

L'AGEVOLAZIONE TREMONTI-TER: GLI ULTIMI CHIARIMENTI DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE.

Di Gianfranco Ferranti

Nel corso di Telefisco 2010 del Sole 24 Ore, svoltosi lo scorso 27 gennaio, l'Agenzia delle entrate ha fornito ulteriori chiarimenti in merito alla detassazione "Tremonti-ter". Tali chiarimenti hanno riguardato, in particolare, l'individuazione dei macchinari e delle apparecchiature agevolabili inseriti in beni complessi non rientranti nella divisione 28 della tabella ATECO.

Per comprendere la portata di tali chiarimenti giova, pertanto, operare una ricostruzione sistematica dei criteri di individuazione dei beni agevolabili.

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, quindi, ridimensionato rispetto a quello della "Tremonti-bis".

I termini legislativi di "macchinari" e "apparecchiature" sono tratti proprio dalle dizioni contenute nella detta divisione 28. Invece lo schema civilistico dello stato patrimoniale menziona gli impianti e i macchinari.

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 1° gennaio 2008¹, 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 -, giostre, 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 attività² 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).

¹ Fino al 31 dicembre 2007 erano in vigore le tabelle ATECOFIN 2004.

² Codice 28.99.99.

I beni di più larga diffusione che restano esclusi dall'agevolazione sono, comunque, gli immobili, gli autoveicoli e i computer.

Al riguardo è stato osservato³ che tale impostazione normativa “rischia di produrre discriminazioni tra imprese produttrici di macchinari che operano in settori economici differenti, tanto che potrebbe configurarsi l'esistenza di una sorta di aiuto di Stato”.

I criteri di individuazione

Era stato ritenuto⁴, al riguardo, superabile il dubbio⁵ che alcuni dei beni compresi nella tabella (quali quelli per la fabbricazione di utensili, ricambi, parti meccaniche per i macchinari e le attrezzature, le livelle i metri e gli strumenti di precisione) non fossero agevolabili in quanto non si sarebbe trattato né di macchinari né di apparecchiature. Era stato, a tal fine, evidenziato che la detta tabella è denominata “Fabbricazione di macchinari e di apparecchiature nca” ed appare, quindi, evidente che tutti i beni in essa contemplati siano considerabili quali “macchinari e apparecchiature”.

Non era apparsa, altresì, condivisibile l'osservazione⁶ secondo la quale, poiché la tabella in esame non è in sé identificativa dei prodotti bensì del settore di attività del produttore dei beni, le imprese che intendono fruire dell'agevolazione dovrebbero verificare presso i fornitori potenziali il loro inserimento nell'ambito della divisione 28. Ciò in quanto la norma in esame fa riferimento soltanto ai beni compresi nella detta divisione, senza che assuma alcuna rilevanza l'attività svolta dal produttore degli stessi.

Tale soluzione interpretativa è stata condivisa dall'Agenzia delle entrate⁷, la quale ha precisato che, pur essendo la tabella ATECO 2007 una classificazione delle attività economiche finalizzata a contraddistinguere con un “codice” il tipo di attività svolta da un soggetto economico (es. fabbricazione di macchinari e apparecchiature), ai fini dell'agevolazione:

- rileva esclusivamente l'investimento in beni descritti nella divisione 28 della tabella stessa;
- non rileva in alcun modo la circostanza che il soggetto che li cede abbia un “codice attività” risultante dalla “*Dichiarazione di inizio attività, variazione dati o cessazione attività*” ai fini IVA (quale attività prevalente o non prevalente) appartenente alla divisione 28;
- ai fini dell'individuazione dei macchinari e delle apparecchiature agevolabili occorre 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.).

Ai fini dell'effettuazione di tale verifica l'Agenzia ha evidenziato che è possibile fare riferimento anche le indicazioni contenute:

- nelle “*Note esplicative e di contenuto dei singoli codici della classificazione*”⁸, 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'Istat⁹ e predisposto ai fini della corretta classificazione di beni nelle sottocategorie della tabella ATECO 2007.

³ Da L. Gaiani, “Slalom per la Tremonti ter”, in *Il Sole 24 ore* del 14 luglio 2009, pag. 6.

⁴ Cfr. G. Ferranti, “L'investimento si inceppa sull'identikit dei beni”, in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* del 19 ottobre 2009, pag. 2.

⁵ Sollevato da C. Odorizzi, “Una verifica preventiva per evitare incertezze”, in *Il Sole 24 Ore* del 30 settembre 2009, pag. 31.

⁶ Cfr. la nota precedente.

⁷ Nel paragrafo 2.3. della circolare n. 44/E del 2009.

⁸ Disponibili sul sito www.istat.it.

⁹ Anch'esso disponibile sul sito www.istat.it

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.

I beni complessi

Si era, altresì, 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 posto¹⁰ 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”): in tali casi era stato ritenuto¹¹ agevolabile il bene nel suo complesso.

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 ha, innanzitutto, affermato che gli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 rilevano anche se gli stessi sono destinati ad essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella divisione 28.

Nel corso di Telefisco del Sole 24 Ore del 27 gennaio 2010 l'Agenzia delle entrate ha ulteriormente precisato che sono 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 caso¹² 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 è reso necessario per evitare che il bene non potesse fruire dell'agevolazione in quanto “attratto” dal bene complesso. Tale attrazione si verifica, infatti, nel caso in cui una “dotazione” non agevolata (esclusa dalla divisione 28) sia inserita in un bene complesso agevolato.

Sempre in occasione di Telefisco 2010 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”.

E' stato 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'investimento in un nuovo bene complesso non compreso nella divisione 28, costituito anche da nuovi macchinari e nuove apparecchiature compresi nella divisione 28, è agevolabile nei limiti del costo riferibile a questi ultimi beni oggettivamente individuabili e sempre che il bene complesso non sia destinato 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).

L'Agenzia ha, inoltre, chiarito che nella nozione di nuovi macchinari e nuove apparecchiature si intendono compresi, qualora oggetto del medesimo investimento complessivo, i componenti o parti indispensabili per il funzionamento degli stessi, ancorché non inclusi nella divisione 28 (ad esempio, computer e programmi di software che servono a far funzionare i macchinari e le apparecchiature), che ne costituiscono dotazione. Sono stati formulati¹³ gli esempi dei computer

¹⁰ Da M. Bellinazzo, “Percorso accidentato per la Tremonti-ter”, in *Il Sole 24 Ore* del 30 settembre 2009, pag. 31.

¹¹ Cfr. G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

¹² Proposto da L. Gaiani, “Tremonti-ter fruibile sulle parti in dotazione”, in *Il Sole 24 Ore* del 3 febbraio 2010, pag. 32.

¹³ 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, op. loc. ult. cit.

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 ha condizionato tale interpretazione "estensiva" né all'acquisto dallo stesso fornitore né alla prevalenza del valore della dotazione rispetto a quello dell'investimento complessivo.

Al riguardo è stato osservato¹⁴ che nei casi dubbi "sarà opportuno avvalersi della relazione della ditta fornitrice (o del responsabile della produzione) che chiarisca il contenuto del macchinario e individui le eventuali componenti che ne costituiscono supporto indispensabile.

I beni "promiscui"

L'Agenzia si è espressa 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 50 per cento del valore dei nuovi investimenti. Tale importo dovrà, successivamente, essere rapportato al numero dei capi in eccedenza rispetto al numero dei capi normalizzato, determinati in base alle prescrizioni del decreto del Ministro delle finanze di cui all'articolo 56, comma 5, del TUIR (cfr. circolare 54/E del 19 giugno 2002, par. 1.1)".

Al riguardo è stato osservato¹⁵ che le modalità di calcolo dell'agevolazione sono meno agevolate per le attività "connesse" non rientranti nel reddito agrario (come nel caso, ad esempio, delle prestazioni di servizi con macchine agricole utilizzate promiscuamente per entrambe le attività). In tali ipotesi potrebbe farsi 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.

Nella circolare n. 44/E è stato precisato che, come già chiarito nella circolare n. 58/E del 27 giugno 2002 (paragrafo 9.6.1), dei beni strumentali acquistati con l'agevolazione "Tremonti-ter" si deve tenere conto nella determinazione del valore dei beni strumentali da indicare nei modelli concernenti la comunicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione degli studi di settore.

La natura dei beni

A differenza di quanto avvenuto in occasione della "Tremonti-bis", nella normativa in esame non è stato fatto esplicito riferimento all'acquisto di "beni strumentali", ma era stato ritenuto che a tale conclusione potesse giungersi anche per l'attuale agevolazione, in considerazione dell'utilizzo del termine "investimenti"¹⁶.

Era stato, altresì, osservato¹⁷ che il detto termine avrebbe consentito di adottare anche un'interpretazione estensiva, in base alla quale sarebbero stati esclusi dall'agevolazione soltanto i beni oggetto dell'attività propria dell'impresa. In tal caso sarebbe risultato incentivato anche

¹⁴ Da L. Gaiani, op. loc. ult. cit.

¹⁵ Da G.P. Tosoni, "La tassazione catastale non osta al bonus per le società agricole", in *Il Sole 24 Ore* del 29 ottobre 2009, pag. 31.

¹⁶ Così L. Gaiani, "L'incentivo attrae il leasing e l'appalto", op. cit. Peraltro, il riferimento alla tabella utilizzata dai produttori dei beni potrebbe indurre a considerare irrilevante le modalità di utilizzo dei beni da parte degli acquirenti.

¹⁷ Cfr. G. Ferranti, op. loc. ult. cit.

l'acquisto di apparecchiature che costituiscono materiale di consumo (quali i toner, menzionati nel codice 23.01.).

L'Agenzia delle entrate risulta aver aderito a tale interpretazione, avendo affermato¹⁸ che l'assenza della specificazione della destinazione o della modalità d'impiego dei beni oggetto di investimento all'interno del processo produttivo induce a ritenere che la disciplina in commento intenda agevolare le acquisizioni di beni nuovi compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007 (Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature n.c.a.) "comunque impiegati all'interno del processo produttivo, ma con esclusione di quelli trasformati o assemblati per l'ottenimento di prodotti destinati alla vendita. Sono ovviamente esclusi dall'agevolazione i beni autonomamente destinati alla vendita (c.d. beni merce)".

L'inserimento anche dei beni diversi da quelli strumentali e da quelli costituenti beni-merce parrebbe confermata dall'ulteriore precisazione contenuta nella circolare¹⁹ 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".

Sembrebbero, inoltre, agevolabili anche i beni dati in noleggio e gli investimenti, aventi una loro autonoma individualità, effettuati su beni di terzi.

Sono, in ogni caso, agevolabili anche i beni di costo inferiore a 516,46 euro, il cui costo venga integralmente dedotto in sede di determinazione del reddito d'impresa.

In relazione ai beni strumentali, si ricorda che 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 ceda le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato.

Nella successiva 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/E²⁰ era stato, infine, ulteriormente precisato che potevano considerarsi strumentali i beni utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante²¹.

In considerazione della richiamata presa di posizione contenuta nella circolare n. 44/E del 2009, secondo la quale sono agevolabili tutti i macchinari e le apparecchiature purché non si tratti di beni-merce, appaiono adesso agevolabili, ad esempio, 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 ultimi²².

L'Agenzia ha, infine, 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 stata prevista anche per la "Tremonti-ter" la previsione della decadenza dell'incentivo in caso di estromissione dei beni, che non rende, quindi, necessario, per fruire dell'agevolazione, che i beni siano effettivamente entrati in funzione²³.

I beni acquisiti in leasing

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".

¹⁸ Nel paragrafo 2.2. della circolare n. 44/E del 2009.

¹⁹ Nel paragrafo 2.3.

²⁰ Paragrafo 3.

²¹ 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.

²² Cfr., al riguardo, P. Meneghetti, "Si all'agevolazione per i non strumentali", in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* del 9 novembre 2009, pag. 3.

²³ 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.

Tale precisazione non è stata inserita nell'art. 5 del DL n. 78 del 2009, ma era stato ritenuto²⁴ che la "Tremonti-ter" si applicasse anche in tali casi, in quanto l'Agenzia delle entrate ha in passato più volte affermato il 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 2001²⁵ è stato 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 disposizione antielusiva (di cui si tratterà più avanti). 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. Costituisce, 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 configura, naturalmente, ulteriore investimento.

Il principio di "tendenziale equivalenza tra l'acquisizione in proprietà o realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing" è stato ribadito nella circolare n. 44/E del 2009, nella quale è stato anche precisato che nel contratto deve risultare presente l'opzione di acquisto finale del bene a favore dell'utilizzatore (anche se soggetto IAS), mentre l'agevolazione non spetta per l'acquisizione dei beni mediante "leasing operativo". Quest'ultimo schema contrattuale consiste nella locazione di beni per un periodo di tempo commisurato alla loro vita economica e si caratterizza per il fatto che l'utilizzatore non ha diritto di riscattare dalla società di leasing i beni alla fine del contratto.

Il requisito della novità

Mentre nell'art. 4, comma 4, della legge n. 383 del 2001 (cosiddetta "Tremonti-bis") era stato precisato che gli impianti e i beni strumentali dovevano essere nuovi, la mancanza di un'esplicita analoga previsione nell'art. 5 del DL n. 78 del 2009 avrebbe potuto indurre a ritenere che fossero agevolabili anche gli acquisti di beni usati. Peraltro il riferimento operato dalla norma ad una tabella utilizzata dai produttori dei beni lasciava intendere che il provvedimento era principalmente finalizzato ad incrementare le vendite degli stessi, finalità che sarebbe risultata in parte vanificata dall'estensione ai beni già utilizzati²⁶. Inoltre attribuire rilevanza anche agli acquisti di beni usati avrebbe potuto dare luogo a operazioni di compravendita infragruppo di carattere elusivo.

Per eliminare tale dubbio, in sede di conversione in legge del decreto è stata inserita nel comma 1 dell'art. 5 la precisazione che deve trattarsi di nuovi macchinari e nuove apparecchiature.

²⁴ Cfr. G. Ferranti, "L'ambito oggettivo di applicazione e la revoca della Tremonti-ter", in Corr. Trib. n. 31/2009, Pag. 2495.

²⁵ Paragrafo 3.2.2.

²⁶ Cfr., in tal senso, L. Gaiani, "L'incentivo attrae il leasing e l'appalto", nella Guida n. 2 di Norme e tributi sulla "Manovra d'estate-Le misure per le imprese", inserita nel Sole 24 Ore del 3 luglio 2009, pag. 23; id. "Slalom per la Tremonti ter", op. cit., nel quale l'autore afferma l'applicabilità dell'agevolazione anche ai beni usati..

Era stato, al riguardo, osservato²⁷ che, poiché il requisito della novità è stato introdotto dalla legge di conversione, avrebbe dovuto rilevare da quando la stessa è entrata in vigore e avrebbe, di conseguenza, potuto attribuirsi rilevanza, ai fini dell'agevolazione, agli acquisti di beni usati effettuati dal 1° luglio al 4 agosto 2009.

L'Agenzia ha, però, chiarito, nella circolare in esame²⁸, che la previsione del requisito della novità introdotta dalla legge di conversione ha portata non innovativa, essendo meramente ricognitiva di un principio desumibile dalla *ratio* dell'agevolazione.

Al riguardo è stato, però, osservato²⁹ che “se il requisito della novità fosse stato così immanente anche nella norma originaria non sarebbe stato necessario esplicitarlo nella conversione: il che dimostra invece l'inserimento di un requisito assente nel periodo precedente. Data questa seconda possibile lettura non si può escludere un contenzioso il cui esito a favore delle Entrate non è certamente scontato”.

L'Agenzia ha, altresì, ribadito i chiarimenti formulati in occasione dei precedenti provvedimenti agevolativi³⁰, in base ai quali:

- a) devono essere esclusi dall'agevolazione gli investimenti riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati;
- b) resta nuovo il macchinario “nuovo di fabbrica”, mai entrato in funzione ma esposto nella *show room* e utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo.;
- c) in presenza di beni complessi alla cui realizzazione abbiano concorso anche beni usati 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. La circolare ha, inoltre, 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 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 ammortamento³¹.

La “ territorialità” dei beni

Nella relazione di accompagnamento al decreto si afferma che si è fatto riferimento ai “beni strumentali che, in base ai dati statistici, sostengono più di altri l'export di prodotti italiani all'estero”.

Nella relazione tecnica che accompagna il provvedimento si afferma che, in base ai dati (provvisori) IRAP “desunti dal modello UNICO 2008 delle società di capitali e delle società di persone risulta che l'ammontare dei ricavi (fatturato) dei contribuenti esercenti attività di produzione dei beni compresi nella voce ATECO 28 (macchinari e attrezzature NCA), per l'anno d'imposta 2007, è stato pari a circa 105 miliardi di euro da parte di circa 19 mila soggetti; mentre per quanto riguarda le persone fisiche la stima dei ricavi è pari a circa 1 miliardo di euro, da parte di circa 3.500 soggetti, per un totale di 106 miliardi di euro. Depurando dell'effetto import/export del settore, le vendite effettuate in Italia per le quali viene fruita l'agevolazione da parte degli utilizzatori nazionali dei beni ammontano a circa 66 miliardi di euro, al netto delle importazioni degli analoghi beni, ipotizzando una costanza delle quote di import-export rispetto al dato Istat relativo al 2007

²⁷ Da P. Meneghetti, “Tremonti ter da giocare sui tempi”, in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* del 10 agosto 2009, pag. 1.

²⁸ Paragrafo 2.4.

²⁹ Da P. Meneghetti, “La novità è relativa all'impiego”, in *Il Sole 24 Ore-Norme e tributi* del 9 novembre 2009, pag. 2.

³⁰ Nelle circolari n. 90/E del 2001, paragrafo 3, e n. 4/E del 18 gennaio 2002.

³¹ Non era stata, invece, ripetuta, in occasione della “Tremonti-bis”, la precisazione, contenuta nelle istruzioni delle dichiarazioni dei redditi relativi al 1995, secondo la quale tali circostanze devono risultare “anche dal contratto”.

(Annuario ICE-ISTAT sul commercio estero Tavola A.1.2). Tuttavia, data l'attuale congiuntura economica, dove il confronto tra il primo quadrimestre del 2009 rispetto al periodo corrispondente del 2008 l'Istat ha stimato una contrazione della produzione del settore della "Fabbricazione di macchinari ed attrezzature" pari al 24% da aggiungersi alla contrazione, rilevata dalla Banca d'Italia e pubblicata nell'ultima Relazione Annuale, del 5,3% per il periodo 2007-2008. Quindi, tenendo anche conto delle ultime informazioni le proiezioni sull'andamento del PIL, è stato ritenuto che il flusso degli investimenti lordi per il 2009 sarà pari a circa 41 miliardi di euro, comprensivi dei possibili effetti anticiclici" attribuibili all'agevolazione.

Nella relazione tecnica è stato, quindi, affermato che non rilevano le importazioni e le esportazioni di beni.

Il Servizio studi della Camera dei deputati³² aveva rilevato che, "in base alla formulazione della norma, sembrerebbero rientrare nell'agevolazione anche le importazioni le quali, invece, sono state escluse nella quantificazione contenuta nella relazione tecnica allegata al provvedimento" ed aveva richiesto l'intervento di chiarimenti ufficiali.

Si ricorda che nell'art. 4, comma 4, della legge n. 383 del 2001 ("Tremonti-bis") era precisato che per investimento si intendeva, tra l'altro, la realizzazione di impianti "nel territorio dello Stato".

Nelle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi per il 1994 e il 1995 era stata affermata la necessità che fossero situati in Italia non solo gli impianti di nuova realizzazione ma anche quelli ampliati, riattivati, ammodernati o completati, senza nulla precisare in relazione agli altri beni agevolati.

Nella circolare n. 90/E del 2001³³ era stato, poi, chiarito che tutti i beni oggetto dell'investimento devono appartenere, "in senso sia contabile che economico", a strutture aziendali situate nel territorio nazionale, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano 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.

Con riguardo alla "Tremonti-ter" era stato osservato³⁴ che si sarebbe dovuto tenere conto sia della nuova ipotesi di revoca in caso di cessione fuori dello spazio economico europeo sia dei vincoli posti dal diritto comunitario, che potrebbero indurre a ritenere legittimo l'utilizzo dei beni all'interno dello Spazio comune europeo.

Nella circolare in esame³⁵ è stata fornita l'importante precisazione secondo la quale non rileva la circostanza che il bene sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

E' stato, inoltre, valorizzato il disposto del comma 3-bis dell'art. 5, che prevede la revoca dell'agevolazione "se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo", che ha indotto l'Agenzia a ritenere che il legislatore abbia inteso escludere dall'agevolazione gli investimenti in beni allocati in strutture situate al di fuori dello Spazio economico europeo.

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

³² "Schede di lettura" n. 187.

³³ Paragrafo 3.7.

³⁴ Da G. Ferranti, "Sostegno mirato alle produzioni territoriali", in Il Sole 24 Ore-Norme e tributi del 19 ottobre 2009, pag. 2.

³⁵ Paragrafo 2.5.