

RISOLUZIONE N. 132/E



Roma, 20 dicembre 2010

Direzione Centrale Normativa

OGGETTO: *Articolo 5, commi da 1 a 3-bis, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 – Detassazione degli investimenti in macchinari – Cumulo con altre agevolazioni non fiscali*

Sono pervenute alla scrivente, da parte di alcune associazioni di categoria, diverse richieste di parere in merito alla possibilità di correggere la dichiarazione dei redditi con riferimento agli effetti della possibile cumulabilità dell'agevolazione costituita dalla detassazione degli investimenti in macchinari di cui all'articolo 5, commi da 1 a 3-bis, del decreto legge 1° luglio 2009, n. 78 convertito, con modificazioni, dalla legge 3 agosto 2009, n. 102 (di seguito, agevolazione *Tremonti-ter*) con altre agevolazioni di carattere non fiscale.

A tal fine si chiede se sia possibile avvalersi delle procedure previste dall'articolo 2, commi 8 e 8-bis, del DPR 22 luglio 1998, n. 322, per modificare il comportamento fiscale adottato dalle imprese nelle more delle determinazioni delle amministrazioni competenti a pronunciarsi circa tale possibilità di cumulo.

Preliminarmente, si osserva che i commi da 1 a 3-bis dell'articolo 5 del decreto-legge n. 78 del 2009 prevedono l'esclusione dall'imposizione sul reddito di impresa del 50 per cento del valore degli investimenti in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella divisione 28 della tabella ATECO 2007 (Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature n.c.a.), effettuati dal 1° luglio 2009 - data di entrata in vigore del decreto-legge n. 78 del 2009 - al 30 giugno 2010.

Con circolare n. 44/E del 28 ottobre 2009 (paragrafo 4), la scrivente ha chiarito che l'agevolazione *Tremonti-ter* consiste in una deduzione dal reddito d'impresa operata apportando una variazione in diminuzione della base imponibile del reddito di impresa del periodo di imposta di effettuazione degli investimenti agevolabili.

Il medesimo documento di prassi (paragrafo 4), ha precisato che il beneficio può essere fruito “*esclusivamente*” in sede di determinazione del saldo IRPEF/IRES dei periodi d'imposta interessati, senza quindi incidere sul calcolo e sul versamento degli acconti dovuti, che dovranno essere determinati, secondo le modalità ordinarie, comunque al lordo dell'agevolazione.

Sulla possibilità di cumulo dell'agevolazione in questione con altre misure di favore, la circolare n. 44/E del 2009 ha evidenziato (paragrafo 5) che l'articolo 5 del decreto legge n. 78 del 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.

Quanto alla possibilità di presentare la dichiarazione integrativa per modificare un comportamento già assunto, si osserva che tale possibilità, in linea generale, deve essere esclusa qualora “*la richiesta del contribuente di emendare la propria dichiarazione (...) non sia altro che una richiesta di esercitare nuovamente l'opzione offerta dal legislatore, ma a posteriori, cioè quando la precedente opzione si sia (...) rivelata meno favorevole*” (Cass. civ. 27 novembre 2006, n. 25056).

Diverso è il caso in cui si utilizzi la dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8-*bis*, per correggere errori od omissioni quali, ad esempio, l'omessa indicazione di debite deduzioni dall'imponibile da cui derivi l'assoggettamento del dichiarante a oneri tributari diversi e più gravosi di quelli che, in base alle leggi vigenti, dovrebbero restare a suo carico, ovvero

l'indicazione di un maggior reddito imponibile e, quindi, di un maggior debito d'imposta o di un minor credito.

In tale ipotesi, la dichiarazione integrativa è finalizzata a correggere errori od omissioni nell'indicazione di elementi funzionali alla determinazione del reddito imponibile e non anche a modificare scelte più o meno favorevoli.

Analogamente, si ritiene che la mancata indicazione della deduzione per fruire dell'agevolazione *Tremonti-ter* entro il termine di presentazione della dichiarazione originaria, non sia di ostacolo alla possibilità di avvalersi di tale deduzione in sede di dichiarazione integrativa.

In particolare, le imprese che non si siano avvalse della deduzione (intesa nei termini sopra specificati) ai fini della determinazione del saldo IRPEF/IRES per il periodo d'imposta 2009 - da indicare entro la scadenza prevista per la presentazione della dichiarazione annuale (da intendersi, in ogni caso, nel termine più ampio fissato dall'articolo 2, comma 7, del DPR n. 322 del 1998 secondo cui "*sono considerate valide le dichiarazioni presentate entro novanta giorni dalla scadenza del termine*") - possono utilizzare lo strumento della dichiarazione integrativa di cui all'articolo 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a favore), al fine di avvalersi dell'agevolazione *Tremonti ter*.

In tale evenienza, infatti, la mancata indicazione nella dichiarazione originaria della deduzione non può essere *sic et simpliciter* interpretata come espressione della volontà di rinunciare alla fruizione del beneficio.

In altre parole, qualora, nelle more delle pronunce definitive prima menzionate, si sia prudenzialmente ritenuto di non avvalersi della deduzione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di competenza, pur sussistendone i presupposti, una volta definita positivamente, a cura degli organi competenti, la questione concernente la cumulabilità, sarà possibile per il contribuente fruire dell'agevolazione *Tremonti-ter*:

- presentando una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8-*bis*, del DPR n. 322 del 1998, con esito a sé favorevole, entro il termine di

presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta successivo a quello in cui la deduzione avrebbe dovuto essere operata;

- ove il predetto termine sia scaduto, presentando istanza di rimborso ai sensi dell'articolo 38 del DPR 29 settembre 1973, n. 602, della maggiore imposta versata nel periodo di imposta nel quale non è stata operata la deduzione entro il termine di quarantotto mesi decorrenti dal termine per il pagamento del saldo di imposta; si ricorda, in tal caso, che avverso l'eventuale silenzio rifiuto dell'Amministrazione formatosi su detta istanza di rimborso è ammesso ricorso al giudice tributario.

Qualora, sussistendone i presupposti, ci si sia, invece, avvalsi della deduzione nella dichiarazione dei redditi del periodo d'imposta di competenza e sia poi definita negativamente la questione concernente la cumulabilità, sarà possibile far venir meno gli effetti della deduzione in precedenza operata.

In tale evenienza andrà presentata una dichiarazione integrativa ai sensi dell'articolo 2, comma 8, del DPR n. 322 del 1998 (c.d. dichiarazione integrativa a sfavore), poiché dal recupero delle deduzioni operate inevitabilmente emergerà un maggior reddito imponibile e, quindi, un maggior debito d'imposta o un minor credito, e la stessa dichiarazione integrativa potrà, quindi, essere presentata entro il 31 dicembre del quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione originaria.

Resta inteso che la presentazione di una dichiarazione integrativa dalla quale risulti una maggiore imposta dovuta (ovvero un minor credito spettante) costituirà titolo per la riscossione, oltre all'applicazione di interessi e della sanzione per omesso, infedele o tardivo versamento dell'imposta di cui all'articolo 13 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471.

Tuttavia, qualora la dichiarazione integrativa sia presentata prima dell'avvio dell'attività di controllo, entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta successivo, sarà possibile avvalersi dell'istituto del ravvedimento operoso di cui all'articolo 13, comma 1, lettera *b*), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, con versamento

spontaneo della maggiore imposta, unitamente agli interessi e alla sanzione in misura ridotta.

Le Direzioni regionali vigileranno affinché le istruzioni fornite e i principi enunciati con la presente risoluzione vengano puntualmente osservati dalle Direzioni provinciali e dagli Uffici dipendenti.

IL DIRETTORE CENTRALE