



Agenzia delle Entrate

Roma, 17 ottobre 2001

Oggetto: Detassazione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo reinvestito.

INDICE

	<u>pagina</u>
<i>Premessa</i>	3
<i>1. Ambito soggettivo di applicazione</i>	4
<i>2. Meccanismo di applicazione</i>	7
<i>2.1. Determinazione dell'ammontare degli investimenti</i>	11
<i>3. Investimenti agevolabili per i soggetti titolari di reddito di impresa</i>	12
<i>3.1 Beni materiali</i>	13
<i>3.2 Investimenti in leasing</i>	15
<i>3.2.1 Leasing relativo a bene realizzato in appalto</i>	15
<i>3.2.2 Lease back</i>	16
<i>3.3 Beni immobili</i>	18
<i>3.4 Impianti</i>	20
<i>3.5 Beni a deducibilità limitata e beni ad uso promiscuo</i>	21
<i>3.6 Beni immateriali</i>	22
<i>3.7 Destinazione dei beni a strutture situate nel territorio dello Stato</i>	22
<i>3.8 Spese per servizi di assistenza negli asili nido e spese di formazione e aggiornamento del personale</i>	23
<i>4. La revoca dell'agevolazione</i>	25
<i>5. Coordinamento con l'applicazione di altre agevolazioni</i>	26
<i>5.1 Agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133</i>	27
<i>5.2 Agevolazione DIT</i>	28
<i>5.3 Art. 8 legge n. 388 del 2000</i>	32
<i>5.4 Alimentazione dei canestri e capitalizzazione dell'impresa</i>	32
<i>6. Operazioni straordinarie</i>	33
<i>7. Applicazione dell'agevolazione per i lavoratori autonomi</i>	35
<i>7.1 Beni agevolabili</i>	35
<i>7.2 Momento rilevante</i>	37
<i>7.3 Altre spese agevolabili</i>	37
<i>7.4 Revoca dell'agevolazione per i lavoratori autonomi</i>	37
<i>8. Determinazione degli acconti</i>	37

Premessa

Il DDL governativo concernente “*Primi interventi per il rilancio dell’economia*” (di seguito *legge*), approvato dal Parlamento in data 10 ottobre 2001, contiene interventi per il rilancio dell’economia che mirano a riallineare la crescita economica alle reali potenzialità del Paese.

Il settore che maggiormente beneficia di tali interventi è quello produttivo. L’intento del Governo, infatti, mira a sbloccare fattori economici fondamentali nella strategia dello sviluppo, come il lavoro, i capitali, le infrastrutture, la tecnologia, ecc..

A tali fini è stata pertanto introdotta, con l’art. 4, una norma concernente la detassazione degli utili reinvestiti in beni strumentali nell’esercizio dell’attività, che sostanzialmente equivale a quella contenuta nell’articolo 3 del decreto-legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

Le differenze principali rispetto al precedente testo di legge riguardano:

- l’estensione del campo soggettivo di applicazione ai lavoratori autonomi, alle banche ed alle assicurazioni;
- l’estensione del campo oggettivo di applicazione alle spese sostenute per la formazione ed aggiornamento del personale e per i servizi di asilo nido utilizzabili dal personale stesso;
- la facoltà di optare, in alternativa, per l’agevolazione DIT, l’agevolazione di cui all’art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e l’agevolazione relativa al credito d’imposta correlato a investimenti in aree svantaggiate.

L’estensione dell’ambito soggettivo dell’agevolazione a banche ed assicurazioni, secondo quanto si legge nella relazione di accompagnamento, tende ad evitare una discriminazione, probabilmente contestabile in giudizio o in sede comunitaria, non giustificabile anche in conseguenza della scelta, effettuata dal legislatore, di interrompere, per il futuro, i meccanismi di agevolazione fiscale come la DIT, particolarmente utilizzati in questo specifico settore.

Da un punto di vista tecnico l'agevolazione in commento, che si applica agli investimenti effettuati nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della *legge*, successivamente al 30 giugno, e in quello successivo, prevede l'esclusione dall'imposizione del reddito d'impresa e di lavoro autonomo di un ammontare pari al 50 per cento del volume degli investimenti stessi effettuati, al netto delle cessioni, in detti periodi d'imposta in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti, con facoltà di escludere dal predetto calcolo il periodo nel quale l'investimento è stato più elevato.

L'agevolazione si differenzia comunque da quelle già in vigore in quanto il legislatore ha inteso puntare sullo sviluppo e sulla crescita dell'economia, coinvolgendo interamente la struttura delle piccole e medie imprese italiane, che finora hanno beneficiato di scarse agevolazioni. L'incentivo in argomento, infatti, non è direttamente subordinato alla capitalizzazione dell'impresa, fenomeno poco frequente nelle realtà produttive medio-piccole.

E' importante inoltre sottolineare che, per ciò che riguarda le modalità di applicazione dell'agevolazione in discorso, il comma 8 dell'art. 4 fa rinvio anche alle disposizioni contenute nel citato art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, con ciò confermando indirettamente la volontà di mantenere ferma la precedente interpretazione in quanto compatibile con l'evoluzione del complessivo quadro giuridico ed economico di riferimento e con le istruzioni che successivamente sono state fornite anche in relazione ad altre disposizioni agevolative.

1. Ambito soggettivo di applicazione

L'ambito soggettivo della disciplina agevolativa è individuato in modo indiretto dal comma 1 dell'articolo 4 della legge, che fa riferimento solo alle categorie di reddito di impresa e di lavoro autonomo, senza alcuna altra specificazione o limitazione. L'agevolazione, quindi, si applica a tutti i soggetti titolari di redditi qualificabili ai fini fiscali come redditi d'impresa,

indipendentemente dalla loro natura giuridica, e di lavoro autonomo professionale di cui all'art. 49, comma 1, del TUIR.

Poiché l'agevolazione è normalmente applicabile ai beni strumentali, vale a dire ai beni richiamati negli articoli 67 e 68 e nell'art. 50 del TUIR per la determinazione rispettivamente del reddito d'impresa e del reddito derivante dall'esercizio per professione abituale di attività artistica o professionale, è da ritenere che rientrano nell'ambito di applicazione della stessa i contribuenti che esercitano soltanto le attività di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49, comma 1, del TUIR. e non anche quelle richiamate al comma successivo.

Come espressamente chiarito nella relazione di accompagnamento al disegno di legge, l'agevolazione opera anche in favore delle banche e delle imprese di assicurazione, che erano invece escluse dalla precedente agevolazione di cui all'art. 3 del d.l. n. 357/94.

La norma non richiede particolari adempimenti contabili; conseguentemente sono ammessi al beneficio anche i soggetti in regime di contabilità semplificata di cui all'articolo 18 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che determinano il reddito ai sensi dell'articolo 79 del TUIR, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917.

Per avvalersi dell'agevolazione in esame, i soggetti titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo che determinano il reddito con criteri forfetari o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi, hanno l'onere di documentare i costi sostenuti per gli investimenti, che rilevano agli effetti del calcolo del beneficio. Anche per questi soggetti, l'ammontare degli investimenti si determina con le modalità indicate al successivo paragrafo 2.1.

Soggetti ammessi a fruire del regime agevolato***a) residenti:***

- le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo ai sensi dell'art. 49, 1 comma, del TUIR;
- le associazioni professionali (senza personalità giuridica) costituite fra persone fisiche;
- le persone fisiche esercenti attività commerciale ancorché gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;
- società di armamento;
- società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- società consortili a rilevanza sia interna che esterna;
- società per azioni;
- società in accomandita per azioni;
- società a responsabilità limitata;
- 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, con riferimento all'attività commerciale esercitata.

b) non residenti:

- società, enti commerciali e persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso.

Soggetti esclusi

- persone fisiche esercenti attività agricola entro i limiti previsti dall'art. 29 del TUIR;
- enti non commerciali se non titolari di reddito d'impresa;
- lavoratori autonomi di cui all'art. 49, comma 2, del TUIR;
- soggetti che hanno iniziato l'attività dopo l'entrata in vigore della legge.

2. Meccanismo di applicazione

Ai sensi dell'articolo 4, comma 1, l'agevolazione consiste nella esclusione dal reddito d'impresa o di lavoro autonomo del 50 per cento della differenza fra l'ammontare complessivo degli investimenti in beni strumentali effettuati nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge, successivamente al 30 giugno 2001, e la media aritmetica degli investimenti effettuati nei cinque periodi d'imposta precedenti, escludendo dal calcolo della media il più alto dei cinque valori.

L'agevolazione si applica anche agli investimenti realizzati nel periodo di imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge.

L'esclusione dal calcolo della media del periodo d'imposta in cui è stato realizzato il maggior volume di investimenti, nasce dall'esigenza di non penalizzare quei soggetti che, per particolari esigenze, in un particolare periodo d'imposta hanno effettuato investimenti straordinari, superiori alle normali necessità.

Nel secondo periodo d'imposta di applicazione dell'agevolazione, il beneficio riguarderà il 50 per cento della differenza fra gli investimenti effettuati nel corso del medesimo periodo di imposta e la media di quelli realizzati nei cinque periodi precedenti, comprendendo nel quinquennio l'esercizio in corso alla data del 30 giugno ed escludendo comunque dal calcolo il più alto dei cinque valori. A differenza dell'analogia agevolazione di cui al d.l. n. 357 del 1994,

infatti, gli investimenti effettuati nel primo periodo d'imposta agevolato, e che hanno, eventualmente, goduto dell'agevolazione, partecipano in ogni caso alla formazione della media.

In sostanza, i periodi d'imposta da prendere in considerazione per il calcolo della media non rimangono immutati. Come emerge dal tenore letterale della disposizione e dalla relazione tecnica al provvedimento, *“l'agevolazione in questione riguarda il volume degli investimenti realizzati nei periodi d'imposta 2001 – 2002, eccedenti la media degli investimenti effettuati nei cinque periodi precedenti (il periodo 1996 – 2000, per il 2001 ed il periodo 1997 – 2001, per l'esercizio 2002)”*

L'agevolazione spetta anche ai soggetti che, alla data dell'entrata in vigore della legge, hanno iniziato l'attività da meno di cinque periodi d'imposta. In tal caso, nel conteggio della media degli investimenti di cui al comma 1, si farà riferimento al volume degli investimenti effettuati in tutti i periodi di imposta precedenti a quello di applicazione della norma agevolativa, con esclusione, anche in questo caso, del valore più alto.

Ad esempio, un soggetto con esercizio coincidente con l'anno solare, che ha iniziato l'attività nel 2000 potrà beneficiare dell'agevolazione nel 2001, con riferimento all'intero volume degli investimenti realizzati, poiché, in tal caso, l'unico valore di confronto (investimenti del 2000) non va preso in considerazione per la facoltà di cui al comma 1 dell'art. 4 di escludere dalla media il periodo in cui l'investimento è stato maggiore.

In virtù di questa ultima disposizione in commento, un soggetto che abbia iniziato l'attività nel corso del 2001, purché prima dell'entrata in vigore della legge, potrà beneficiare dell'agevolazione nello stesso esercizio, anche in assenza di un periodo di imposta su cui operare il confronto. In tal caso, il soggetto potrà beneficiare dell'agevolazione per gli esercizi 2001 e 2002 con riguardo al valore complessivo degli investimenti realizzati nei due periodi d'imposta.

L'agevolazione non si applica ai soggetti la cui attività è cessata anteriormente alla data dell'entrata in vigore della legge, o costituiti dopo la stessa data.

L'agevolazione non si applica, altresì, alle persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo, né alle società e alle associazioni professionali di cui all'articolo 5 del TUIR non obbligate alla predisposizione dell'atto costitutivo, la cui data di inizio dell'attività, desumibile dal modello di dichiarazione ai fini IVA, sia successiva a quella di entrata in vigore della legge.

Si forniscono alcune esemplificazioni con riguardo ai soggetti che hanno il periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare.

Società con periodo d'imposta 1° luglio - 30 giugno.

Periodo d'imposta agevolato	Periodo di effettuazione degli investimenti ammessi ad agevolazione	Periodi d'imposta da considerare per la media del quinquennio precedente
01/07/2001-30/06/2002	01/07/2001-30/06/2002	01/07/1996-30/06/1997 01/07/1997-30/06/1998 01/07/1998-30/06/1999 01/07/1999-30/06/2000 01/07/2000-30/06/2001
01/07/2002-30/06/2003	01/07/2002-30/06/2003	01/07/1997-30/06/1998 01/07/1998-30/06/1999 01/07/1999-30/06/2000 01/07/2000-30/06/2001 01/07/2001-30/06/2002

Società con periodo d'imposta 1°dicembre - 30 novembre.

Periodo d'imposta agevolato	Periodo di effettuazione degli investimenti ammessi ad agevolazione	Periodi d'imposta da considerare per la media del quinquennio precedente
01/12/2000-30/11/2001	01/07/2001-30/11/2001	01/12/1995-30/11/1996 01/12/1996-30/11/1997 01/12/1997-30/11/1998 01/12/1998-30/11/1999 01/12/1999-30/11/2000
01/12/2001-30/11/2002	01/12/2001-30/11/2002	01/12/1996-30/11/1997 01/12/1997-30/11/1998 01/12/1998-30/11/1999 01/12/1999-30/11/2000 01/12/2000-30/11/2001

A differenza di quanto previsto dall'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133, applicabile solo in presenza di reddito, l'importo agevolabile (escluso da imposizione) ai sensi della legge in esame concorre a determinare il risultato reddituale anche in presenza di una perdita, la quale rileverà ai fini della determinazione del reddito secondo le regole di cui agli articoli 8 e 102 del TUIR. Potrà quindi essere dedotta dal reddito complessivo se derivante dall'esercizio d'impresе commerciali di cui all'art. 79 (impresе minori) o dall'esercizio di arti e professioni; sarà invece computata in diminuzione dai relativi redditi conseguiti nel periodo d'imposta e, per la differenza, nei successivi, ma non oltre il quinto, se derivante dall'esercizio di impresе commerciali in contabilità ordinaria.

L'agevolazione spetta esclusivamente ai fini dell'IRPEF e dell'IRPEG.

Poiché la norma fa espresso riferimento al "*reddito d'impresa e di lavoro autonomo*", e quindi all'imposizione sul reddito, essa non opera ai fini dell'IRAP, in senso conforme a quanto emerge dalla relazione tecnica che non prevede variazioni di gettito ai fini di tale imposta.

Per i titolari di reddito d'impresa, considerato che l'agevolazione consiste nell'esclusione dal relativo reddito di un importo determinato in funzione degli investimenti e che detto importo non si configura come provento, bensì quale variazione in diminuzione, il beneficio è ininfluenza ai fini dell'applicazione degli articoli 52, comma 2, 63, comma 1, 75, commi 5 e 5 bis, e 102 del TUIR. Tali norme stabiliscono, in presenza di proventi esenti o che non concorrono alla formazione del reddito, la riduzione della perdita fiscalmente rilevante e dell'ammontare deducibile degli interessi passivi e delle spese generali.

2.1. Determinazione dell'ammontare degli investimenti

Per il computo dell'agevolazione, la norma rimanda – ove non disposto diversamente – a quanto previsto dall'articolo 3 del decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

A tal fine, il volume degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato deve essere diminuito dei relativi disinvestimenti. Si ritiene che l'ammontare di tali disinvestimenti debba essere calcolato con riferimento al corrispettivo dei beni strumentali ceduti nei periodi medesimi, ovvero al valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo ovvero assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo, ancorché gli stessi beni siano stati a suo tempo acquistati usati.

In caso di cessione di azienda va considerato il valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di cessione o, in mancanza, il loro valore normale.

I criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati, indicati nei successivi paragrafi, valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini della media di confronto.

Se in un periodo d'imposta l'ammontare del corrispettivo o del valore normale dei beni strumentali ceduti, dimessi, ecc., supera il costo degli

investimenti realizzati, l'ammontare da prendere a base per il calcolo della media va considerato pari a zero.

Si precisa che, ai fini del calcolo della media, non si tiene conto delle rivalutazioni effettuate ai sensi della legge 21 novembre 2000, n. 342.

3. Investimenti agevolabili per i soggetti titolari di redditi di impresa

A norma del comma 4 dell'articolo 4 della *legge*, l'investimento deve consistere ne “...*la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti, il completamento di opere sospese, l'ampliamento, la riattivazione, l'ammodernamento di impianti esistenti e l'acquisto di beni strumentali nuovi...*”.

In via preliminare, va detto che la disciplina in commento è volta ad agevolare gli investimenti in elementi patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività. In sostanza si tratta di beni strumentali, cioè ammortizzabili, ivi compresi quelli di costo non superiore a un milione di lire anche se integralmente dedotto nell'esercizio di sostenimento.

Pur in assenza di un esplicito rimando, la norma fa sostanziale riferimento ai beni di cui agli articoli 67 e 68 del TUIR.

Sono inoltre agevolabili i beni concessi a terzi in comodato d'uso, purché strumentali ed inerenti all'attività del comodante, che potrà avvalersi dell'agevolazione. Come precisato con circolari n. 37/E del 13 febbraio 1997 e n. 48/E del 10 febbraio 1998, si considerano strumentali quei beni utilizzati dal comodatario nell'ambito di un'attività strettamente funzionale all'esigenza di produzione del comodante.

L'inerenza del bene sussiste nella circostanza in cui lo stesso ceda le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato (cfr. risoluzione ministeriale del 5 gennaio 1981 n. 9/2320).

Gli investimenti agevolabili si caratterizzano, inoltre, per il requisito della novità del bene, restando esclusi, di conseguenza, quelli riguardanti beni a qualunque titolo già utilizzati.

Il requisito della novità sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia né il produttore né il rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) né da parte del cedente, né da alcun altro soggetto. E' necessario precisare che deve comunque trattarsi di beni per i quali il venditore non abbia fruito di agevolazioni.

Si osserva che l'espressione "*acquisto di beni strumentali nuovi*" comprende non soltanto l'acquisto a titolo derivativo, ma anche la realizzazione degli stessi in appalto o in economia da parte del soggetto destinatario dell'agevolazione.

Nella fattispecie dei beni complessi autoprodotti, ove alla loro realizzazione abbia concorso anche un bene usato, il requisito della novità sussiste in relazione all'intero bene, purché il costo del bene usato non sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto. Nel caso in cui il bene complesso, che incorpora anche un bene usato, sia stato acquistato a titolo derivativo, il cedente dovrà attestare che l'impiego del bene usato non è di rilevante entità rispetto al costo complessivo.

3.1 Beni materiali

Gli investimenti in beni materiali - per i quali sussistono i requisiti di novità e strumentalità - rilevano ai fini dell'agevolazione sia se acquisiti in proprietà da terzi, sia se realizzati in economia o mediante contratto di appalto.

Nel caso di acquisto da terzi, si precisa che il costo dei beni acquisiti va determinato secondo i criteri previsti dall'articolo 76, comma 1, lettere a) e b) del TUIR, comprensivo dell'IVA indetraibile ai sensi dell'art. 19 - bis 1 del DPR 633/72. Coerentemente, il suddetto costo è assunto al netto dei contributi in conto impianti che spettano all'imprenditore.

L'investimento rileva ai fini dell'agevolazione all'atto dell'acquisizione del bene, da assumere secondo i criteri stabiliti nell'art. 75 del TUIR. Pertanto, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla

data della consegna o spedizione, per i beni immobili, al momento della stipulazione dell'atto, ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Gli oneri relativi alle prestazioni di servizi direttamente connesse alla realizzazione dell'investimento rilevano ai fini della determinazione dell'investimento stesso e si considerano sostenuti alla data in cui esse sono ultimate.

Nell'ipotesi in cui l'investimento venga realizzato attraverso un contratto di appalto a terzi, i costi si considerano sostenuti alla data di ultimazione della prestazione ovvero, in caso di stati di avanzamento lavori, alla data di accettazione degli stessi. L'importo dell'investimento che rileva in ciascun periodo agevolato è commisurato, pertanto, all'ammontare dei corrispettivi liquidati in base allo stato di avanzamento lavori (S.A.L.), indipendentemente dalla durata infrannuale o ultrannuale del contratto. Il riferimento alla somma liquidata sulla base del S.A.L., infatti, anche alla luce degli articoli 1655 e ss. del codice civile, permette di individuare con certezza la porzione di opera realizzata (cioè ultimata, in quanto verificata ed accettata dal committente) e quindi agevolabile nell'ambito di ciascun periodo d'imposta.

Per gli investimenti realizzati in economia, i relativi costi sono determinati con riferimento alle spese complessivamente sostenute, successivamente al 30 giugno 2001 e nei periodi d'imposta agevolati, avuto riguardo ai predetti criteri di competenza di cui all'art. 75 citato. Come già precisato nella circolare n. 40 del 26 novembre 1981, tra i costi imputabili all'investimento si ricomprendono, ad esempio:

- 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, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne eccetera).

L'agevolazione spetta anche per le opere in corso, anche se iniziate o sospese in esercizi precedenti al periodo di applicazione dell'agevolazione, ma limitatamente ai costi sostenuti negli esercizi agevolabili.

3.2 Investimenti in leasing

Per espressa previsione normativa, sono agevolabili gli investimenti in 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, mobile o immobile, è consegnato, salvo quanto si dirà per l'ipotesi in cui la società concedente realizzi il bene tramite contratto di appalto.

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

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. 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'art. 19-bis 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633/72, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'IVA pagata dal locatore sull'acquisto del bene.

3.2.1 Leasing relativo a bene realizzato in appalto

L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui la società di leasing realizza, in appalto, un immobile allo scopo di concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore che si impegna a corrispondere importi *una tantum* e

canoni periodici, con possibilità di opzione di acquisto alla scadenza del contratto.

Tale contratto prevede, ordinariamente, che l'appalto sia predisposto in pieno accordo con l'utilizzatore, il quale avrà diritto di intervento a fini del controllo e dell'approvazione dei pagamenti in base agli stati di avanzamento lavori. A sua volta, il concedente è esonerato per qualsiasi responsabilità in ordine a qualità, vizi e/o difformità dell'opera, essendo a carico dell'utilizzatore tutti i rischi di mancata realizzazione e perdita totale o parziale dell'immobile.

Tanto premesso, occorre riconoscere alla fattispecie un trattamento coerente con il criterio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione o realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing, espresso nella relazione ministeriale al decreto legge n. 414/89, reiterato con il d.l. n. 90/90, recante modifiche all'art. 67 del TUIR. Tale criterio è finalizzato ad *“assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la necessaria neutralità fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni in proprietà o in leasing”*.

Nella stessa direzione, volta a privilegiare la sostanza del contratto di locazione finanziaria oltre la forma, si collocano i principi contabili internazionali (vedi IASC n. 17) che danno rilievo alla sostanza economico-finanziaria del contratto di leasing rispetto alla sua forma giuridica.

Per quanto sopra, si ritiene corretto assumere quale investimento dell'utilizzatore – nella particolare ipotesi sopra delineata – i corrispettivi che la società di leasing concedente ha liquidato, in ciascun periodo d'imposta agevolato, all'appaltatore in base agli stati d'avanzamento lavori, secondo quanto già chiarito per gli investimenti realizzati direttamente dall'imprenditore mediante contratti di appalto a terzi.

3.2.2 Lease back

Rientrano nell'agevolazione anche i beni costruiti in economia o in appalto e ceduti a società di *leasing* con contratto di *lease back*.

Per gli investimenti realizzati in economia o in appalto, si è detto che i relativi costi sono determinati, rispettivamente, con riferimento alle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta avuto riguardo ai criteri di competenza di cui all'art.75 del TUIR o agli stati di avanzamento lavori, e che l'agevolazione compete anche per le opere in corso, già iniziate in esercizi precedenti al periodo di applicazione dell'agevolazione, limitatamente ai costi sostenuti, successivamente al 30 giugno 2001 e nei periodi d'imposta agevolati.

Secondo i medesimi criteri, pertanto, potranno godere della agevolazione gli investimenti connessi alla realizzazione in economia o in appalto di un bene nuovo, o al completamento di opere, all'ampliamento di impianti esistenti, ecc., poi oggetto del contratto di *lease back*.

Nel caso specifico occorre valutare se la successiva cessione del bene alla società di leasing sia o meno rilevante ai fini della determinazione dell'investimento netto, determinato secondo i criteri illustrati al paragrafo 2, nonché ai fini della applicazione della disposizione antielusiva introdotta al comma 6 dell'art. 4.

E' necessario, a tal fine, considerare la particolare natura del contratto di *lease back*.

La giurisprudenza di legittimità ha definito il *lease back* come un "contratto atipico, da iscrivere, però, in uno schema dotato di una sua qualificante tipicità sociale", trattandosi di un contratto di impresa diretto a soddisfare specifici interessi meritevoli di tutela giuridica (Cass. 7 maggio 1998, 4612).

Nell'ambito di tale schema, il trasferimento del bene è attuato "per realizzare un disegno economico che rappresenta un momento dell'usuale attività dell'imprenditore...(e)...costituisce necessario presupposto per la concessione del bene in leasing". Si tratta di un orientamento - recepito con la circolare n. 218 del 30 novembre 2000 - che qualifica la cessione come "vendita a scopo di leasing" di un bene che continua a rimanere nella disponibilità dell'impresa senza pregiudizio della sua permanente destinazione all'attività.

Tanto premesso, e tenuto conto della finalità delle disposizioni normative in esame, si ritiene che, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, la cessione del bene alla società di leasing nel contesto di una operazione di *lease back* non è rilevante ai fini della determinazione dell'ammontare degli investimenti netti, né ai fini dell'applicazione della norma antielusiva. Nel particolare caso, infatti, la cessione del bene non pregiudica in nessun modo la permanenza dell'investimento presso l'impresa utilizzatrice.

Tuttavia, costituirà motivo di revoca dell'agevolazione ai sensi del comma 6 dell'art. 4 della legge, tanto il mancato esercizio del diritto di opzione, quanto la cessione del contratto di leasing. Ovviamente, la contestuale acquisizione del bene in *leasing* non configura, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento che duplicherebbe i benefici. E ciò neppure nell'ipotesi in cui il bene, non ancora entrato in funzione, fosse da considerare nuovo.

3.3 Beni immobili

Per espressa previsione normativa, l'investimento in beni immobili è agevolabile solo se trattasi di immobili "*strumentali per natura*", vale a dire quelli che, a norma dell'articolo 40, comma 2, del TUIR, "*...non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni...*" (trattasi, in sostanza, degli immobili classificati o classificabili nei gruppi B, C, D, E, nonché della categoria A/10), anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato. Rimangono esclusi, pertanto, gli investimenti relativi ad immobili strumentali solo per destinazione.

Le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale, in base all'attività effettivamente esercitata, la costruzione di immobili destinati ad essere rivenduti non possono fruire dell'agevolazione con riferimento agli immobili costruiti, neppure se temporaneamente concessi in locazione, in quanto tale utilizzo non è sufficiente a modificarne la natura di beni-merce.

In relazione al requisito della novità, può essere considerato nuovo, per il terzo acquirente, anche un fabbricato strumentale acquistato da un'impresa di

costruzioni che prima della cessione abbia operato sullo stesso interventi di radicale trasformazione; ciò a condizione che gli interventi non costituiscano mero adattamento della struttura alle caratteristiche di una eventuale nuova categoria catastale e che l'importo complessivo dei lavori sia comunque prevalente rispetto al costo di acquisto dell'immobile da parte del cedente, il quale è tenuto ad attestare la sussistenza dei suddetti requisiti.

In sostanza, si ritiene di poter estendere alla categoria dei beni immobili quanto già affermato in merito ai beni complessi che incorporano beni usati.

Tale interpretazione pone l'accento sulla prevalenza dell'innovazione - dovuta ai lavori di radicale trasformazione - rispetto allo stato preesistente dell'immobile ed è coerente con le finalità della norma dettata per promuovere investimenti innovativi volti a stimolare lo sviluppo economico.

I terreni, in quanto privi del requisito della strumentalità, sono, in via generale, esclusi dall'agevolazione. Benché non rilevino autonomamente come beni in sé agevolabili, i terreni possono, tuttavia, rientrare nell'ambito applicativo del beneficio qualora incorporino, per accessione, un fabbricato strumentale per natura. Ne consegue che il diritto a fruire dell'agevolazione non viene in essere se non con l'inizio dei lavori di costruzione del fabbricato, da quando cioè la destinazione del terreno a scopo edificatorio trova concreta attuazione. E' da questo momento che potrà computarsi nell'ammontare agevolabile (nei limiti che si dirà appresso) il costo di acquisizione dell'area edificabile, anche se al termine del periodo di vigenza del beneficio (coincidente con la fine del periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge), la costruzione non sia stata ultimata. Posto che l'acquisto dell'area è funzionale alla costruzione del fabbricato, il relativo investimento potrà integrare i presupposti dell'agevolazione soltanto con la completa realizzazione del fabbricato e che, prima di questo momento, il costo dell'area potrà fruire del beneficio fiscale soltanto parzialmente, in misura corrispondente cioè al rapporto tra la quota-parte dei lavori eseguiti (o stato di avanzamento lavori) al termine di

ciascun periodo d'imposta e l'ammontare complessivo del costo preventivato per l'intera costruzione che insiste sull'area.

Resta inteso che il costo relativo ad un'area fabbricabile acquistata prima del 30 giugno 2001 o, comunque, nel periodo d'imposta precedente a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge non potrà mai rilevare ai fini dell'agevolazione in esame.

3.4 Impianti

La disposizione in commento agevola, altresì, gli investimenti consistenti nella realizzazione di nuovi impianti, oltre che nell'ampliamento, riattivazione, e ammodernamento di impianti esistenti.

Costituiscono impianti, i beni materiali, infissi al suolo o mobili, che singolarmente o in virtù delle loro aggregazione funzionale costituiscono beni strumentali.

Come già rilevato con la circolare 27 ottobre 1994, n. 181, l'espressione "*impianti*" comprende anche i fabbricati e i manufatti stabilmente incorporati al suolo, nonché le aree su cui gli stessi insistono e quelle accessorie.

L'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti si realizzano:

a) attraverso interventi intesi ad aumentare le potenzialità e la produttività degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;

b) attraverso interventi intesi a riportare in funzione impianti disattivati;

c) attraverso interventi di carattere straordinario volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di efficienza ed economicità dell'impresa.

L'agevolazione spetta anche nel caso di ampliamento, riattivazione o ammodernamento di impianti che non risultano di proprietà dell'impresa, come, ad esempio, quelli acquisiti in locazione.

Come già precisato nelle istruzioni al modello di dichiarazione dei redditi per il 1994, si ha ampliamento dell'impianto anche in caso di aumento della superficie utilizzabile mediante, ad esempio, la creazione di un piano intermedio all'interno del fabbricato. Tra le spese di ammodernamento ovvero di acquisto di beni strumentali nuovi rientrano anche quelle sostenute per realizzare nuovi impianti elettrici (anche al fine di ottemperare ad obblighi previsti dalla legge), di riscaldamento, di condizionamento d'aria, ecc.

Il sostenimento di spese di manutenzione e riparazione, può essere agevolato solo se tali spese hanno effettiva natura incrementativa del costo dei beni cui si riferiscono.

3.5 Beni a deducibilità limitata e beni ad uso promiscuo

A differenza di quanto espressamente previsto per l'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133, i benefici della legge in esame si estendono anche ai cosiddetti beni a deducibilità limitata di cui all'articolo 121 bis del TUIR.

Per tali beni e per quelli ad uso promiscuo, 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.

Si precisa, infine, che in tali casi il costo è comprensivo della parte dell'IVA indetraibile ai sensi dell'art. 19 - bis 1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972 n. 633/72.

Se entro il secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto del bene si modifica *in peius* il regime di deducibilità, in quanto – ad esempio – l'autovettura, prima concessa in uso promiscuo al dipendente, viene poi utilizzata dall'amministratore, si rende applicabile la revoca dell'agevolazione ai sensi dell'art.4, comma 6. La revoca, tuttavia, riguarderà solo quella parte dell'agevolazione riferibile al costo non più deducibile.

3.6 Beni immateriali

Le immobilizzazioni immateriali sono caratterizzate dalla mancanza di tangibilità ed esprimono costi dai quali l'impresa trae un'utilità che non si esaurisce in un solo periodo, ma che si protrae, quale beneficio economico, lungo l'arco temporale di più esercizi.

Il riferimento normativo ai "beni" indica che costituiscono oggetto di agevolazione non tutte le immobilizzazioni immateriali, come individuate dall'art. 2424 del codice civile, ma soltanto quelle che danno luogo a beni immateriali, in sé precisamente identificabili, che conservano una propria individualità, essendo rappresentati da diritti suscettibili di tutela giuridica che conferiscono all'imprenditore la potestà di sfruttare determinati benefici futuri. Ad esempio, sono annoverabili tra i beni immateriali:

- diritti di brevetto industriale;
- diritti di concessione, licenze e marchi;
- diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- conoscenze tecniche non brevettate (know-how).

Per quanto si è detto, sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti in immobilizzazioni immateriali che costituiscono dei meri costi come, ad esempio, l'avviamento e i costi di pubblicità.

In particolare, per quanto riguarda i costi di acquisizione del software, rientra tra gli investimenti agevolabili l'acquisizione del software applicativo, anche mediante il cosiddetto "contratto di sviluppo", ancorché acquistato a titolo di licenza d'uso.

Relativamente ai diversi diritti di utilizzazione dei beni immateriali, come precedentemente individuati, il requisito della novità è riferibile distintamente a ciascuno dei possibili diritti di utilizzazione, purché esattamente individuabili ed indipendenti dagli altri, a condizione che l'acquisto sia effettuato direttamente dall'autore.

3.7 Destinazione dei beni a strutture situate nel territorio dello Stato

Condizione necessaria perché l'investimento sia agevolabile è che quest'ultimo sia realizzato nel territorio dello Stato. Tale disposizione, rimasta immutata rispetto alla precedente formulazione normativa del d.l. n.357 del 1994, comporta che, per i soggetti residenti, i beni oggetto dell'investimento devono appartenere, in senso sia contabile che economico, a strutture aziendali situate nel territorio nazionale, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano utilizzati in Italia o all'estero. Risulta irrilevante la circostanza che il bene acquistato sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

Gli impianti, sia nuovi che da ampliare, riattivare, ammodernare o completare, devono essere situati nel territorio dello Stato.

Viceversa, i soggetti non residenti, per fruire dell'agevolazione, devono realizzare un investimento che riguardi una stabile organizzazione ubicata nel territorio dello Stato italiano.

Si precisa che l'effettiva destinazione del bene deve trovare riscontro in elementi oggettivi, non essendo di per sé sufficiente, ai fini dell'agevolazione, la mera iscrizione contabile del bene nel bilancio della società residente o della stabile organizzazione del soggetto non residente.

3.8 Spese per servizi di assistenza negli asili nido e spese di formazione e aggiornamento del personale

Rispetto alle regole contenute nell'articolo 3 del d.l. n. 357 del 1994, la disciplina agevolativa in commento introduce un'altra importante novità.

Il comma 2 dell'articolo 4 prevede che l'incentivo sia applicato anche alle spese sostenute dall'imprenditore per servizi, utilizzabili dal personale dipendente, di assistenza negli asili nido ai bambini di età inferiore ai tre anni e alle spese di formazione e aggiornamento del personale.

Tenuto conto della formulazione letterale della norma, si ritiene che l'agevolazione in esame, diversamente da quanto disposto per gli investimenti in beni strumentali, riguardi l'intero ammontare delle spese sostenute, senza confronti con la media degli anni precedenti.

Le spese in questione, da assumere al netto di eventuali contributi, sono sia quelle relative a servizi acquisiti dall'esterno, sia quelle sostenute per l'organizzazione diretta del servizio.

Tra le spese di formazione rientrano i costi del personale docente; le spese correnti (materiali, forniture, ecc.), i costi dei servizi di consulenza sull'iniziativa di formazione. Vi concorrono altresì le spese relative al personale interno, docente e discente, impegnato in tali attività, fino a concorrenza del 20 per cento del volume delle relative retribuzioni complessivamente corrisposte in ciascun periodo d'imposta.

Al riguardo, si ritiene che la locuzione utilizzata dal legislatore *“costo del personale impiegato nell'attività di formazione e aggiornamento”* debba riferirsi a tutte le spese sostenute per le prestazioni di lavoro dipendente, dunque anche agli oneri previdenziali e alle eventuali spese di vitto e alloggio relative alle trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti, nei limiti della loro deducibilità, ai fini della determinazione del reddito, stabilita dall'articolo 62, comma 1-ter, del TUIR.

Non rilevano, invece, ai fini della fruizione dei benefici in esame, le quote di ammortamento dei beni strumentali utilizzati per il progetto di formazione o per i servizi di assistenza ai bambini, tenuto conto che i relativi investimenti sono distintamente agevolabili ai sensi del precedente comma 1 dell'art. 4.

I soggetti interessati devono poter dimostrare, anche a posteriori, che le spese per le quali viene chiesta l'agevolazione siano state effettivamente sostenute e che in relazione alle stesse non si sia beneficiato di contributi. A tal fine, la norma prevede che le spese ammesse al beneficio della detassazione debbano essere attestate:

- dal presidente del collegio sindacale;

ovvero, in mancanza:

- da un revisore dei conti o da un professionista iscritto all'albo dei revisori dei conti, 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.

4. La revoca dell'agevolazione

Il comma 6 dell'articolo 4 prevede la revoca dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto dell'investimento siano ceduti a terzi, dismessi, destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, ovvero entro il quinto periodo d'imposta successivo in caso di beni immobili.

Per effetto della revoca dell'agevolazione il reddito imponibile, relativo all'esercizio in cui si verifica uno degli eventi previsti nel citato comma 6, deve essere aumentato avuto riguardo al corrispettivo dei beni ceduti, o al valore normale dei beni dimessi, destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo.

La variazione in aumento sarà determinata 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, per la parte ad esso proporzionalmente riferibile.

Il momento di acquisizione o ultimazione degli investimenti deve essere determinato in base ai criteri evidenziati nei precedenti paragrafi.

Coerentemente con quanto affermato con circolare n. 207/E del 16 novembre 2000, è da ritenere che in caso di trasferimento di azienda non si dovrà procedere alla predetta rideterminazione. Invero, il trasferimento di un bene operato nel contesto di una cessione o conferimento d'azienda, in quanto rientrante in un più ampio schema di riorganizzazione aziendale, non contrasta

con la *ratio* della norma antielusiva prima richiamata, finalizzata ad impedire fenomeni di dismissione temporanea dei beni nell'impresa al solo fine di fruire dell'agevolazione. Tale norma vuole contrastare la cessione dei beni oggetto della medesima agevolazione, nel presupposto che la successiva cessione del bene che ha dato origine al beneficio sia motivata da finalità elusive. Si ritiene, pertanto, che l'impresa non decada automaticamente dall'agevolazione qualora, in un contesto più generale di riorganizzazione aziendale, trasferisca i beni agevolati in occasione della cessione o dismissione del ramo d'azienda di cui essi fanno parte, non configurandosi in tal caso profili di elusività dell'operazione.

Naturalmente, le stesse operazioni di cessione d'azienda, ove caratterizzate da profili di elusività, saranno soggette all'applicazione della norma di cui all'art. 37-*bis* del DPR. 600/73.

Le disposizioni concernenti la revoca del beneficio si applicano anche nei casi in cui l'agevolazione riguardi beni a deducibilità limitata o ad uso promiscuo di cui al paragrafo 3.5.

5. Coordinamento con l'applicazione di altre agevolazioni

L'art. 5 della legge in esame prevede la soppressione delle seguenti disposizioni, indicate in una tabella allegata alla stessa:

- agevolazione DIT, di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466 e successive modificazioni ed integrazioni;
- agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e successive modificazioni e integrazioni;
- tassazione del reddito d'impresa con aliquota proporzionale, di cui all'art. 9 della legge 23 dicembre 2000, n. 388;
- agevolazioni di cui alla legge 27 dicembre 1997, n. 449, così come prorogate dall'art. 145, commi 74 e 95, della legge n. 388 del 2000.

Tuttavia, la norma consente, a determinate condizioni, di continuare a fruire delle seguenti agevolazioni dettando al riguardo specifiche regole di coordinamento:

- agevolazione di cui all'art 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133;
- agevolazione DIT, di cui al decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466;
- agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate, di cui all'art. 8 della legge 23 dicembre 2000 n. 388.

5.1 Agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133

L'art. 6, comma 24, della legge n. 388/2000 ha prorogato al 31 dicembre 2001 le agevolazioni previste dalla legge n. 133/99 limitandone gli effetti alle società di capitali ed enti commerciali residenti, nonché alle stabili organizzazioni in Italia di soggetti commerciali esteri, vale a dire ai soggetti di cui all'art.87, comma 1, lettere a), b) e d) del TUIR.

Il comma 1, lettera a), dell'art. 5, stabilisce che possono continuare a fruire dell'agevolazione *“i soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 30 giugno 2001, abbiano già realizzato investimenti ed eseguito conferimenti in denaro o accantonamenti di utili a riserva”*.

La possibilità di continuare a godere dei benefici dell'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 è quindi limitata alle operazioni (investimenti, conferimenti ed accantonamenti) effettuate fino al 30 giugno 2001, a condizione tuttavia che il contribuente non opti per l'applicazione dell'agevolazione prevista dalla legge in esame, ovviamente con riferimento agli investimenti realizzati successivamente alla predetta data.

Nel caso di esercizio coincidente con l'anno solare in sostanza, il contribuente, che alla predetta data del 30 giugno 2001 abbia già posto in essere operazioni rilevanti ai fini dell'applicazione dell'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133, può scegliere di continuare a fruire di tale agevolazione, con la conseguenza che eventuali operazioni poste in essere successivamente non rileveranno né ai fini dell'agevolazione di cui

all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 né ai fini della legge in esame.

Nel caso di opzione per l'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133, sarà assoggettato all'aliquota ridotta del 19 per cento una quota dell'intero reddito del periodo d'imposta che corrisponde al minore importo tra l'ammontare degli investimenti effettuati (comprensivo dell'eventuale eccedenza del parametro non riportato nel precedente esercizio al netto degli investimenti) al netto degli ammortamenti e l'ammontare dei conferimenti in denaro e degli accantonamenti di utili (anch'esso comprensivo del riporto dei parametri non utilizzati).

In alternativa, il contribuente potrà scegliere di applicare l'agevolazione prevista dall'art. 4, comma 1, della legge in esame, ma solo con riferimento agli investimenti realizzati successivamente al 30 giugno 2001.

Il problema del cumulo delle agevolazioni non sussiste ovviamente nel caso di periodo d'imposta chiuso al 30 giugno 2001, poiché in tal caso non vi è coesistenza delle agevolazioni nel medesimo periodo d'imposta.

Il cumulo dell'agevolazione in esame con l'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 è, invece, consentito per quanto riguarda le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

5.2 Agevolazione DIT

Allo stesso modo, non è consentito cumulare i benefici della legge in esame con quelli della DIT. Qualora i contribuenti interessati intendano optare per quest'ultima, la base di riferimento della DIT sarà tuttavia costituita esclusivamente dagli incrementi patrimoniali realizzati entro il 30 giugno 2001.

Il comma 1, lettera b), dell'art. 5 stabilisce, infatti, che possono continuare ad usufruire dell'agevolazione DIT *“i soggetti che alla data del 30 giugno 2001 abbiano già eseguito operazioni di variazione in aumento del capitale”* ai sensi del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466. In sostanza, i

soggetti che, alla data indicata, abbiano già realizzato gli incrementi patrimoniali richiesti per l'agevolazione DIT, "*continuano a fruire dei relativi benefici*", con riferimento alle operazioni rilevanti effettuate fino al 30 giugno.

Per converso, non assumono rilevanza ai fini DIT gli incrementi patrimoniali successivi al 30 giugno 2001, in quanto la norma richiama i "*relativi benefici*", cioè i benefici spettanti in relazione alle operazioni di variazione in aumento del capitale alla predetta data già eseguite. In particolare, i soggetti di cui all'articolo 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, cioè le società di capitali, gli enti commerciali e le stabili organizzazioni in Italia di soggetti commerciali non residenti, continueranno ad applicare l'agevolazione DIT con riferimento all'incremento patrimoniale realizzato a partire dall'esercizio successivo a quello in corso al 30 settembre 1996 e fino alla data del 30 giugno 2001, ma dovranno tenere conto anche dei decrementi patrimoniali successivi a tale data.

Ai fini dell'esatta identificazione degli incrementi da intendersi eseguiti alla data del 30 giugno 2001, si osserva che gli apporti in denaro, effettuati successivamente alla data di riferimento, non assumono rilevanza. Possono essere computati, invece, gli accantonamenti a riserva degli utili dell'esercizio chiuso fino al 30 giugno 2001, anche se la delibera di approvazione del relativo bilancio sia intervenuta successivamente a tale data. Gli accantonamenti di utili, infatti, assumono rilievo ai fini DIT dall'inizio del periodo d'imposta in cui sono deliberati, in quanto la delibera di approvazione del bilancio riveste mero carattere ricognitivo, e non costitutivo, dell'utile realizzato dall'impresa e risultante dal bilancio approvato.

Di conseguenza, ad esempio, una società con periodo d'imposta chiuso al 31 maggio 2001, la quale in sede di approvazione del bilancio abbia deliberato, dopo il 30 giugno 2001, di destinare a riserva gli utili di periodo, potrà comunque calcolare l'agevolazione con riferimento alle richiamate riserve, le quali devono ritenersi costituite a decorrere dall'inizio del successivo periodo d'imposta, vale a dire dal 1° giugno 2001 e quindi prima del 30 giugno 2001.

Del pari, rileverà ai fini DIT anche la riserva di rivalutazione di cui all'art. 13 della legge 21 novembre 2000, n. 342, se relativa alla rivalutazione effettuata nell'esercizio chiuso prima del 30 giugno 2001. Infatti, anche se la rivalutazione è deliberata, dopo il 30 giugno 2001, dall'assemblea che approva il bilancio, la riserva di rivalutazione iscritta nel bilancio dà evidenza di incrementi patrimoniali già realizzati dall'impresa.

I soggetti di cui all'articolo 5, comma 2, del d. lgs. n. 466/97, cioè le persone fisiche e le società di persone, continueranno ad applicare l'agevolazione DIT con riferimento al patrimonio netto che risulta dal bilancio relativo all'ultimo esercizio anteriore a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge. Come è ovvio, anche essi dovranno tenere conto degli eventuali decrementi successivi.

Infine, occorre precisare, in senso conforme alla relazione tecnica, che a tutti i soggetti continuerà ad applicarsi l'intera disciplina DIT, anche con riguardo alle norme di cui agli articoli 2 e 3 del d.lgs. n. 466/97 che prevedono specifici casi di sterilizzazione delle variazioni in aumento di capitale investito.

In deroga al principio enunciato in premessa, l'ultimo periodo dell'art. 5, comma 1, lett. b), prevede che l'agevolazione in esame può far cumulo con la DIT, nel caso in cui l'imponibile assoggettato ad aliquota agevolata DIT sia inferiore al 10 per cento dell'imponibile totale.

La norma deve essere interpretata nel senso che soltanto in presenza di un imponibile potenzialmente assoggettabile ad aliquota agevolata DIT inferiore al 10 per cento del totale, sarà possibile usufruire del cumulo delle agevolazioni. Il cumulo non è consentito, invece, nel caso in cui l'imponibile assoggettabile ad aliquota agevolata DIT superi detto limite. Pertanto, non è consentito assoggettare ad aliquota agevolata DIT solo una quota inferiore al 10 per cento di detto imponibile e contestualmente cumulare le due agevolazioni.

Cumulabilità delle agevolazioni

Esempio 1:

Soggetto: società di capitali

a) reddito d'impresa (al lordo del reddito detassato)			100
b) reddito agevolabile DIT - inferiore al 10 per cento di a) -			8
c) reddito residuo			92
d) reddito detassato " <i>Tremonti-bis</i> "			30
e) reddito al netto della detassazione			62
Liquidazione imposta:			
- reddito soggetto ad aliquota DIT	8 * 19 %	=	1,52
- reddito soggetto ad aliquota ordinaria	62 * 36 %	=	<u>22,32</u>
	Totale imposta	=	23,84

Cumulabilità delle agevolazioni

Esempio 2:

Soggetto: società di capitali

a) reddito d'impresa (al lordo del reddito detassato)			100
b) reddito agevolabile DIT - inferiore al 10 per cento di a) -			8
c) reddito residuo			92
d) reddito detassato " <i>Tremonti-bis</i> "			95
e) reddito al netto della detassazione			5

Liquidazione imposta:

- reddito soggetto ad aliquota DIT	5 * 19 %	=	<u>0,95</u>
	Totale imposta	=	0,95

In questo caso, poiché il reddito imponibile al netto della detassazione è inferiore al reddito agevolabile DIT, la liquidazione dell'imposta sarà effettuata applicando l'aliquota agevolata DIT al reddito imponibile netto.

Non cumulabilità delle agevolazioni

Esempio 1

Soggetto: società di capitali

a) reddito d'impresa (al lordo del reddito detassato)			100
---	--	--	-----

b) reddito agevolabile DIT – superiore al 10 per cento di a) -				11
c) reddito detassato “ <i>Tremonti-bis</i> ”				30
d) reddito al netto della detassazione				70
Liquidazione imposta:				
- reddito soggetto ad aliquota ordinaria	70 * 36 %	=		<u>25,20</u>
	Totale imposta	=		25,20

La scelta tra l’agevolazione DIT e quella in esame può essere rinnovata separatamente per ciascun periodo d’imposta, con la conseguenza che 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, invece, consentito con riferimento alle spese sostenute per la formazione e l’aggiornamento del personale.

5.3 Art. 8 legge n. 388 del 2000

L’agevolazione in esame non è cumulabile con quella per gli investimenti nelle aree svantaggiate, prevista dall’art. 8 della legge n. 388 del 2000, fatta eccezione, come per le altre agevolazioni, per le spese sostenute per la formazione e l’aggiornamento del personale.

Pertanto, il contribuente, per ciascun periodo d’imposta e con riferimento agli investimenti complessivamente effettuati su base nazionale, dovrà scegliere se fruire del credito d’imposta di cui al citato art. 8 della legge n. 388 del 2000 ovvero della detassazione di cui all’agevolazione in commento. Ne consegue che un soggetto che effettua investimenti sia nelle aree svantaggiate sia in altri ambiti territoriali, deve applicare un’unica agevolazione e sarà libero di effettuare scelte diverse in relazione ai vari periodi d’imposta.

5.4 Alimentazione dei canestri e capitalizzazione dell’impresa

Il comma 3 dell'art. 5 della legge in esame, prevede che, a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data della sua entrata in vigore, i redditi che beneficiano delle agevolazioni di cui all'art. 2, commi da 8 a 13 della legge 13 maggio 1999, n. 133 e DIT non rilevano ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta limitato ai soci in sede di distribuzione degli utili, di cui all'art. 105, comma 4, del TUIR.

Lo spirito della norma è quello di rendere neutra, almeno da questo punto di vista, la scelta del contribuente sull'utilizzo di una o dell'altra agevolazione. Infatti, l'agevolazione in esame non prevede l'attribuzione di un credito d'imposta limitato con riferimento ai redditi non assoggettati a tassazione per effetto dell'agevolazione stessa.

Ciò, d'altra parte, è coerente con l'intento perseguito dal legislatore di incentivare lo sviluppo economico e il rafforzamento dell'apparato produttivo. Il meccanismo di funzionamento dell'agevolazione, che non consente di memorizzare alcuna credito d'imposta con riferimento al reddito agevolato, fa sì che l'eventuale reddito conseguito dai soci sotto forma di dividendi successivamente distribuiti verrà assoggettato a tassazione senza alcun credito d'imposta.

Ciò incentiva indirettamente l'accantonamento degli utili e di conseguenza la capitalizzazione delle imprese.

6. Operazioni straordinarie

Nel caso di fusione propria o per incorporazione al fine di individuare i periodi d'imposta rilevanti per il calcolo della media degli investimenti dovrà farsi riferimento alla società che ha iniziato l'attività prima delle altre.

Per il computo della media degli investimenti, nei periodi di coincidenza temporale degli esercizi delle società partecipanti alla fusione, si deve tener conto dei costi sostenuti per gli investimenti effettuati (al netto dei disinvestimenti) da ciascuna società.

Così ad esempio, nel caso di fusione per incorporazione, realizzata nell'esercizio 2001 con retrodatazione degli effetti al 1° gennaio, tra due società aventi esercizio coincidente con l'anno solare, di cui l'una (incorporata) esistente dal 1996 e l'altra (incorporante) dal 1999, i periodi da prendere in considerazione presso la incorporante sono cinque. Ai fini del calcolo della media, per i periodi d'imposta 1996, 1997 e 1998 rileveranno gli investimenti realizzati dall'incorporata; per i periodi d'imposta successivi, 1999 e 2000, si dovrà tenere conto della somma degli investimenti realizzati da entrambe le società.

Nel caso di fusione realizzata nell'esercizio 2001, con effetti decorrenti dal primo gennaio, fra un soggetto (incorporata) esistente dal 1996 e avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e un altro soggetto (incorporante) esistente dal primo luglio 1995 e con esercizio a "cavallo" (dal 01/07 al 30/06), dovranno essere presi in considerazione:

- i periodi d'imposta dal 1996 al 2000 per l'incorporata;
- i periodi d'imposta compresi tra quello relativo al periodo 01-07-96 / 30-06-97 e quello dal 01-07-2000 al 31-12-2000 per l'incorporante.

In particolare, al fine di individuare gli investimenti del più recente periodo d'imposta, occorre sommare gli investimenti del periodo d'imposta 2000 dell'incorporata con quelli dell'ultimo periodo d'imposta chiuso dell'incorporante (01-07-2000 / 31-12-2000) e così a scalare fino al quinto periodo precedente.

In caso di scissione, la società beneficiaria dovrà considerare, ai fini del computo della media, anche i costi degli investimenti realizzati negli esercizi di riferimento dalla società scissa, in proporzione alla quota di patrimonio contabile acquisita a seguito dell'operazione.

Analogamente, in caso di scissione parziale, la società scissa dovrà considerare i costi degli investimenti da essa sostenuti, al netto di quelli proporzionalmente riferibili al patrimonio contabile attribuito alle società beneficiarie.

In caso di trasformazione si dovrà tener conto anche degli investimenti effettuati dalla società trasformata nei periodi anteriori alla trasformazione stessa.

Il medesimo principio di continuità si applica anche nel caso d'impresa che ha acquisito per successione l'azienda.

La trasformazione da società di persone a società soggette ad Irpeg, e viceversa, divide l'esercizio in cui l'operazione ricade in due periodi d'imposta, che assumono distintamente rilievo ai fini dell'individuazione dei periodi su cui calcolare la media degli investimenti.

7. Applicazione dell'agevolazione per i lavoratori autonomi

Con riguardo all'ambito soggettivo e al meccanismo di applicazione della agevolazione, si fa rinvio a quanto precisato in via generale nei precedenti paragrafi n. 1 e 2.

7.1 Beni agevolabili

Per i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo di cui all'articolo 49, comma 1, del TUIR, l'agevolazione in esame riguarda i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione acquisiti in proprietà o in locazione finanziaria.

Sono esclusi dall'ambito applicativo dell'agevolazione, ai sensi dell'articolo 50 comma 2 del TUIR, gli investimenti in oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione. Questi ultimi possono essere identificati facendo riferimento alla tabella prevista dall'articolo 36 del decreto legge n.41 del 1995 che ha introdotto il regime speciale IVA per i rivenditori di tali oggetti.

Analogamente, le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione di cui ai commi 3 e 3 bis del citato articolo 50, nonché le spese relative ai mezzi di trasporto a motore a deducibilità limitata, secondo quanto stabilito dall'articolo 121 bis del TUIR, sono agevolabili per la parte fiscalmente rilevante.

Gli immobili potranno costituire oggetto di agevolazione solo se “strumentali” in quanto utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’arte o della professione. Al riguardo si rendono necessarie alcune precisazioni. Non vi è dubbio innanzitutto che un rapporto di strumentalità rilevante ai fini dell’imposizione sul reddito possa configurarsi anche con riguardo a detti immobili, a condizione tuttavia che gli stessi siano utilizzati esclusivamente per l’esercizio dell’arte o della professione (cfr. articolo 40 del TUIR). Non è di ostacolo al riconoscimento dell’agevolazione il disposto dell’articolo 50 del TUIR che esclude la possibilità di dedurre gli ammortamenti, posto che nel contesto del citato articolo, il concetto di strumentalità non si identifica con quello di bene ammortizzabile: gli immobili rilevano come beni strumentali, con effetto anche ai fini fiscali, secondo quanto disposto dagli ultimi due periodi dei commi 2 e 3 del citato articolo 50, se direttamente utilizzati nell’esercizio dell’arte o professione.

La stessa limitazione dell’agevolazione agli immobili strumentali per natura, di cui all’articolo 4, comma 4, della legge in esame, è chiaramente riferibile ai soggetti titolari di reddito d’impresa, ai quali esclusivamente il concetto di strumentalità per natura è pertinente. Non sarebbe conforme peraltro alla *ratio* della legge, che ha inteso affermare un netto parallelismo tra reddito d’impresa e di lavoro autonomo - nell’intento di potenziare allo stesso modo le rispettive strutture operative - , escludere dal beneficio fiscale gli immobili strumentali all’attività artistica o professionale.

Resta inteso che l’investimento agevolabile può interessare gli immobili strumentali come sopra definiti che, ai sensi della legislazione urbanistica, risultino destinati ad uso ufficio ed accatastati nella categoria A/10. Inoltre l’ammontare dell’agevolazione non può superare il costo di acquisizione direttamente riferibile all’immobile strumentale.

7.2 Momento rilevante

Gli investimenti in beni strumentali dell'artista o del professionista si considerano effettuati, in conformità al principio di competenza, al momento della consegna o della spedizione (per i beni mobili) e della stipulazione dell'atto (per gli immobili) ovvero, se successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà. Ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, infatti, i beni strumentali in genere non rilevano secondo il principio di cassa.

Anche con riferimento alla deducibilità dei beni utilizzati in base ad un contratto di locazione finanziaria, il quinto periodo del comma 2 dell'articolo 50 del TUIR reca una deroga al principio di cassa previsto per la determinazione del reddito di lavoro autonomo, stabilendo che i relativi canoni vanno dedotti nel periodo d'imposta in cui maturano. Pertanto, anche in questo caso, il momento rilevante ai fini dell'agevolazione è da individuarsi all'atto della consegna dei beni.

7.3 Altre spese agevolabili

Si rinvia a quanto affermato nel precedente paragrafo 3.8, con l'unica precisazione che, per i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo, le spese di assistenza negli asili nido e di formazione e aggiornamento del personale rilevano secondo il principio di cassa.

7.4 Revoca dell'agevolazione per i lavoratori autonomi

Sul punto si rinvia a quanto indicato al paragrafo 4.

8. Determinazione degli acconti

Il comma 7 dell'art. 4 stabilisce che l'acconto dell'IRPEF e dell'IRPEG, da versare nel corso del secondo periodo di imposta di applicazione

dell'agevolazione (e relativo a quello successivo), è calcolato nei modi ordinari, assumendo come imposta del periodo precedente e come imposta del periodo per il quale è dovuto l'acconto, quella che si sarebbe applicata in assenza della disciplina in esame.

In base a tale previsione, le imprese, con esercizio coincidente con l'anno solare, sono comunque tenute a calcolare l'acconto, relativo al periodo d'imposta 2003, al lordo dell'agevolazione.