

ALCUNI ASPETTI PROBLEMATICI DELLA TREMONTI TER

a cura Vito Dulcamare

PRIME OSSERVAZIONI SUI POSSIBILI CASI DI CUMULABILITA' DELLA TREMONTI TER

L'art. 5 del decreto legge n. 78/2009, convertito dalla legge n. 102/2009, ha introdotto una nuova detassazione dal reddito d'impresa del 50% del valore degli investimenti in macchinari ed attrezzature compresi della divisione 28 della classificazione delle attività economiche ATECO 2007, fatti a decorrere dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010.

La predetta norma nulla prevede, però, in merito alla cumulabilità della nuova detassazione con altre eventuali agevolazioni, relative agli stessi investimenti, delle quali l'impresa già fruisce o intende fruire; da tale constatazione sorge, quindi, la necessità di esaminare se e in quali limiti sia possibile un eventuale cumulo delle agevolazioni.

Natura dell'agevolazione e cumulabilità

La detassazione in questione, pur costituendo un aiuto alle imprese, non riveste i caratteri del c.d. "aiuto di Stato". Infatti, a differenza dell'aiuto di Stato, si tratta di una misura diretta a favore di tutte le imprese, per la cui concreta applicazione non sussiste alcuna limitazione soggettiva, territoriale o settoriale.

La mancanza di tali limitazioni la esclude, quindi, dall'ambito di applicazione delle norme comunitarie in materia di aiuti di Stato alle imprese, con l'effetto che, in linea di massima, alla detassazione non possono applicarsi i divieti in materia di cumulo di agevolazioni, normalmente previsti per gli aiuti di Stato quali:

- il divieto di cumulo con ogni aiuto qualificato de minimis,
- il divieto di cumulo con ogni altro aiuto qualificato di Stato, aventi ad oggetto i medesimi costi agevolabili.

Al riguardo, si ricorda la circolare 5 aprile 2002, n. 30, par. 5, con la quale l'Assonime ebbe a precisare, su una questione simile riguardante la prima Tremonti, il principio di carattere generale secondo cui *"in tutti i casi in cui un regime agevolativo qualificabile come aiuto di Stato disponga un generico divieto di cumulo con altre agevolazioni, tale divieto deve intendersi riferito soltanto ad altri*

regimi qualificabili anch'essi come aiuti di Stato e non anche a quelli costituenti misure generali dell'ordinamento".

Pertanto, salvo che il divieto di cumulo non sia previsto dagli altri singoli provvedimenti agevolativi, sarà possibile il cumulo della detassazione Tremonti ter con le altre agevolazioni aventi ad oggetto gli stessi costi agevolabili.

In tal caso, però, pur non risultando dal provvedimento legislativo, l'agevolazione deve essere fruita tenendo presente che il cumulo delle agevolazioni non deve comportare, per ovvi motivi, il superamento dell'ammontare della spesa effettivamente sostenuta dall'impresa, nel senso che l'impresa non può beneficiare, con il cumulo, di agevolazioni che complessivamente superino il costo dell'investimento.

Tale limite risulta sempre applicato fin dalla emanazione della circolare 27 ottobre 1994, n. 181/E, par. 3.10, emessa in occasione della prima detassazione Tremonti.

Situazioni concrete

La grande varietà di agevolazioni alle imprese induce, quindi, a individuare le singole situazioni che potrebbero presentarsi con maggiore frequenza, per verificare se, per ciascuna di esse, sia o meno consentito il cumulo delle agevolazioni.

- **credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate**

L'art. 1, comma 272, della legge n. 296/2006, dispone espressamente il divieto di cumulo del bonus investimenti:

- con ogni aiuto qualificato de minimis,
- con ogni altro aiuto di Stato

avente ad oggetto i medesimi costi ammissibili.

In particolare, la circolare n. 38/E/2008, par. 1.10, precisa che:

- tale agevolazione non può essere combinata con aiuti agli investimenti iniziali di altri regimi a finalità regionale calcolati sulla base dei costi salariali con riferimento allo stesso progetto di investimento iniziale,
- il divieto di cumulo con altri aiuti ricomprende anche il caso di eventuali garanzie ottenute da amministrazioni pubbliche o fondi di garanzia pubblici anche se gestiti da enti privati, a fronte di finanziamenti bancari destinati alla copertura finanziaria del progetto d'investimento; è questo il caso, richiamato dalla circolare n. 38/E/2008, par. 1.4, delle garanzie rilasciate dai Confidi.

Pertanto, eventuale cumulo può essere possibile con la Tremonti ter in quanto misura agevolativa non qualificabile, in base alla disciplina comunitaria, né aiuto di Stato né aiuto de minimis.

Al riguardo, si fa rilevare che una conferma al cumulo proviene dal precedente cumulo fra il credito d'imposta di cui all'art. 8 della legge n. 388/2000 e la detassazione Tremonti bis.

All'epoca, l'art. 5 della legge n. 383/2001 aveva inizialmente previsto il divieto di cumulo fra il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art. 8 della legge n. 388/2000 e la detassazione Tremonti bis per gli investimenti; peraltro, come precisato nella circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E, il divieto di cumulo era da ritenersi addirittura "soggettivo", il che non consentiva, ad una stessa impresa, nemmeno di ricorrere al credito d'imposta per alcuni investimenti (ad esempio, effettuati nelle aree svantaggiate) e alla Tremonti bis per ulteriori e diversi investimenti (ad esempio, effettuati al di fuori delle aree svantaggiate).

Successivamente, il comma 2 dell'art. 10 del decreto legge n. 138/2002 abrogava l'art. 5, comma 2, della legge n. 383/2001, rendendo così possibile il cumulo fra il credito d'imposta e la Tremonti bis.

- **credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo**

Né l'art. 1, commi 280-284, della legge n. 296/2006, né il D.M. n. 76/2008 dispongono in merito al cumulo di tale bonus.

Al riguardo, però, la circolare 13 giugno 2008, n. 46/E, par. 3.4, ricorda che la Commissione Europea, con decisione C(2007) 6042 def. dell'11 dicembre 2007, ha stabilito che il bonus in questione non costituisce un aiuto di Stato.

Per effetto, quindi, di tale qualificazione, risultano non applicabili le norme, interne o comunitarie, in materia di cumulabilità di agevolazioni o di massimali di aiuti; pertanto il credito d'imposta per le attività di ricerca e sviluppo è cumulabile con altri aiuti salvo che il divieto di cumulo non sia previsto dalle norme che disciplinano questi ulteriori regimi di aiuti.

- **contributi Artigiancassa e Sabatini**

In considerazione del fatto che le agevolazioni in questione risultano attribuite alla competenza delle regioni, per accertare l'esistenza eventuale di divieti di cumulo è necessario verificare le singole leggi regionali che dispongono al riguardo.

In ogni caso, poiché gli aiuti in questione costituiscono aiuti di Stato anche se in taluni casi sono qualificati de minimis, il cumulo pare sempre possibile; addirittura, in occasione della proroga della prima detassazione Tremonti, la possibilità di cumulo con la Legge Sabatini era espressamente indicata nelle istruzioni della dichiarazione dei redditi relativa al 1995.

- **detrazione 55% per investimenti energetici**

L'art. 10 del D. M. prevede la non cumulabilità della detrazione del 55% per gli interventi di riqualificazione energetica con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge nazionali per i medesimi investimenti.

Al riguardo, però, la circolare 31 maggio 2007, n. 36/E, par. 8, sembra circoscrivere il divieto di cumulo ad altri incentivi della stessa natura del 55%, per esempio alla detrazione del 36% per il recupero delle unità immobiliari adibite ad abitazione; infatti, la circolare ritiene che la norma *“sia riferita alla possibile applicazione concorrente di altre detrazioni d'imposta astrattamente applicabili per i medesimi interventi”*.

Pertanto, il divieto di cumulo riguarda sicuramente la detrazione del 36%, ma non anche altre eventuali differenti agevolazioni, tanto che, più avanti nella stesso paragrafo, è detto chiaramente che la eventuale concessione di contributi o incentivi per la realizzazione di tali investimenti è *“compatibile in linea generale con la presente agevolazione”*.

In linea di massima, quindi, deve ritenersi ammissibile il cumulo delle due agevolazioni, anche in considerazione del fatto che la detrazione del 55% non costituisce un aiuto di Stato.

- **conto energia**

Il sistema di incentivazione della produzione di energia per mezzo di impianti fotovoltaici prevede anche una particolare tariffa incentivante (c.d. “conto energia”) consistente in una speciale remunerazione dell'energia fotovoltaica prodotta, la cui erogazione è effettuata secondo modalità stabilite dall'Autorità per l'energia elettrica e il gas.

L'art. 10 del decreto ministeriale 28 luglio 2005, modificato e corretto dal decreto 6 febbraio 2006, prevede le singole situazioni e le relative misure in cui è possibile cumulare la tariffa incentivante con altri incentivi.

In particolare, per quanto riguarda la gran parte delle imprese, il comma 2 prevede che le tariffe incentivanti non spettano per l'energia prodotta da impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano stati o siano concessi incentivi pubblici in conto capitale, eccedenti il 20% del costo dell'investimento. La misura del 20% prevista dal decreto 28 luglio 2005 risulta sostanzialmente confermata anche da interventi legislativi successivi; infatti, con l'art. 9 del decreto ministeriale 19 febbraio 2007, è stata prevista la non spettanza delle tariffe incentivanti per l'energia prodotta da impianti fotovoltaici per la cui realizzazione siano o siano stati concessi incentivi pubblici in conto capitale e/o in conto interessi con capitalizzazione anticipata, eccedenti il 20% del costo dell'investimento.

Poiché la detassazione Tremonti ter non costituisce un contributo in conto capitale, il cumulo sarebbe teoricamente possibile; il condizionale sorge dalla constatazione che la detassazione deve riguardare macchinari ed attrezzature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007, mentre i macchinari e le attrezzature destinati al fotovoltaico sembrano rientrare nelle divisioni 26 e 27.

Pertanto il cumulo sarà possibile solo se i beni rientrano nella citata divisione 28.

Base di riferimento per la determinazione della detassazione nei casi di cumulo

Nei casi in cui sia possibile il cumulo della detassazione Tremonti ter con altri regimi di aiuti, resta fermo il principio generale, introdotto dalla circolare 27 ottobre 1994, n. 181/E, par. 3.10, secondo cui l'ammontare complessivo delle agevolazioni non può comunque essere superiore al costo dell'investimento.

Ciò nonostante, però, potrebbe porsi la questione di individuare l'importo sul quale applicare la detassazione; infatti, potrebbe sorgere il dubbio di considerare sempre il costo lordo dell'investimento ovvero il costo al netto dell'altro aiuto.

Al riguardo, sono state emanate nel tempo una serie di chiarimenti che, in relazione ai singoli regimi di aiuto, hanno precisato, a volte anche in maniera contraddittoria, i principi cui attenersi.

Si veda, ad esempio, la circolare 13 giugno 2008, n. 46/E, par. 3.4, in tema di bonus ricerca, in cui è detto che la base di riferimento per il calcolo del credito d'imposta è sempre rappresentata dal costo lordo sostenuto dall'impresa anche nei casi in cui, in relazione allo stesso costo, il soggetto abbia usufruito di altro aiuto cumulabile; pertanto un investimento di 100 sarà assunto per tale importo sia per determinare il bonus ricerca che per determinare la detassazione Tremonti ter.

Nessun problema dovrebbe sussistere nei casi delle agevolazioni della legge Sabatini e dell'Artigiancassa, trattandosi di agevolazioni che non hanno come base di commisurazione il costo dell'investimento, anche se, in alcuni casi di contributi agli artigiani, è prevista la concessione di un minimo contributo a fondo perduto calcolato sul valore dell'investimento.

Qualche perplessità in più suscita, invece, l'individuazione del valore da assumere ai fini della detassazione nel caso di aiuti concessi nella forma di contributo in conto impianti, quali sono, in effetti, il bonus investimento e la detrazione 55% per gli investimenti energetici.

Infatti, in occasione dell'agevolazione Visco di cui alla legge n. 133/1999 e della detassazione Tremonti bis di cui alla legge n. 383/2001, venne chiarito che il costo dei beni agevolati dovesse essere assunto al netto dei contributi in conto impianti concessi a favore dell'impresa (circolare 20 marzo 2000, n. 51/E, par. 5.6; 17 maggio 2000, n. 98/E, par. 1.3.5; 17 ottobre 2001, n. 90/E, par. 3.1).

Per effetto di tale interpretazione, dunque, ai fini della detassazione si dovrebbe assumere il costo dei beni al netto di eventuali contributi in conto impianti; secondo l'Agenzia delle Entrate, infatti, non sarebbe più possibile riconoscere come costo fiscale del bene la parte di esso agevolata con il contributo.

Senonché, secondo l'interpretazione fornita dalla citata circolare Assonime n. 5/2002, par. 14.2, l'orientamento ufficiale:

- sarebbe addirittura contrario al disposto dell'art 76 (ora 110) del TUIR all'epoca in vigore che individuava il costo del bene pari al costo di acquisto o di costruzione, senza alcun riferimento ai contributi concessi che, invece, venivano considerati in diminuzione ma solo fino al 31 dicembre 1997;
- verrebbe a introdurre “un problema di carattere sistematico legato alla corretta applicazione del principio di cumulabilità” e a costituire di fatto “un divieto di cumulo tra l'agevolazione Tremonti e qualsiasi altro tipo di sovvenzione, sia pur limitatamente alla suddetta quota di costo coperta da contributo; e ciò in contrasto con l'assenza nell'ambito della disciplina agevolativa in esame..... di un qualunque divieto di cumulo”;
- creerebbe problemi operativi non indifferenti nel caso di utilizzo delle due diverse agevolazioni in due differenti periodi d'imposta (a tale ultima questione risulta, però, fornita una soluzione con la circolare 13 maggio 2002, n. 41/E, par. 4).

E' evidente che l'interpretazione dell'Assonime mantiene tutta la sua validità e che in mancanza di nuovi chiarimenti ufficiali non è possibile fornire risposte tranquillizzanti alla questione innanzi posta. Però non vanno sottovalutati alcuni segnali che indicano una possibile variazione di rotta da parte dell'Agenzia.

Innanzitutto, come visto in precedenza per il bonus ricerca, la circolare 13 giugno 2008, n. 46/E, par. 3.4, specificatamente affronta la questione del cumulo di più agevolazione e chiaramente esprime il concetto che, anche in caso di cumulo, le agevolazioni vanno sempre determinate sulla base dello stesso costo. Inoltre, va rilevato che, come indicato nelle istruzioni per la compilazione dei modelli degli studi di settore, il valore dei beni strumentali è pari al “costo storico, comprensivo degli oneri di diretta imputazione e degli eventuali contributi di terzi”, per cui i contributi non si detraggono dal costo se si vuole determinare il costo fiscale dei beni.

E' auspicabile, quindi, che la prossima circolare sull'argomento confermi il costo fiscale, al lordo dei contributi, quale base di riferimento cui commisurare tutte le agevolazioni.

LA DICHIARAZIONE DI NOVITA' DEI BENI NELLA TREMONTI TER

L'art. 5 del decreto legge n. 78/2009 ha introdotto una nuova detassazione dal reddito d'impresa del 50% del valore degli investimenti in particolari macchinari ed attrezzature; la legge di conversione n. 102/2009 ha modificato l'originario testo della norma nel senso di limitare l'agevolazione ai “nuovi” macchinari ed alle “nuove” attrezzature, in quanto il mancato riferimento alla

novità dei beni avrebbe potuto non far conseguire i risultati positivi per lo sviluppo dell'economia nazionale che, invece, il legislatore si proponeva con l'introduzione di tale agevolazione.

Poiché il requisito della novità dei beni è sempre stato presente nelle precedenti versioni della detassazione Tremonti e in tutte le altre norme fiscali recanti agevolazioni per gli investimenti, risulta agevole, pur in mancanza di specifiche istruzioni sull'applicazione della nuova detassazione, individuare dunque cosa si debba intendere per "novità", in particolare nei casi di realizzo dei nuovi beni con utilizzo di beni usati, ritenendo del tutto pacifica la conferma dei precedenti orientamenti ufficiali.

Requisito della novità

Il primo provvedimento che si occupava di nuovi investimento è stata la c.d. "detassazione Visco", di cui all'art. 2, comma 8, della legge n. 133/1999, relativa a "beni strumentali nuovi".

In merito al requisito di novità, la circolare 20 marzo 2000, n. 51/E, par. 5.4, chiariva che *"Gli investimenti agevolabili si caratterizzano anche per il requisito della novità del bene, restando esclusi, di conseguenza, quelli riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati. 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 bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) da parte del cedente."*

Pertanto, il requisito della novità attiene di fatto ad un mancato utilizzo del bene, indipendentemente dal fatto che lo stesso sia acquistato presso il produttore, il commerciante o qualsiasi altro soggetto.

La stessa circolare chiariva, inoltre, come individuare il requisito della novità nel caso di investimento in beni immateriali, come i diritti di sfruttamento, ecc. (fattispecie questa non rilevante ai fini della detassazione Tremonti ter che riguarda solo macchinari ed attrezzature), precisando che, *"relativamente ai diversi diritti di utilizzazione connessi ad un'opera dell'ingegno il requisito della novità è riferibile distintamente a ciascuno dei possibili diritti di utilizzazione dell'opera stessa, purché esattamente individuabile ed indipendente dagli altri, a condizione che l'acquisto sia effettuato direttamente dall'autore. Ad esempio, il requisito della novità può essere ritenuto sussistente nell'acquisto dei diritti di traduzione in lingua italiana di un'opera letteraria, anche se il diritto di traduzione in altra lingua è già stato ceduto a terzi dall'autore."*

Tali principi sono stati successivamente confermati anche dalla circolare 18 aprile 2001, n. 41/E, par. 6.3, in materia di bonus investimenti, e dalla circolare 11 aprile 2008, n. 38/E, par. 1.7, per quanto riguarda il nuovo credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate.

In materia di detassazione Tremonti bis, invece, la circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E, par. 3, confermava i principi generali e aggiungeva anche che *“deve comunque trattarsi di beni per i quali il venditore non abbia fruito di agevolazioni”*, per evitare manovre tese a fruire di più agevolazioni per lo stesso bene; è evidente che deve trattarsi di agevolazioni tra loro omogenee nel senso che devono essere comunque agevolazioni relative agli investimenti, cioè agli stessi costi ammissibili.

Può essere questo il caso di un'impresa che acquista un macchinario usufruendo di un'agevolazione, non lo utilizza e lo rivende come nuovo ad un'altra impresa che lo considera nuovamente agevolabile. L'applicazione del principio di questo particolare principio comporterebbe la penalizzazione del soggetto che effettivamente utilizza il bene nel processo produttivo, dimenticando che solitamente il mancato utilizzo in capo al cedente (ma non sempre è così previsto dalle singole discipline agevolative) dovrebbe comportare la decadenza automatica dall'agevolazione e, quindi, consentire a un diverso soggetto, effettivo utilizzatore del bene, di fruire di una nuova agevolazione. Se, infatti, all'utilizzatore viene impedito di fruire dell'agevolazione, si verificherebbe una situazione in cui nessuno dei soggetti interessati ne avrebbe fruito: l'utilizzatore in quanto il bene nuovo risulta precedente agevolato e il cedente in quanto sottoposto alla decadenza dal diritto.

In ogni caso, il requisito della novità sussiste se il bene non risulta mai usato dal cedente o da altro soggetto, il che potrebbe essere comprovato da apposita dichiarazione del cedente, oltremodo necessaria quando il cedente non produce o commercializza tipologie di beni simili a quello che forma oggetto della cessione.

Restano ovviamente salvi i poteri dell'amministrazione di procedere al controllo ed alla verifica della sussistenza del requisito.

Beni autoprodotti e utilizzo di beni usati

Poiché il concetto di acquisto di beni nuovi comprende non soltanto l'acquisto a titolo derivativo, ma anche la realizzazione degli stessi in appalto o in economia da parte del soggetto destinatario dell'agevolazione, le circolari innanzi richiamate hanno esteso il concetto di novità anche ai beni prodotti, dal beneficiario o da terzi, utilizzando anche beni usati, a condizione, però, che il costo dei beni usati non sia prevalente rispetto agli altri costi.

In linea di massima, il soggetto ha diritto all'agevolazione anche nei casi di investimenti in beni alla cui formazione hanno concorso beni usati; in particolare:

- per i beni complessi autoprodotti (in economia), ove alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero conferimento, purché il costo del bene usato non sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

- per i beni acquistati presso terzi, è richiesto che il cedente attesti che l'impiego di beni usati non è di rilevante entità rispetto al costo complessivo.

Nel caso di beni complessi autoprodotti, il controllo della rilevante entità deve essere effettuato direttamente dal beneficiario il quale vi provvederà eventualmente anche con apposite annotazioni extracontabili (esempio: schede di lavorazione) da cui emerga che il bene usato non sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Nel caso, invece, di acquisto presso terzi, l'agevolazione spetta a condizione che il cedente rilasci un'apposita dichiarazione in cui attesti che l'impiego di beni usati non è di rilevante entità rispetto al costo complessivo.

Determinazione della rilevante entità

Le predette circolari e altri provvedimenti di prassi hanno chiarito anche come determinare l'eventuale presenza o meno delle rilevante entità; i chiarimenti sono quasi sempre relativi ad investimenti immobiliari (fattispecie non rilevante ai fini della detassazione Tremonti ter) ma i principi ivi espressi sono ugualmente applicabili nei casi di investimenti in macchinari ed attrezzature.

Così nella circolare 18 gennaio 2002, n. 4/E, par. 3, confermata dalla successiva circolare 9 maggio 2002, n. 38/E, risposta 6.6, è precisato che *“Gli importi da porre a confronto per verificare la prevalenza sono il costo complessivo dei lavori e il costo storico di acquisto sostenuti dall'impresa costruttrice cedente. Si precisa che tale confronto deve essere effettuato dalla cedente, la quale dovrà altresì attestare la prevalenza e la natura dei lavori (di radicale ristrutturazione). In tal modo l'investimento agevolabile in capo al cessionario è dato dall'intero prezzo di acquisto dell'immobile (bene merce per il cedente).”*

Una volta accertata la sussistenza della novità, l'agevolazione spetta, però, per *“un importo pari all'intero prezzo di acquisto...”* (risoluzione 3 novembre 2003, n. 206/E; circolare 13 marzo 2009, n. 8/E, risposta 4.1), in quanto, per l'acquirente, l'ammontare dell'investimento è rappresentato proprio dal prezzo di acquisto.

In pratica, i lavori effettuati sul bene (assemblaggio, ristrutturazione, ecc.) devono essere di così rilevante entità da dare origine ad un bene strumentale completamente diverso da quello originario che va considerato alla stregua di una materia prima che ha concorso alla realizzazione del bene nuovo (risoluzione 3 novembre 2003, n. 206/E).

Ad esempio, se un bene è acquistato al prezzo di 250 ed è composto anche da un bene usato che ha, in capo al cedente, un costo di 100, il nuovo bene, per risultare agevolato, deve avere, sempre in capo al cedente un costo complessivo superiore a 200 (ad esempio 210), non essendo rilevante, a tal fine il prezzo; in tal

modo, infatti risulterebbe rispettato il requisito della novità in quanto il bene usato incide per meno del 50% sul totale dei costi.

Il costo del bene usato dovrebbe essere individuato nel residuo non ammortizzato del costo fiscalmente riconosciuto; ogni diversa individuazione, come ad esempio il riferimento al costo di acquisto originario, potrebbe indurre a risultati poco corretti sotto il profilo economico. Se, ad esempio, il costo di acquisto di un bene fosse di 100 e il suo residuo da ammortizzare fosse 20, il valore da assumere ai fini dell'accertamento del requisito della novità sarebbe di 20 in quanto è tale importo, corrispondente all'utilità del cespite non ancora consumata nel processo produttivo, che concorre alla formazione del costo complessivo; pertanto se il costo complessivo fosse di 50 e il prezzo di vendita fosse di 80, si verificherebbe il presupposto e, quindi, l'intero valore di 80 risulterebbe agevolato; se, al contrario, si dovesse assumere l'originario costo del bene usato, si assumerebbe anche il valore dell'utilità consumata nel processo produttivo e che, quindi, non può essere trasferita al cedente, con l'ulteriore effetto che il costo complessivo del bene risulterebbe addirittura superiore al prezzo di vendita.

Dichiarazioni necessarie

Sulla base di quanto fin qui detto, pare evidente che il soggetto beneficiario dell'agevolazione deve richiedere e conservare la documentazione che attesti la novità del bene agevolato e, eventualmente, che il bene nuovo non abbia fruito di altre agevolazioni.

Al riguardo, va rilevato che, quando l'acquisto del bene è effettuato presso un produttore o un commerciante che normalmente trattano quei particolari beni, non sorge alcuna questione di documentazione, risultando sufficiente la consueta dichiarazione di bene nuovo di fabbrica rilasciata dal fornitore ovvero, nel caso dei immobili (non rilevanti ai fini della detassazione in oggetto), una apposita attestazione del venditore, come richiesto dalla circolare 9 maggio 2002, n. 38/E, risposta 6.2.

Va rilevato che "il cedente è tenuto ad attestare la sussistenza dei requisiti che... qualificano il bene come provvisto della novità" (circolare 13 marzo 2009, n. 8/E, risposta 4.1) e, pertanto, non può sottrarsi all'onere.

Se, invece, l'acquisto viene effettuato presso un soggetto che normalmente non svolge l'attività di produzione e commercializzazione di quei particolari beni, allora sarà necessario richiedere assolutamente la dichiarazione che attesti sia la novità del bene che la mancanza di altre agevolazioni fruito per lo stesso bene.

Per l'attestazione in questione non è necessaria che assuma la forma della dichiarazione sostitutiva di notorietà (colpita da sanzioni penali in caso di mendacio), ma è sufficiente una semplice dichiarazione in cui il cedente assuma la responsabilità delle proprie dichiarazioni.

Pertanto, la dichiarazione da acquisire potrebbe assumere, ad esempio, la forma del facsimile qui sotto riportato, oppure potrebbe essere modificata secondo le proprie esigenze:

Dichiarazione	
Il sottoscritto _____	
nato a _____ il _____	
nella sua qualità di _____ della _____	
codice fiscale _____ P.IVA _____	
dichiara sotto la propria responsabilità	
che il bene _____ venduto con fatt. n. _____ del _____	
1. è nuovo di fabbrica,	
oppure	
1. è un bene autoprodotta alla cui realizzazione hanno concorso anche beni usati i cui costi non sono prevalenti rispetto all'ammontare complessivo di tutti i costi sostenuti,	
inoltre	
2. non è stato mai usato da alcun soggetto,	
3. non ha fruito di alcuna agevolazione per gli investimenti	
Luogo e data _____	In fede _____

LA TREMONTI TER E I CONTRIBUENTI MINIMI

La detassazione Tremonti spetta anche ai contribuenti che rientrano del regime dei contribuenti minimi.

Questa è la conclusione cui si perviene, infatti, sempre che non intervenga un diverso orientamento ufficiale, esaminando le vigenti disposizioni alla luce dei chiarimenti forniti in occasione delle precedenti detassazioni Tremonti e Tremonti bis.

L'art. 5 del decreto legge n. 78/2009, convertito dalla legge n. 102/2009, ha introdotto una nuova detassazione dal reddito d'impresa del 50% del valore degli investimenti in nuovi macchinari ed attrezzature.

Il riferimento al reddito d'impresa attrae, nell'ambito soggettivo dell'agevolazione, tutti i contribuenti che, indipendentemente dalla natura giuridica e dal regime contabile adottato, esercitano un'attività da cui derivi un reddito qualificato di impresa.

La questione che si pone, quindi, è se la detassazione spetti, e con quali modalità, anche ai contribuenti, esercenti attività d'impresa, che rientrino nel regime dei contribuenti minimi di cui all'art. 1, commi 96-117, della legge n. 244/2007, applicabile dal 2008.

Per tali soggetti, infatti, la determinazione del reddito d'impresa segue regole proprie che escludono, in genere, la rilevanza dei criteri di determinazione del reddito d'impresa previsti dal TUIR e, quindi, anche di una eventuale variazione in diminuzione quale è, appunto, la detassazione dal reddito.

I precedenti della detassazione

In occasione delle precedenti edizioni della detassazione Tremonti, l'agevolazione venne estesa anche ai soggetti, pur sempre titolari di reddito d'impresa, ma che rientravano in particolari regimi con specifiche regole di determinazione del reddito d'impresa o di tassazione.

Infatti, in occasione della detassazione di cui all'art. 3 del decreto legge n. 357/1994, convertito dalla legge n. 489/1994, consistente nell'esclusione dal reddito d'impresa del 50% del volume di nuovi investimenti calcolati secondo particolari regole, la circolare 27 ottobre 1994, n. 181/E, par. 3.3, estese l'agevolazione *“ai soggetti che determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari (ad es.: esercenti attività agrituristiche, imprese di allevamento ...)”*; a tali soggetti venne, quindi, consentito di *“fruire dell'agevolazione in esame se in grado di documentare i costi sostenuti per gli investimenti”*.

Successivamente, in occasione della detassazione di cui all'art. 4 della legge n. 383/2001, consistente nell'esclusione dal reddito d'impresa del 50% del volume di nuovi investimenti calcolati secondo particolari regole, la circolare 17

ottobre 2001, n. 90/E, par. 1, venne esteso l'agevolazione "ai soggetti che determinano il reddito con criteri forfetari o con l'applicazione dei regimi d'imposta sostitutivi; anche a tali soggetti, quindi, venne consentito di accedere alla detassazione a condizione di documentare i costi sostenuti per gli investimenti.

Pertanto, le precedenti detassazioni risultano estese ai seguenti regimi, alcuni dei quali abrogati proprio con l'introduzione del regime dei contribuenti minimi:

- regime per le nuove attività produttive di cui all'art. 13 della legge n. 388/2000, nel quale
- regime per le attività marginali di cui all'art. 14 della legge n. 388/2000
- regime forfetario di cui all'art. 3, commi 171-184, della legge n. 662/1996,
- regime supersemplificato di cui all'art. 3, commi 165-170. della legge n. 662/1996,
- regime per le imprese di allevamento di cui all'art., 18 bis del DPR n. 600/1973,
- regime per l'agriturismo di cui all'art. 5 della legge n. 413/1991.

Le modalità di determinazione e le modalità di tassazione di taluni di questi regimi differiscono in modo rilevante dalla determinazione analitica e dalla tassazione ordinaria del reddito d'impresa; addirittura venne consentito di fruire della detassazione anche per il regime forfetario dell'agriturismo il cui il reddito è rappresentato sostanzialmente da una percentuale dei ricavi, senza alcun collegamento con i componenti negativi.

Ciò nonostante ai soggetti rientranti nei citati regimi in passato (ma lo sarà anche nella nuova disciplina per quanto riguarda, ad esempio i contribuenti che rientrano nel regime dell'agriturismo) è stato concesso di avvalersi della tassazione in quanto *"l'applicazione del beneficio non è subordinata alla determinazione del reddito d'impresa... in modo analitico"* (Assonime circolare 5 aprile 2002, n. 30, pagr. 7.2).

Conseguentemente, la nuova detassazione dovrebbe essere estesa anche agli imprenditori individuali rientranti nel regime dei contribuenti minimi.

Applicabilità della detassazione al regime dei contribuenti minimi

Ai sensi del comma 104 dell'art. 1 della legge n. 244/2007, il reddito d'impresa dei contribuenti minimi è, in linea di massima, costituito dalla differenza tra l'ammontare dei ricavi percepiti nel periodo d'imposta e quello delle spese sostenute nello stesso periodo.

- **periodo di riconoscimento della detassazione**

La determinazione del reddito d'impresa avviene, dunque, sulla base del criterio di cassa il che solleva almeno una questione ulteriore e cioè se la detassazione sia subordinata o meno al pagamento della fattura di acquisto del cespite oppure si debba fare riferimento alle regole generali, indicate nell'art. 108 TUIR, per individuare il periodo di competenza dell'investimento che, in tal caso, sarebbe individuato con il periodo nel quale avviene la consegna del bene.

Il dubbio nasce dal fatto che, in occasione della Tremonti bis, l'Agenzia delle Entrate ha più o meno manifestato il principio che si segue il criterio applicato per la deducibilità dei costi relativi al cespite.

In pratica, poiché la Tremonti bis si applicava anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo e tali soggetti determinano il reddito sulla base del criterio di cassa, con alcune eccezioni relative proprie alla deducibilità del costo dei beni strumentali (ammortamenti e canoni di locazione), all'epoca venne precisato che, ai fini della detassazione, gli investimenti dovessero essere considerati sulla base della competenza economica e non del criterio di cassa.

Infatti, la circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E, par. 72, riportava quanto segue circa il momento rilevante dell'investimento: *“Gli investimenti in beni strumentali dell'artista o del professionista si considerano effettuati, in conformità al principio di competenza, al momento della consegna o della spedizione (per i beni mobili) e della stipulazione dell'atto (per gli immobili) ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà. Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, infatti, i beni strumentali in genere non rilevano secondo il principio di cassa. Anche con riferimento alla deducibilità dei beni utilizzati in base ad un contratto di locazione finanziaria, il quinto periodo del comma 2 dell'articolo 50 del TUIR reca una deroga al principio di cassa previsto per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, stabilendo che i relativi canoni vanno dedotti nel periodo d'imposta in cui maturano. Pertanto, anche in questo caso, il momento rilevante ai fini dell'agevolazione è da individuarsi all'atto della consegna dei beni.”*

Da quanto sopra se ne deve dedurre che, poiché la disciplina per la determinazione del reddito dei soggetti che rientrano nel regime dei contribuenti minimi, impongono la rilevanza di tutti i componenti reddituali, compreso il costo dell'acquisizione dei cespiti e i canoni di locazione finanziaria, sulla base del criterio di cassa, allora anche la detassazione deve assumere rilevanza sulla base di tale criterio e, pertanto, si deve avere riguardo al momento del pagamento della relativa fattura.

E' evidente che su una questione di tanta rilevanza si auspica un pronto intervento chiarificatore dell'Agenzia delle Entrate al fine di consentire a tali soggetti una adeguata programmazione dei propri investimenti.

Ove confermato il diritto di tali soggetti a fruire della detassazione, la stessa andrà indicato nel quadro CM della dichiarazione dei redditi, congiuntamente agli altri componenti negativi se il modello non subirà variazioni, e prima di scomputare eventuali perdite precedenti e di dedurre i contributi previdenziali.

- **periodo di riconoscimento della dismissione del cespite agevolato**

Analoghe considerazione devono essere fatte per l'individuazione del momento della cessione a terzi del bene agevolato.

Tale momento, quindi, va considerato nel periodo d'imposta in cui avviene, secondo i principi innanzi chiariti, se saranno confermati, nel periodo in cui la riscossione della fattura di vendita del cespite agevolato.

- **documentazione**

Per quanto riguarda, infine, l'onere di documentare gli investimenti agevolati (come chiarito in occasione delle precedenti detassazioni), va rilevato che, pur, non essendo obbligati alla tenuta di alcuna contabilità, in capo ai contribuenti rientranti nel regime dei contribuenti minimi permane pur sempre l'obbligo, previsto dal comma 109 dell'art. 1 citato, della conservazione dei documenti ricevuti ed emessi, tra i quali, ovviamente, anche le fatture di acquisto dei cespiti agevolati e le eventuali fatture delle vendite dei cespiti ceduti a terzi.

Vito Dulcamare
16 Settembre 2009