

CIRCOLARE N. 14

Legge n. 383 del 18 ottobre 2001

Detassazione degli investimenti

Premessa

Con la pubblicazione della legge 383 del 18 ottobre 2001 in G.U. n.248 del 24 ottobre 2001 sono state varate dal Governo le prime misure per il rilancio dell'economia.

Con nostra circolare n 13 del 28 ottobre 2001 abbiamo commentato la moratoria sull'emersione del lavoro irregolare.

Nella presente circolare concentreremo la nostra analisi limitatamente alla detassazione degli investimenti alla luce della circolare n.90 diramata dall'Agenzia delle Entrate in data 17 ottobre 2001.

Capo II: Incentivi fiscali per gli investimenti e lo sviluppo

Art.1: detassazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo

La presente normativa ripropone nella sostanza la detassazione degli investimenti come disposto dal decreto legge 10 giugno 1994 n.357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n.489, meglio conosciuta come "legge Tremonti".

L'agevolazione attuale prevede l'esclusione dall'imposizione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo del 50 per cento del volume degli investimenti in beni strumentali realizzati (al netto delle cessioni), a partire dal periodo di entrata in corso della legge, e in quello successivo, in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti.

È stata prevista la facoltà di escludere dal calcolo della media il periodo d'imposta in cui l'investimento è stato maggiore.

Differenza Tremonti – Tremonti bis

Il beneficio fiscale della presente disposizione, che di seguito chiameremo Tremonti-bis, è di contenuto più ampio rispetto alla formulazione del beneficio concesso dalla legge Tremonti del 1994 in quanto estende il campo di applicazione anche:

- agli investimenti in formazione ed aggiornamento del personale ed in servizi di assistenza negli asili nido ai bambini di età inferiore ai tre anni;
- ai lavoratori autonomi, alle banche e alle assicurazioni.

Altra novità fondamentale consiste (a differenza della “Tremonti” ove la media era ferma) nella previsione di una media mobile per il calcolo del volume degli investimenti.

Per il secondo periodo di imposta, gli investimenti realizzati nel primo anno di applicazione dell’agevolazione concorreranno alla formazione del quinquennio di riferimento, ma potranno comunque essere esclusi dal calcolo, laddove siano di valore più elevato rispetto agli anni precedenti.

Inoltre, dato che oggetto dell’agevolazione sono gli investimenti realizzati dopo il 30 giugno 2001, l’ambito temporale è ridotto, per il primo anno, a sei mesi mentre nella formulazione del 1994 erano rilevanti tutti gli investimenti realizzati nel periodo di imposta.

Mentre nella precedente formulazione della normativa l’agevolazione interessava sia l’Irpef o Irpeg che l’Ilor la presente versione afferma l’irrilevanza ai fini Irap in quanto la detassazione non comporta alcun passaggio di elementi negativi nel conto economico.

Il legislatore ha precisato che per le modalità di applicazione dell’incentivo fiscale, per quanto non previsto dalla presente disposizione, sono valide le modalità previste dall’art.3 del D.L. 10 giugno 1994, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n.489 mostrando chiaramente la convinzione della validità dei principi fondamentali istituiti nella formulazione del 1994.

Soggetti interessati

I soggetti che possono beneficiare della detassazione sono:

- le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art 49, primo comma Tuir¹;
- le persone fisiche che esercitano attività commerciale anche se gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche;
- le società di capitali ex art.87, lettera a) del Tuir²;
- gli enti pubblici e privati residenti nel territorio dello Stato che svolgono attività commerciale ex art.87, lettera b);
- le imprese individuali;
- i soggetti di cui all'art.5 del Tuir³;
- le banche e le imprese di assicurazione.

Sono esclusi dall'agevolazione:

- gli enti non commerciali non titolari di reddito di impresa;
- i lavoratori autonomi di cui all'art.49, comma 2, del Tuir.
- le persone fisiche esercenti attività agricola entro i limiti previsti dall'art.29 del Tuir.

¹ Sono titolari di reddito di lavoro autonomo i soggetti che esercitano arti e professioni, per professione abituale, anche se non esclusiva compreso l'esercizio in forma associata di arti e professioni.

²

- Società per azioni e in accomandita per azioni, le società a responsabilità limitata, le società cooperative e le società di mutua assicurazione residenti nel territorio dello Stato;
- Gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che hanno per esercizio esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- Gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, residenti nel territorio dello Stato che non hanno per esercizio esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali;
- Le società e gli enti di ogni tipo, con o senza personalità, non residenti nel territorio dello Stato.

³ Società semplici, in nome collettivo e in accomandita semplice residenti nel territorio dello Stato.

Investimenti

Gli investimenti agevolabili, per espressa disposizione di legge, consistono:

- nell'acquisto di beni strumentali, anche in locazione finanziaria;
- nel completamento di opere sospese;
- nell'ampliamento, ammodernamento e riattivazione di impianti esistenti;
- nella realizzazione nel territorio dello Stato di impianti.

L'agevolazione si estende sostanzialmente agli investimenti in elementi patrimoniali destinati ad utilizzo durevole nell'azienda, e quindi si tratta di beni strumentali ammortizzabili, compresi quelli inferiore al milione.

Gli investimenti agevolabili si caratterizzano per il requisito della novità.

E' considerato nuovo anche il bene acquistato non dal relativo produttore né dal relativo rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato.

Nella fattispecie della realizzazione di beni complessi auto-prodotti, qualora abbia concorso anche un bene usato, il requisito della novità sussiste, purché il costo del bene usato non sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

In questo caso il cedente dovrà attestare che l'impiego del bene usato non è di rilevante entità rispetto al costo complessivo.

Gli investimenti in beni materiali nuovi rilevano ai fini dell'agevolazione:

- se acquistati in proprietà da terzi;
- se realizzati mediante contratto di appalto;
- se realizzati in economia.

Relativamente agli acquisti da terzi va detto che il costo dei beni va determinato secondo i criteri previsti dalle lettere a) e b) del primo comma dell'art.76⁴ del Tuir, comprensivo dell'Iva indetraibile ai sensi dell'art.19 bis del DPR 633/1972.

⁴ Il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte.

Si comprendono nel costo anche gli oneri accessori di diretta imputazione, esclusi gli interessi passivi e le spese generali, tuttavia per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si

Per quanto concerne la determinazione delle competenze bisogna rifarsi ai criteri previsti dall'art.75 del Tuir e quindi:

- se l'investimento è un bene mobile, il costo si considera sostenuto alla data in cui interviene la consegna;
- se l'acquisto interessa un immobile strumentale per natura assume rilevanza il momento di stipula dell'atto.

Art.75 Tuir

Tipologia	Rilevanza
Beni mobili	Consegna
Beni immobili	Data di stipula dell'atto
Beni in leasing	Consegna
Appalti	Liquidazione degli stati di avanzamento lavori
Prestazione di servizi	Ultimazione della prestazione

Nel caso di beni realizzati attraverso un contratto di appalto i costi rilevanti ai fini dell'agevolazione si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero alla data di accettazione degli eventuali stati di avanzamento lavori (S.A.L.) e di conseguenza l'importo dell'investimento agevolabile sarà equivalente all'ammontare dei corrispettivi liquidati in base ai singoli stati di avanzamento lavori.

Per gli investimenti realizzati in economia, i costi agevolabili sono equivalenti alle spese sostenute successivamente al 30 giugno 2001 e nei periodi di imposta agevolati.

comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputata ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Nel costo di fabbricazione si possono aggiungere con gli stessi criteri anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto; per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi su prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione.

Facendo espresso riferimento alla circolare ministeriale n.40 del 26 novembre 1981 tra i costi imputabili si ricomprendono:

- i materiali acquistati ovvero quelli prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione dell'impianto;
- la mano d'opera diretta,
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione dell'impianto;
- i costi industriali imputabili all'impianto (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiali e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazione esterne).

Nel caso di beni acquisiti mediante contratto di locazione finanziaria l'agevolazione spetta unicamente all'utilizzatore con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il bene è consegnato.

Il costo rilevante ai fini del computo dell'agevolazione è quello sostenuto dal concedente per l'acquisto dei beni, al netto delle spese di manutenzione e a questo scopo non rileva, in nessun caso, il prezzo pattuito per il riscatto.

Ai fini dell'agevolazione assume rilevanza anche l'Iva pagata dal locatore sull'acquisto di beni, qualora l'Iva sui canoni di locazione sia indetraibile per l'utilizzatore.

L'agevolazione spetta anche nel caso in cui la società di leasing realizzi, in appalto, un immobile allo scopo di concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore.

Tale fattispecie deve prevedere che l'appalto sia realizzato in pieno accordo con l'utilizzatore, il quale avrà diritto di controllare l'opera in corso in quanto esclusivamente su di lui ricadono responsabilità in merito a qualità, vizi, difformità dell'opera stessa ed egli si impegna a corrispondere canoni periodici riservandosi la possibilità di acquisto alla scadenza.

Gli investimenti oggetto dell'agevolazione per l'utilizzatore saranno rappresentati dalla complessità dei corrispettivi che la società di leasing ha liquidato all'appaltatore in base agli stati di avanzamento lavori, nei periodi d'imposta di regime dell'agevolazione.

L'agevolazione è anche estesa ai beni costruiti in economia o in appalto e ceduti a società di leasing con la formula lease back.

È appena il caso di accennare che il lease back è da considerarsi contratto atipico che si concretizza con la vendita alla società di leasing del bene da parte della società utilizzatrice.

La disposizione in oggetto estende l'applicazione dell'agevolazione anche al bene che il proprietario concede in comodato d'uso, se il bene strumentale assegnato in comodato risulta strumentale per il comodante (esempio dei videogiochi installati in comodato presso le imprese che gestiscono le sale gioco e le macchinette del caffè che vengono concesse in comodato dalle aziende produttrici di caffè ai ristoranti).

Per quanto riguarda i beni immobili l'agevolazione è applicabile esclusivamente agli immobili strumentali per natura ex art. 40, comma 2 del Tuir⁵.

L'agevolazione è attribuita anche se l'immobile è concesso in locazione a terzi.

Le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la costruzione di immobili destinati alla rivendita non possono beneficiare dell'agevolazione per gli immobili costruiti, anche se concessi temporaneamente in locazione, in quanto tale utilizzo non modifica la caratteristica del bene-merce.

L'immobile deve presentare il requisito della novità che, secondo quanto precisato dal decreto ministeriale del 15 febbraio 1996, deve intendersi quale assenza di precedenti utilizzatori a qualsiasi titolo.

In caso di acquisto di un bene che viene ristrutturato l'immobile si considera nuovo se il costo della ristrutturazione è superiore a quello d'acquisto.

⁵ Immobili classificati nei gruppi B, C, D, E, A10.

Sono altresì, agevolabili gli immobili demoliti e ricostruiti e quelli dei quali siano mantenute parti strutturali in ossequio a vincoli storici e artistici.

Le aree edificabili, in quanto prive del requisito della strumentalità, sono escluse dall'agevolazione ma possono farne parte solo se incorporino un fabbricato strumentale per natura.

Il costo di acquisto dell'area edificabile, funzionale alla costruzione del fabbricato, può godere dell'agevolazione solo con la completa realizzazione del fabbricato.

Prima di tale data potrà fruire del beneficio nella misura corrispondente al rapporto tra l'ammontare degli stati di avanzamento di lavori eseguiti al termine di ciascun periodo d'imposta e l'ammontare complessivo preventivato per l'intero fabbricato.

I benefici della legge si estendono anche ai beni a deducibilità limitata di cui all'art.121 bis del Tuir.

Per tali beni l'ammontare dell'investimento è determinato in misura corrispondente al costo di acquisto fiscalmente rilevante ai fini del calcolo degli ammortamenti nella determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo, che per le autovetture è corrispondente a 17,5 milioni aumentabile a 40 milioni di lire per gli agenti e rappresentanti di commercio.

Sono agevolabili anche gli investimenti consistenti nella realizzazione di nuovi impianti, oltre che nell'ampliamento, riattivazione e ammodernamento.

Gli impianti sono rappresentati da beni materiali, fissati al suolo o mobili, che in virtù delle loro aggregazioni o singolarmente, costituiscono beni strumentali.

La circolare ministeriale n.181 del 27 ottobre 1994 ha precisato che l'agevolazione spetta anche nel caso di ampliamento, riattivazione e ammodernamento, anche non di proprietà.

Gli interventi agevolabili devono intendersi i seguenti:

- interventi tesi ad aumentare la potenzialità e la produttività degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiori capacità produttiva;
- gli interventi volti a riportare in funzione impianti disattivati;
- gli interventi volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto ai fini dell'economicità produttiva.

Le spese di manutenzione e riparazione possono essere agevolate solo se hanno effettiva natura incrementativa del costo dei beni cui si riferiscono.

In riferimento alle immobilizzazioni immateriali sono agevolabili solo quelle che conservano una propria individualità e sono suscettibili di tutela giuridica che conferiscono all'imprenditore la potestà di sfruttare benefici futuri, come:

- diritti di brevetto industriale;
- diritti di concessione, licenze e marchi;
- diritti di utilizzazione delle opere d'ingegno;
- know-how.

Sono escluse le immobilizzazioni che rappresentano costi puri come l'avviamento e i costi di pubblicità.

Natura dell'agevolazione

Come già accennato l'agevolazione della presente disposizione consiste nell'esclusione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo del 50 per cento della differenza tra l'ammontare complessivo degli investimenti in beni strumentali effettuati nel periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge⁶, successivamente al 30 giugno 2001, e la media aritmetica degli investimenti effettuati nei cinque anni precedenti.

La novità rispetto alla legge Tremonti del 1994 è rappresentata dalla facoltà concessa al contribuente di escludere dal calcolo della media il periodo di imposta in cui l'investimento è stato maggiore.

⁶ La legge è entrata in vigore il 25 ottobre 2001 con la pubblicazione della legge 383 del 18 ottobre 2001 in G.U. n.248 del 24 ottobre 2001.

In questo caso il calcolo viene effettuato dividendo per quattro l'ammontare degli investimenti realizzati in quattro dei cinque periodi d'imposta precedenti.

Il beneficio dell'agevolazione si applica anche alle imprese e ai lavoratori autonomi che, alla data dell'entrata in vigore della presente legge, sono in attività da meno di cinque anni.

Nella fattispecie, in luogo del raffronto con gli investimenti realizzati nei precedenti cinque anni, si prenderanno in considerazione i periodi d'imposta precedenti all'agevolazione con la possibilità di escludere quello col valore più alto.

In considerazione di ciò i soggetti che hanno iniziato l'attività nel 2000 potranno beneficiare dell'agevolazione sull'intero importo degli investimenti realizzati nel 2001 in quanto l'unico anno di confronto è rappresentato dal 2000 e considerata la possibilità di escludere nel calcolo della media quello con valore più alto, tale valore può essere estromesso.

Di conseguenza coloro che hanno iniziato l'attività nel 2000 e nel 2001, purché prima dell'entrata in vigore della legge potranno beneficiare dell'agevolazione per gli esercizi 2001 e 2002 con riguardo al valore complessivo degli investimenti realizzati nei due periodi d'imposta.

La circolare ministeriale precisa che per la determinazione della media, gli investimenti debbano essere diminuiti della somma dei corrispettivi conseguiti a fronte di cessioni di beni strumentali.

Tale disposizione si applica per espresso rinvio all'art.3 del decreto legge 357/94, pertanto gli investimenti pregressi devono essere assunti al netto delle dismissioni (cessioni, conferimenti, permute, destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa) per ogni esercizio considerando il corrispettivo di vendita o in mancanza, il valore normale.

Un esempio illustrerà la portata dell'agevolazione:

ESERCIZIO	INVESTIMENTI	CESSIONI	INVESTIMENTI NETTI
2000	80.000	5.000	75.000
1999	90.000	9.000	81.000
1998	50.000	4.000	46.000
1997	70.000	9.000	61.000
1996	85.000	8.000	77.000
Totale			340.000
Media			68.000

Supponiamo che nel 2001 si siano realizzati investimenti per 90 milioni.

Il valore della media dei cinque anni precedenti, epurato del valore maggiore (81 milioni), è pari a lire/milioni 64.750.

Il reddito esente da imposizione nell'anno 2001 sarà pari a lire/milioni 12.625⁷, corrispondente al 50 per cento del volume degli investimenti realizzati nell'esercizio di riferimento rispetto alla media degli investimenti realizzati nei quattro anni precedenti.

La circolare 90/2001 precisa che l'agevolazione non è da considerarsi provento, bensì componente negativo di reddito da indicare nella dichiarazione dei redditi come variazione in diminuzione.

Ne consegue che la componente in diminuzione concorre a determinare l'imponibile reddituale anche in presenza di perdite⁸ e quindi assumerà rilevanza, ai fini della determinazione del reddito, secondo le regole degli articoli 8 e 102 del Tuir⁹.

Inoltre bisogna evidenziare la differenza della fruizione del beneficio tra soggetti Irpef e Irpeg.

⁷ 50 per cento della differenza tra lire 90 milioni (investimenti realizzati) e lire/milioni 64.750 (media dei precedenti quattro anni).

⁸ Non sono poste limitazioni all'entità della variazione in diminuzione generata dall'agevolazione

⁹ Tale perdita potrà essere dedotta dal reddito complessivo se derivante dall'esercizio d'impresa commerciale in contabilità semplificata o dall'esercizio di arti e professioni e dedotta dai redditi conseguiti nel periodo d'imposta, e per differenza nei successivi ma non oltre il quinto, se derivante da esercizio di impresa commerciale in contabilità ordinaria.

Per i soggetti Irpeg non è previsto accredito al cosiddetto “canestro basket B” quindi quando la società decide di distribuire le riserve formate nei periodi agevolati i soci si vedranno assegnato solo il credito generato da imposte effettivamente pagate dalla società, dovendo effettuare congruaggio per la differenza.

Norme antielusive

L'agevolazione è revocabile se l'imprenditore o lavoratore autonomo ceda a terzi o destini i beni oggetto degli investimenti a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività autonoma entro il secondo periodo di imposta successivo all'acquisto, ovvero entro il quinto anno successivo in caso di immobili.

Per effetto della revoca dell'agevolazione, il reddito imponibile relativo all'esercizio in cui si verifica una delle fattispecie citate, deve essere aumentato in considerazione del corrispettivo dei beni ceduti, o del valore normale dei beni dismessi, destinati al consumo personale del contribuente, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo.

Fusione- scissione

La circolare 90/2001 esplicita anche il comportamento adottabile in presenza di operazioni straordinarie da realizzare in uno degli esercizi agevolabili:

- nel caso di fusione la società beneficiaria eredita dalle società partecipanti sia l'anzianità in base alla quale calcolare la media degli investimenti sia l'ammontare totale degli investimenti dalle stesse realizzati nel quinquennio di riferimento;
- nel caso di scissione, per determinare la media, la società beneficiaria considera la quota di investimenti sostenuti dalla scissa riconducendoli alla percentuale di patrimonio ereditata;
- in caso di trasformazione, rientrano nel computo della media degli investimenti anche quelli realizzati dalla società trasformata nei periodi precedenti la trasformazione.

Spese sostenute per la formazione

Una delle novità sostanziali della Tremonti bis riguarda l'estensione dell'agevolazione alle spese sostenute dall'imprenditore per:

- la formazione e l'aggiornamento professionale del personale, compreso il costo dello stesso personale impegnato nell'attività di formazione se pur nel limite del venti per cento delle relative retribuzioni;
- i servizi utilizzabili dal personale di assistenza negli asili nido ai bambini di età inferiore ai tre anni.

Per personale bisogna considerare i dipendenti e non anche i collaboratori coordinati e continuativi.

Bisogna precisare che, per il caso in specie, non rilevano ai fini dell'agevolazione l'eccedenza delle spese rispetto a quelle sostenute nel quinquennio precedente.

Pertanto, per l'anno 2001 dovranno essere prese in considerazione le spese sostenute dal 1° luglio 2001 al 31 dicembre 2001, detassando il 50 per cento di tale importo.

Le spese di formazione e aggiornamento del personale, così come quelle per i servizi di assistenza agli asili nidi, hanno una autonoma detassazione non cumulabile con quella degli investimenti.

Ipotizzando che:

- l'ammontare degli investimenti sia stato dal 1° luglio al 31 dicembre 2001 pari a 1500 Mli;
- media dei precedenti cinque anni sia 2000 Mli;
- le spese per aggiornamento e formazione siano 500Mli.

L'ammontare dell'agevolazione per le spese di formazione sarà pari a 250 Mli mentre per gli investimenti non spetterà alcuna agevolazione.

L'agevolazione riguarda oltre che le spese effettivamente sostenute per l'attività di formazione ed aggiornamento, quale il costo di partecipazione al convegno, anche il costo dei dipendenti impegnati fino a concorrenza del 20 per cento delle relative retribuzioni.

Nel costo del personale impiegato nell'attività di formazione bisogna considerare le spese sostenute per le prestazioni di lavoro dipendente, compresi gli oneri figurativi e le eventuali spese di vitto e alloggio relative alle trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai dipendenti, nei limiti della loro deducibilità come disposto dall'art.62, comma 1 ter del Tuir¹⁰.

Tra le spese di formazione possono rientrare i costi del personale docente, le spese di materiali e forniture e i costi per servizi di consulenza sull'iniziativa di formazione.

Le spese ammesse al beneficio devono essere attestate dal presidente del collegio sindacale ovvero da un professionista iscritto all'albo dei revisori dei conti o da un professionista iscritto all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o in quello dei consulenti del lavoro o anche da un direttore tecnico di un centro autorizzato di assistenza fiscale.

Anche in questo caso ci avvaliamo di un esempio:

Ipotizziamo che un'impresa o lavoratore autonomo abbia speso lire 6 milioni per la partecipazione di un dipendente ad un corso di un mese.

Ipotizziamo che la retribuzione mensile del dipendente sia pari a lire 2.700.000 e gli oneri sociali siano pari a lire 800.000 per un ammontare complessivo di lire 3.500.000.

Costituiranno investimento ammesso all'agevolazione non solo i 6 milioni ma anche i 3.500.000 in quanto inferiori al 20 per cento della retribuzione del dipendente corrisposta nell'intero periodo d'imposta, che ammontano a 5.020.000 (20 per cento di 2700×13 mensilità).

¹⁰ Le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per trasferte all'estero. Se il dipendente o il titolare di predetti rapporti sia stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, la spesa deducibile è limitata, rispettivamente, al costo di percorrenza o alle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiori a 17 cavalli fiscali, ovvero 20 se con motore diesel.

Art.5: sostituzione di precedenti agevolazioni fiscali

Uno dei problemi che il legislatore ha dovuto affrontare ha riguardato il rapporto dell'agevolazione in esame con quelle esistenti alla data di entrata in vigore della legge.

La stesura dell'art.5 ha l'obiettivo di coordinare l'incentivo Tremonti bis con le agevolazioni vigenti alla data di entrata in vigore della presente legge.

La presente disposizione ha soppresso le seguenti agevolazioni:

1. decreto legislativo 18 dicembre 1997, n.466, cosiddetta agevolazione Dit;
2. legge 13 maggio 1999, n.133, cosiddetta agevolazione Visco;
3. decreto legislativo 23 dicembre 1999, n.505 concernente modifiche al decreto di cui al punto 1;
4. legge 21 novembre 2000, n.342 art.3, comma 1 e 2;
5. legge 23 dicembre 2000, n. 388, art.6, comma 4, 5 e 24;
6. legge 23 dicembre 2000, n. 388, art.9;
7. legge 23 dicembre 2000, n. 388, art.145, comma 74 e 95,
8. legge 23 dicembre 2000, n. 388, art.8 riguardante gli investimenti nelle aree svantaggiate.

La nuova disposizione consente, però, a determinate condizioni, di usufruire dei benefici delle seguenti agevolazioni:

- Visco¹¹;

¹¹ La legge n.133 del 18 maggio 1999 ha stabilito che per il periodo d'imposta in corso alla data dell'entrata in vigore della legge e per il successivo, il reddito complessivo netto dichiarato dalle società e dagli enti commerciali indicati nell'art.87, comma 1, Tuir, è assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone giuridiche con l'aliquota del 19 per cento per la parte corrispondente al minore tra l'ammontare degli investimenti in beni strumentali nuovi di cui agli articoli 67 e 68 del Tuir, anche mediante contratti di locazione finanziaria e quello dei conferimenti in denaro nonché degli accantonamenti di utili a riserva eseguiti nei periodi medesimi.

L'art.3, comma 1, lettera c) della legge 21 novembre 2000, n. 342 (Collegato alla Finanziaria 2000) ha stabilito che per il secondo dei predetti periodi sono computati anche gli importi degli investimenti, dei conferimenti e degli accantonamenti di utili relativi al periodo precedente che non hanno rilevato ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in detto periodo.

L'art.6, comma 24, della legge 23 dicembre 2000 n.388 (Finanziaria 2001) ha modificato il termine utile del beneficio estendendolo ai due periodi d'imposta successivi alla data dell'entrata in vigore della legge. Le presenti disposizioni sono applicabili per i periodi d'imposta 1999 e 2000 anche ai fini dell'imposta sui redditi delle persone fisiche, al reddito d'impresa dichiarato dagli imprenditori individuali e dalle società in nome collettivo e in accomandita semplice in regime di contabilità ordinaria.

- Dit¹²;
- Investimenti in aree svantaggiate.

In merito alla Visco va detto che la presente disposizione consente, a coloro che abbiano realizzato investimenti o eseguito conferimenti in denaro entro il 30 giugno 2001, di continuare a godere dei benefici di tale agevolazione, a condizione che l'imprenditore non opti per l'applicazione della Tremonti bis con riferimento agli investimenti realizzati successivamente all'entrata in vigore della presente legge.

In conseguenza di ciò, coloro che optano per la Visco, relativamente agli investimenti successivi al 30 giugno 2001, non possono beneficiare né dell'agevolazione Visco né dell'agevolazione Tremonti bis.

In alternativa la scelta di applicare l'agevolazione proposta dalla presente disposizione è estendibile solo agli investimenti successivi al 30 giugno 2001.

È possibile il cumulo tra la Visco e la Tremonti bis limitatamente alle spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento professionale del personale.

Per quanto riguarda la Dit, viene stabilito un termine ultimo per gli incrementi patrimoniali.

Infatti, l'art.5 al comma 1, lettera b) della Tremonti bis precisa che:

¹² L'art.1 del D.Lgs. n. 466 del 18 dicembre 1997, anche a seguito delle modifiche del D.Lgs. 9 del 18.01.2000, statuisce che il reddito complessivo netto dichiarato dalle società e gli enti indicati nell'art.87, comma 1, Tuir, è assoggettabile all'imposta sul reddito delle persone giuridiche con l'aliquota del 19 per cento per la parte corrispondente alla remunerazione ordinaria della variazione in aumento del capitale investito rispetto a quello esistente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, incrementata del 20 per cento per il periodo di imposta successivo a quello in corso al 30 settembre 1999, e del 40 per cento per i periodi di imposta successivi.

La percentuale di remunerazione ordinaria, confermata anche per quest'anno al 7 per cento, è stabilita dal Ministero delle Finanze di concerto col Ministero del tesoro entro il 31 marzo dell'anno successivo a quello preso a riferimento, tenendo conto dei rendimenti finanziari dei titoli obbligazionari pubblici e privati, aumentabili fino al 3 per cento a titolo di compensazione del maggior rischio.

Ai fini dell'applicazione dell'aliquota del 19 per cento, il capitale investito esistente al 31 dicembre 1996 è costituito dal patrimonio netto risultante dal relativo bilancio, senza tener conto dell'utile del medesimo esercizio.

Relativamente agli incrementi bisogna precisare che quelli derivanti da conferimenti in denaro rilevano a partire dalla data del versamento mentre quello derivante da accantonamenti di utili a partire dall'esercizio in cui le relative riserve sono formate.

I decrementi rilevano a partire dall'inizio dell'esercizio in cui si sono verificati.

- sono salvi gli aumenti di capitale effettuati entro il 30 giugno 2001, i quali saranno rilevanti per l'esercizio 2001 e per i successivi;
- la Dit sarà calcolata, dalla data di approvazione della legge, sulla base degli incrementi di patrimonio netto realizzati successivamente all'esercizio in corso al 30 settembre 1996 e sino al 30 giugno 2001.

In conseguenza di ciò gli apporti di denaro successivi al 30 giugno 2001 non avranno rilevanza.

Assumono rilevanza gli accantonamenti a riserva degli utili dell'esercizio chiuso fino a tale data, anche se la delibera di approvazione del relativo bilancio sia intervenuta successivamente a tale data in quanto la delibera di approvazione riveste solo carattere ricognitivo.

L'aver applicato la Dit per il periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge non preclude la possibilità di avvalersi della Tremonti bis per il periodo successivo.

Il cumulo degli incentivi è possibile solo se:

- l'imponibile assoggettato ad aliquota agevolata è inferiore al 10 per cento dell'imponibile totale;
- l'incentivo è relativo alle spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento professionale del personale.

L'art.8 della Finanziaria 2001 ha concesso un credito di imposta in misura variabile alle imprese che realizzano investimenti in alcune aree svantaggiate, assumendo rilevanza principalmente nel Sud Italia

La presente disposizione stabilisce l'alternativa dei due benefici e prevede la cumulabilità solo per le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

Si resta a disposizione per ulteriori chiarimenti ed approfondimenti.

Napoli, 23 novembre 2001

Dott. Elvio Biondi

Dott. Maurizio Moccaldi Ruggiero