

## **Tremonti-ter - vademecum**

## **Che cosa è la "Tremonti-ter"?**

E' un'agevolazione che prevede uno sconto Irpef o Ires pari al 50% dei costi sostenuti per l'acquisto di nuovi macchinari. Tale incentivo è stato introdotto dall'art. 5 del D.L. n. 78/2009 (Decreto "anticrisi").

## **Chi sono i soggetti beneficiari?**

Beneficiano dell'incentivo tutti i titolari di reddito d'impresa a prescindere dalle dimensioni, dal settore produttivo di appartenenza, dal regime contabile adottato e dalla veste giuridica assunta.

## **Quali sono i soggetti esclusi?**

Rimangono esclusi dall'agevolazione gli esercenti arti e professioni, gli enti non commerciali non titolari di reddito d'impresa e le persone fisiche e società semplici esercenti attività agricole non produttive di reddito d'impresa.

## **Quanto dura l'incentivo?**

L'incentivo premia gli investimenti realizzati tra il 1° luglio 2009 e il 30 giugno 2010; può quindi essere fatto valere sulle dichiarazioni presentate per gli anni 2009 e 2010.

## **Quali sono i beni agevolabili?**

Rientrano tra i beni agevolabili quelli compresi nella DIVISIONE 28 della classificazione Ateco 2007, ovvero macchinari e apparecchiature NCA.

## **Quali sono i costi rilevanti?**

Il costo agevolabile è quello effettivamente sostenuto dall'impresa per acquistare o realizzare il bene strumentale comprensivo degli eventuali oneri accessori di diretta imputazione (spese di trasporto, montaggio, installazione, collaudo, eccetera) e dell'Iva indetraibile.

## **Quando viene revocato l'incentivo?**

L'incentivo è revocato se i beni sono ceduti a terzi o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto, ovvero in caso di cessione nell'anno in cui è acquisito o in quello immediatamente successivo.

## **E' cumulabile?**

E' possibile cumulare la Tremonti-ter con altre agevolazioni pubbliche, salvo che le norme disciplinanti le altre misure non dispongano diversamente.

L'agevolazione non è cumulabile con quella spettante per le spese di riqualificazione energetica (art.1 commi 344/345 legge 296 del 2006).

## Tremonti-ter: definizione e meccanismo

La "Tremonti-ter" è un meccanismo agevolativo introdotto dall'art. 5 del D.L. n. 78/2009 (Decreto "anticrisi") convertito con modifiche dalla Legge 3.8.2009.

E' un'agevolazione che prevede uno sconto Irpef o Ires pari al 50% dei costi sostenuti per l'acquisto di nuovi macchinari ed attrezzature realizzati all'interno del periodo temporale che va dal 1 luglio 2009 al 30 giugno 2010.

Il meccanismo prevede di poter escludere dal reddito d'impresa una quota pari alla metà del costo sostenuto per tali investimenti a prescindere dal risultato (utile o perdita).

L'incentivo si può far valere sulla dichiarazione da presentare per il 2009 e per il 2010 e non opera ai fini IRAP.

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

L'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa del 50% del valore degli investimenti in nuovi macchinari e nuove apparecchiature può essere fruita "esclusivamente" in sede di saldo dei periodi d'imposta interessati, senza quindi incidere sul calcolo e versamento degli acconti dovuti, che dovranno essere determinati, secondo le modalità ordinarie (metodo previsionale o storico) comunque al lordo dell'agevolazione.

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

La C.M. n. 44/E del 27 ottobre 2009 precisa che l'imputazione degli investimenti effettuati segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR.

In particolare, per i beni mobili, le spese di acquisizione si considerano sostenute alla data di consegna o spedizione, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Esistono infatti, due figure contrattuali, la vendita con riserva di gradimento e la vendita a prova, che subordinano il passaggio della proprietà ad elementi che avvengono successivamente alla consegna o spedizione del bene.

Nella vendita con riserva di gradimento (art.1520 c.c.) perché la vendita possa considerarsi perfezionata è necessario che il compratore comunichi al venditore il gradimento del bene acquistato.

La vendita a prova (art.1521 c.c.) si considera effettuata nel momento in cui il bene ha le qualità pattuite o sia idoneo all'uso cui sia destinato.

In entrambi i casi, quindi, l'effetto traslativo della proprietà avviene in un momento successivo rispetto a quello di consegna o spedizione del bene.

Ai fini dell'agevolazione Tremonti-ter, è necessario prestare molta attenzione alle due figure contrattuali descritte, in quanto rischiano di spostare il momento di rilevanza dell'acquisto al di fuori dell'arco temporale previsto dalla normativa.

## Tremonti-ter: soggetti beneficiari

La possibilità di fruire della detassazione è riconosciuta ai titolari di reddito di impresa, a prescindere dal regime contabile adottato ossia a:

- ✓ persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali
- ✓ società in nome collettivo e in accomandita semplice
- ✓ società di armamento
- ✓ società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale
- ✓ consorzi tra imprese
- ✓ società a responsabilità limitata, per azioni e in accomandita per azioni
- ✓ società cooperative e di mutua assicurazione
- ✓ enti pubblici e privati, diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale
- ✓ enti pubblici e privati, diversi dalle società, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, limitatamente al reddito derivante dall'attività commerciale esercitata
- ✓ società, enti commerciali e persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso, nella misura in cui l'attività è svolta dalla stabile organizzazione.

## Tremonti-ter: soggetti esclusi

Sono esclusi dall'agevolazione sulla detassazione degli investimenti in macchinari e attrezzature nuovi prevista dalla "Tremonti-ter" i seguenti soggetti:

- ✓ le persone fisiche esercenti attività agricola entro i limiti previsti dall'articolo 32 del Tuir
- ✓ gli enti non commerciali se non titolari di reddito d'impresa
- ✓ gli esercenti arti e professioni.

*Attenzione:*

i soggetti titolari di attività industriali a rischio di incidenti sul lavoro (individuate ai sensi del decreto legislativo 334/1999, come modificato dal Dlgs 238/2005) potranno usufruire dell'agevolazione soltanto se sarà documentato l'adempimento degli obblighi in materia di sicurezza.

## Tremonti-ter: durata dell'agevolazione

L'agevolazione istituita dalla "Tremonti-ter" premia gli investimenti effettuati nel periodo che va dalla entrata in vigore della norma - 1 luglio 2009 - fino al 30 giugno 2010.

La C.M. n. 44/E del 27 ottobre 2009 precisa che l'imputazione degli investimenti effettuati segue le regole generali della competenza previste dall'articolo 109, commi 1 e 2 del TUIR.

In considerazione della finalità agevolativa del beneficio e delle modalità di fruizione dello stesso, non incidenti sulle ordinarie modalità di determinazione del reddito d'impresa, non rilevano i diversi criteri di qualificazione, imputazione temporale e classificazione in bilancio previsti per i soggetti che redigono il bilancio in base ai principi contabili internazionali e per i contribuenti "minimi" che si avvalgono del regime di cui all'articolo 1, commi 96 e seguenti della legge 244/2007, per i quali trova applicazione il principio di cassa.

### *Casi particolari*

Di seguito forniamo chiarimenti in merito a specifiche modalità di effettuazione dell'investimento agevolabile.

### **Appalto**

Nell'ipotesi in cui l'investimento in beni della divisione 28 sia realizzato mediante un contratto di appalto a terzi, si considerano agevolabili i costi sostenuti dal committente alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data in cui l'opera (macchinario o apparecchiatura), o porzione di essa, risulta verificata e accettata dal committente: in quest'ultima ipotesi, sono agevolabili i corrispettivi liquidati nel periodo in cui si applica l'agevolazione in base allo stato di avanzamento lavori (SAL), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto.

Qualora l'appalto riguardi un investimento in beni complessi diversi da quelli compresi nella divisione 28, il riconoscimento dell'agevolazione rientra nei limiti del costo riferibile ai beni della divisione 28 oggettivamente individuabili utilizzati per la realizzazione del bene complesso.

### **Beni realizzati in economia**

Per gli investimenti in beni della divisione 28 realizzati in economia, ai fini della determinazione dell'agevolazione, rilevano i costi imputabili all'investimento (progettazione, manodopera, eccetera) sostenuti dal 1° luglio 2009 e fino al 30 giugno 2010.

L'agevolazione spetta anche per le opere in corso, iniziate o sospese in esercizi precedenti al periodo di applicazione dell'agevolazione, ma limitatamente ai costi sostenuti nel periodo di vigenza dell'agevolazione, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui all'articolo 109 del Tuir.

### **Leasing**

In merito a tale schema contrattuale, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che l'agevolazione spetta unicamente all'utilizzatore con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il macchinario o l'apparecchiatura è consegnato.

Di conseguenza, l'agevolazione non spetta al concedente, per il quale sono irrilevanti, ai fini del beneficio in questione, gli acquisti di beni successivamente concessi in locazione finanziaria.

Ai fini del computo dell'agevolazione rileva il costo sostenuto dal concedente per l'acquisto dei beni, al netto delle spese di manutenzione. Non rileva, in nessun caso, il prezzo pattuito per il riscatto.

Nel caso in cui per l'utilizzatore l'Iva sui canoni di locazione sia indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1 del Dpr 633/1972, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'imposta pagata dal locatore sull'acquisto del bene.

L'acquisizione in proprietà del bene (a seguito di riscatto) non configura un'ipotesi autonoma d'investimento agevolabile.

### **Leasing relativo a bene realizzato in appalto**

L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui la società di leasing realizzi, in appalto, un bene rientrante tra quelli agevolabili allo scopo di concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore.

In questa ipotesi, assumono rilievo quale investimento dell'utilizzatore i corrispettivi che la società di leasing concedente ha liquidato, nel periodo di vigenza dell'agevolazione, all'appaltatore in base agli stati d'avanzamento lavori. Tuttavia, nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

### **Patto di riservato dominio**

In tali ipotesi, l'investimento si considera effettuato secondo le ordinarie regole nel momento della consegna del bene ovvero alla stipulazione dell'atto, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà, come previsto dall'articolo 109 del Tuir.

## Tremonti-ter: i beni agevolabili

Con riguardo all'aspetto oggettivo di applicazione della norma, la circolare chiarisce che il beneficio spetta per l'acquisizione di tutti i beni, purché 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 destinati alla vendita (beni merce).

Rispetto alla precedenti Tremonti, quindi, sono agevolabili anche quei beni che non presentano il carattere della strumentalità e, pertanto, indipendentemente dalla circostanza che si tratti o meno di beni ammortizzabili.

Tale importante precisazione risolve i dubbi circa l'individuazione dei beni agevolabili derivanti dal rinvio dell'articolo 5 del decreto alla divisione 28 della tabella Ateco 2007 contenente una classificazione delle attività economiche e non di singoli beni.

A seguito dei chiarimenti forniti, devono pertanto ritenersi agevolabili gli investimenti in tutti i beni, purché nuovi, comprese parti e accessori, solo se espressamente inclusi nella divisione 28.

In proposito, l'Amministrazione finanziaria chiarisce che l'acquisto dei beni è agevolabile anche se gli stessi sono destinati a essere inseriti in impianti e strutture più complessi già esistenti, non compresi nella divisione 28. Depone in tal senso anche la considerazione che nella divisione 28, come chiarito dalle Note esplicative, sono classificati macchinari di impiego generale (ad esempio, la classe 28.1 riguardante "...macchine di impiego generale"), utilizzabili in una vasta gamma di attività economiche previste nella classificazione Ateco 2007.

Precisa, inoltre, l'Agenzia 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.

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.

Precisa infine l'Agenzia che l'entrata in funzione dei beni della divisione 28 oggetto di investimento non costituisce condizione per la fruizione del beneficio.

L'agevolazione non spetta per gli investimenti in beni a qualunque titolo già utilizzati: costituiscono eccezione a tale principio quelli utilizzati esclusivamente per scopi dimostrativi (ad esempio, un macchinario esposto in show room) e mai entrati in funzione. In tal caso, l'utilizzo ai soli fini dimostrativi non fa perdere al bene il requisito della novità.

Il rispetto del requisito della novità deve trovare riscontro anche con riguardo ai beni complessi realizzati in economia, nell'ipotesi in cui alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato: in tal caso, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, a condizione però che il costo del bene usato non sia di rilevante/prevalente entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Ai fini dell'agevolazione, precisa infine la circolare 44 del 27 ottobre 2009, non rileva la provenienza dei beni oggetto dell'investimento (da imprese italiane o estere).

Ciò che importa, invece, è che i beni oggetto di investimento agevolato siano allocati in strutture situate nello Spazio economico europeo.

## Tremonti-ter: i costi rilevanti

L'articolo 5, comma 1, del D.L. 78 esclude da imposizione sul reddito d'impresa "il 50 per cento del valore degli investimenti". A differenza della c.d. Tremonti-bis, l'importo dell'investimento agevolabile è determinato sulla base del costo sostenuto senza alcuna rilevanza della media degli investimenti dei cinque periodi di imposta precedenti a quello di effettuazione dell'investimento, e dell'entità dei disinvestimenti.

Il valore degli investimenti, su cui applicare l'aliquota del 50 per cento, deve essere determinato secondo i criteri ordinari per l'individuazione del costo dei beni rilevante ai fini fiscali previsti dall'articolo 110, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, indipendentemente dalle modalità (ordinarie, forfetarie, sostitutive) di determinazione del reddito da parte del contribuente.

Il costo del bene agevolabile è assunto al netto di eventuali contributi in conto impianti, indipendentemente dalle modalità di contabilizzazione, con l'eccezione di quelli non rilevanti ai fini delle imposte sui redditi.

Qualora la certezza del diritto a percepire i predetti contributi si verifichi in un esercizio successivo a quello in cui si è effettuato l'investimento agevolabile, si dovrà rideterminare l'agevolazione spettante sul relativo bene acquistato, considerando il valore dell'investimento realizzato al netto dei contributi stessi.

Il recupero della maggiore agevolazione fruita avverrà attraverso una variazione in aumento da operare in sede di dichiarazione dei redditi del medesimo periodo d'imposta in cui si verifica la certezza del diritto a percepire il contributo.

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

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

Costituisce una componente del costo l'eventuale IVA, relativa alle singole operazioni di acquisto, totalmente detraibile ai sensi dell'art. 19-bis1 del DPR 29 settembre 1972, n. 633, ovvero per effetto dell'opzione prevista dall'articolo 36-bis del medesimo DPR n. 633 del 1972.

Non rileva, invece, ai fini della determinazione del valore degli investimenti, l'IVA parzialmente indetraibile in misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che conferiscono il diritto alla detrazione ed operazioni esenti ai sensi del predetto articolo 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972.

In quest'ultima ipotesi l'IVA indetraibile, infatti, non può essere considerata come costo afferente le singole operazioni d'acquisto ma è una massa globale determinata a fine anno in relazione al complesso delle operazioni poste in essere nell'esercizio che si qualifica come costo generale ai sensi dell'articolo 99 del TUIR (cfr. risoluzione n. 9/869 del 19 gennaio 1980).

Resta salva, ovviamente, la possibilità di computare nel valore degli investimenti l'IVA totalmente indetraibile derivante dal pro-rata di detraibilità pari a zero.

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

Il valore degli investimenti così determinato, cui applicare l'aliquota del 50 per cento, dovrà essere rapportato all'attività produttiva di reddito d'impresa.

Ad esempio, le imprese che svolgono un'attività di allevamento in misura eccedente i limiti previsti dall'articolo 32 del TUIR nell'applicare l'agevolazione dovranno preliminarmente determinare, secondo i criteri indicati dalla norma agevolativa, il 50 per cento del valore dei nuovi investimenti.

Tale importo dovrà, successivamente, essere rapportato al numero dei capi in eccedenza rispetto al numero dei capi normalizzato, determinati in base alle prescrizioni del decreto del Ministro delle finanze di cui all'articolo 56, comma 5, del TUIR (cfr. circolare 54/E del 19 giugno 2002, par. 1.1).

Per gli enti non commerciali l'agevolazione relativa ai beni adibiti promiscuamente all'esercizio di attività commerciali e di altre attività va commisurata alla quota degli investimenti riferibili all'attività produttiva di reddito d'impresa, secondo i criteri forfetari indicati all'articolo 144, comma 4, del TUIR.

## Tremonti-ter: revoca dell'agevolazione

Con la circolare 44 del 27 ottobre 2009, l'Amministrazione fornisce importanti chiarimenti in merito all'articolata disciplina della revoca dell'agevolazione prevista dai commi 3 e 3-bis dell'art. 5 del D.L. 78 del 1 luglio 2009.

Con riguardo all'ipotesi di cui al comma 3 secondo cui "L'incentivo fiscale è revocato se l'imprenditore cede a terzi o destina i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio di impresa prima del secondo periodo di imposta successivo all'acquisto", l'Agenzia chiarisce che il diritto alla fruizione dell'incentivo fiscale è vincolato alla circostanza che i beni oggetto dell'investimento agevolato siano mantenuti nell'impresa per il periodo di tempo indicato al comma 3.

Pertanto, le ipotesi di revoca contemplate dal comma 3 si verificano quando il bene agevolato:

- ✓ è ceduto a terzi
- ✓ è destinato a finalità estranee all'esercizio ovvero al consumo personale o familiare dell'imprenditore nonché quando il bene è oggetto di dismissione, conferimento, donazione e assegnazione ai soci
- ✓ acquisito mediante contratti di leasing, non è successivamente riscattato entro i limiti temporali indicati dal comma 3, quindi prima del secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione dell'investimento
- ✓ acquistato e successivamente oggetto di un'operazione di lease back, non è successivamente riscattato entro il termine indicato dal comma 3
- ✓ è acquistato mediante contratto con riserva della proprietà risolto per inadempimento del compratore.

Altra ipotesi di revoca dell'agevolazione è quella prevista dal comma 3-bis, secondo cui "L'incentivo fiscale di cui al comma 1 è revocato se i beni oggetto degli investimenti sono ceduti a soggetti aventi stabile organizzazione in Paesi non aderenti allo Spazio economico europeo".

Secondo l'Agenzia, tale ipotesi di revoca appare diretta a subordinare la conservazione dell'agevolazione al mantenimento del bene oggetto di investimento in strutture produttive situate nel territorio dello Spazio economico europeo.

Pertanto, l'agevolazione è revocata quando il bene agevolato, entro il termine di cui all'articolo 43, comma 1, del Dpr 600/1973, ossia entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui è stato effettuato l'investimento:

- ✓ è ceduto a soggetti residenti, ai fini fiscali, al di fuori dello Spazio economico europeo ove il bene sia allocato fuori dallo Spazio economico europeo
- ✓ è ceduto a soggetti residenti nello Spazio economico europeo con stabili organizzazioni al di fuori dello Spazio economico europeo ove il bene sia allocato presso la stabile situata fuori dallo Spazio economico europeo
- ✓ è trasferito dal beneficiario dell'agevolazione presso proprie strutture produttive situate al di fuori dello Spazio economico europeo.

Per effetto della revoca dell'agevolazione, il reddito imponibile, relativo al periodo di imposta in cui si verifica uno degli eventi previsti nei commi 3 e 3-bis, deve essere aumentato in misura pari al corrispettivo o al valore normale dei beni fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento.

Non costituisce, invece, causa di revoca dell'agevolazione:

- ✓ il trasferimento del bene nell'ipotesi di trasferimento dell'azienda in caso di donazione ovvero di successione per causa di morte
- ✓ il trasferimento del bene oggetto di investimento nell'ambito delle operazioni di fusione, scissione e trasformazione che interessano il soggetto che ha effettuato l'investimento, purché ciò non comporti l'uscita del bene dal regime d'impresa (ad esempio, trasformazioni eterogenee di società in enti non commerciali non titolari di reddito di impresa disciplinate dall'articolo 171 del Tuir)

- ✓ il trasferimento del bene oggetto d'investimento nell'ambito di operazioni straordinarie consistenti in cessioni o conferimenti d'azienda sempre che il bene oggetto dell'investimento agevolato permanga nella struttura produttiva dell'impresa.

In tali casi, occorre che dagli atti relativi alla cessione o conferimento d'azienda risulti espressamente l'esistenza del bene oggetto d'investimento agevolato con indicazione del tipo, valore e momento di effettuazione del relativo investimento.

Il cessionario/conferitario subentra al cedente/conferente nell'obbligo di conservare i beni oggetto dell'agevolazione per tutto il periodo di sorveglianza della stessa (prima del secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto), sempre che dagli atti relativi alla cessione o conferimento risulti l'impegno del cessionario/conferitario a mantenere il bene, a pena di decadenza dell'agevolazione, nel complesso aziendale in cui esso è inserito.

Conseguentemente, nell'ipotesi in esame, l'eventuale cessione o dismissione del bene agevolato determinerà effetti solo sul cessionario/conferitario.

## Tremonti-ter: cumulabilità dell'incentivo

L'articolo 5 del DL 78/2009 non reca una previsione generale di non cumulabilità del beneficio in esame con altre agevolazioni.

Ciò porta a ritenere che l'agevolazione sia cumulabile con altre misure di favore salvo che le norme disciplinanti le altre misure, alla stregua di valutazioni che rientrano nella competenza degli organi eroganti, non dispongano diversamente.

Si ritiene, pertanto, che l'agevolazione in esame sia cumulabile, in particolare, con il credito d'imposta per gli investimenti nelle aree svantaggiate (articolo 1, commi da 271 a 279, legge 296/2006) nonché con il credito d'imposta per attività di ricerca e sviluppo (articolo 1, commi da 280 a 284, della medesima legge).

La detassazione degli investimenti, invece, non è cumulabile con l'agevolazione spettante per le spese di riqualificazione energetica (articolo 1, commi 344 e 345, legge 296/2006).

In proposito, torna applicabile l'articolo 10 del decreto interministeriale 19 febbraio 2007 ("Disposizioni in materia di detrazioni per le spese di riqualificazione energetica") secondo cui "le detrazioni ... non sono cumulabili con altre agevolazioni fiscali previste da altre disposizioni di legge nazionali per i medesimi interventi".

Ne consegue che, in relazione al medesimo bene oggetto di investimento, il contribuente deve decidere se escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa il 50% del valore dell'investimento ovvero avvalersi della detrazione spettante per le spese di riqualificazione energetica.

La circolare 44 del 27 ottobre 2009, con riguardo al coordinamento con altre disposizioni della "Tremonti-ter", precisa gli effetti dell'applicazione dell'agevolazione nei confronti dei contribuenti "minimi", delle società non operative e ai fini degli studi di settore.

Per i contribuenti "minimi", la cessazione di efficacia del regime non comporta la revoca dell'agevolazione. L'eventuale perdita generata dall'agevolazione, sarà utilizzabile con le regole proprie del regime dei minimi (riportabile ai periodi d'imposta successivi) indipendentemente dalle diverse modalità di determinazione del reddito adottate a seguito dell'uscita dal regime stesso (ad esempio, regime di contabilità semplificato).

Nei confronti delle società di comodo è precisato che l'agevolazione non viene meno qualora il beneficiario non superi la verifica di operatività prevista dalla suddetta normativa.

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

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

Del valore dei beni, se strumentali, agevolati con la "Tremonti-ter", si deve infine tener 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.