

CIRCOLARE N. 8/03

Approvazione Maxi Decreto

Premessa

Si porta a conoscenza che il Decreto Legge n. 269 del 30 settembre 2003, pubblicato in Gazzetta Ufficiale n. 229 del 2 ottobre 2003, in “Materia di sviluppo dell’economia e di correzione dei conti pubblici”, è stato definitivamente approvato con la legge di conversione n. 326 del 24 novembre 2003.

Con la presente circolare si forniscono aggiornamenti aventi ad oggetto le modifiche relative agli articoli trattati nella nostra circolare n. 7/2003 e da ulteriori argomenti aggiunti in sede di conversione.

1. Art. 1: Detassazione degli investimenti in ricerca e sviluppo, tecnologia digitale, export, quotazione in borsa, stage aziendali per studenti.

L’articolo 1 del Decreto Legge n. 269 del 30 settembre 2003 (il “Decreto”), definitivamente approvato, ha introdotto un’agevolazione fiscale a favore delle imprese che investono nella ricerca e nella innovazione, attraverso il ben noto strumento della detassazione di utili.

La disposizione in commento, in verità, non è del tutto innovativa, poiché una medesima agevolazione verrà introdotta, in modo permanente, nel nuovo codice unico delle imposte, come previsto dalla lettera s) dell’art.4 della Legge Delega 80/2003 sulla riforma fiscale.

Tuttavia, in considerazione della valenza temporanea della agevolazione in commento, il disposto dell’articolo 1 del Decreto, non può considerarsi come “attuativo” della Legge Delega 80/2003, che, come detto, prevede un meccanismo agevolativo su base permanente.

Natura dell’agevolazione

L’articolo 1 del Decreto introduce, a far data dal primo periodo d’imposta successivo a quello in corso alla data del 2 ottobre 2003 (nel caso di periodi d’imposta coincidenti con l’anno solare: dal 1° gennaio 2004), un nuovo incentivo agli investimenti effettuati da parte delle imprese nelle attività di innovazione e ricerca (“Tecno-Tremonti”).

Lo strumento di incentivo utilizzato (nel solco della “Tremonti Bis”¹) è la detassazione dal reddito di impresa di tutto o quota parte dell’importo di alcune tipologie di spese, aventi come obiettivo la ricerca e l’innovazione.

Soggetti beneficiari

Beneficiari della Tecno–Tremonti, sono tutti i soggetti (d’impresa) in attività alla data del 2 ottobre 2003.

Prendendo a base le varie istruzioni ministeriali emanate in commento alla Tremonti Bis, che, *mutatis mutandis*, appaiono applicabili al caso in specie, per soggetti in attività al 2 ottobre 2003 devono intendersi le imprese nate o costituite entro quella data, non essendo necessario, si ritiene, né l’avvenuta iscrizione al Registro Imprese, né l’avvio di fatto di attività.

Per contro, in considerazione della loro particolare situazione giuridica, devono escludersi dal novero dei beneficiari i soggetti che, alla data citata, siano in liquidazione od abbiano deliberato lo scioglimento, posto che obiettivo di tali aziende è in sostanza la cessazione delle attività.

Tenuto conto del tenore letterale della disposizione, ed in mancanza di chiarimento sul punto, ugualmente esclusi dall’agevolazione dovrebbero essere, in via prudenziale, i soggetti che, pur in liquidazione alla data del 2 ottobre 2003, decidano successivamente a tale data il ritorno alla piena attività.

Oggetto e misura dell’agevolazione

Ferma restando l’ordinaria deduzione, secondo i noti principi della competenza, inerenza e determinabilità, l’agevolazione consiste nella esclusione dal reddito d’impresa delle seguenti tipologie di spesa.

1) Un importo pari al 10%:

- (a) dei costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali;
- (b) delle spese sostenute dalle piccole e medie imprese (secondo le definizioni UE²) che, nell’ambito di distretti industriali o filiere produttive, si aggregano in numero non inferiore a dieci, utilizzando nuove strutture consortili o altri strumenti contrattuali per realizzare sinergie nelle innovazioni informatiche.

¹ Legge 18 ottobre 2001, n. 383.

² Secondo l’Unione Europea la categoria delle piccole e medie imprese (PMI) è costituita da imprese che occupino meno di 250 persone, il cui fatturato annuo non superi i 50 milioni di euro o il cui totale di bilancio annuo non superi i 43 milioni di euro.

In particolare si definisce piccola impresa, un’impresa che occupi meno di 50 persone e realizzi un fatturato annuo o un totale di bilancio annuo non superiore a 10 milioni di euro. G.U. dell’Unione Europea L. 124/36 del 20/05/2003.

Agli importi come sopra determinati, si aggiunge il 30% dell'eccedenza rispetto alla media degli stessi costi sostenuti nei tre periodi d'imposta precedenti.

E' evidente che tale media andrà calcolata se e nella misura in cui vi siano stati tutti o parte dei periodi di imposta richiesti.

L'agevolazione, comunque, non potrà risultare superiore al 20% della media dei redditi relativi ai tre esercizi precedenti, escludendo da essi i periodi d'imposta in perdita. Va da sé che in caso di perdite nei tre esercizi consecutivi precedenti, la clausola di "CAP" all'agevolazione non dovrebbe valere.

Valga a questo punto, per chiarire i concetti, il seguente esempio.

Spese anno 2004 (periodo agevolato)	1.000.000
<i>Detassazione base (1.000.000*0,10)</i>	<i>100.000</i>
Ulteriore detassazione	
Spese anno 2003 (primo periodo precedente)	500.000
Spese anno 2002 (secondo periodo precedente)	200.000
Spese anno 2001 (terzo periodo precedente)	500.000
Media 2001/2003 (1.200.000/3)	400.000
Eccedenza (1.000.000-400.000)	600.000
<i>Ulteriore detassazione (600.000*0,30)</i>	<i>180.000</i>
<i>Detassazione complessiva possibile</i>	<i>280.000</i>
Verifica del tetto	
Reddito periodo 2003	900.000
Reddito periodo 2002	-250.000
Reddito periodo 2001	950.000
Media 2003/2001 con esclusione 2002 (1.850.000/2)	925.000
CAP agevolativo (925.000*0,20)	185.000
<i>Detassazione complessiva ammessa</i>	<i>185.000</i>

Per l'ipotesi degli investimenti di "filiera", infine l'agevolazione risulta subordinata anche alla preventiva approvazione da parte della Commissione UE.

Relativamente alla qualificazione civilistico – contabile della fattispecie "costi di ricerca e sviluppo iscrivibili tra le immobilizzazioni immateriali" occorre rifarsi alle disposizioni

dell'art.2426 c.c. attualmente vigente ovvero a quelle di cui alla riforma societaria ed al principio contabile n. 24³.

Per quanto concerne le “filieri”, sebbene la norma sia alquanto laconica, si deve ritenere che le “spese per la realizzazione di sinergie nelle innovazioni informatiche” siano quelle che in base ai medesimi principi contabili e di legge sopra citati siano capitalizzabili tra le immobilizzazioni immateriali.

Da ultimo, sempre in relazione alle “filieri”, qualche incertezza riguarda la possibile contraddizione tra la prescrizione normativa, per i beneficiari, della loro “esistenza in vita” alla data del 2 ottobre 2003 e la possibilità per le PMI di formare “nuove” strutture consortili destinatarie degli investimenti, che, per definizione, non potranno che essere successive a tale data.

Appare ragionevole immaginare che il requisito della data del 2 ottobre 2003 si debba riferire alle imprese partecipanti e non ai loro consorzi.

2) Le spese direttamente sostenute per la partecipazione espositiva di prodotti in fiere estere, escluse le spese per sponsorizzazioni;

Con l'esclusione delle spese di sponsorizzazione, si è voluto ribadire il concetto della inerenza stretta tra partecipazione diretta all'evento e costo sostenuto.

Resta da chiarire se la nozione di “prodotto” sia da intendersi in senso letterale, ovvero come “output” generico dell'attività dell'impresa.

Se valesse la prima, non condivisibile, accezione, dovrebbero essere escluse dall'agevolazione tutte le imprese produttrici di servizi.

In merito alla locuzione “spese direttamente sostenute”, si ritiene, in attesa di opportuni chiarimenti ministeriali, che essa stia a significare che per la maturazione dell'agevolazione in specie (i) non sia consentito fare ricorso a strutture consortili od associative operanti per conto, e

³ Secondo il principio contabile n. 24, l'iscrivibilità di un costo pluriennale o di un bene immateriale è subordinato innanzitutto all'accertamento dell'utilità futura. È il caso dei costi di ricerca e sviluppo. Questi costi sono caratterizzati da un'aleatorietà maggiore rispetto, ad esempio, ai marchi e brevetti. A volte l'utilità pluriennale è giustificabile solo in seguito al verificarsi di determinate condizioni gestionali, produttive, di mercato che al momento del sostenimento dei costi possono solo essere presunte. In questa situazione il legislatore non ha ritenuto di stabilire regole precise per la capitalizzazione; tuttavia ha posto dei vincoli, quali ad esempio il consenso del collegio sindacale o il vincolo a non distribuire dividendi se non vi siano riserve disponibili superiori ai costi capitalizzati. A titolo esemplificativo, i costi di ricerca e sviluppo capitalizzabili possono essere i costi relativi al personale impegnato nelle attività di ricerca e sviluppo; i costi dei materiali e dei servizi impiegati nelle attività; l'ammortamento di immobili, impianti e macchinari, nella misura in cui tali beni sono impiegati nelle attività di ricerca e sviluppo.

(ii) non siano ammessi i cc.dd. “costi interni”, ma sia necessario il sostenimento diretto della spesa.

2) Le spese sostenute per stage aziendali destinati a studenti di corsi d'istruzione secondaria o universitaria, ovvero a diplomati o laureati per i quali non sia trascorso più di un anno dal termine del relativo corso di studi.

3) Le spese sostenute per la quotazione in un mercato regolamentato.

Per quanto concerne lo spettro delle spese agevolabili, si ritiene che esso, sostanzialmente, coincida con l'ammontare dei costi che, sotto il profilo civilistico – contabile, siano capitalizzabili sotto forma di spese pluriennali, inerenti la prospettata operazione societaria.

Norme comuni

Al fine di consentire un adeguato monitoraggio dei programmi di investimento a realizzarsi, le imprese che pianificano e operano le tipologie di investimenti sopra descritte devono rilevarne progressivamente i dati su apposito prospetto sezionale, sottoscritto dal legale rappresentante da trasmettere all'Agenzia delle Entrate, a consuntivo secondo modalità che saranno rese note con apposito provvedimento.

Sulla base di quanto sopra, appare opportuno per le imprese interessate, dotarsi di appositi sistemi di rilevazione analitica dei costi in oggetto, anche al di fuori dei sistemi contabili ordinari od addirittura manuali.

Per quanto concerne la certificazione delle spese sostenute ed indicate nel prospetto sezionale sopra definito, la norma prevede una apposita “attestazione d'effettività” rilasciata (a consuntivo) dal Presidente del collegio sindacale ovvero, in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto l'albo dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro ovvero dal responsabile del centro di assistenza fiscale.

Per quel che riguarda l'effettività delle spese per stage aziendali, invece, essa deve essere comprovata dalle convenzioni stipulate con gli istituti d'appartenenza degli studenti, da attestazioni concernenti l'effettiva partecipazione degli stessi o da altra idonea documentazione.

Da ultimo si precisa che, in considerazione del fatto che l'agevolazione è prevista per un solo periodo d'imposta, per il secondo periodo d'imposta successivo a quello agevolato (nel caso di periodo di imposta coincidente con l'anno solare: l'anno 2005), l'acconto dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche è calcolato assumendo come imposta del periodo precedente quella che si sarebbe applicata in assenza delle previsioni della Tecno–Tremonti.

2. Art. 39: Altre disposizioni in materia di entrata.

All'articolo in oggetto sono state inserite varie modifiche e aggiunte, tra le quali, all'ultimo comma, è stata introdotta la riapertura del termine per avvalersi delle disposizioni degli articoli 5 e 7 della legge 448/2001⁴ scaduto il 16 maggio 2003. – persone fisiche per attività non d'impresa, società semplici, nonché soggetti non residenti senza stabile organizzazione – possono procedere ad affrancare il valore fiscale di partecipazioni non quotate e terreni posseduti alla data del 1 gennaio 2003 (articolo 81 del Tuir⁵).

Fino al 16 marzo 2004 i contribuenti privati

La nuova scadenza.

Entro il 16 marzo 2004 si dovrà procedere alla redazione e al giuramento della perizia richiesta per la certificazione del valore su cui applicare le imposte sostitutive, da versare entro la stessa data con il modello F24. È però consentito suddividere il pagamento fino a un massimo di tre rate annuali⁶.

Il provvedimento sostituendo la data originaria prevista per i diversi adempimenti (16 maggio 2003), opera di fatto una riapertura di termini senza soluzione di continuità. È allora da ritenere che assumano efficacia anche le perizie eventualmente giurate dopo il 16 maggio 2003, ma prima dell'entrata in vigore della nuova proroga e così pure i versamenti effettuati nel medesimo periodo. Dovrà essere chiarito se, come pare, vengano autonomamente rideterminate le scadenze delle successive rate anche per chi avesse versato la prima nel termine originario.

I Beni rivalutabili.

La norma riguarda le partecipazioni in società non quotate in mercati regolamentati e i terreni agricoli o edificabili posseduti al 1 gennaio 2003.

Secondo l'agenzia delle entrate non possono formare oggetto di affrancamento i beni ceduti prima di tale data ovvero acquistati successivamente, neppure, in quest'ultimo caso, se per

⁴ L'articolo n. 5 della Legge 448/2001 (Finanziaria 2002), stabiliva che i soggetti che detenevano al 1° gennaio 2002 partecipazioni non quotate nei mercati regolamentati, potevano rivalutarne il costo o il valore di acquisto mediante il pagamento di un'imposta sostitutiva.

La norma si rivolgeva ai soggetti che detenevano partecipazioni produttive di redditi diversi di natura finanziaria di cui all'art.81, comma 1, lettere c e c) bis del Tuir.

L'articolo 7 della legge in oggetto dava la stessa possibilità ai soggetti possessori di terreni edificabili e con destinazione agricola.

Per ulteriori chiarimenti sulla Legge 448/2001 si rimanda alla circolare n. 3 del 2002.

⁵ Secondo l'articolo 81 del Tuir le partecipazioni qualificate sono tutte quelle con diritto di voto nell'assemblea ordinaria superiore al 20% o quote di partecipazione al capitale superiore al 25%.

⁶ Due o tre rate a scelta scadenti entro il 16 marzo del 2005 e del 2006, con interessi al tasso del 3% annuo.

effetto di successione o donazione. Per le partecipazioni ereditate è consentita la rivalutazione postuma nelle sole ipotesi di conferimento da parte del de cuius di mandato con rappresentanza avente ad oggetto il compimento degli atti necessari.

Sono rivalutabili sia le aree fabbricabili, la cui cessione genera in ogni caso plusvalenze imponibili, sia i terreni agricoli, che però sono tassabili solo in caso di rivendita infraquinquennale⁷. I contribuenti possono rivalutare anche solo una parte delle aree possedute senza la necessità di un preventivo frazionamento, a condizione che la singola porzione sia esattamente identificata in perizia.

Per i terreni la perizia di rivalutazione deve comunque precedere il momento della vendita, fermo restando il termine del 16 marzo 2004 per il pagamento dell'imposta. Chi avesse in corso operazioni di vendita di aree con emersione di plusvalenze tassabili avrà dunque interesse a rinviare per quanto possibile il rogito notarile fino al momento del giuramento dell'apposita perizia. La perizia deve essere redatta, con riferimento alla data del 1 gennaio 2003, da soggetti iscritti negli albi tecnici indicati all'articolo 7 della legge 448/2001. Il valore del terreno deve essere assoggettato ad imposta sostitutiva del 4%.

3. Art. 10: Attestazione dei crediti tributari.

Nell'iter di conversione in legge del DL 269/2003, il Senato ha modificato anche l'articolo 10 restringendo l'ambito di applicazione e gli effetti introdotti per l'attestazione dei crediti tributari. Il testo del nuovo articolo esclude la possibilità che la certificazione possa essere resa a cura dell'agenzia delle Entrate, debitrice, per garantire l'esigibilità del credito, e nell'ambito di questa tutela stabilisce espressamente che l'attestazione rilasciata non è utilizzabile ai fini del processo di esecuzione e del procedimento di ingiunzione.

Il nuovo istituto rappresenta una chiara volontà legislativa di rendere sempre più trasparente il rapporto fisco – contribuente. Infatti, pur con le limitazioni civilistiche introdotte, restano validi tutti gli altri effetti tributari che la nuova norma produrrà nelle operazioni straordinarie di gestione quali fusioni, scissioni, trasformazioni, liquidazioni, in merito alla certezza e alla liquidità del credito tributario vantate dalle società interessate all'operazione. Informazioni che divengono determinanti nella formazione delle operazioni di cessione o conferimento d'azienda. L'articolo 10 infatti si applica a tutto campo poiché restano confermati gli effetti della nuova disposizione sulla possibilità per tutti i contribuenti titolari di partita Iva, di chiedere al Fisco

⁷ Esclusi comunque i beni acquisiti per successione e per donazione, per i quali mancherà ogni convenienza ad affrancare.

L'attestazione per i propri crediti derivati da tributi rimborsabili con modalità anche diverse da quelle del conto fiscale. I contribuenti titolari di conto fiscale sono la quasi generalità dei contribuenti in quanto in base alla legge 413/91 sono tutti i possessori di reddito d'impresa o di lavoro autonomo titolari di partita Iva.

Questi soggetti, quindi, potranno richiedere all'ufficio dell'agenzia delle Entrate competente nei loro confronti alla data di presentazione della domanda, l'attestazione per i crediti tributari che ritengono di poter legittimamente vantare nei confronti dell'amministrazione finanziaria. La richiesta riguarda sia i crediti sorti prima del 1994 sia quelli riguardanti tributi diversi da Irpef, irpeg, Ilor e Iva. La norma conserva anche la possibilità di chiedere la data presumibile di rimborso, e ciò rappresenta un termine utile per la formalizzazione della cessione del credito stesso nelle operazioni di liquidazione d'azienda. Ma anche in tutti i casi in cui la data di erogazione rappresenta un'utile informazione per il contribuente e per il suo creditore.

Ultimo, aspetto, ma non per ordine di importanza, riguarda gli effetti che tale certificazione ha nella redazione del bilancio di esercizio in cui è necessario determinare con esattezza l'entità e la liquidità del credito vantato nei confronti dell'amministrazione finanziaria sul quale, peraltro, dovranno essere calcolati a bilancio gli interessi maturati per competenza sui crediti d'imposta.

La nuova norma può definirsi aperta. Essa infatti rappresenta in senso positivo un obbligo di certificazione per l'amministrazione finanziaria, ne introduce termini di prescrizione e di decadenza, ne tanto meno commina sanzioni, prefiggendosi, invece, lo scopo di mettere ordine in materia di certificazione dei crediti.

La procedura dovrà essere avviata dal contribuente con una specifica domanda in carta libera per i crediti tributari per i quali ritiene di chiedere la certificazione. Per tanto anche il contribuente è libero di circoscrivere la sua richiesta ad uno o più dei crediti avanzando la richiesta nei confronti del fisco.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti.

Napoli, 03 dicembre 2003

Dr. Alessandro Golia