

La detassazione degli investimenti

Dal primo luglio dello scorso anno è in vigore l'agevolazione Tremonti-ter. Un beneficio interessante per i farmacisti, purtroppo di durata limitata... e non applicabile proprio a tutto

DI **MARCELLO TARABUSI** E **GIOVANNI TROMBETTA**
STUDIO GUANDALINI, BOLOGNA



Fino al 30 giugno 2010 è in vigore l'agevolazione cd. "Tremonti-ter". Si tratta - ne abbiamo parlato tante volte su queste pagine, anche nelle "passate edizioni" delle legislature precedenti - di un sistema di detassazione che consente, in estrema sintesi, di abbattere l'imponibile della farmacia di un importo pari al 50 per cento degli investimenti realizzati nel periodo agevolato (sino al 30 giugno 2010 salvo proroghe).

L'agevolazione si somma alla normale deducibilità fiscale, pertanto l'acquisto di un bene che usufruisce dell'agevolazione Tremonti dà diritto:

- ◆ alla deduzione delle quote di ammortamento, in base alle regole applicabili al singolo bene, per la durata del periodo di ammortamento. Esempio: ammortamento 5 anni = aliquota 20 per cento, sulla spesa di 10.000 euro si deducono 2.000 euro all'anno (in realtà su 6 anni, perché il primo anno si de-

duce una quota di ammortamento del solo 50 per cento);

- ◆ alla deduzione immediata dall'imponibile di un importo pari al 50 per cento del valore del bene.

Se supponiamo una tassazione media del 45 per cento, il risparmio fiscale ordinario di cui al punto 1 (spettante su qualunque bene strumentale acquistato) ammonterà, nell'esempio, a:

- ◆ euro 2.000 x 45% = euro 900/anno per 5 anni.

Il costo effettivo del bene per la farmacia, al netto della deducibilità fiscale, sarà di:

- ◆ euro 10.000 (costo sostenuto) - euro 900 x 5 (risparmio fiscale cumulato) = euro 5.500.

Sulla base della medesima aliquota media 45 per cento, l'ulteriore beneficio di cui al punto 2 sui beni "tremontizzabili" è pari, nell'esempio, euro 5.000 (deduzione Tremonti pari al 50 per cento del costo sostenuto) x 45% = euro 2.250.

Quindi un bene "tremontizzabile" del valore di 10.000 euro al farmacista costa solo: $10.000 - 4.500 - 2.250 = 3.250$ euro.

Come si intuisce, si tratta di un beneficio assai interessante, purtroppo di durata limitata: si calcola sugli investimenti compiuti entro il 30 giugno 2010. Sugli aspetti applicativi ogni farmacista se la vedrà con il proprio consulente fiscale.

Vorremmo però qui trattare un tema che sta "montando" come panna nel frullatore in questi mesi: l'agevolazione spetta per l'acquisto di attrezzature per i test di autoanalisi? Per rispondere dobbiamo esaminare nel dettaglio quali beni siano oggetto del beneficio.

LA TABELLA ATECO 2007

L'articolo 5 del D.L. n. 78/2009, convertito, con modificazioni, dalla Legge n. 102/2009, consente di escludere dall'imposizione sul reddito d'impresa un



importo pari al 50 per cento del valore degli investimenti «in nuovi macchinari e in nuove apparecchiature compresi nella Divisione 28 della tabella Ateco 2007», fatti a decorrere dal 1° luglio 2009 - data di entrata in vigore del decreto - e fino al 30 giugno 2010. La legge richiama la tabella contenente i codici di classificazione delle attività economiche "Ateco 2007" entrata in vigore il 1° gennaio 2008 (può essere prelevata dal sito internet dell'Agenzia delle Entrate, www.agenziaentrate.gov.it o dell'Istat, www.istat.it).

Il sistema Ateco 2007 classifica le attività economiche suddividendole in sezioni, divisioni, gruppi, classi, categorie e sottocategorie. A noi interessa la Divisione 28, denominata "Fabbricazione di macchinari ed apparecchiature Nca" (non classificabili altrimenti), rientrante nella Sezione "C" denominata "Attività manifatturiere".

Ma cosa c'è nella Divisione 28?

Come tutte le classi con dicitura "Nca" (non compreso altrove), si tratta di un fritto misto pieno di oggetti disparati: per dare un'idea, si va dalle macchine per la preparazione del tabacco e per la fabbricazione di sigarette o sigari (28.93.00) alle apparecchiature per il lancio di aeromobili, catapulte per portaerei e simili (28.99.91) e infine giostre, altalene, padiglioni da tiro al bersaglio e altre attrezzature per parchi di divertimento (28.99.92).

Chi però avesse già pensato di allestire una piattaforma di lancio per F16 nella propria farmacia ubicata in comoda posizione fronte mare, o di allestire all'ingresso una zona "paradiso dei bambini" come all'Ikea, si ricordi che l'investimento deve essere inerente all'attività di farmacia, quindi si prepari a dimostrare che da questa operazione deriveranno ricavi dell'attività.

Allora quali beni, realmente, possono interessare il farmacista?

Ricordiamo che sono "validi" tutti i beni indicati nella Divisione 28, indipendentemente dalla denominazione attribuita (macchinari, apparecchiature, impianti, attrezzature eccetera).

A differenza della precedente Tremonti-bis, che incentivava espressamente gli investimenti in beni strumentali, non si specifica la destinazione o la modalità d'impiego dei beni oggetto di investimento all'interno del processo produttivo. L'Agenzia delle Entrate ammette perciò che si possano agevolare anche le acquisizioni di beni nuovi compresi nella Divisione 28 anche se non sono beni di uso durevole (arredi, impianti, attrezzature, eccetera). Restano però esclusi i beni destinati alla vendita.

Un esempio concreto e chiarificatore. Le cartucce di toner sono per la farmacia materiale di consumo: mentre la fotocopiatrice viene normalmente iscritta nel registro cespiti e ammortizzata secondo l'aliquota propria, i costi per l'acquisto delle cartucce di toner sono costi di esercizio. Quindi, non costituisce in senso tecnico un investimento durevole. Tuttavia la voce 28.23.01 comprende esplicitamente le cartucce di toner che, quindi, sono agevolabili.

Del resto secondo una sentenza (Ctp Piemonte, Sez. I, n. 22 del 15 gennaio 2010) le cartucce di toner sono qualificabili nella sottovoce doganale di "Parti e accessori di macchine" e non nella sottovoce doganale di "Altri inchiostri da stampa". A conferma che queste possono fregiarsi a giusto titolo dell'appellativo di "macchinari e apparecchiature" agevolabili.

Tra i beni potenzialmente usufruibili dalle farmacie che beneficiano della Tremonti-ter, ricordiamo: caldaie per riscaldamento centrale, altre caldaie per riscaldamento, ascensori, montacarichi e scale mobili, altre macchine e apparecchi di sollevamento e movimentazione, macchine e altre attrezzature per ufficio (esclusi computer e periferiche), utensili portatili a motore, attrezzature di uso non domestico per la refrigerazione e la ventilazione, bilance e macchine automatiche per la vendita/distribuzione (incluse parti staccate e accessori), macchine automatiche per la dosatura, la confezione e per l'imballaggio

(includere parti e accessori), apparecchi per depurare e filtrare liquidi e gas per uso non domestico, macchine per la pulizia (includere le lavastoviglie) per uso non domestico, altro materiale meccanico e di altre macchine di impiego generale Nca (non compresi altrove), altre macchine utensili (includere parti e accessori) Nca, robot industriali per usi molteplici (includere parti e accessori), altre macchine per impieghi speciali Nca (includere parti e accessori).

Risulta molto problematico il corretto inquadramento di alcune apparecchiature tipicamente acquistate dalle farmacie, anche per il fatto che la cd. Tabella Ateco 2007 presenta classificazioni non del tutto chiare, che spesso contengono rimandi incrociati da una voce all'altra (il lettore avventuroso potrà divertirsi consultando <http://www.istat.it/strumenti/definizioni/ateco/>).

La tabella servirebbe a classificare non già i prodotti, ma le imprese in base alla loro attività (manifattura, commercio, servizi, e relative sottoclassi dei vari settori): si indica un "codice" per indicare il tipo di attività svolta da un contribuente (per esempio, fabbricazione di macchinari e apparecchiature).

La Tremonti, invece, pur richiamando i beni descritti nella Divisione 28 della tabella stessa, ha a oggetto i beni e non le imprese che li producono. Non conta nulla che chi vende il bene alla farmacia abbia un "codice attività" Iva appartenente alla Divisione 28: la farmacia "gode" della Tremonti se acquista un bene nuovo di quelli ivi elencati, anche se chi glielo vende fa tutt'altro.

I TEST DI AUTODIAGNOSI

Un tipico esempio problematico sono le macchine per test di autodiagnosi (esami del sangue, della pelle, del capello eccetera).

Nessuna voce specifica comprende tali strumenti, per cui è difficilissimo decidere se rientrano o meno nella Divisione 28.

Il dubbio è originato dal fatto che la voce 26 comprende, insieme ai computer e prodotti di elettronica e ottica, gli apparecchi elettromedicali, gli apparecchi di misurazione e gli orologi.

In particolare, la voce 26.60.02 riguarda gli "Apparecchi elettromedicali (includere parti staccate e accessori)" tra i quali sono inclusi: apparecchiature a raggi X, beta, gamma e altre attrezzature a raggi, scanner Tc, scanner Pet, apparecchiature per risonanza magnetica (Mri), apparecchiature mediche a ultrasuoni, elettrocardiografi, apparecchiature mediche laser, apparecchiature mediche endoscopiche, pacemaker, protesi acustiche.

Alcune interpretazioni sono nel senso della "tremontizzabilità" degli strumenti di autodiagnosi, perché le voci della tabella 26.60.02 sarebbero riferite a complessi (e costosi) apparecchi da laboratorio, e non ai più semplici prodotti usati in farmacia. Taluno sottolinea anche che le macchine in questione sono prodotti complessi, non facilmente inquadrabili nell'una o nell'altra categoria. A noi questa idea lascia perplessi, anche se diamo atto dell'incertezza totale che regna sulla materia, al punto che l'Agenzia si rifiuta di rispondere agli interpellati che correttamente i produttori hanno presentato.

Un elemento che riteniamo significativo è che, oltre alle singole descrizioni delle sottovoci, bisogna far riferimento alle caratteristiche generali di ogni voce. La voce 26 comprende tra l'altro beni ottenuti con «processi di produzione (...) caratterizzati dalla progettazione e l'impiego di circuiti integrati e dall'applicazione di tecnologie di miniaturizzazione ad elevata specializzazione. La divisione include anche (...) apparecchi elettromedicali ed elettroterapeutici, strumenti ed apparecchiature ottiche, nonché (...) supporti magnetici ed ottici».

La voce 28 invece è così descritta: «include (...) macchinari ed apparecchia-

ture comprese le rispettive parti meccaniche che intervengono meccanicamente o termicamente sui materiali o sui processi di lavorazione. (...) apparecchi fissi e mobili o portatili a prescindere dal fatto che siano stati progettati per uso industriale, per l'edilizia e l'ingegneria civile, per uso agricolo o domestico. (...) alcune apparecchiature speciali, per trasporto di passeggeri o merci entro strutture delimitate. [Restano invece esclusi] prodotti in metallo per usi generali (divisione 25), apparecchi di controllo associati, strumenti computerizzati, strumenti di misurazione, apparati di distribuzione e controllo dell'energia elettrica (divisioni 26 e 27) e veicoli a motore per uso generico (divisioni 29 e 30)».

RAGIONEVOLE RISCHIO CALCOLATO

Ricordiamo anche che tutta una serie di altre apparecchiature a uso sanitario sono comprese nella voce 32, che include la fabbricazione di beni non compresi altrove, tra cui (per fare solo alcuni esempi) sono espressamente contemplati: strumenti odontotecnici, trapani da dentista, eccetera; vari apparecchi a uso medico o per laboratori; apparecchi di meccanoterapia, apparecchi per massaggi, apparecchi di psicoterapia, ozonoterapia, ossigenoterapia, aerosolterapia; mobili a uso medico, chirurgico, odontoiatrico o veterinario; siringhe, aghi, cateteri, cannule eccetera; centrifughe per laboratori.

Lasciamo al lettore la decisione su quale descrizione, a suo giudizio, sia più confacente al nostro caso. In occasione del colloquio di bilancio, si svolgerà il consueto match tra farmacista, che vuole "tremontizzare", e commercialista, che dubita.

In questo caso, anche se come abbiamo detto siamo molto incerti - forse più per il no che per il sì - va detto che il farmacista che appena appena abbia un po' il brivido del rischio, potrà scegliere di applicare il beneficio, con la speranza che nessuno verifichi (le verifiche sono rare su questi elementi) e che, se anche lo "beccano", potrebbe invocare l'incertezza interpretativa per ottenere l'abbuono delle sanzioni. Insomma: un ragionevole rischio calcolato.

Alcune interpretazioni sono nel senso della "tremontizzabilità" degli strumenti di autodiagnosi. A noi questa idea lascia perplessi, anche se diamo atto dell'incertezza totale che regna sulla materia, al punto che l'Agenzia si rifiuta di rispondere agli interpellati dei produttori