
- 29 Nelle circolari n. 90/E del 2001, paragrafo 3, n. 4/E del 18 gennaio 2002 e n. 44/E del 2009, paragrafo 2.4..
- 30 Paragrafo 3.7.
- 31 Paragrafo 2.5.
- 32 Altra ipotesi di revoca riguarda la cessione a terzi o la destinazione dei beni a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto. Anche la successiva destinazione, durante il periodo "di sorveglianza" del bene agevolato in strutture produttive situate al di fuori del territorio nazionale provoca, quindi, la revoca del beneficio.
- 33 Paragrafo 3.2.2.
- 34 Nella circolare n. 7 del 26 febbraio 2010, paragrafo 4.
- 35 Paragrafo 10.