



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Ufficio Imprese

Roma, 18 gennaio 2002

Oggetto: Legge 18 ottobre 2001, n.383, recante “Primi interventi per il rilancio dell’economia”. Risposte ai quesiti fornite in occasione della videoconferenza del 24 ottobre 2001.

I N D I C E

1. Soggetti	pag. 3
2. Investimenti	“ 4
3. Novità	“ 9
4. Disinvestimenti	“ 15
5. Calcolo della media	“ 18
6. Spese di formazione e aggiornamento del personale e spese per servizi di assistenza negli asili nido	“ 24
7. Cumulabilità	“ 30
8. Applicazione dell’agevolazione da parte degli enti gestori di pubblici servizi	“ 31
9. Coordinamento con altre agevolazioni fiscali	“ 32
10. Acconti	“ 36
11. Revoca	“ 37

DETAZZAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA E DI LAVORO AUTONOMO REINVESTITO

1. Soggetti

D. *Quando il soggetto sia una società, è sufficiente che sia stata costituita entro il 25 ottobre 2001 (se di capitali: anche iscritta nel registro delle imprese), oppure occorre che abbia posto in essere almeno un atto prodromico rispetto all'esercizio dell'attività (predisposizione del progetto industriale, affitto dei locali, ecc.)?*

R. Si ritiene che sia sufficiente la sola costituzione e non anche il compimento di un atto prodromico rispetto all'esercizio dell'attività.

D. *Alla data di entrata in vigore della legge 383/2001 una società è in liquidazione. Qualora revochi la liquidazione può accedere al beneficio della detassazione o è considerata soggetto non esistente alla data di entrata in vigore della legge?*

R. La revoca della liquidazione determina l'eliminazione *ab origine* di tutti gli effetti determinati dalla liquidazione medesima. La società pertanto è esistente alla data di entrata in vigore della legge e può usufruire dei benefici in essa previsti.

D. *Si è parlato del meccanismo che permette il riporto delle perdite d'esercizio agli esercizi futuri. Si è, inoltre, parlato del solo trattamento della Tremonti-bis per coloro che si trovano in contabilità ordinaria.*

E per i soggetti in contabilità semplificata?

R. Ai fini dell'applicazione del beneficio previsto dalla Tremonti-bis non ha alcuna rilevanza il regime contabile adottato.

Si ricorda che i soggetti in contabilità semplificata non possono riportare le eventuali perdite fiscali agli esercizi successivi, come già precisato

al paragrafo 2 della circolare del 17 ottobre 2001, n. 90/E, in conseguenza delle disposizioni di cui all'articolo 8 del TUIR, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

2. Investimenti

D. *La circolare ministeriale n. 90/E del 17.10.2001 prevede che l'importo dell'investimento che rileva in ciascun periodo agevolato è commisurato all'ammontare dei corrispettivi liquidati in base allo stato avanzamento lavori indipendentemente dalla durata infrannuale o annuale del contratto. Cosa s'intende per liquidati? Si deve far riferimento al momento in cui avviene il pagamento del corrispettivo?*

R. L'agevolazione è riconosciuta nella misura in cui il S.A.L. è liquidato in via definitiva, vale a dire quando lo stato avanzamento dei lavori è accettato dal committente, in conformità a quanto stabilito dall'articolo 1666 del Codice Civile.

D. *Può fruire dell'agevolazione di cui all'articolo 4 un'impresa che acquista un bene/macchinario/impianto usato e riattivato o ammodernato dall'impresa cedente?*

R. La risposta è negativa.

In generale, la disposizione agevolativa riguarda *“la realizzazione di nuovi impianti”*, oltre che *“l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti”*.

Il termine riattivazione si riferisce agli interventi effettuati allo scopo di rimettere in funzione impianti in disuso, ovvero che non partecipano al processo produttivo dell'impresa.

L'ammodernamento di un impianto, invece, riguarda specifici interventi effettuati su impianti già inseriti nel ciclo produttivo, i quali, avendo livelli di produttività inferiori ad impianti analoghi di nuova fabbricazione, sono adeguati tecnicamente a questi ultimi, evitando, quindi, la sostituzione dell'impianto

medesimo.

Con riferimento a queste tipologie di intervento, al fine di identificare le fattispecie agevolabili in capo all'impresa acquirente, occorre distinguere le seguenti ipotesi:

- acquisto di un impianto usato: tale investimento, anche se effettuato dopo il 30 giugno 2001, non rientra fra quelli agevolabili perché privo del carattere della novità (è indifferente che l'impresa cedente lo abbia precedentemente riattivato o ammodernato);
- acquisto di un impianto usato, poi riattivato o ammodernato dall'acquirente: è agevolabile solo il costo della riattivazione o dell'ammodernamento, purché i beni costituenti l'impianto siano riattivati o ammodernati successivamente al 30 giugno;
- acquisto di un impianto sul quale il cedente ha effettuato interventi di radicale trasformazione: in questo caso il bene potrà essere considerato nuovo per l'acquirente, e come tale agevolabile, a condizione che il cedente certifichi che l'impianto costituiva per lui un bene merce e che i costi sostenuti per la radicale trasformazione sono prevalenti rispetto al costo originario del bene;
- acquisto di un impianto nuovo da un soggetto che non sia né il costruttore né il rivenditore: per fruire dell'agevolazione il cessionario dovrà ricevere dal cedente l'attestazione che il bene non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) e che, di conseguenza, non siano mai state dedotte quote di ammortamento riferibili allo stesso.

In conclusione, si ribadisce che - nell'ipotesi prospettata - non si riscontrano i requisiti necessari per l'applicazione delle norme agevolative.

D. *Nella circolare n. 90/E è stato chiarito che 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.*

Tuttavia, si aggiunge subito dopo che “..... deve comunque trattarsi di beni per i quali il venditore non abbia fruito di agevolazioni.”

A quali tipi di agevolazione si vuole fare riferimento?

R. L'inciso richiamato nel quesito proposto si riferisce all'agevolazione Tremonti-bis: non è consentito, con riferimento ad uno stesso bene, applicare due volte il beneficio fiscale, sia presso il cedente che presso il cessionario.

Quindi, se il cedente non ha fruito dell'agevolazione, il cessionario del bene nuovo può avvalersene con riferimento al costo da lui stesso sostenuto.

D. *Si chiede di conoscere se le imprese in liquidazione possono beneficiare dell'agevolazione.*

R. No. L'agevolazione prevista dall'articolo 4 della legge 18 ottobre 2001, n.383, riguarda esclusivamente l'acquisto di beni strumentali, vale a dire beni utilizzati per lo svolgimento dell'attività d'impresa o di lavoro autonomo. Nell'ipotesi di cessazione dell'attività produttiva, i beni patrimoniali non possono fruire dell'agevolazione.

D. *L'art. 145, comma 99, della L. 388/2000, ha inserito tra i beni strumentali di cui all'art. 40, comma 2, con effetto dal 1/1/2001, i fabbricati concessi in uso ai dipendenti che abbiano trasferito la loro residenza anagrafica, per esigenze di lavoro, nel comune in cui prestano l'attività.*

Si chiede se il fatto che tali beni siano considerati strumentali possa farli rientrare tra i beni agevolabili ed inoltre, in caso di risposta affermativa, come debba essere applicata la disposizione antielusiva al termine dei tre periodi d'imposta in cui il bene è considerato strumentale.

R. La risposta è negativa. Tali fabbricati, se pur definiti strumentali dalla legge citata, non lo sono comunque per natura come richiesto esplicitamente dalla Tremonti-bis per fruire dell'agevolazione.

D. *Le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale la costruzione di immobili per la successiva rivendita non possono, in generale, fruire dell'agevolazione per i beni costruiti, costituendo gli stessi beni merce.*

Per tali imprese sono invece agevolabili gli immobili costruiti ed utilizzati direttamente nell'esercizio dell'attività?

R. Certamente, in quanto presentano il requisito della strumentalità e della novità.

D. *L'area edificabile è agevolabile in misura proporzionale ai lavori effettivamente eseguiti (in appalto o in economia) nei singoli periodi d'imposta agevolabili rispetto al costo complessivo preventivato per l'intera costruzione.*

In merito a tale affermazione si pongono due interrogativi:

- *il costo complessivo preventivato per la costruzione deve comprendere o non comprendere il costo dell'area?*
- *cosa s'intende per quota parte dei lavori eseguiti (o stato di avanzamento lavori)?*

R. Il costo complessivo preventivato per la costruzione non deve comprendere il costo dell'area edificabile.

Per quanto concerne il secondo quesito, è stato già chiarito che, in caso di appalto, rilevano ai fini dell'agevolazione i costi riferiti al S.A.L. accettato e liquidato.

Nel caso, invece, di lavori in economia, rilevano tutti i costi effettivamente sostenuti per la realizzazione dell'opera in ciascun periodo d'imposta agevolabile, e risultanti – secondo gli ordinari criteri di competenza – dalle rilevazioni contabili.

D. *Si chiede conferma se il costo del bene può essere aumentato degli interessi passivi sostenuti per la sua acquisizione e patrimonializzati (fino alla data di entrata in funzione dello stesso).*

R. Sì, alle condizioni e nei limiti previsti dall'articolo 76, comma 1, lettera *b*), del TUIR.

D. *I contributi erogati ai soggetti alluvionati di cui al DL 12.10.2000 n. 279 decurtano l'ammontare lordo degli investimenti, atteso che non concorrono a formare il reddito d'impresa?*

R. No. I contributi erogati ai sensi del D.L. 12.10.2000, n. 279, convertito, con modificazioni, dalla legge 11.12.2000, n. 365, sono contributi a fondo perduto e non in conto impianti.

Solo questi ultimi, giusta il disposto dell'art. 76 del TUIR, riducono il costo dei beni strumentali che rileva ai fini della determinazione dell'agevolazione Tremonti-bis.

D. *Quando deve considerarsi realizzato un investimento in leasing di un macchinario consegnato con le seguenti tempistiche:*

- 1. trasporto e deposito delle singole parti del macchinario nel giugno 2001 presso lo stabilimento dell'acquirente;*
- 2. montaggio delle singole parti, a cura dell'impresa cedente, nello stabilimento dell'acquirente, tra giugno e luglio 2001;*
- 3. collaudo del macchinario funzionante (con relativo verbale) a fine luglio 2001.*

R. Come già affermato dalla circolare 90/E del 17 ottobre 2001, per gli investimenti in beni con contratti di leasing, il momento rilevante per la determinazione del periodo di competenza dell'investimento è quello in cui il macchinario viene consegnato, ossia entra nella disponibilità del locatario.

Occorre tuttavia precisare che, nel caso in cui il contratto di leasing preveda la clausola di prova a favore del locatario, ai fini dell'agevolazione diviene rilevante la dichiarazione di esito positivo del collaudo da parte dello stesso locatario.

Nell'ipotesi in cui non sia prevista tale clausola e non si tratti di contratto di appalto, l'investimento si deve considerare realizzato al momento della consegna.

D. *Al fine della realizzazione di un nuovo capannone possono identificarsi le seguenti fasi:*

- *acconto su struttura pagato nel 2000;*
- *saldo struttura in ottobre 2001;*
- *gli impianti elettrici / riscaldamento saranno realizzati sia con personale interno sia da ditte esterne a cavallo tra 2001 e 2002.*

Si chiede in quale esercizio si imputano gli investimenti: per fatture di acquisto, per stato avanzamento lavori o a fine realizzazione?

R. Nella circolare 90/E del 17 ottobre 2001 è stato chiarito che, nel caso di realizzazione di un bene attraverso un contratto d'appalto, rilevano gli stati d'avanzamento lavori, se contrattualmente previsti, approvati dopo il 30 giugno 2001.

Per gli impianti realizzati in economia, a completamento di strutture esistenti, sarà necessario procedere alla suddivisione dei costi sostenuti entro e dopo la data del 30 giugno. Solo questi ultimi, infatti, saranno agevolabili.

3. Novità

D. *Si chiede se è agevolabile l'acquisto di un immobile di categoria D/8 (capannone) da adibire alla propria attività da parte di una società che esercita l'attività editoriale. L'immobile in questione viene acquistato da una società immobiliare che lo aveva a sua volta acquistato da una società terza che lo utilizzava come bene strumentale.*

Può, in sostanza considerarsi bene nuovo, e pertanto agevolabile, l'acquisto di un bene da un'impresa per la quale lo stesso è considerato bene merce?

R. Non è agevolabile il bene immobile strumentale già utilizzato, neppure nel caso in cui il primo utilizzatore lo abbia ceduto ad una società immobiliare, per la quale esso rappresenta un bene/merce.

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

D. *Può fruire dell'agevolazione di cui all'articolo 4 una società immobiliare di gestione che acquista un bene immobile strumentale per natura da un soggetto che l'abbia utilizzato a titolo di "occupazione provvisoria", cui lo stesso bene, successivamente all'acquisto, sarà concesso in locazione?*

R. Nel caso di beni immobili strumentali per natura, il requisito della novità richiesto dall'articolo 4, comma 4, della legge agevolativa si ritiene soddisfatto anche se l'acquisto è effettuato dopo un certo lasso di tempo dalla fine dei lavori di costruzione; in tal caso, però, si richiede che, dalla data di ultimazione dei lavori, l'immobile in questione non sia mai stato utilizzato, ad alcun titolo, né dall'impresa costruttrice, né da altro soggetto.

Nel caso in questione, la società immobiliare diventerà proprietaria di un immobile che, al momento dell'acquisto, risulta essere già stato utilizzato da un altro soggetto (che, fra l'altro, continuerà successivamente a utilizzarlo in veste di locatario). Esso, quindi, non potrà essere considerato "*bene strumentale nuovo*" ai sensi della norma agevolativa.

D. *Una società A conduce in locazione un fabbricato commerciale (oggettivamente strumentale) di proprietà della società B.*

Entrambe le società sono riferibili ad un medesimo gruppo in quanto i soci sono gli stessi.

Nel periodo giugno 2001 – marzo 2002 la società A esegue un lavoro di radicale e profonda trasformazione del fabbricato condotto in locazione investendo due miliardi di lire. Tali investimenti non sembrano poter rientrare

tra quelli agevolabili con la legge Tremonti-bis in quanto non costituiscono acquisti di beni nuovi né ampliamento di vecchi beni propri.

Supponiamo che:

- *la società A riaddebiti nel 2002 alla società proprietaria B tutti i costi della ristrutturazione per due miliardi di lire;*
- *la società B ha in bilancio il fabbricato a lire 800 milioni;*
- *successivamente la società A acquista dalla società B l'immobile oggetto della trasformazione (anche attraverso contratto di leasing) ad un prezzo di lire 3 miliardi.*

L'immobile che A acquista da B può essere considerato nuovo e quindi agevolabile con la Tremonti-bis?

R. No. Come già precisato, l'acquisto da terzi di un impianto/bene già ammodernato può essere agevolabile con riguardo all'intero costo sostenuto a condizione che tale bene sia da considerarsi nuovo sulla base dei criteri illustrati nell'ultimo periodo del paragrafo 3 e nel paragrafo 3.3 della circolare n. 90/E, e che il bene sia qualificato in capo al cedente come bene merce.

Nella fattispecie concreta, non solo il fabbricato ceduto non costituisce per la società cedente un bene merce ma neppure viene soddisfatto il requisito della novità. Infatti, l'immobile della società B - se pur radicalmente trasformato - è già stato utilizzato prima dell'acquisto dalla stessa società A in qualità di locatrice.

Risultano invece agevolabili i costi sostenuti dall'affittuario per eventuali interventi di ammodernamento e di ampliamento effettuati sul bene locato.

D. *La Circolare 90/E, per gli immobili radicalmente ristrutturati pone due condizioni:*

“che gli interventi non costituiscano mero adattamento della struttura alle caratteristiche di un'eventuale nuova categoria catastale e che l'importo

complessivo dei lavori sia comunque prevalente rispetto al costo d'acquisto dell'immobile da parte del cedente”.

In relazione alla prima condizione è possibile ottenere un chiarimento che sia in grado di rendere oggettiva la tipologia dei lavori che “non costituiscano un mero adattamento”, eventualmente collegando l'opera di ristrutturazione agevolabile alle fattispecie normative elencate dall'art 31 della L. 457/78, interventi che hanno già formato oggetto di approfondita analisi da parte del Ministero delle Finanze con la Circ. 57/E del 24.02.98 relativa alla speciale detrazione del 41%?

R. I lavori di radicale ristrutturazione non devono essere necessariamente riconducibili alle singole tipologie di intervento di cui all'articolo 31 della legge 5 agosto 1978, n. 457. In linea generale, si deve trattare di lavori che nel loro complesso modificano la struttura di un immobile o la rinnovano in maniera radicale, tali cioè da trasformare in tutto o in massima parte le originarie caratteristiche costruttive dello stesso. Inoltre, come chiarito dalla circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, l'importo complessivo dei lavori deve essere comunque prevalente rispetto al costo di acquisto per il cedente.

Restano in ogni caso esclusi i meri interventi di manutenzione (individuati nel paragrafo 3.4 della circolare n. 57/E del 24.02.1998) quando non siano correlati ed assorbiti da interventi di categoria “superiore”.

D. *Per individuare l'“importo complessivo dei lavori” in base al quale va determinata la prevalenza della ristrutturazione rispetto al costo di acquisto dell'immobile da ristrutturare è necessario:*

- sottrarre il valore di acquisto dell'immobile da ristrutturare dal costo di acquisto dell'immobile già totalmente ristrutturato, ottenendo così il valore della ristrutturazione per l'impresa acquirente dell'immobile finito agevolata dalla Tremonti-bis?

- ovvero confrontare il costo di acquisto dell'immobile per l'impresa costruttrice con i costi da quest'ultima sostenuti per compiere il lavoro di ristrutturazione?

R. Gli importi da porre a confronto per verificare la prevalenza sono il costo complessivo dei lavori e il costo storico di acquisto sostenuti dall'impresa costruttrice cedente. Si precisa che tale confronto deve essere effettuato dalla cedente, la quale dovrà altresì attestare la prevalenza e la natura dei lavori (di radicale ristrutturazione). In tal modo l'investimento agevolabile in capo al cessionario è dato dall'intero prezzo di acquisto dell'immobile (bene merce per il cedente).

Naturalmente, i costi sostenuti per la radicale trasformazione sono agevolabili soltanto se patrimonializzati e non consistenti in meri interventi di finitura o di ordinaria manutenzione.

D. *Nell'importo complessivo dei lavori rientrano anche le opere di finitura e di impiantistica (elettrica e di condizionamento) eventualmente autonome rispetto alla ristrutturazione immobiliare?*

R. Se le opere di finitura ed impiantistica rientrano in un generale progetto di ristrutturazione, sia pur articolato in contratti di appalto separati, non vi è dubbio che le stesse devono essere annoverate nel computo dei lavori di cui si deve tenere conto per valutare la prevalenza. Al contrario, il semplice rifacimento degli impianti o delle finiture, in quanto riconducibile negli interventi di mero adattamento della struttura di cui alla circolare n. 90/E, non è considerato intervento di radicale trasformazione e, seppur di importo superiore al costo storico dell'immobile, non consente al bene di acquisire la caratteristica di "bene nuovo".

D. *La circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 90/E afferma che "il costo dell'area potrà fruire del beneficio fiscale....in misura corrispondente cioè al rapporto tra la quota parte dei lavori eseguiti (o stato di avanzamento dei*

lavori) al termine di ciascun periodo d'imposta e l'ammontare complessivo del costo preventivato per l'intera costruzione che insiste nell'area".

a) Che cosa rientra nel concetto di "ammontare complessivo del costo preventivato per l'intera costruzione"?

b) Ad esempio, nel caso di preventivo di un'opera chiavi in mano comprensivo delle opere di impiantistica (impianto di condizionamento e impianto elettrico) è possibile scorporare dal valore complessivo dell'opera quello degli impianti e calcolare lo stato di avanzamento dell'opera in base ai soli costi di costruzione dell'immobile?

R. Come chiarito, si deve considerare l'importo complessivo del generale progetto di costruzione del fabbricato strumentale, sia pur articolato in contratti di appalto separati. Non appare dunque plausibile considerare separatamente l'importo dei lavori relativi all'impiantistica.

D. *La Circolare n. 90 afferma che "può essere considerato nuovo, anche un fabbricato strumentale acquistato da un'impresa di costruzioni che prima della cessione abbia operato sullo stesso interventi di radicale trasformazione".*

Rientra nella definizione d'impresa di costruzione ogni soggetto che abbia provveduto a ristrutturare l'immobile in proprio o mediante idonei contratti di appalto stipulati con aziende edilizie, ovvero solo i soggetti che svolgono, in base all'attività effettivamente esercitata, lavori edili?

R. Nella definizione di impresa di costruzione rientra ogni soggetto per il quale l'immobile costituisce bene-merce e che, effettivamente, svolge lavori nel campo dell'edilizia.

D. *Il macchinario, nuovo di fabbrica, che viene esposto nella show room ed utilizzato esclusivamente dal rivenditore al solo scopo dimostrativo (pertanto mai entrato in funzione) può beneficiare, una volta venduto, dell'agevolazione fiscale della Tremonti-bis?*

R. Sì. L'acquirente potrà fruire dell'agevolazione in quanto l'esclusivo utilizzo da parte del rivenditore a fini dimostrativi non fa perdere al macchinario il requisito della novità.

4. Disinvestimenti

D. *Si chiede se, nel caso di cessione di beni acquistati usati, questi concorrano a formare il parametro dei disinvestimenti con riguardo sia alla media che al periodo agevolato di riferimento.*

R. Sì. Come è stato chiarito nella circolare n. 90/E del 17.10.2001, l'ammontare dei disinvestimenti del periodo agevolato deve essere calcolato con riferimento al corrispettivo dei beni strumentali ceduti nel periodo stesso, anche se gli stessi siano stati a suo tempo acquistati usati.

Lo stesso principio vale anche nel caso in cui i beni precedentemente acquistati usati vengano ceduti in un periodo d'imposta antecedente a quello agevolato; in questo caso la cessione sarà considerata disinvestimento di quel periodo con incidenza sulla media di riferimento.

In altri termini, la cessione dei beni usati riduce l'ammontare sia degli investimenti effettuati nel quinquennio precedente, sia di quelli del periodo agevolato. Si ricorda, inoltre, che l'acquisto dei beni strumentali usati concorre al calcolo della media degli investimenti.

D. *E' opportuno chiarire se nel parametro disinvestimenti devono essere contabilizzati i soli beni che rientrano nella nozione di investimenti agevolabili e, nel caso degli immobili, i disinvestimenti che abbiano per oggetto fabbricati strumentali per natura, oppure siano da considerare nel computo anche i fabbricati non destinati all'esercizio dell'attività.*

R. Nel computo dei disinvestimenti vanno annoverati soltanto i beni strumentali, indipendentemente dalla circostanza che questi siano o meno agevolabili. Pertanto, rilevano a decremento degli investimenti lordi i disinvestimenti relativi ai beni usati. Non rilevano invece le cessioni di beni

patrimoniali non strumentali ai sensi degli articoli 67, 68 o 50 del TUIR, come, ad esempio, la cessione di un appartamento per civile abitazione non strumentale neppure per destinazione o la cessione di un oggetto d'arte o di antiquariato da parte del professionista.

D. *Nel caso di acquisto di un automezzo da parte di un professionista, con relativa cessione dell'usato, detta cessione, ai fini della Tremonti-bis, rileva per l'intero o va anch'essa considerata al 50%?*

R. Per i beni a deducibilità limitata o ad uso promiscuo, l'ammontare dell'investimento è determinato in misura corrispondente al loro costo d'acquisto fiscalmente rilevante. Con lo stesso criterio, tali beni concorreranno alla determinazione dell'ammontare dei disinvestimenti da computare in diminuzione, in ciascun periodo agevolato, del volume degli investimenti effettuati.

D. *Si chiede un chiarimento in merito alla definizione del termine "disinvestimenti" usato dalla circolare, che sembra contrastare con il termine "cessioni" usato dall'art. 3 del D.L. n. 357/94.*

R. La definizione di "disinvestimenti" è fornita al punto 2.1 della citata circolare n. 90/E, dove si afferma 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"*.

Tale interpretazione era già stata fatta propria dal soppresso Dipartimento delle Entrate con la circolare n. 181/E del 27 ottobre 1994, nella quale, al punto 3.8, si è precisato che il volume degli investimenti doveva essere diminuito dei corrispettivi delle cessioni dei beni strumentali nonché del valore

normale dei beni destinati al consumo personale o assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'attività dell'impresa.

D. *La cessione di un immobile strumentale ricevuto in conferimento è da intendersi cessione e quindi è da detrarre dagli investimenti effettuati nell'anno?*

R. Sì. La cessione dell'immobile ricevuto in conferimento deve concorrere alla determinazione dell'ammontare dei disinvestimenti effettuati nel periodo d'imposta agevolato.

D. *Nell'ambito delle cessioni (da sottrarre al volume degli investimenti) sono inclusi anche i conferimenti di rami aziendali verso controllate (operazioni, in ipotesi obbligatoria, in virtù di una legge speciale)?*

R. Sì, anche i conferimenti di rami aziendali a favore di soggetti appartenenti al medesimo gruppo societario costituiscono, per il conferente, disinvestimenti da computare in diminuzione al volume degli investimenti operati nel medesimo periodo. Si conferma quanto già chiarito nella circolare n.57/E dell'8 giugno 2001, paragrafo 3.2, con riguardo alla modalità di determinazione degli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione di cui all'articolo 2, comma 9, della legge 13 maggio 1999, n.133. Il conferimento, tuttavia, non costituisce motivo di revoca dell'agevolazione ai sensi dell'articolo 4, comma 6, della legge n. 383 del 18 ottobre 2001, come peraltro già chiarito nella circolare n.90/E del 2001 al paragrafo 4.

D. *In mancanza di precise indicazioni si ritiene che, al fine del calcolo degli investimenti netti, debbano essere assunte esclusivamente le cessioni di beni (autoconsumo, ecc.,) effettuate entro lo stesso arco temporale e cioè dal 1/7/2001 al 31/12/2001.*

Si chiede, inoltre, come deve essere calcolata la media di riferimento per gli investimenti realizzati nel 2002; se cioè rilevino tutti gli investimenti del 2001 o solo quelli realizzati dopo il 30.06.2001.

R. Ai fini del calcolo degli investimenti netti del primo periodo agevolato, rilevano le cessioni di beni strumentali avvenute dal 1° luglio al 31 dicembre 2001 (nell'ipotesi di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare).

Nel secondo periodo agevolato, per il calcolo della media di riferimento sono rilevanti tutti gli investimenti realizzati nel periodo d'imposta 2001, anche se antecedenti il 1° luglio 2001.

5. Calcolo della media

D. *Nei casi di successione ereditaria, nel calcolo della media si deve tener conto degli investimenti effettuati dall'imprenditore individuale anche nei periodi antecedenti alla successione?*

R. La risposta è sì. L'erede acquisisce la titolarità dell'azienda succedendo a titolo universale in tutti i rapporti trasmissibili, attivi o passivi, che facevano capo al *de cuius*.

Pertanto, anche ai fini dell'agevolazione dell'articolo 4, della legge 17 ottobre 2001, n.383, l'erede subentrerà nella medesima posizione soggettiva del suo dante causa e, dunque, dovrà tener conto della media degli investimenti effettuati da quest'ultimo nel quinquennio precedente.

Gli investimenti realizzati, a partire dal 30 giugno 2001, nell'anno solare in cui si apre la successione, saranno unitariamente considerati ai fini del calcolo dell'agevolazione. Il beneficio fiscale della Tremonti-bis verrà attribuito al *de cuius* e/o all'erede in base al rapporto tra gli investimenti netti realizzati da ciascuno ed il totale degli investimenti netti dell'anno, come dall'esempio che segue:

Si ipotizza che l'apertura della successione avvenga il 31 ottobre 2001

	Investimenti agevolabili	Disinvestimenti	Investimenti netti	%
De cuius (30.06.01- 31.10.01)	L. 100	L. 30	L. 70	26%
Erede (1.11.01- 31.12.01)	L. 300	L. 100	L. 200	74%
Totale (30.06.01- 31.12.01)	L. 400	L. 130	L. 270	100%

Investimenti netti (L. 270) - Media del quinquennio (L. 170) = Eccedenza L. 100

Reddito detassato = L.50 (50% di L. 100)

Tale beneficio sarà attribuito per il 26% al *de cuius* e per il 74% all'erede.

D. *Nel caso di area fabbricabile acquistata nel 1999 con costruzione ultimata nello stesso periodo, nel calcolo della media degli investimenti operati, occorre considerare il costo d'acquisto dell'area unitamente al costo complessivo dell'opera?*

R. Sì. Per assicurare l'omogeneità dei criteri di computo, nel calcolo degli investimenti operati è necessario tener conto anche del costo dell'area fabbricabile.

D. *Nel caso di conferimento, il conferitario deve considerare gli investimenti precedentemente realizzati dal conferente?*

R. No, ai fini del calcolo della media, il conferitario non dovrà tener conto degli investimenti effettuati nel quinquennio precedente dal conferente.

Il conferimento, anche se effettuato in regime di neutralità fiscale ai sensi dell'articolo 4 del D.Lgs. n. 358/97, infatti, è un'operazione che coinvolge due distinti soggetti giuridici che rimangono tali anche in seguito alla stessa operazione.

Si rammenta, tuttavia, che ai sensi dell'articolo 37-bis, comma 3, del D.P.R. n. 600 del 1973, resta impregiudicato il potere dell'amministrazione finanziaria di disconoscere i benefici fiscali derivanti dall'operazione di conferimento di azienda, se questa è effettuata senza valide ragioni economiche ed al solo fine di aggirare il divieto posto dalla norma.

D. *Nel caso di un'area fabbricabile acquisita prima del 30 giugno 2001 si chiede se e come la stessa deve concorrere al calcolo della media.*

Esempio n.1:

Area fabbricabile acquisita il 15/3/1999.

Inizio costruzione del fabbricato in pari data e ultimazione entro il 31.12. 2000.

Esempio n. 2:

Area fabbricabile acquisita il 15/3/1999 sulla quale entro il 30/6/2001 non sono state realizzate opere murarie.

R. Con riferimento al primo esempio, si ritiene che il costo dell'area fabbricabile deve concorrere pro-quota (ossia in misura corrispondente alla percentuale dei costi sostenuti in ciascun periodo d'imposta rispetto al totale dei costi preventivati per la costruzione del fabbricato) alla valorizzazione della media per gli anni 1999 e 2000.

Con riferimento al secondo esempio, se non è stata realizzata alcuna opera muraria nel 2001, il costo dell'area non sarà rilevante ai fini del calcolo della media del quinquennio precedente.

D. *L'ammontare degli investimenti deve essere assunto al netto di eventuali contributi per l'acquisizione di beni strumentali stante la modifica intervenuta dal 1° gennaio 1998 al trattamento fiscale degli stessi. Va precisato che anche nel caso di costo iscritto al lordo di eventuali contributi da riscontare in successivi esercizi, il bene conserverà come valore fiscale e, quindi, ai fini agevolativi, il costo sostenuto per l'acquisto al netto dei contributi.*

E' opportuno chiarire se, nel caso in esame, sia corretto mantenere lo stesso criterio di valorizzazione anche per beni acquistati con contributi ante 1° gennaio 1998.

In effetti, potrebbe verificarsi un'asimmetria nel criterio di raffronto tra investimenti nuovi e media degli investimenti, atteso che al valore di media potrebbero concorrere beni strumentali assunti al lordo dell'eventuale contributo (in base alla previgente disciplina valida fino al 31 dicembre 1997).

R. E' corretto adottare il medesimo criterio di valorizzazione, necessario per garantire l'omogeneità del raffronto. Pertanto, ai fini del calcolo della media anche gli investimenti effettuati anteriormente al primo gennaio 1998 potranno essere assunti al netto dei contributi.

D. *Nel caso di beni ad uso promiscuo "l'ammontare dell'investimento è determinato in misura corrispondente al costo di acquisto fiscalmente rilevante ai fini del calcolo degli ammortamenti". Gli autoveicoli, individuati dall'articolo 121-bis del TUIR, che scontano una deducibilità limitata, concorrono nella stessa identica misura alla formazione del plafond degli investimenti. Si chiede se sia corretto applicare il medesimo criterio di valutazione anche per il calcolo della media con riferimento al periodo 1996 e 1997, periodi nei quali vigeva, per tali beni, un differente criterio di deducibilità.*

R. Sì, è corretto affinché il rapporto tra gli investimenti agevolati e la media del quinquennio precedente possa effettuarsi sulla base di criteri omogenei.

D. *Ai fini del calcolo della media degli investimenti effettuati negli ultimi 5 anni, in relazione alla applicazione delle agevolazioni della Tremonti-bis, la Circolare n. 90/E del 17/10/2001 afferma al paragrafo 2) che deve essere escluso ai fini del calcolo della media il più alto dei cinque valori. Ma una volta escluso il più alto dei cinque valori, il calcolo della media aritmetica*

è fatto suddividendo il totale per quattro esercizi (5-1) oppure continuando a suddividere il totale per cinque esercizi anche se ne è stato eliminato uno?

R. Per il calcolo della media degli investimenti effettuati negli ultimi cinque anni è necessario, dopo aver escluso dalla sommatoria il valore più alto, dividere il risultato ottenuto per quattro, numero delle annualità addizionate.

D. *Una società che ha per oggetto la costruzione e la vendita di immobili, costruisce negli anni 1996-1997-1998 un fabbricato in parte commerciale ed in parte civile abitazione, considerando l'immobile nel suo complesso come bene merce ed inserendolo fra le rimanenze in bilancio.*

Nel 1999, ultimato il fabbricato, dopo aver eseguito alcune vendite di unità immobiliari per uso abitazione, riesce ad affittare la parte commerciale (negozi) e decide di non venderlo più, trasformandolo da "bene merce" a "bene strumentale" (date le sue caratteristiche di strumentalità per natura), iscrivendolo tra le immobilizzazioni materiali.

Ai fini del calcolo della media degli investimenti nel quinquennio, come deve essere considerato questo bene commerciale? Nel solo anno 1999 in cui è stato patrimonializzato (anno di entrata in funzione), oppure considerando in proporzione i costi degli anni di costruzione 1996-1997-1998?

R. La riclassificazione del bene immobile da bene merce a bene strumentale è irrilevante ai fini del calcolo della media degli investimenti effettuati nei cinque esercizi precedenti. Infatti, nel momento in cui il costo di realizzazione del bene è stato sostenuto, l'impresa agiva nell'ambito della sua attività caratteristica e non per realizzare un investimento in beni strumentali.

Allo stesso modo, la riclassificazione di un bene merce in bene strumentale non costituisce ipotesi rilevante ai fini della determinazione del volume degli investimenti agevolabili. L'eventuale cessione del bene strumentale nel periodo di vigenza dell'agevolazione costituirà, invece, un'ipotesi di disinvestimento.

D. *Un terreno acquistato nel quinquennio divenuto edificabile nel 2001 costituisce un investimento del quinquennio rilevante ai fini della media?*

R. No. La Circolare n.90/E del 17.10.2001, al punto 2.1, ha ribadito il principio in base al quale i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti.

In merito alle aree fabbricabili è stato chiarito che il costo delle stesse rileva in misura corrispondente 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.

Nel caso prospettato negli esercizi precedenti non è stato eseguito alcun lavoro su tale area.

L'area in esame non rileverà ai fini dell'agevolazione, pur se sulla stessa dovessero cominciare i lavori di costruzione, perché acquistata prima del 1° luglio 2001.

D. *Ai fini del calcolo della media 1997-2001, gli investimenti effettuati nel 2001 devono essere conteggiati per intero, oppure si deve tenere conto solo di quelli effettuati successivamente al 30 giugno 2001?*

R. Come già affermato, occorre tener conto degli investimenti effettuati nel corso dell'intero anno 2001.

D. *Ai fini della media del quinquennio, gli investimenti della scissa vanno attribuiti secondo la destinazione effettiva dei cespiti o pro-quota secondo il patrimonio netto contabile?*

R. Come chiarito dalla circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, l'attribuzione degli investimenti della scissa alla beneficiaria deve avvenire tenendo conto della quota di patrimonio netto trasferito.

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

D. *La circolare n. 90/E prevede che le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale successivamente al 30 giugno 2001 e nell'intero periodo successivo sono agevolabili per l'intero ammontare (senza alcun riferimento sia al 50% sia all'eccedenza rispetto alla media degli anni precedenti). Si chiede conferma, pertanto, che tali spese non debbano essere ridotte al 50% del loro ammontare.*

Quale atto deve materialmente redigere il professionista per attestare una spesa di formazione interna e quali sono le eventuali modalità di rilevamento della spesa?

R. Ai fini dell'agevolazione, le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale si assumono per l'intero ammontare, cioè senza confronti con la media dei periodi precedenti. Ne consegue che l'incentivo disciplinato dal comma 2 dell'articolo 4 si sostanzia nella detassazione del reddito nella misura pari al 50% dell'intero importo delle spese agevolabili, in conformità a quanto previsto nel precedente comma 1.

Anche nell'ipotesi in cui tali spese siano sostenute da un esercente arte o professione, per essere ammesse al beneficio della detassazione è necessario che queste siano attestate da uno dei soggetti di cui al comma 2 dell'articolo 4.

Per garantire la necessaria terzietà della certificazione, prevista in via generale per tutti i soggetti destinatari del beneficio, i professionisti indicati dalla legge agevolativa come soggetti autorizzati a rilasciare tale attestazione non potranno autocertificare le spese di aggiornamento e formazione da loro stessi sostenute ma dovranno rivolgersi ad un altro professionista.

Premesso che le spese di formazione e aggiornamento sono agevolabili nella misura in cui le stesse sono documentate, trasparenti e suddivise per voci, secondo quanto stabilito dal regolamento CE n. 68 del 12 gennaio 2001, nell'atto di certificazione dovrà essere indicato chiaramente il criterio utilizzato

per la ricostruzione extracontabile dell'ammontare delle spese agevolabili, facendo riferimento ai costi sostenuti e direttamente riferibili ad ogni singola iniziativa di formazione, effettivamente realizzata ed oggettivamente riscontrabile.

D. *Sono agevolabili, ai sensi dell'articolo 4, comma 2, le spese di formazione e di aggiornamento riferibili al titolare o ai soci delle imprese o ai loro collaboratori con rapporto di lavoro autonomo?*

R. L'articolo 4, comma 2, estende l'incentivo alle “*spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale*”. L'espressione utilizzata dal legislatore, che richiama quella di cui all'articolo 2425, voce B9, del Codice Civile, indica che sono agevolabili le spese per la formazione e l'aggiornamento del solo personale dipendente, rimanendo esclusa ogni analoga spesa effettuata a favore dello stesso imprenditore o lavoratore autonomo, nonché dai soci delle società di persone. Sono inoltre escluse le spese della medesima categoria sostenute a favore del coniuge, dei figli affidati o affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro nonché degli ascendenti anche se dipendenti dell'imprenditore o del lavoratore autonomo, secondo i criteri previsti dagli articoli 62, comma 2, e 50 comma 6-bis del TUIR.

D. *Una società svolge attività di formazione e aggiornamento del personale avvalendosi di un proprio centro di formazione.*

Tra i costi ammissibili all'agevolazione riteniamo siano da comprendere il costo del personale esclusivamente addetto alla formazione (nel ns. caso addetti del Centro di formazione) nonché il personale discente invitato in aula a seguire i vari corsi di formazione. In questo caso, dovrebbe essere agevolabile il costo sostenuto dal datore di lavoro per i dipendenti così quantificato:

- *per gli addetti del Centro, l'attività lavorativa è totalmente dedicata alla formazione e pertanto si assumerà il 100% del costo;*

▪ *per i discenti, il relativo costo annuo dovrà essere assunto in proporzione alle ore di formazione svolte nel corso dell'anno.*

Nel concetto di costo si ritiene che rientrino:

a) *gli oneri previdenziali a carico del datore di lavoro, la quota TFR etc;*

b) *le spese di vitto, alloggio e trasporto relative alle trasferte al di fuori del territorio comunale nei limiti di deducibilità previsti dal TUIR pari a L. 350.000/500.000 giornaliera rispettivamente, per trasferte in Italia o all'estero;*

c) *La somma di tutti i costi sopra citati beneficia dell'agevolazione fino a concorrenza del 20% delle relative retribuzioni complessivamente corrisposte nell'anno.*

Nutriamo qualche dubbio sulla corretta interpretazione da dare alla dizione "relative". In particolare, ci si chiede se per ciascun dipendente si dovrà fare il confronto con la corrispondente retribuzione del singolo soggetto che partecipa alla formazione (discente o formatore) ovvero con il monte salari complessivo di coloro che hanno partecipato alla formazione (discenti e formatori).

R. I costi di formazione agevolabili devono essere distintamente aggregati con riferimento ad ogni singola iniziativa di formazione effettivamente realizzata. Essi comprendono, come già precisato nella circolare n. 90/E, le spese correnti (materiali, forniture, ecc.), i costi per i servizi di consulenza e i docenti esterni.

Rientrano altresì nell'agevolazione le spese relative al personale interno *"impegnato nell'attività di formazione e aggiornamento"* e cioè di partecipazione al progetto di formazione in qualità di docente o di discente, con esclusione delle spese relative al personale addetto a mere funzioni di supporto all'attività didattica.

Il costo sostenuto per i partecipanti discenti e docenti interni, impegnati nella formazione, concorre a formare la base agevolabile nella misura del 20 per

cento del costo riferibile ai giorni di effettiva partecipazione ai corsi di formazione.

Come desumibile dalla risposta del Sottosegretario di Stato On. Molgora alla interpellanza parlamentare n. 2-00150, assume valore preminente il termine “impegnato” che qualifica e circoscrive il novero del personale del cui costo occorre tener conto ai fini dell’applicazione della disposizione.

Il richiamo della norma all’ammontare della retribuzione complessivamente corrisposta nel periodo d’imposta deve intendersi riferito alla determinazione del limite del 20%. Detto limite va calcolato sulla quota-parte di retribuzione annua corrispondente al rapporto tra numero dei giorni di partecipazione al corso e numero dei giorni di lavoro dell’anno.

D. *Il costo di formazione complessivamente sostenuto per la partecipazione di un dipendente ad un corso esterno risulta così quantificato:*

- a) Costo del convegno L. 1.000.000;*
- b) Spese di vitto e alloggio del dipendente L. 200.000;*
- c) Spese di trasporto L. 50.000;*
- d) Costo del dipendente quantificato in 8 ore lavoro pari a L. 800.000.*

Ai fini dell’agevolazione in oggetto, quali spese concorrono al plafond in misura del 100% e quali invece devono rispettare il plafond del 20%?

R. Per quanto concerne le spese sostenute per la partecipazione a corsi di formazione esterni, si ritiene che siano interamente agevolabili soltanto le spese relative al convegno (nell’esempio voce *a*) pari a L. 1.000.000).

Al contrario, le voci elencate sub *b*), *c*), *d*), rientrando nel concetto di spese per prestazioni di lavoro dipendente di cui all’articolo 62 del TUIR, possono fruire del beneficio entro il limite del 20% delle relative retribuzioni, come precedentemente definito.

D. *Un dipendente della società A è incaricato di svolgere per tre mesi attività di formazione al personale di un'altra società B appartenente al gruppo.*

a) *La società A, che emetterà fattura a B in base al costo del dipendente che ha svolto attività di formazione, potrà godere dell'agevolazione cd. "Tremonti formazione"?*

b) *La società B che riceve la fattura per la formazione potrà godere dell'agevolazione per l'intero costo fatturato e per il personale che ha seguito i corsi di formazione?*

R. La risposta alla prima domanda è negativa. La prestazione resa dal dipendente non può essere considerata un'attività di formazione per la società A, in quanto non fruita dal suo personale. Detta prestazione, infatti, costituisce un servizio nei confronti di terzi a fronte del quale la società A consegue una componente positiva di reddito.

Nel caso in cui la formazione sia organizzata dalla controllante anche a beneficio del personale della controllata, le spese rilevanti ai fini della agevolazione andranno calcolate al netto di quelle addebitate alla controllata. Come evidenziato nella precedente risposta, il costo sostenuto sarà interamente rilevante per la società che riceve la fattura per la formazione del proprio personale.

La società B potrà inoltre godere dell'agevolazione per le spese del proprio personale discente impegnato nell'attività di formazione.

D. *Si chiede se, ai fini del calcolo della quota agevolabile della spesa sostenuta per servizi di assistenza negli asili nido, sia necessario tenere conto dell'eventuale compimento, da parte di uno o più bambini, del terzo anno di età nel corso del periodo d'imposta.*

R. Si ritiene sia agevolabile la quota delle spese sostenute per assistenza negli asili nido di bambini che al momento dell'inizio dell'anno scolastico non

hanno ancora compiuto il terzo anno di età e non possiedono i requisiti per iscriversi alla scuola materna.

D. *Le spese di formazione sostenute prima del 30 giugno 2001 possono beneficiare della detassazione, atteso che l'art. 4 co. 2 della L. 383/2001 non prevede alcuna limitazione al riguardo?*

R. No. Sebbene la Tremonti-formazione sia cumulabile con la Visco e con la DIT, ai fini dell'agevolazione rilevano comunque i costi sostenuti dal 1° luglio 2001.

D. *La mancanza di un docente rende non agevolabile il costo del personale discente che segue corsi di aggiornamento/formazione sul computer senza l'assistenza di un formatore?*

R. Nella circolare n. 90/E è stato chiarito che le spese di formazione e aggiornamento, 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. Sono quindi agevolabili anche le spese di formazione interna, quando l'attività è svolta all'interno dell'impresa e con docenti interni.

Non rientra nell'agevolazione, invece, l'attività di autoformazione, non espressamente prevista dalla legge; invero con la disposizione in esame il legislatore ha inteso agevolare iniziative di formazione o aggiornamento che presuppongano la presenza di un docente, anche a distanza (collegato *on line*), che trasferisca conoscenze ed informazioni tecniche utili al personale dipendente.

D. *E' possibile agevolare i costi sostenuti per la formazione a distanza relativamente al personale addetto al tutoraggio on line?*

R. L'agevolazione riguarda le spese sostenute per i soggetti discenti e docenti.

Non rientra nell'ambito di applicazione del beneficio la spesa sostenuta per l'addetto al tutoraggio *on line*, in quanto il *tutor* assolve a funzione diversa da quella cui è preposto il docente.

D. *Spese correnti sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale. Si chiede se sia ipotizzabile considerare come tali i costi sostenuti per l'acquisto di quotidiani, riviste e pubblicazioni specializzate.*

R. No. Conformemente a quanto previsto dal regolamento CE n. 68 del 2001, le spese correnti ammesse a fruire del beneficio riguardano esclusivamente il materiale didattico, forniture a supporto dell'attività, utilizzabili nell'ambito di un preciso progetto di formazione.

7. Cumulabilità

D. *L'agevolazione Tremonti-bis rientra nel regime del de-minimis? E' considerata aiuto di stato?*

R. No. Non può considerarsi aiuto di stato ai sensi dell'articolo 87 del Trattato CE e non rientra, pertanto, nel regime del *de-minimis*. La Tremonti-bis, così come il precedente decreto legge 10 giugno 1994, n. 357, prevede un intervento agevolativo di carattere generale, finalizzato al rilancio dell'economia; non è diretto a favorire talune imprese o talune produzioni, falsando o minacciando di falsare la concorrenza. Diversa era la natura dell'agevolazione prevista dall'articolo 3, commi da 85 a 92, della legge 28 dicembre 1995, n. 549 che, prevedendo la delimitazione territoriale del beneficio, si qualificava come aiuto di stato a carattere territoriale in base all'ordinamento comunitario.

D. *Il beneficio di cui all'articolo 4 è cumulabile con altri incentivi (per es. contributi della Provincia, legge Sabatini, legge 488/92, ecc.) aventi per oggetto gli stessi beni agevolati?*

R. Il cumulo fra le agevolazioni di cui all'articolo 4 della legge n. 383 del 18 ottobre 2001 e gli incentivi previsti da altre norme di legge è da considerarsi consentito, in quanto il successivo articolo 5, fatta eccezione per le agevolazioni espressamente previste, non reca una previsione generale di non cumulabilità del beneficio. Ciò a condizione che le norme relative ai benefici sopra citati non prevedano, a loro volta, ipotesi di non cumulabilità con altre agevolazioni.

8. Applicazione dell'agevolazione da parte degli enti gestori di pubblici servizi

D. *In relazione all'applicazione dell'agevolazione da parte degli enti gestori di servizi pubblici locali costituiti ai sensi della legge 8 giugno 1990, n.142 – aziende speciali, consorzi e società per azioni a prevalente capitale pubblico – si domanda:*

- *se tali enti devono tenere conto anche del periodo di moratoria fiscale nell'individuazione del quinquennio di riferimento per il calcolo della media degli investimenti pregressi;*
- *come deve essere calcolato il quinquennio di riferimento nel caso di “trasformazione” dell'azienda speciale in società per azioni;*
- *se l'agevolazione maturata da un'azienda speciale, esistente alla data di entrata in vigore della legge n. 383 del 2001, si conservi in capo alla società per azioni originata dalla “trasformazione”.*

R. Come affermato dalla scrivente nella circolare n. 69 del 26 luglio 2001, *“il periodo di moratoria, se pure non ha generato reddito imponibile ai fini delle imposte dirette, tuttavia assume rilievo fiscale; infatti i valori di bilancio redatto alla fine dell'agevolazione costituiscono base di partenza per l'applicazione delle norme sulla determinazione del reddito d'impresa.”*

Pertanto gli investimenti effettuati negli esercizi ricadenti nel periodo di moratoria, che rilevano fiscalmente a tutti gli effetti, devono essere presi in considerazione anche nel calcolo della media di riferimento.

Nel caso in cui l'agevolazione è applicata da una società per azioni nata dalla "trasformazione" di un'azienda speciale, avvenuta ai sensi dell'art. 115, comma 1 del testo unico delle leggi sull'ordinamento degli enti locali approvato con decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, occorre considerare che tale norma afferma chiaramente un principio di continuità dell'azienda originaria. In questo caso, pertanto, rientrano nel calcolo della media anche gli investimenti effettuati dall'azienda speciale trasformata, inclusi quelli effettuati in esercizi compresi nel periodo di moratoria fiscale.

Al riguardo, già nella circolare n. 90/E, la scrivente ha riconosciuto la continuità dell'azienda originaria tanto nelle ipotesi di trasformazione societaria che di successione nell'azienda.

Sulla base del medesimo principio di continuità con l'azienda originaria, si deve ritenere ammissibile che la società per azioni conservi l'agevolazione già maturata dall'azienda speciale prima della trasformazione.

9. Coordinamento con altre agevolazioni fiscali

D. *Il contribuente dovrà scegliere, per gli investimenti complessivamente effettuati, se fruire del credito d'imposta (art 8 legge 388/2000) o della detassazione di cui alla Tremonti-bis.*

In presenza di un programma di investimento complessivo, realizzato in un solo periodo d'imposta e nell'ambito territoriale del mezzogiorno d'Italia, il contribuente sceglie di usufruire del credito d'imposta.

Si chiede se per gli investimenti non agevolabili con tale disposizione di legge, (acquisti di mobili e macchine ordinarie d'ufficio) il contribuente possa accedere alla fruizione della Tremonti-bis.

R. L'ambito soggettivo di applicazione della nuova disciplina agevolativa è individuato all'articolo 4, comma 1, della legge n. 383 del 18 ottobre 2001.

L'agevolazione non è collegata al singolo investimento, ma al soggetto che lo pone in essere nell'ambito di attività di impresa o di attività artistica o professionale; ogni contribuente deve optare per una delle discipline agevolative previste e tale scelta sottoporrà *in toto* gli investimenti effettuati alle regole del regime scelto. Se il contribuente decide di usufruire del credito d'imposta, è esclusa la possibilità di avvalersi della Tremonti-bis per gli investimenti la cui agevolazione non è prevista dall'art. 8 della legge 388/2000.

D. *Il computo dell'incremento patrimoniale DIT, effettuato con aumento di capitale o versamenti in conto capitale, va ragguagliato comunque ad anno solare (365 giorni) o alla più breve durata del periodo considerato ai fini del calcolo (1/1/2001 – 30/6/2001 pari a 181 giorni)?*

R. Il computo dell'incremento patrimoniale DIT va ragguagliato alla più breve durata del periodo agevolabile. Il versamento effettuato in data anteriore al 30.06.2001, rileva in ogni caso per la sola parte maturata a tale data, previo ragguaglio al semestre, come di seguito illustrato. Esempio: il versamento di £. 1200, effettuato il 31 marzo 2001, rileva in misura pari a $1200:181 \times 91$.

D. *Come noto, ai fini della Dual Income Tax l'incremento dei crediti di finanziamento infragruppo, rispetto alle consistenze iscritte nel bilancio relativo al periodo in corso al 30.9.1996, decurta l'incremento del patrimonio netto da utilizzare quale base di calcolo per l'applicazione dell'aliquota agevolata. A seguito della "Manovra del 100 giorni", si chiede se l'eventuale decremento del credito in esame, fino a concorrenza dell'importo iscritto nel bilancio relativo all'esercizio in corso al 30.06.1996, continui ad assumere*

rilevanza DIT, aumentando il reddito agevolato della società erogante il finanziamento.

R. No. Le variazioni in aumento del reddito agevolato ai fini DIT sono “congelate” alla data del 30 giugno 2001. Pertanto, l’eventuale decremento dell’ammontare dei crediti di finanziamento rispetto all’importo iscritto nel bilancio dell’esercizio in corso al 30/09/1996 non può dare luogo ad incrementi della base DIT successivamente al 30 giugno 2001 medesimo. Viceversa, l’incremento di detti crediti dovrà essere computato in diminuzione del reddito “dittabile”.

Esempio numerico (esercizio coincidente con l’anno solare):

Base DIT al 31.12.2000

Totale variazione in aumento	+	Lire 1.000
Incremento di Lire 200 del credito v/controllata rispetto al 31.12.1996	-	<u>Lire 200</u>
Reddito “dittabile”	=	Lire 800

Ipotizzando l’assenza di ulteriori incrementi rilevanti della base DIT e una riduzione del credito verso controllata di Lire 150 intervenuto dopo il 30 giugno 2001, alla predetta data del 30 giugno 2001 la base agevolabile DIT è cristallizzata in Lire 800.

**a) Reddito “dittabile” al 31.12.2001
che si sarebbe determinato secondo le originarie regole**

Totale variazione in aumento	+	Lire 1.000
Incremento di Lire 50 del credito v/controllata rispetto al 31.12.1996	-	<u>Lire 50</u>
Reddito “dittabile”	=	Lire 950

**b) Reddito “dittabile” al 31.12.2001
per effetto dell’entrata in vigore della legge “Tremonti-bis”** **Lire 800**

D. *La base DIT maturata entro il 30.06.2001 non subisce variazioni se si distribuiscono riserve di capitale e si accantonano utili di pari importo?*

R. Il criterio generale che si evince dal testo normativo è che la cosiddetta “base dittabile” maturata al 30.06.2001, non essendo suscettibile di ulteriori incrementi, può soltanto diminuire.

Infatti, nella circolare n. 90/E del 17 ottobre scorso si è chiarito che non assumono rilevanza ai fini DIT gli incrementi patrimoniali, come gli apporti in denaro, effettuati successivamente alla data di riferimento.

Pertanto, considerato che ai fini del calcolo della base DIT si deve tener conto soltanto dei decrementi patrimoniali subiti dopo il 30.06.2001, nel caso prospettato la base DIT subirà una diminuzione pari all’ammontare delle riserve distribuite.

D. *Ai fini DIT si può considerare ancora agevolabile (non usufruendo della Tremonti-bis) la riclassificazione degli ammortamenti anticipati anteriori al 31/12/2000 e successivi al 30 settembre 1996, effettuata nel bilancio 2001, ai sensi della legge n. 388 del 23 dicembre 2000 art. 6 comma 7 (entrata in vigore nel 2001) e della C.M. del 3 gennaio 2001, n. 1/E punto 1.4.4. Tenendo conto che, nonostante sarà approvata insieme al bilancio al 31.12.2001, dovrebbe avere effetto dall’1.1.2001, trattandosi di ammortamenti già effettuati negli esercizi precedenti?*

R. Come specificato dalla Circolare n. 90/E, del 17/10/2001, punto 5.2, ai fini del calcolo dell’agevolazione DIT rilevano soltanto gli incrementi patrimoniali realizzati entro il 30 giugno 2001. Nel caso in esame, l’imputazione degli ammortamenti anticipati effettuati in esercizi precedenti alla riserva prevista dall’art. 67, comma 3, del TUIR non costituisce fattispecie agevolabile ai fini della DIT; l’approvazione del bilancio nel corso dell’anno 2002 pospone infatti l’incremento della riserva al 1° gennaio 2002 e, dunque, ad

una data successiva a quella in cui le variazioni della base imponibile DIT si considerano validamente effettuate.

D. *La circolare n. 90/E dell'Agenzia dell'Entrate e i relativi commenti degli esperti pubblicati dalla stampa specializzata nulla dicono in relazione a come dovrà essere effettuato il calcolo dell'agevolazione Visco per il primo semestre del 2001 in alternativa alla Tremonti-bis.*

In particolare sarebbe opportuno conoscere l'orientamento del Ministero in relazione agli ammortamenti da scomputare dall'importo degli investimenti. Tenuto conto che sono agevolabili gli investimenti del solo primo semestre, sembrerebbe logico scomputare gli ammortamenti di 6 mesi e non l'intera quota annuale.

R. Il contribuente che opta per l'agevolazione di cui all'art. 2, commi da 8 a 13, della legge n. 133 del 1999, nell'ipotesi di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, terrà conto esclusivamente degli investimenti operati fino al 30 giugno 2001 ed effettuerà, di conseguenza, i relativi calcoli sulla base degli ammortamenti ridotti alla metà.

D. *Si chiede se sia possibile scegliere per il 2001 (1° semestre) la Visco e per l'esercizio 2002 la Tremonti-bis.*

R. Si. È possibile effettuare una scelta diversa per ogni singolo esercizio.

10. Acconti

D. *La circolare n. 90/E del 17/10/2001 stabilisce la misura degli acconti da versare nel corso del secondo periodo d'imposta di applicazione dell'agevolazione. Si chiede se l'acconto di Novembre 2001, in presenza di agevolazione Tremonti-bis, possa essere ricalcolato.*

R. La determinazione dell'acconto relativo ai periodi d'imposta in cui il contribuente può fruire dell'agevolazione (anni 2001 e 2002 in ipotesi di

periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), può essere effettuata prendendo a base di calcolo l'imposta relativa al reddito calcolato al netto dell'agevolazione stessa, ossia tenendo conto della riduzione di base imponibile derivante dall'applicazione delle norme in commento.

Solo con riguardo al secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore della legge (2003 in ipotesi di periodo d'imposta coincidente con l'anno solare), l'acconto sarà calcolato sull'imposta determinata senza considerare l'agevolazione Tremonti-bis.

Si precisa che in virtù del disposto dell'art. 2, comma 12, della citata legge 13 maggio 1999, n. 133, come modificata dall'articolo 3, comma 1, lettera c), della legge 21 novembre 2000, n.342:

- l'acconto dovuto per il periodo d'imposta 2001, calcolato secondo il metodo "storico", dovrà essere effettuato senza considerare gli effetti dell'agevolazione di cui dell'art. 2, commi da 8 a 13, della legge 13 maggio 1999, n. 133, eventualmente fruita per il 2000;
- il calcolo dell'acconto secondo il metodo "previsionale", qualora per il periodo d'imposta 2001 si opti per l'agevolazione di cui alla legge n. 133 del 1999, dovrà essere effettuato senza tenere conto dell'agevolazione stessa.

11. Revoca

D. *In caso di cessione del bene agevolato entro il periodo di "sorveglianza" rileva come sopravvenienza l'intero corrispettivo di vendita, nel limite del valore già precedentemente agevolato, oppure è possibile abbattere ulteriormente la sopravvenienza tenendo conto di eventuali acquisti di beni oggettivamente agevolabili operati nel medesimo periodo?*

R. Come affermato nella recente circolare n. 90/E, in caso di revoca del beneficio, il reddito imponibile, relativo all'esercizio in cui si verifica uno degli eventi previsti nel comma 6 della legge agevolativa, deve essere aumentato avuto riguardo al corrispettivo dei beni ceduti, o al valore normale dei beni 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.

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 riferibile.

Esempio:

Periodo d'imposta 2002

Investimento lordo (acquisto di 10 beni per un valore unitario di Lire 100)	+ Lire 1000
cessioni	<u>- Lire 430</u>
Investimento netto	= Lire 570
Media investimenti quinquennio precedente	Lire 230
Eccedenza netta	Lire 340
Reddito detassato (50% di lire 340)	Lire 170

Periodo d'imposta 2003

Uno dei 10 beni acquistati nel periodo precedente viene ceduto per lire 70, la variazione in aumento sarà pari al minore importo tra 70 e quello corrispondente al valore con cui il bene ceduto ha concorso alla variazione in diminuzione nel 2002, pari al peso percentuale del bene sul totale degli investimenti lordi del periodo d'imposta 2002 .

Variazione in diminuzione 2002 (10% del reddito detassato, pari a lire 170)	Lire 17
valore del disinvestimento	Lire 70
Variazione in aumento 2003	Lire 17

In ogni caso, si esclude che possa assumere rilevanza il rimpiazzo dei beni ceduti attraverso l'acquisto di beni oggettivamente agevolabili operato nel medesimo periodo, in quanto non espressamente previsto dalla legge.

D. *Il trasferimento di un bene operato nel contesto di una cessione o di un conferimento di azienda, in quanto rientrante in un più ampio schema di riorganizzazione aziendale, non determina l'applicazione della disposizione antielusiva.*

Rimane il dubbio in riferimento ad un'operazione di cessione di beni effettuata nell'ambito della cessione dell'unica azienda con contestuale cessazione dell'impresa.

R. Il principio enunciato risulta valido anche nel caso prospettato. La cessione del bene effettuata nell'ambito della cessione dell'unica azienda non determina automaticamente la revoca dell'agevolazione.

D. *In caso di revoca, un elemento indispensabile per la determinazione della quota proporzionalmente attribuibile al bene ceduto è costituito “dalla variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento”.*

Considerato che la variazione in diminuzione può, per le imprese in contabilità semplificata e per gli esercenti arti e professioni, non trovare capienza nel reddito complessivo dichiarato e venire “persa”, qual'è l'importo che si recupera a tassazione per questi contribuenti?

R. Nell'ipotesi in cui si verificano i presupposti per la revoca dell'agevolazione, il recupero a tassazione deve avvenire con riguardo al beneficio effettivamente fruito dal contribuente. Pertanto, con riferimento alle imprese in contabilità semplificata e agli esercenti arti e professioni, resta escluso dal recupero l'importo eccedente il reddito complessivo che di fatto non ha comportato alcuna agevolazione.

Gli uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.