

n Altri redditi di lavoro autonomo

Il comma 2 dell'art.49 del Tuir elenca nelle lettere da a) a f), gli *altri* redditi di lavoro autonomo, diversi da quelli derivanti dall'esercizio di un'arte o professione. Si tratta dei:

a) redditi derivanti:

- dagli uffici di amministratore, sindaco o revisore di società, associazioni e altri enti con o senza personalità giuridica salvo che rientrino nell'oggetto proprio dell'attività (compensi percepiti da dottori commercialisti o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore ricoperto in società o enti);
 - dalla collaborazione a riviste, giornali, enciclopedie e simili quando l'oggetto della prestazione è una collaborazione generica (ad es.: la composizione e correzione di bozze, la redazione di informative);
 - dalla partecipazione a collegi e commissioni, se non classificabili quali redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente; da altri rapporti di collaborazione coordinata e continuativa. Rientrano tra questi ultimi i rapporti aventi per oggetto la prestazione di attività;
 - non rientranti nell'oggetto dell'arte o della professione esercitata dal contribuente;
 - di natura intrinsecamente artistica o professionale;
 - svolti senza vincolo di subordinazione a favore di un determinato soggetto;
 - svolti nel quadro di un rapporto unitario e continuativo;
 - svolti senza impiego di mezzi organizzati;
 - con retribuzione periodica e prestabilita.
- La mancanza di uno solo dei requisiti sopra citati non consente la classificazione del reddito tra quelli di collaborazione coordinata e continuativa bensì, a seconda dei casi, tra i redditi derivanti dall'esercizio di un'arte o professione (da indicare nel Quadro E, sezione I) o tra i redditi di lavoro autonomo occasionale (da indicare nel Quadro I);

b) redditi derivanti dall'utilizzazione economica, da parte dell'autore o dell'inventore, di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di processi, formule o informazioni relativi ad esperienze acquisite in campo industriale, commerciale o scientifico, ad eccezione del caso in cui non siano conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali. Rientrano, quindi, tra i redditi d'autore le collaborazioni rese a giornali, riviste, enciclopedie e simili che hanno per oggetto la cessione di un'opera dell'ingegno tutelata dalle norme sul diritto d'autore;

c) redditi derivanti dalla partecipazione agli utili in forza di contratti di associazione in partecipazione o di contratti di coinvolgimento agli utili, quando l'apporto è costituito esclusivamente dalla prestazione di lavoro;

d) redditi derivanti dalle partecipazioni agli utili spettanti ai promotori e ai soci fondatori di società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata;

e) indennità derivanti dalla cessazione di rapporti di agenzia;

f) redditi derivanti dall'attività di levata dei protesti esercitata dai segretari comunali.

n Ammortamento degli immobili strumentali per l'esercizio di arti e professioni

Il regime di deducibilità degli ammortamenti dei beni immobili strumentali per l'esercizio di arti o professioni è diverso a seconda della data di acquisto dell'immobile. Specificamente:

- per gli immobili acquistati o costruiti dal 15 giugno 1990 non è ammessa la deducibilità delle quote di ammortamento; per gli stessi non è, peraltro, più consentita, dall'anno 1993, la deducibilità di una somma pari alla rendita catastale;
- per gli immobili acquistati o costruiti sino al 14 giugno 1990 è consentita la deduzione di quote annuali di ammortamento; per gli immobili acquistati o costruiti prima del 1° gennaio 1985, ai fini del computo del periodo di ammortamento, si deve aver riguardo alla data dell'acquisto

o della costruzione, tenuto conto, peraltro, che non sono deducibili le quote annuali di ammortamento maturate prima del 1° gennaio 1985.

La quota di ammortamento va calcolata sul costo di acquisto o di costruzione se l'immobile è stato edificato direttamente dall'esercente l'arte o professione, aumentato delle spese incrementative, se sostenute e debitamente documentate.

n Ammortamento anticipato

L'ammortamento anticipato previsto dall'art. 67, comma 3, del Tuir, ove non imputato in bilancio a diretta riduzione del valore dei cespiti può essere dedotto, previo accantonamento in un'apposita riserva in bilancio, per la cui costituzione non si rende necessaria l'effettiva imputazione dell'importo corrispondente a conto economico.

n Beni ad uso promiscuo relativi all'impresa

Per effetto dell'art.67, comma 10, del Tuir, le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore sono ammortizzabili nella misura del 50 per cento; nella stessa misura sono deducibili le spese di acquisizione di beni il cui costo unitario non è superiore a un milione di lire, nonché il canone di locazione anche finanziaria e di noleggio e le spese relative dei menzionati beni.

Per gli immobili utilizzati promiscuamente è deducibile una somma pari al 50 per cento della rendita catastale o del canone di locazione anche finanziaria, a condizione che il contribuente non disponga di altro immobile adibito esclusivamente all'esercizio dell'impresa.

Per le imprese individuali il citato comma 10 stabilisce che si considerano in ogni caso adibiti promiscuamente all'esercizio dell'impresa e all'uso personale o familiare dell'imprenditore le autovetture e gli autoveicoli di cilindrata non superiore a 2.000 centimetri cubici o a 2.500 centimetri cubici se con motore diesel, non adibiti ad uso pubblico.

La menzionata presunzione non opera per gli agenti o rappresentanti di commercio, per i promotori finanziari e per gli agenti di assicurazione.

Le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese d'impiego e manutenzione delle apparecchiature terminali per il servizio radiomobile pubblico terrestre di comunicazione soggette alla tassa di cui al n. 131 della tariffa annessa al D.P.R. n.641 del 1972 sono deducibili nella misura del 50 per cento.

n Beni di lusso relativi all'impresa

Ai sensi dell'art. 67, comma 8-bis, del Tuir, non sono deducibili, sempreché non siano destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa, le quote di ammortamento, i canoni di locazione anche finanziaria o di noleggio e le spese di impiego, custodia, manutenzione e riparazione, relativi ai seguenti beni:

a) aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto;

b) autovetture ed autoveicoli di cui alle lettere a), c) ed m) del comma 1 dell'art. 54 del D.Lgs. n. 285 del 1992, con motore di cilindrata superiore a 2.000 centimetri cubici o a 2.500 centimetri cubici, se con motore diesel;

c) motocicli con motore di cilindrata superiore a 350 centimetri cubici.

Per le imprese che esercitano attività di locazione o noleggio dei predetti beni la disposizione citata si applica per quelli dati in uso agli amministratori, soci, collaboratori o dipendenti.

Si precisa che per beni strumentali all'attività propria dell'impresa devono intendersi quelli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata (es. le autovetture di lusso per le imprese che effettuano noleggi in occasione di cerimonie, ecc., gli aeromobili da turismo e imbarcazioni da diporto utilizzate dalle scuole per l'addestramento al volo e

alla navigazione).

n Contributi o liberalità [art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR]

Ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR, i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, anche in natura, concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui sono incassati o in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto; tuttavia il loro ammontare, nel limite del 50 per cento e se accantonato in apposita riserva, concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia utilizzata per scopi diversi dalla copertura di perdite di esercizio o i beni ricevuti siano assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa.

La riserva nella quale sono stati accantonati i proventi incassati a titolo di contributo o di liberalità può essere utilizzata per la copertura delle perdite di esercizi anche diversi da quello nel corso del quale i proventi stessi sono stati percepiti.

Relativamente alla parte del contributo o della liberalità non accantonata, si ricorda che la disposizione che prevede la riduzione da 10 a 5 dei periodi d'imposta entro cui può essere attuata la tassazione per quote costanti, ha effetto per i contributi incassati a partire dal periodo d'imposta in corso al 20 giugno 1996.

Si precisa che in presenza di un contributo unitario ma erogato in più periodi le regole predette si applicano autonomamente con riguardo alla parte del contributo incassato in ogni periodo d'imposta.

Nel caso in cui il diritto al conseguimento di un contributo già incassato, in tutto o in parte, sia sottoposto a condizione sospensiva, il contributo stesso rileva fiscalmente soltanto al verificarsi della condizione, costituendo per la parte già incassata, fino al momento di perfezionamento del diritto, un mero debito.

Qualora il contributo sia erogato mediante il riconoscimento di uno specifico credito d'imposta (come ad esempio nei casi previsti dalla legge 5 ottobre 1991, n. 317) lo stesso si considera incassato nel momento e nella misura in cui il credito è utilizzato per il pagamento delle imposte.

Con l'introduzione del criterio di cassa disposto dalla legge 8 agosto 1994, n. 503, di conversione del DL 29 giugno 1994, n. 416, i proventi di cui trattasi non assumono alcuna rilevanza fiscale nell'esercizio del loro conseguimento. Pertanto la costituzione dell'apposita riserva, necessaria per beneficiare della sospensione deve avvenire entro - e non oltre - l'esercizio d'incasso dei proventi (sempreché il relativo diritto non sia sottoposto a condizione sospensiva). Tuttavia, qualora il provento sia imputato per competenza in un esercizio anteriore a quello d'insorgenza del presupposto impositivo (incasso), la riserva può essere validamente costituita, anche nel bilancio relativo al suddetto esercizio di competenza.

Si precisa, inoltre, che l'accantonamento in questione può essere operato sia a carico dell'utile dell'esercizio d'incasso ovvero dell'esercizio d'imputazione contabile dei proventi e sia vincolando un'altra riserva disponibile già esistente.

Si ricorda, altresì, che i contributi spettanti a norma di legge esclusivamente in conto esercizio anche se erogati da soggetti diversi dallo Stato o da altri enti pubblici, sono considerati ricavi; ciò per effetto delle modifiche recate dall'art. 3, comma 103, lett. a), della legge n. 549 del 1995, all'art. 53, comma 1, lett. f), del TUIR. Tale modifica normativa non riguarda quindi i contributi della specie erogati nel periodo d'imposta 1994 e precedenti per i quali rimane applicabile la disciplina recata dall'art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR.

n Credito di imposta spettante ai sensi dell'art. 2 del D.L. n. 357 del 1994 (Premio di assunzione)**1.1 Requisiti del neo-assunti**

Il premio di assunzione è attribuito ai sostituti di imposta di cui all'articolo 23 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600 che incrementano la base occupazionale assumendo lavoratori appartenenti alle seguenti categorie:

- a) lavoratori al primo impiego;

- b) lavoratori che fruiscono del trattamento di integrazione salariale e che non possiedono i requisiti per fruire delle prestazioni pensionistiche di vecchiaia e di anzianità;
- c) disoccupati iscritti da più di due anni nella prima classe delle liste di collocamento e che non risultino iscritti negli ultimi tre anni negli elenchi ed albi degli esercenti attività commerciali, degli artigiani e dei coltivatori diretti e negli albi dei liberi professionisti;
- d) lavoratori iscritti nella lista di mobilità prevista all'articolo 6 della legge n. 223 del 1991;
- e) portatori di handicap che presentano una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, che è causa di difficoltà di apprendimento, di relazione o di integrazione lavorativa e tale da determinare un processo di svantaggio sociale e di emarginazione.

Sono da considerare lavoratori al primo impiego solo quelli che non hanno precedentemente intrattenuto alcun altro rapporto di lavoro. Sono, pertanto, esclusi dal novero dei soggetti che possono determinare incremento di base occupazionale, sia coloro che hanno precedentemente instaurato rapporti di lavoro a tempo indeterminato (anche se risolti per mancato superamento del periodo di prova), sia quei soggetti che, in precedenza, hanno intrattenuto rapporti di lavoro a tempo determinato o in base a contratti di formazione-lavoro o di apprendistato. Si precisa, però, che in caso di trasformazione, senza soluzione di continuità, di un contratto a tempo determinato o di un contratto di apprendistato o di formazione-lavoro in un contratto a tempo indeterminato la verifica dell'esistenza dei requisiti indicati alle precedenti lettere deve essere effettuata con riferimento al momento della prima assunzione. Il possesso da parte dei neo-assunti dei requisiti previsti dalla norma deve risultare da apposita dichiarazione sostitutiva di atto notorio rilasciata dagli stessi al datore di lavoro.

1.2 Incremento della base occupazionale

Per la determinazione della consistenza della base occupazionale in essere alla data del 12 giugno 1994, con la quale vanno confrontate le basi occupazionali esistenti alla scadenza dei successivi periodi di paga, si deve far riferimento al numero complessivo dei lavoratori indicati nei commi 1 ed 1-bis del citato articolo 2 e cioè:

- a) ai dipendenti con contratto di lavoro a tempo indeterminato assunti sia a tempo pieno che a tempo parziale, anche se lavoratori a domicilio (comma 1) o anche in aspettativa;
- b) ai lavoratori collocati in cassa integrazione che ancora fruiscono del relativo trattamento (comma 1-bis);
- c) ai lavoratori collocati in mobilità ai sensi degli articoli 4 e 24 della legge n. 223 del 1991 che risultano ancora iscritti nelle apposite liste tenute dagli uffici regionali del lavoro (comma 1-bis);
- d) agli apprendisti (comma 1-bis);
- e) ai lavoratori assunti con contratto di formazione-lavoro (comma 1-bis).

Per l'individuazione dei dipendenti in questione occorre far riferimento alla definizione che di tali soggetti è data dalla legislazione del lavoro italiana. Non assume, pertanto, alcun rilievo, ai fini della determinazione della consistenza della base occupazionale, come anche per l'individuazione dei lavoratori al primo impiego, lo svolgimento di attività lavorativa disciplinata da disposizioni contenute in ordinamenti diversi da quello italiano.

Per verificare se esistono gli incrementi di base occupazionale che generano il diritto al credito d'imposta occorre raffrontare la base occupazionale in essere alla predetta data del 12 giugno 1994 con quella esistente al termine di ciascuno dei successivi periodi di paga.

Ai fini della determinazione della consistenza di quest'ultima base occupazionale si deve far riferimento ai dipendenti indicati nel comma 1 (ossia a coloro che risultano assunti in base a contratti di lavoro dipendente a tempo indeterminato prima o dopo il 12 giugno 1994) nonché, fino a che permangono in azienda, a tale titolo, agli apprendisti e ai dipendenti assunti con contratto di formazione-lavoro presenti nella base

occupazionale esistente alla data del 12 giugno 1994. I lavoratori collocati in mobilità presenti nella base occupazionale in essere al 12 giugno 1994 vanno considerati nella base occupazionale esistente alla scadenza dei successivi periodi di paga fino a che rimangono iscritti nelle apposite liste tenute dagli uffici regionali del lavoro.

In particolare, si precisa che:

- a) l'assunzione di un apprendista o di un dipendente con contratto di formazione-lavoro successivamente al 12 giugno 1994 non determina incremento di base occupazionale;
- b) la trasformazione, senza soluzione di continuità, di un contratto di apprendistato o di formazione-lavoro in un contratto a tempo indeterminato influenza in aumento la base occupazionale se la regolarizzazione avviene dopo il 12 giugno 1994 ed il lavoratore (in possesso dei requisiti soggettivi indicati al punto 1.1.) non rientra tra quelli presenti in azienda alla stessa data con contratto di formazione-lavoro o di apprendistato. Se tali lavoratori erano, invece, presenti in azienda alla data del 12 giugno 1994, in qualità di apprendisti o in base a contratti di formazione-lavoro, la regolarizzazione della loro posizione non determina, di fatto, alcun incremento della base occupazionale;
- c) la trasformazione, senza soluzione di continuità, dopo la data del 12 giugno 1994 di un rapporto di lavoro a tempo determinato (costituitosi anche anteriormente al 12 giugno 1994) in rapporto di lavoro a tempo indeterminato influenza in aumento la determinazione della consistenza della base occupazionale se il lavoratore era in possesso dei requisiti soggettivi richiesti al momento della assunzione a tempo determinato.

1.3 Decremento di base occupazionale in società controllate

L'incremento della base occupazionale del contribuente per il quale si procede alla determinazione del credito deve essere considerato al netto delle diminuzioni occupazionali verificatesi in società controllate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile o in società facenti capo, anche per interposta persona (fisica o giuridica) allo stesso soggetto (persona fisica, società, ecc.). Tale ultima situazione può verificarsi, ad esempio, in caso di persona fisica socio di una società nella quale disponga della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria ovvero dei voti sufficienti per esercitare una influenza dominante in tale assemblea.

2. Modalità di determinazione del credito d'imposta

La verifica della esistenza di eventuali incrementi di base occupazionale va operata ad ogni periodo di paga (mese, quindicina o settimana) al momento di scadenza dello stesso.

Se l'incremento verificatosi in un determinato periodo di paga viene successivamente meno, il contribuente non perde il diritto ad utilizzare il credito di imposta maturato in precedenza. Si potrà, peraltro, generare in seguito ulteriore credito se per i successivi periodi di paga si dovesse registrare un nuovo incremento di base occupazionale.

Il premio di assunzione è determinato alla data di chiusura del periodo di imposta sommando il credito spettante in riferimento alle retribuzioni effettivamente corrisposte in ciascuno dei periodi di paga in cui è stato riscontrato un incremento di base occupazionale.

Al riguardo si precisa che in presenza di periodi di imposta coincidenti con l'anno solare nella determinazione del premio di assunzione spettante per il 1996 (utilizzabile a partire dal 1° gennaio 1997) si può tener conto degli incrementi di base occupazionale verificatisi a dicembre solo se il periodo di paga che comprende tale mese termina entro il 31 dicembre 1996 e se entro tale data siano state corrisposte le relative retribuzioni.

Nel caso in cui anche uno solo di tali eventi si fosse verificato nel 1997, il credito d'imposta relativo

all'incremento occupazionale determinatosi nell'ultimo mese del 1996, non potrà più essere utilizzato. Il credito d'imposta è pari al 25 per cento del reddito di lavoro dipendente assoggettato a ritenuta corrisposto ai lavoratori considerati in incremento di base occupazionale ed in possesso dei requisiti previsti dalla norma.

Se il numero dei dipendenti che risulta in incremento di base occupazionale è inferiore a quello dei lavoratori assunti con contratto di lavoro a tempo indeterminato successivamente al 12 giugno 1994, in possesso dei requisiti per l'attribuzione del premio di assunzione, il contribuente può liberamente scegliere quale delle retribuzioni corrisposte ai neo-assunti in possesso dei predetti requisiti prendere a base per il calcolo del credito di imposta.

Le retribuzioni da prendere a base per il calcolo del premio di assunzione non possono risultare di importo superiore a 30 milioni di lire, ragguagliati al periodo di lavoro nell'anno (espresso in giorni) per il quale il lavoratore è stato prescelto quale dipendente in possesso dei requisiti previsti dalla norma su cui calcolare il premio di assunzione. Tale limite risulta applicabile anche nei confronti di lavoratori con contratto a tempo indeterminato part-time.

Ad esempio, in presenza di un neo-assunto con contratto a tempo indeterminato che nel corso del 1996 abbia prestato la propria attività lavorativa nell'impresa per 180 giorni e per l'intero periodo abbia generato premio di assunzione, l'importo su cui commisurare il credito di imposta non può risultare superiore a 14.754.098 lire.

Tale limite va considerato con riferimento all'intero periodo in cui il lavoratore ha generato credito di imposta e non deve essere ulteriormente suddiviso in relazione ai diversi periodi di paga. Ad esempio, un lavoratore assunto il 20 settembre che genera credito di imposta nei mesi di settembre (11 giorni), ottobre (31 giorni), e novembre (30 giorni) avrà un limite pari a lire 5.901.639 (30 milioni diviso 366 moltiplicato per 72) e non tre distinti limiti per ciascuno dei periodi di paga nei quali risulta in incremento di base occupazionale.

Il reddito di lavoro dipendente su cui va commisurato il credito di imposta, (ossia la base su cui calcolare il 25 per cento), è costituito dal reddito di lavoro dipendente assoggettato a ritenuta e corrisposto in riferimento al periodo di paga in cui il lavoratore è stato considerato ai fini del calcolo del premio di assunzione.

Unica deroga a tale principio è costituita dalla previsione legislativa che nella determinazione del credito si deve tener conto anche dei redditi di lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto a condizione che gli stessi siano stati corrisposti a lavoratori fiscalmente residenti in Italia.

Si deve tener conto, altresì, dei ratei di mensilità aggiuntive corrisposte entro il termine del periodo di imposta e riferibili ai giorni compresi nei periodi di paga in cui si è verificato l'incremento della base occupazionale. Pertanto in presenza di un lavoratore che ha generato credito di imposta per un solo mese di 30 giorni la quota parte di mensilità aggiuntive corrisposte da tenere in considerazione, è pari alla mensilità aggiuntiva stessa divisa per 366 e moltiplicata per 30. Ciò vale naturalmente in riferimento ai lavoratori che hanno prestato attività per l'intero anno. In presenza di lavoratori assunti nel corso dell'anno, l'importo da tenere in considerazione è pari alla mensilità aggiuntiva corrisposta divisa per il numero dei giorni compresi nel periodo in cui il lavoratore ha prestato servizio in azienda e moltiplicata per il numero dei giorni in cui nello stesso periodo il lavoratore è risultato in incremento di base occupazionale.

Non si può tener conto, invece, delle retribuzioni corrisposte ai neo-assunti che risultino di importo inferiore a quello previsto dai contratti collettivi di lavoro. Il credito di imposta non spetta, inoltre, per le assunzioni dei soggetti che sono stati posti dal precedente datore di lavoro in cassa integrazione o in mobilità al solo, fine di consentire a chi effettua l'assunzione di fruire del premio.

3. Istruzioni per la compilazione dello schema per il calcolo del premio di assunzione

Ai fini della determinazione del premio di assun-

zione si può utilizzare lo schema di calcolo di seguito riportato, per la cui compilazione si forniscono le seguenti istruzioni.

Lo schema di calcolo non va allegato alla dichiarazione dei redditi.

Deve essere compilato un rigo del prospetto per ciascun lavoratore preso in considerazione ai fini della attribuzione del premio di assunzione.

Nella colonna 1, va riportata la somma dei giorni corrispondenti ai periodi di paga, presi in considerazione per l'attribuzione del premio di assunzione.

Nella colonna 2, relativa al reddito di lavoro corrisposto, va riportata la somma delle retribuzioni prese a base per il calcolo del premio di assunzione comprensiva dei ratei di mensilità aggiuntive.

Nella colonna 3, relativa al limite massimo spettante, va riportato l'importo che si ottiene moltiplicando il numero dei giorni indicato nella colonna 1 per 82.967 (importo corrispondente a 30.000.000 ragguagliati al giorno).

Nella colonna 4 va riportato l'importo minore risultante dal confronto tra il reddito corrisposto ed il reddito massimo spettante.

Nel rigo 11 va indicata la somma delle retribuzioni base.

Nel rigo 12 va indicato il credito d'imposta spettante pari al 25 per cento dell'importo di rigo 11. Tale credito va riportato nel mod. 740/U al rigo U25.

n Credito d'imposta per i registratori di cassa (art. 3 della legge 26 gennaio 1983, n. 18)

Si ricorda che l'art. 14, comma 15, della legge 24 dicembre 1993, n. 537, limita il riconoscimento del credito d'imposta (fino al 31 dicembre 1997) ai soli soggetti per i quali, in base all'art. 12 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, l'obbligo di installare gli apparecchi misuratori è sorto a partire dal 1° gennaio 1993, anche in conseguenza dell'opzione per il rilascio dello scontrino fiscale in luogo della ricevuta fiscale. Il credito d'imposta non spetta, invece, per i soggetti già obbligati al rilascio dello scontrino fiscale per effetto della legge n. 18 del 1983; i detti soggetti non possono altresì avvalersi, per tali apparecchi, delle disposizioni di cui all'art. 3, ultimo comma, della stessa legge n. 18, concernenti la disciplina degli ammortamenti.

n Credito d'imposta sui dividendi

Per effetto dell'art. 14 del Tuir, il credito di imposta sugli utili distribuiti ai soci dalle società di cui alla lettera a) del comma 1 dell'art. 87 spetta nella misura del 9/16 di detti utili. Tale credito spetta altresì sugli utili distribuiti ai partecipanti dagli enti di cui alla lett. b) del comma 1 dell'art. 87, se la relativa delibera di distribuzione è stata adottata dopo la data di chiusura dell'esercizio in corso al 1° gennaio 1988.

Il credito d'imposta sui dividendi spetta nella misura del 25 per cento degli utili percepiti se derivano dalla distribuzione di riserve o fondi che sono stati affrancati ai sensi dell'art. 8, comma 1, della legge 29 dicembre 1990, n. 408.

Il credito d'imposta spetta altresì nella misura del 25 per cento degli utili percepiti che derivano da riserve o fondi affrancati ai sensi dell'art. 22, commi 1 e 2, del DL n. 41 del 1995 se la loro distribuzione sia deliberata entro il secondo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995.

Il credito di imposta sui dividendi spetta ugualmente nella misura del 25 per cento qualora la distribuzione relativa alle riserve o ai fondi affrancati ai sensi degli artt. 23, comma 1, e 24 del DL n. 41 del 1995, sia deliberata entro il terzo esercizio successivo a quello in corso alla data del 24 febbraio 1995.

Per effetto dei commi 6-bis e 7-bis dell'art. 14, il credito di imposta sui dividendi non spetta:

– limitatamente agli utili la cui distribuzione è stata deliberata anteriormente alla data di acquisto, ai soggetti che acquistano dai fondi comuni di investimento di cui alla legge 23 marzo 1983, n. 77, e successive modificazioni, o dalle società di investimento a capitale variabile (SICAV), di cui al decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 84, azioni o quote di partecipazione nelle società o enti indicati alle lettere a) e b) del comma 1 dell'art. 87 del Tuir;

– per gli utili percepiti dall'usufruttuario allorché la costituzione o la cessione del diritto di usufrutto siano state poste in essere da soggetti non residenti, privi nel territorio dello Stato di una stabile organizzazione.

n Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 11, comma 4, della legge 14 agosto 1993, n. 344, sui proventi di ogni tipo, spettanti a soggetti che esercitano imprese commerciali, derivanti dalle partecipazioni ai fondi comuni d'investimento mobiliare chiusi, comprese le plusvalenze realizzate in sede di cessione o di riscatto delle quote, purché la partecipazione al fondo sia di durata non inferiore ad un triennio, è riconosciuto un credito d'imposta pari al 25 per cento dei proventi stessi.

n Deducibilità degli interessi passivi (reddito d'impresa)

Se nell'esercizio sono stati conseguiti interessi o altri proventi esenti da imposta, derivanti da obbligazioni pubbliche o private sottoscritte, acquistate o ricevute in usufrutto o pegno a decorrere dal 28 novembre 1984 o da cedole acquistate separatamente dai titoli a decorrere dalla stessa data, ovvero proventi, comprese le plusvalenze realizzate in sede di cessione o di riscatto di quote, derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso, gli interessi passivi non sono ammessi in deduzione - ai sensi dell'art. 63, comma 3, del Tuir - fino a concorrenza dell'ammontare complessivo degli interessi e proventi esenti o dei proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso.

Gli interessi passivi che eccedono tale ammontare sono deducibili a norma dei commi 1 e 2 dello stesso art. 63 del Tuir, ma senza tenere conto, ai fini del rapporto ivi previsto, dell'ammontare degli interessi e proventi esenti o derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare di tipo chiuso di cui al precedente periodo, corrispondente a quello degli interessi passivi non ammessi in deduzione.

Nel caso in cui l'imprenditore sia socio di società di persone, occorre tener conto, ai fini della determinazione degli interessi passivi non ammessi in deduzione, anche dei menzionati interessi ed altri proventi esenti conseguiti dalle società di persone, se e nella misura in cui detti interessi e proventi non siano stati già portati a riduzione degli interessi passivi dalla società partecipata.

n Detassazione del reddito d'impresa reinvestito (art. 3 del DL 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla L. 8 agosto 1994, n. 489; art. 3, comma 85, legge 28 dicembre 1995, n. 549)

A. Proroga per il periodo d'imposta 1996

1. Generalità

L'art. 3, comma 85, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, dispone che è escluso dall'imposizione sul reddito d'impresa il 50 per cento del volume degli investimenti realizzati nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994, in eccedenza rispetto alla media degli investimenti del periodo d'imposta anteriore a quello in cui gli investimenti stessi sono realizzati e dei quattro precedenti. L'ammontare degli investimenti deve essere assunto al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo d'imposta.

Il beneficio fiscale si applica, nel rispetto dei criteri e dei limiti di intensità di aiuto stabiliti dalla Commissione delle Comunità europee per le diverse aree territoriali di intervento, per gli investimenti realizzati nelle aree territoriali di cui agli obiettivi 1, 2 e 5b del Regolamento (CEE) n. 2052/88, e successive

modificazioni, nonché per quelli realizzati nel restante territorio nazionale dai soggetti che nel periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994 hanno avuto ricavi, determinati ai sensi dell'articolo 53 del Tuir ed incrementati di rimanenze di cui agli articoli 59 e 60 del medesimo testo unico in misura non superiore a lire 5 miliardi, con ragguaglio alla durata dell'esercizio, se questa è inferiore o superiore a 12 mesi, nonché un numero di dipendenti calcolato come media riferita all'esercizio stesso ed ai due precedenti, non superiore a venti.

L'agevolazione riguarda gli investimenti realizzati nel solo anno 1996.

Ai fini del computo dell'agevolazione occorre porre a raffronto, separatamente per ciascuna delle aree territoriali anzidette (cioè quelle di cui agli obiettivi 1, 2 e 5-b, singolarmente considerati, e al restante territorio nazionale) il volume degli investimenti realizzati nel periodo di imposta agevolato e la media di quelli realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti.

Ai sensi del comma 86 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 in esame, l'agevolazione si applica anche alle imprese esistenti alla data del 15 settembre 1995, pure se hanno chiuso l'esercizio in corso a tale data senza ricavi e/o dipendenti e se la loro attività di impresa è stata inferiore ai cinque anni. Ai fini dell'ammissione al beneficio, è sufficiente che dalla dichiarazione di inizio attività presentata ai fini dell'IVA risulti che l'impresa era esistente alla data del 15 settembre 1995. Per tali imprese la media degli investimenti da considerare è quella risultante dagli investimenti effettuati nei periodi di imposta precedenti a quello di realizzo degli investimenti agevolati.

Per le imprese la cui attività è iniziata dopo il 12 giugno 1994, il periodo agevolato è quello avente inizio dopo il 15 settembre 1995.

2. Soggetti interessati

L'agevolazione riguarda tutti i soggetti titolari di reddito d'impresa indipendentemente dal tipo di contabilità adottata e dal criterio di determinazione del reddito seguito.

I soggetti che determinano il reddito d'impresa con criteri forfetari (ad es., esercenti attività agrituristiche, imprese di allevamento di cui all'art. 78 del Tuir) possono fruire dell'agevolazione in esame soltanto se sono in grado di documentare i costi sostenuti per gli investimenti.

3. Contenuto dell'agevolazione

Considerato che l'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito d'impresa di un importo determinato in funzione degli investimenti e che detto importo non si configura come provento, bensì quale componente negativo, il beneficio è ininfluente ai fini dell'applicazione degli artt. 52, comma 2, 63, comma 1, 75, commi 5 e 5-bis 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 cosiddette spese generali. L'importo escluso concorre a determinare il risultato reddituale anche nel caso in cui si tratti di una perdita. L'agevolazione spetta ai fini sia dell'imposta personale che dell'imposta locale sui redditi.

4. Nozione di investimento

4.1. Generalità

Gli investimenti agevolabili sono quelli individuati dall'art. 3, comma 87, della legge n. 549 del 1995.

Per investimento si intende:

- la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti;
- il completamento di opere sospese;
- l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti;
- l'acquisto di beni strumentali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria.

L'agevolazione trova applicazione nei riguardi degli investimenti effettuati nei settori industriale, commercia-

le e dei servizi.

L'espressione "impianti" comprende nel loro complesso:

- le aree sui cui insistono i fabbricati e quelle accessorie;
- i fabbricati e i manufatti stabilmente incorporati al suolo, le attrezzature, etc.

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

- a) attraverso interventi intesi ad aumentare la 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 straordinari volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto ai fini dell'economicità produttiva dell'impresa.

Anche gli impianti da ampliare, riattivare, ammodernare o completare devono essere situati nel territorio dello Stato.

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. 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. (salvo quanto precisato nel paragrafo 4.2).

Il regime agevolativo riguarda non soltanto le opere iniziate nel periodo di imposta agevolato, bensì anche quelle iniziate anteriormente a detto periodo, pur se siano rimaste in precedenza sospese.

Il beneficio compete, altresì, qualora gli investimenti, anche in beni strumentali, vengano completati in periodi di imposta successivi a quello agevolato.

Per investimento in "acquisto di beni strumentali nuovi" si intende l'acquisto a titolo derivativo ovvero la realizzazione in economia di beni soggetti ad ammortamento, con esclusione, quindi, di quelli alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa (salvo quanto precisato nel paragrafo 4.2).

Anche i beni strumentali nuovi, acquistati o realizzati in economia, devono appartenere a strutture aziendali situate nel territorio nazionale, indipendentemente dalla circostanza che gli stessi siano utilizzati in Italia o all'estero. Risulta invece irrilevante la circostanza che il bene acquistato sia stato prodotto da imprese italiane o estere.

A differenza di quanto previsto ai fini dell'agevolazione spettante per i periodi d'imposta precedenti, l'investimento immobiliare (compresa la realizzazione di nuovi impianti) è limitato ai beni strumentali per natura utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento agevolato.

Quest'ultima condizione deve essere soddisfatta e verificabile entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta agevolato: a tal fine non è necessario che entro tale termine risulti anche rilasciata la dichiarazione di agibilità dell'immobile.

Resta inteso che, qualora l'ultimazione delle opere avvenga nelle more tra la data di chiusura dell'esercizio e il termine di presentazione della dichiarazione nella quale il soggetto si avvale del beneficio, sarà agevolabile la sola parte dell'investimento effettuata entro la predetta data di chiusura dell'esercizio.

Le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale (in base all'attività effettivamente esercitata) la costruzione di immobili per la successiva rivendita, non possono fruire dell'agevolazione con riferimento agli immobili costruiti (o acquistati per la rivendita), costituendo essi beni-merce.

L'agevolazione compete anche in caso di acquisto di un immobile strumentale per natura non ancora ultimato dall'impresa costruttrice e completato in economia dall'acquirente, con riferimento al costo complessivamente sostenuto.

Tenuto conto che la nozione di bene strumentale comprende anche i beni immateriali (salvo quanto precisato nel paragrafo 4.2) si precisa che gli investimenti

agevolati riguardano anche l'acquisto di beni immateriali che si sostanzino in veri e propri diritti, quali quelli di brevetto industriale, di concessione, di utilizzazione di opere dell'ingegno, know-how, marchi di fabbrica, ecc., mentre sono esclusi quelli che costituiscono dei meri costi (come, ad esempio, l'avviamento, i costi di pubblicità o quelli di ricerca e sviluppo, ecc.).

L'agevolazione spetta a condizione che l'esistenza di detti beni comporti una loro effettiva utilizzabilità anche secondo precisi piani controllabili da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Con riguardo ai costi di acquisizione del software (utilizzabile mediante concessione in uso), si precisa che rientra tra gli investimenti agevolabili l'acquisizione del software applicativo mediante il cosiddetto "contratto di sviluppo", in quanto trattasi di un vero e proprio diritto. Rientra altresì tra gli investimenti agevolabili l'acquisizione del costo sostenuto per l'acquisto del cosiddetto "software standardizzato". Deve escludersi invece l'applicazione dell'agevolazione nel caso in cui il contratto abbia ad oggetto l'acquisizione di meri servizi (uso del software a fronte di canoni periodici, manutenzione, aggiornamento, ecc.).

Non si può fruire dell'agevolazione di cui trattasi per l'investimento in "beni di lusso", il cui costo non è fiscalmente ammortizzabile. Si ricorda che detti beni sono fiscalmente ammortizzabili se sono destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa.

Rientra nell'ambito della norma agevolativa, invece, l'investimento in beni strumentali di costo non superiore a un milione di lire, anche nel caso di deduzione di tale costo per intero nell'esercizio in cui è stato sostenuto.

4.2. Investimenti non ammessi al beneficio per effetto della disciplina comunitaria

Per quanto concerne la tipologia di investimenti ammissibili al beneficio è necessario verificare la compatibilità dell'investimento con la disciplina comunitaria. Quest'ultima esclude, in via generale, "gli aiuti al funzionamento".

Costituiscono aiuti al funzionamento gli investimenti c.d. "di sostituzione", intendendosi per tali gli investimenti consistenti in acquisizioni di singoli beni strumentali o in ammodernamenti di singoli impianti che non si correlano organicamente alla creazione di un nuovo stabilimento o all'ampliamento di uno esistente ovvero, comunque, ad un processo di razionalizzazione, ristrutturazione o ammodernamento dell'apparato aziendale.

Sono, invece, ammissibili al beneficio, secondo la disciplina comunitaria, gli investimenti consistenti nell'ammodernamento di impianti esistenti e nell'acquisto di beni strumentali nuovi che nel loro complesso siano volti ad apportare innovazione nell'impresa con l'obiettivo di conseguire un aumento della produttività e/o un miglioramento delle condizioni ecologiche legate ai processi produttivi.

Inoltre, secondo le comunicazioni della Commissione europea, il beneficio fiscale in esame si applica agli investimenti immateriali solo se realizzati dalle piccole e medie imprese

5. Requisito della novità

In tutte le ipotesi precedentemente indicate, l'investimento deve sempre riguardare beni nuovi (ancorché non realizzati direttamente dall'impresa beneficiaria dell'agevolazione), restando di conseguenza esclusi quelli già utilizzati da altri soggetti, anche non residenti, anche se mediante locazione, comodato, ecc.

Nell'acquisto a titolo derivativo, il requisito della novità sussiste, di regola, nei casi di acquisto dal soggetto produttore o costruttore ovvero dal soggetto rivenditore. Si considera tuttavia sussistente il requisito della novità anche in caso di acquisto da un soggetto diverso da quelli suddetti, a condizione che risulti, anche dal contratto, che il bene strumentale non è mai stato posto in uso dal cedente o da questi dato in uso ad altri.

L'utilizzo, nella realizzazione di un impianto o nella fabbricazione di un bene acquistato, anche di beni usati, fa venir meno il diritto a fruire dell'agevolazione con riferimento all'intero costo dell'impianto realizzato o del bene acquistato, soltanto se il costo dell'insieme dei beni usati impiegati sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente so-

stenuto. In caso di acquisizione a titolo derivativo, l'attestazione che l'eventuale impiego di beni usati non è di rilevante entità dovrà provenire dal produttore o dal costruttore.

Con riguardo agli investimenti immobiliari il requisito della novità non può essere riconosciuto agli immobili ristrutturati. Ciò in quanto, di regola, anche ai fini catastali, la ristrutturazione, ancorché profonda, di un fabbricato, con eventuale cambiamento di categoria, non determina la "nascita" di un nuovo immobile bensì una semplice variazione dei dati catastali di quello già esistente.

Diversamente, può essere considerato nuovo l'immobile oggetto di ricostruzione (sempreché lo stesso risultato strumentale sia per natura che per destinazione); ciò, anche nel caso in cui siano conservati soltanto alcuni componenti strutturali dell'edificio preesistente (ad esempio, le facciate) in dipendenza di vincoli storico-artistici o derivanti da strumenti urbanistici.

Per i beni immateriali il requisito della novità sussiste, di regola, nei casi di acquisto dei beni stessi dall'autore o inventore. In particolare, il diritto di utilizzazione dell'opera dell'ingegno deve essere attribuito per la prima volta in Italia al soggetto che intende fruire dell'agevolazione; il requisito della novità non sussiste, pertanto, qualora l'autore o l'inventore abbia in precedenza provveduto direttamente allo sfruttamento in Italia dell'opera dell'ingegno. L'eventuale precedente utilizzo dell'opera dell'ingegno al di fuori del territorio italiano non assume invece alcuna rilevanza.

6. Gli investimenti in "leasing"

Gli acquisti di beni strumentali nuovi possono essere effettuati anche mediante locazione finanziaria. L'agevolazione in tal caso spetta al conduttore (e non al locatore, per il quale sono irrilevanti gli acquisti di beni concessi in locazione finanziaria) con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il bene (anche se costituito nel corso di più anni) è consegnato al conduttore stesso.

Per i beni acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria, ivi comprese le autovetture, il costo rilevante ai fini del computo dell'agevolazione è costituito da quello di acquisto dei beni stessi da parte del concedente, al netto dell'IVA. A tal fine non assume alcun rilievo il prezzo di riscatto.

7. Periodo di imposta da considerare ai fini dell'agevolazione

Come già precisato, ai sensi dell'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995, il periodo di imposta agevolato è il secondo periodo successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994.

Ai fini del computo dell'agevolazione occorre tener conto dell'incremento degli investimenti realizzati in detto periodo, rispetto alla media di quelli realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti.

L'agevolazione è riconosciuta anche alle imprese attive alla data del 15 settembre 1995, pur se con un'attività di impresa inferiore ai cinque anni. Pertanto, l'agevolazione non spetta alle imprese la cui attività è cessata anteriormente alla predetta data o è iniziata successivamente alla stessa. Si rinvia, a tale riguardo, a quanto già precisato nel paragrafo 1.

Poiché la disposizione agevolativa contenuta nell'art. 3, comma 86, della legge n. 549 del 1995 fa riferimento ai soggetti con "un'attività di impresa inferiore ai cinque anni", la stessa trova applicazione nei riguardi delle imprese la cui attività sia iniziata dopo il 15 settembre 1990.

L'applicazione del beneficio presuppone l'esistenza di almeno un periodo di imposta precedente a quello di riferimento.

8. Determinazione del volume degli investimenti

Ai fini del computo dell'agevolazione, il volume degli investimenti realizzati nel periodo agevolato deve essere diminuito dei corrispettivi conseguiti per le cessioni dei beni strumentali effettuate nello stesso periodo, nonché del valore normale dei predetti beni destinati a finalità di consumo personale o familiare dell'imprenditore o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa ancorché gli stessi beni siano stati a suo

tempo acquistati usati.

Al riguardo si precisa che:

- il costo dei beni e dei servizi acquisiti va determinato secondo i criteri previsti dall'art. 76, comma 1, lettere a) e b) del Tuir e, pertanto, al lordo degli eventuali contributi quali, ad esempio, quelli erogati in base alla legge 28 novembre 1965, n. 1329 (cosiddetta legge Sabatini).
- per i beni strumentali, materiali e immateriali, e per i servizi si assumono i costi sostenuti per la loro acquisizione, secondo i criteri stabiliti per l'individuazione dell'esercizio di competenza dall'art. 75 del Tuir. A tal fine non assume rilievo l'entrata in funzione dei beni entro la data di chiusura del periodo agevolato (fatta eccezione per quanto già precisato nel paragrafo 4.1 per gli investimenti immobiliari).

Tuttavia, resta ferma la rilevanza del momento di entrata in funzione per gli acquisti di competenza del periodo d'imposta in corso al 12 giugno 1994 e dei periodi precedenti ai fini della determinazione della media degli investimenti dei periodi d'imposta precedenti;

- per gli investimenti realizzati mediante opere o forniture di durata ultrannuale, assume rilevanza l'ammontare dei corrispettivi liquidati in base agli stati di avanzamento dei lavori;
- le spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione, imputate o meno ad incremento del costo dei beni cui si riferiscono, rientrano nell'ambito applicativo dell'agevolazione soltanto se sono inquadrabili in uno dei tipi di investimento previsti e cioè se sono sostenute per ampliare, riattivare o ammodernare impianti ovvero se si sostanziano nella costruzione di un bene strumentale nuovo;
- per le opere e i servizi di durata infrannuale l'investimento si intende realizzato alla data di ultimazione della prestazione;
- 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;
- in caso di beni strumentali realizzati da un consorzio o da una cooperativa, per conto delle imprese consorziate o socie, tra le quali sono ripartiti i costi sostenuti dal consorzio o dalla cooperativa in base a stati di avanzamento dei lavori, l'investimento si considera effettuato dai singoli consorziati o soci, i quali per ciascun periodo d'imposta, devono far riferimento ai costi determinati in base ai menzionati stati di avanzamento dei lavori.

• Cessioni di beni strumentali

I conferimenti "ordinari" in società di qualsiasi tipo (anche non quotate), vanno considerati, a tutti gli effetti, come cessioni, con la conseguenza che, ai fini del computo dell'agevolazione, il valore normale dei beni strumentali conferiti nel periodo agevolato o nei cinque periodi di imposta di riferimento da assumere ai fini della media, deve essere scomputato dal volume degli investimenti realizzati in ciascun periodo. In caso di permuta occorre far riferimento al valore normale del bene strumentale ceduto nonché all'eventuale conguaglio in denaro pattuito: detto valore non dovrà invece, essere considerato nell'ipotesi in cui il bene ricevuto configuri un investimento in beni nuovi.

In caso di "datio in solutum" (nella quale il creditore consente al debitore di eseguire una prestazione diversa da quella dovuta), si dovrà, di regola, fare riferimento al corrispettivo originariamente pattuito.

Ai fini del computo dell'ammontare delle cessioni di beni strumentali effettuate nei periodi agevolati e nel quinquennio precedente si deve tener conto anche delle indennità conseguite a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, per la perdita di beni.

Qualora la cessione riguardi un contratto di leasing, occorre far riferimento al valore normale del bene che forma oggetto del contratto stesso.

• Investimenti effettuati nel quinquennio precedente

I criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati valgono anche per gli investimenti degli esercizi precedenti da assumere ai fini del confronto.

Al fine di effettuare il raffronto tra termini omogenei, l'ammontare medio degli investimenti riferiti ai detti

esercizi precedenti, va calcolata tenendo conto del 50 per cento del costo dei veicoli cui si applica il regime di deducibilità limitata di cui all'art. 67, comma 10, del Tuir.

Se in un periodo d'imposta l'ammontare dei corrispettivi delle cessioni di beni strumentali supera il costo degli investimenti realizzati, l'ammontare da prendere a base per il calcolo della media va considerato pari a zero.

9. Inapplicabilità dell'agevolazione per gli investimenti indiretti

Sono esclusi dall'agevolazione gli investimenti indiretti, effettuati, cioè, tramite la sottoscrizione del capitale sociale di una società anche di nuova costituzione, in quanto il provvedimento intende favorire gli investimenti verso le attività direttamente produttive.

10. Delimitazione territoriale del beneficio e limiti di intensità di aiuto

L'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995 circoscrive l'operatività dell'agevolazione agli investimenti realizzati in determinate aree geografiche del territorio nazionale. La norma in particolare delimita gli investimenti agevolabili in quelli "realizzati nelle aree territoriali di cui agli obiettivi 1, 2 e 5b del Regolamento (CEE) n. 2052/88."

Nelle restanti zone del territorio nazionale (non comprese nei menzionati obiettivi 1, 2 e 5b) il beneficio si applica limitatamente agli investimenti realizzati da imprese di ridotte dimensioni che rispettino i seguenti parametri:

- i ricavi e gli incrementi di rimanenze, conseguiti dall'impresa nel periodo d'imposta precedente a quello agevolabile, non devono essere superiori a 5 miliardi di lire;
- la media dei dipendenti dell'impresa, calcolata nei tre periodi precedenti a quello agevolabile, non deve essere superiore a venti.

Tale delimitazione territoriale del beneficio in esame determina altresì la qualificazione del beneficio stesso come aiuto di Stato a carattere territoriale in base all'ordinamento comunitario.

Ne consegue che al beneficio fiscale di cui trattasi si applicano i criteri e i limiti di intensità di aiuto stabiliti dalla Commissione delle Comunità europee.

Gli anzidetti criteri e limiti imposti dall'Unione europea integrano le condizioni di applicabilità dell'agevolazione stabilite dalla normativa nazionale, concorrendo entrambi alla delimitazione dell'ambito applicativo del regime agevolativo.

Gli aiuti di Stato in argomento, ritenuti, in via di principio, ai sensi dell'art. 92, paragrafo 1, del Trattato CE, incompatibili con il Mercato comune, sono tuttavia consentiti per specifiche aree del territorio nazionale, in ragione della particolare situazione di sottosviluppo o del minor vantaggio in cui le stesse versano.

Tali aiuti "a finalità regionale" non possono comunque superare determinati massimali, che variano secondo le regioni considerate.

Detti massimali, definiti limiti d'intensità di aiuto, individuano l'ammontare massimo di aiuti concedibili, sotto qualsiasi forma (finanziari, fiscali, ecc.), espresso in una percentuale del costo degli investimenti agevolabili.

Si precisa che il collegamento fra territorio ed investimento è dato dalla oggettiva destinazione dell'investimento rispetto alle unità aziendali esistenti sul territorio o costituite per effetto degli investimenti agevolati; collegamento questo rilevabile in primo luogo dalle risultanze contabili.

10.1. Aree di cui agli obiettivi 1, 2 e 5b

Nel prospetto di cui all'Allegato 1 alla circolare n. 38/E del 14 febbraio 1997 sono elencati i territori di cui agli obiettivi 1, 2 e 5b.

Con riguardo all'obiettivo 1 si rileva che l'intero territorio in esso compreso (Mezzogiorno) è stato dalla CE riconosciuto, per la particolare situazione di sottosviluppo, meritevole di ricevere aiuti di carattere territoriale per gli investimenti; di conseguenza nel territorio dell'obiettivo 1 l'agevolazione in commento può essere applicata, nel rispetto dei limiti riportati nel detto allegato, sia dalle grandi, sia dalle medie che dalle piccole imprese.

Relativamente ai territori compresi negli obiettivi 2 e

5b - caratterizzati da una situazione di minor svantaggio - la facoltà di concedere aiuti territoriali in deroga al divieto comunitario è stata dalla CE riconosciuta solo per gli investimenti realizzati in alcune zone dei territori medesimi - che vengono nel detto "Allegato 1" denominate "con deroga, 92.3.c" - nelle quali, ugualmente, sono ammesse a beneficiare dell'agevolazione in oggetto le grandi, le medie e le piccole imprese nei limiti indicati nell'anzidetto prospetto.

Diversamente, nelle zone degli anzidetti obiettivi 2 e 5b in cui non è stata riconosciuta dalla Commissione europea la deroga al divieto in argomento - identificate nel prospetto con la dizione "senza deroga, 92.3.c" - resta invece preclusa la concessione di aiuti territoriali e cioè di aiuti che si giustificano, secondo la disciplina comunitaria, in funzione della situazione di svantaggio del territorio. Da ciò discende che nelle zone degli obiettivi 2 e 5b non assistite dalla deroga possono fruire degli aiuti solo le piccole e medie imprese e non anche le grandi imprese (salva l'applicabilità del beneficio secondo la regola comunitaria cosiddetta "de minimis" di cui si dirà più avanti).

Nello stesso allegato 1 alla circolare n. 38E sono individuati i limiti di intensità di aiuto, espressi, secondo i criteri comunitari, in Equivalente Sovenzione Netto (ESN) o lordo (ESL).

Tuttavia, ai fini della determinazione delle misure dell'agevolazione in questione non rileva la differenza tra ESN ed ESL, poiché, trattandosi di un aiuto fiscale non soggetto ad imposizione, deve essere considerato il valore nominale dell'aiuto.

I limiti d'intensità variano, oltre che in relazione alle diverse zone in cui è effettuato l'investimento anche in relazione alla dimensione dell'impresa, a seconda che si tratti di grande impresa (GI), di media impresa (MI) o di piccola impresa (PI), che deve essere determinata sulla base dei parametri dettati dalla normativa comunitaria.

In particolare, le imprese vengono classificate dalla Commissione delle Comunità europee (Comunicazione della commissione sugli aiuti di Stato alle PMI del 20 marzo 1996, Raccomandazione del 3 aprile 1996, in G.U.C.E. L. 107 del 30 aprile 1996) sulla base dei seguenti tre parametri:

- 1) numero dei dipendenti
- 2) fatturato annuo o stato patrimoniale;
- 3) indipendenza dell'impresa beneficiaria.

Sono *medie imprese* quelle che:

- hanno meno di 250 dipendenti;
- hanno un fatturato annuo non superiore a 40 milioni di ecu o uno stato patrimoniale non superiore a 27 milioni di ecu;
- sono in possesso del requisito di indipendenza come in seguito definito.

Sono *piccole imprese* quelle che:

- hanno meno di 50 dipendenti;
- hanno un fatturato annuo non superiore a 7 milioni di ecu o uno stato patrimoniale non superiore a 5 milioni di ecu;
- sono in possesso del requisito di indipendenza come in seguito definito.

Sulla base di quanto contenuto nella predetta comunicazione del 20 marzo 1996 della CE:

a) i tre criteri (numero dei dipendenti, fatturato o stato patrimoniale, indipendenza dell'impresa beneficiaria) sono cumulativi e, quindi, devono coesistere ai fini della classificazione dell'impresa fra le piccole e medie imprese;

b) il numero delle persone impiegate corrisponde al numero di Unità di lavoro annue (UTA), cioè al numero dei dipendenti occupati a tempo pieno nell'esercizio: il lavoro a tempo parziale o il lavoro stagionale costituiscono frazione di UTA;

c) l'esercizio da prendere in considerazione è l'ultimo esercizio antecedente a quello agevolato;

d) per fatturato si intende, ai sensi dell'art. 28 della quarta direttiva 78/660 del 25 luglio 1978 (in G.U.C.E. L. 222 del 14 agosto 1978), l'ammontare del volume d'affari comprendente gli importi provenienti dalla vendita di prodotti e dalla prestazione di servizi rientranti nelle attività ordinarie della impresa, diminuiti degli sconti concessi sulle vendite nonché dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte direttamente connesse con il fatturato.

Il tasso di conversione dell'ecu cui fare riferimento è

quello fissato alla data di chiusura dell'esercizio considerato (pertanto, per i soggetti il cui esercizio coincide con l'anno solare, il cambio cui fare riferimento ai fini dell'applicazione delle disposizioni in esame è quello fissato al 31 dicembre 1995).

Per quanto riguarda il requisito di indipendenza, ai sensi della Comunicazione del 20 marzo 1996 e della Raccomandazione del 3 aprile 1996 menzionata, "sono considerate imprese indipendenti quelle il cui capitale o i cui diritti di voto non sono detenuti per il 25% o più da una sola impresa, oppure, congiuntamente, da più imprese non conformi alle definizioni di PMI o di piccola impresa, secondo il caso. Questa soglia può essere superata nelle due fattispecie seguenti:

- se l'impresa è detenuta da società di investimenti pubblici, società di capitali di rischio o investitori istituzionali, a condizione che questi non esercitino alcun controllo, individuale o congiunto, sull'impresa;
- se il capitale è disperso in modo tale che sia impossibile determinare da chi è detenuto e se l'impresa dichiara di poter legittimamente presumere che non è detenuto per il 25% o più da una sola impresa, oppure, congiuntamente, da più imprese non conformi alle definizioni di PMI o di piccola impresa, secondo il caso.

La Commissione delle Comunità europee ha, inoltre, chiarito che "al fine di prendere in considerazione soltanto le imprese che costituiscono effettivamente PMI indipendenti, occorrerà escludere le fattispecie giuridiche costituite da PMI che formino un gruppo economico la cui potenza superi quella di una PMI. Per il calcolo della soglia occupazionale e finanziaria conviene dunque sommare i dati dell'impresa beneficiaria e di tutte le imprese di cui essa detiene direttamente o indirettamente il 25% o più del capitale o dei diritti di voto".

La Commissione ha, altresì, precisato che "quando un'impresa, alla data di chiusura del bilancio, supera, verso l'alto o verso il basso, le soglie del numero dei dipendenti o dei massimali finanziari specificati, perde o acquista la qualifica di "PMI", "media impresa", "piccola impresa" ... soltanto se detta circostanza si ripete durante due esercizi consecutivi.

10.2. Restante territorio nazionale

Anche nelle aree non comprese negli obiettivi 1, 2 e 5b, individuate dall'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995 come "restante territorio nazionale" si applicano, in relazione all'agevolazione in argomento, i limiti di intensità di aiuto stabiliti dalla Commissione delle Comunità europee.

Nelle dette aree del "restante territorio nazionale" l'agevolazione può essere applicata, solo per gli investimenti realizzati dalle imprese di ridotte dimensioni individuate in base ai parametri, in precedenza evidenziati, fissati dallo stesso art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995.

Dette imprese normalmente ricadono nella definizione comunitaria di piccole imprese e, pertanto, nei loro confronti opera di regola il limite di intensità del 15 per cento, valevole, come si è detto, su tutto il territorio nazionale per le piccole imprese.

Occorre, tuttavia, rilevare che l'impresa, ancorché singolarmente considerata sia riconducibile tra quelle di ridotte dimensioni in parola, potrebbe non essere qualificabile come piccola impresa in base al richiamato criterio di indipendenza fissato dalla disciplina comunitaria.

Ove si verifichi tale fattispecie, se l'impresa è qualificabile come media impresa si applicherà il limite di intensità del 7,5 per cento, mentre se l'impresa è qualificabile come grande impresa si rende operante il divieto di concessione di aiuti territoriali disposto dalla normativa comunitaria e l'agevolazione potrà applicarsi solo secondo la regola "de minimis".

E da tener presente, infine, che in particolari zone del "restante territorio nazionale" la Commissione europea ha consentito la concessione di aiuti territoriali, prevedendo specifici limiti di intensità per le piccole, medie e grandi imprese. Pertanto nelle particolari zone anzidette (elencate nell'allegato 2, alla circolare n. 38E del 14 febbraio 1997 con l'indicazione "fuori obiettivo, con deroga 92.3.c."), fermo restando che l'agevolazione in argomento può essere applicata solo dalle imprese di ridotte dimensioni, individuate secondo i richiamati parametri dell'art. 3, comma 85, in oggetto, ai fini della verifica dei limiti di intensità applicabili occorre aver riguar-

do alle percentuali appositamente fissate per dette zone (20 per cento per le piccole imprese; 15 per cento per le medie imprese; 10 per cento per le grandi imprese).

11. Misura dell'agevolazione

I limiti d'intensità esprimono la misura massima dell'agevolazione spettante all'impresa ovvero il beneficio economico effettivo (l'equivalente sovvenzione) che l'impresa può conseguire in forza dell'aiuto previsto dalla norma nazionale in rapporto al costo dell'investimento agevolato.

L'agevolazione fiscale in esame è data, in termini economici, dalla minor imposta dovuta per effetto della deduzione commisurata agli investimenti realizzati. Il rapporto tra beneficio economico effettivo (risparmio d'imposta) ed ammontare complessivo degli investimenti agevolabili realizzati nel periodo d'imposta deve essere uguale o inferiore alle percentuali massime consentite dall'Unione europea.

A tal fine deve essere dapprima determinato l'ammontare del reddito detassato, che, in base al meccanismo applicativo previsto dalla predetta norma, è pari al 50% degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta agevolato al netto delle cessioni di beni strumentali effettuate nel medesimo periodo in eccedenza rispetto all'ammontare medio degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti. Deve, quindi, essere calcolata la minor imposta dovuta per effetto dell'esclusione dal reddito d'impresa dell'anzidetto ammontare tenendo anche conto a tal fine delle deduzioni che hanno dato luogo a perdite fiscalmente rilevanti.

La modalità di calcolo valida a tal fine è quella di determinare il risparmio di imposta in modo "virtuale" assumendo la differenza tra l'IRPEF relativa soltanto al reddito d'impresa (senza tener conto quindi di eventuali altri redditi posseduti) calcolato al lordo dell'importo determinato in funzione degli investimenti effettuati, che nella dichiarazione dei redditi ha influito quale componente negativo, e l'IRPEF corrispondente al reddito d'impresa al netto di detto importo (quello cioè risultante dalla dichiarazione dei redditi), nonché il 16,2 per cento (corrispondente all'aliquota dell'ILOR eventualmente dovuta) del ripetuto importo. Così, se il reddito d'impresa senza la deduzione del componente negativo dato dall'investimento è pari a L. 1.000 e per effetto di detta deduzione si riduce a L. 800, il risparmio d'imposta è dato dalla differenza dell'IRPEF calcolata su L. 1.000 e dell'IRPEF calcolata su L. 800 oltre che dall'importo derivante dall'applicazione dell'aliquota del 16,2 per cento su L. 200 (1.000 - 800).

Nel caso in cui per effetto della deduzione si determini una perdita ovvero una maggior perdita riportabile in diminuzione dei redditi dei periodi di imposta successivi, il risparmio d'imposta "virtuale" ai fini dell'imposta personale va calcolato con riferimento all'importo risultante dalla somma del reddito al lordo della deduzione e dell'importo della perdita ovvero con riferimento all'importo della maggior perdita emergente per effetto della deduzione.

Il risparmio d'imposta così determinato deve essere rapportato all'ammontare degli investimenti agevolabili.

Se la percentuale risultante da tale rapporto è superiore alle percentuali massime consentite dalla Commissione europea, l'impresa dovrà ridurre il reddito detassato, limitandolo all'importo che determina un risparmio d'imposta non eccedente i limiti consentiti.

Per il rispetto delle percentuali massime consentite, il contribuente deve verificare se in relazione ai medesimi investimenti agevolati abbia chiesto o ottenuto anche altri aiuti di Stato sotto qualsiasi forma. In sede di dichiarazione occorre dichiarare in calce al prospetto della determinazione del reddito reinvestito, barrando l'apposita casella di aver rispettato, oltre alle disposizioni contenute nella legge n. 549 del 1995, anche i limiti previsti dalla normativa comunitaria.

Ove nel volume degli investimenti realizzati nel periodo d'imposta agevolabile siano individuati alcuni investimenti qualificabili di sostituzione, di essi non si deve tener conto ai fini della verifica dei limiti massimi di aiuto imposti dalla disciplina comunitaria; a tal fine, dopo aver determinato l'importo detassabile e l'entità del relativo risparmio in termi-

ni d'imposta (equivalente sovvenzione), occorrerà porre tale entità a raffronto con l'ammontare complessivo degli investimenti del periodo, depurato di quelli di rinnovo e, in base a questo raffronto, verificare il rispetto del limite percentuale massimo di aiuto concedibile.

Per gli investimenti immateriali realizzati dalle grandi imprese occorre rispettare il medesimo criterio per la verifica del rispetto dei limiti massimi di aiuto imposti dalla disciplina comunitaria.

12. Casi in cui non si applicano i limiti di intensità di aiuto (cosiddetta regola "de minimis").

La normativa comunitaria consente il riconoscimento di aiuti di minima entità, indipendentemente dal rispetto dei limiti massimi percentuali sopra illustrati, secondo i criteri (c. d. regola "de minimis") stabiliti dalla Comunicazione della Commissione relativa agli aiuti de minimis (96/C 68/06), pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee del 6 marzo 1996, n. C 68/9.

Ai sensi della predetta Comunicazione:

- l'importo massimo totale dell'aiuto rientrante nella categoria de minimis è di 100.000 ECU su un periodo di tre anni a decorrere dal momento del primo aiuto de minimis;
- tale importo comprende qualsiasi aiuto pubblico accordato quale aiuto de minimis e non pregiudica la possibilità del beneficiario di ottenere altri aiuti in base a regimi autorizzati dalla Commissione.

In proposito si precisa che, al fine del raggiungimento del tetto dei 100.000 ECU in tre anni a partire dal primo aiuto de minimis, devono essere presi in considerazione gli aiuti de minimis di cui il soggetto ha beneficiato nel proprio triennio di riferimento. Ad esempio se un operatore ha avuto un tale aiuto la prima volta nel 1994 nella misura di 50.000 ECU (tetto stabilito dalla normativa precedente) può, entro il 1996 (esaurimento del triennio), usufruire di ulteriori 50.000 ECU; se, viceversa, ha ottenuto, per la prima volta, nel 1992 un aiuto de minimis di 50.000 ECU, essendosi nel 1996 già esaurito il triennio di riferimento, potrà cominciare a beneficiare di aiuti de minimis entro 100.000 ECU sino al compimento di un nuovo triennio.

Ai fini dell'applicazione del limite di 100.000 ECU, previsto dalla regola de minimis, deve essere preso in considerazione il risparmio di imposta calcolato secondo i criteri indicati nel precedente paragrafo 11 il quale, ovviamente, non potrà superare il limite predetto.

Nonostante la normativa dettata con la menzionata Comunicazione della Commissione europea stabilisca che l'aiuto de minimis non pregiudica la possibilità del beneficiario di ottenere altri aiuti in base ai regimi autorizzati dalla Commissione, deve comunque tenersi conto del divieto di cumulo illustrato nel paragrafo successivo.

Riguardo all'ambito soggettivo di applicazione della regola de minimis si fa presente che la stessa è applicabile a prescindere dalle dimensioni delle imprese beneficiarie (piccole, medie o grandi imprese).

Nei riguardi degli investimenti realizzati nei territori non compresi negli obiettivi 1, 2 e 5b il beneficio della detassazione può comunque essere riconosciuto nel limite della regola de minimis soltanto alle imprese di ridotte dimensioni individuate nel precedente paragrafo 2.

La regola de minimis non si applica ai settori disciplinati dal trattato CECA, alla costruzione navale, al settore dei trasporti e agli aiuti concessi per spese relative ad attività dell'agricoltura o della pesca. I soggetti che intendono fruire dell'agevolazione in oggetto secondo la regola de minimis dovranno espressamente dichiararlo barrando l'apposita casella posta in calce al prospetto della determinazione del reddito reinvestito.

13. Cumulabilità con altre agevolazioni

Il beneficio di cui al comma 85 in esame è cumulabile con altre agevolazioni, salvo il divieto di cumulo posto dallo stesso art. 3, comma 91, della

legge n. 549 del 1995.

Ai sensi dell'anzidetto comma l'agevolazione prevista dall'art. 3, comma 85, non è cumulabile con altre agevolazioni statali a qualsiasi titolo concesse alle attività produttive, a norma dell'art. 1, comma 2, del decreto-legge 22 ottobre 1992, n. 415, convertito dalla legge n. 488 del medesimo anno, e delle successive disposizioni dettate dal decreto-legge 8 febbraio 1995, n. 32, convertito dalla legge n. 104 dello stesso anno e dal decreto-legge 23 giugno 1995, n. 244, convertito dalla legge n. 341 del 1995, anche se concesse in forma automatica ai sensi dell'art. 1 del citato decreto-legge n. 244 del 1995.

Resta altresì ferma la cumulabilità tra il beneficio di cui al citato comma 85 e le altre agevolazioni, sia fiscali che finanziarie, recate da leggi diverse da quelle sopra richiamate (come, ad esempio, la legge 28 novembre 1965, n. 1329, cosiddetta legge Sabatini).

La medesima agevolazione di cui all'art. 3, comma 85, resta, però, cumulabile con le agevolazioni alle attività di ricerca concesse ai sensi delle predette leggi.

14. Recupero dell'agevolazione in caso di cessione dei beni oggetto di investimento

L'art. 3 comma 89, della L. n. 549 del 1995, ha introdotto una disciplina di carattere antielusivo per effetto della quale si procede al recupero dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto di investimento siano ceduti entro il secondo periodo di imposta successivo a quello di realizzazione degli investimenti stessi.

In particolare, la norma prevede che il reddito escluso dall'imposizione si ridetermina diminuendo il volume degli investimenti del periodo di imposta agevolato di un ammontare pari alla differenza tra i corrispettivi derivanti dalle cessioni dei beni oggetto di agevolazione (con esclusione di quelle effettuate nel corso di procedure concorsuali), da assumere indipendentemente dall'ammontare dei costi che hanno concorso alla formazione del predetto volume di investimento e i costi sostenuti nello stesso periodo di imposta in cui si procede alle cessioni, per la realizzazione di investimenti delle stesse tipologie previste dall'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 e dal comma 87 dell'art. 3 della L. n. 549 del 1995 (con esclusione, in ogni caso, degli investimenti in immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del possessore).

A tal fine assumono rilievo tutte le operazioni di cessione da cui derivano componenti di reddito fiscalmente rilevanti. Nel volume dei disinvestimenti rilevanti, agli stessi effetti, va ricompreso anche il valore normale dei beni destinati a finalità di consumo personale o familiare dell'imprenditore o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa. Pertanto, assumono rilevanza ai fini in questione gli atti di conferimento in società e le operazioni di cessione dell'azienda o di rami aziendali.

La differenza tra il reddito a suo tempo agevolato e quello così rideterminato costituisce una sopravvenienza attiva del periodo di imposta in cui si verificano le cessioni, che dovrà essere indicata nella dichiarazione dei redditi.

Come già ricordato il beneficio della detassazione è escluso per gli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento. Pertanto, nel caso in cui l'immobile strumentale sia per natura che per destinazione per quest'ultima caratteristica entro i due periodi di imposta successivi, il cambio di destinazione è da considerarsi equivalente a una operazione di cessione con le conseguenze da essa derivanti, assumendo ai fini della determinazione dell'eventuale sopravvenienza attiva, il valore normale da determinare con riferimento al momento del cambio di destinazione.

Si ricorda che l'investimento consistente nell'acquisto dei veicoli cui si applica il regime di deducibilità limitata di cui all'art. 67, comma 10, del Tuir, concorre a formare il volume degli investimenti agevolabili per un ammontare pari al 50 per cento del costo sostenuto. Corrispondentemente, nel caso di cessione dei beni in esame occorrerà tener conto, ai fini della decurtazione degli investimenti, del 50

per cento del corrispettivo realizzato.

15. Determinazione dell'acconto relativo al 1997

L'articolo 3, comma 92, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, stabilisce che ai fini dell'acconto relativo al terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994, l'imposta dovuta per l'esercizio precedente va rideterminata computando il reddito d'impresa senza tener conto delle esclusioni dal reddito previste dai commi da 85 a 91.

La citata disposizione stabilisce, in sostanza, che la determinazione dell'acconto relativo al primo periodo d'imposta successivo a quello ultimo di applicazione dell'agevolazione prevista dai precedenti commi, non deve essere influenzata dall'ammontare del reddito agevolato. Tale disposizione trova applicazione anche nel caso in cui l'imposta dovuta per il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994 non risulti superiore al limite stabilito ai fini dell'obbligo di versamento dell'acconto per il successivo periodo d'imposta. In sede di rideterminazione di detta imposta potrà tenersi conto anche di eventuali perdite pregresse, alle condizioni e nei limiti previsti dalla vigente normativa per il riporto delle perdite stesse.

B. Disciplina della detassazione ai sensi dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995 (cosiddetta "mini proroga")

L'art. 3 comma 88, della L. n. 549 del 1995, stabilisce che l'agevolazione prevista dall'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, si applica - relativamente al periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994 - anche ai beni strumentali nuovi ancorché destinati ad operazioni di ammodernamento o di ampliamento di impianti esistenti, nonché alla realizzazione di nuovi impianti consegnati o spediti dopo la chiusura di tale periodo e comunque entro il 30 aprile 1996.

A tal fine non assume rilievo la data di entrata in funzione dei beni.

Tale disciplina può trovare applicazione anche in caso di realizzazione tramite appalto di un immobile su terreno proprio. La disposizione del predetto comma 88, non riguarda comunque gli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento. La stessa si applica a condizione che:

- i relativi contratti risultino conclusi entro il 30 settembre 1995 e comunque, ove antecedente al 30 settembre 1995, non oltre la data di chiusura dell'anzidetto periodo di imposta agevolato (periodo di imposta successivo a quello in corso alla data 12 giugno 1994). Per la verifica di tale condizione è sufficiente fare ricorso alla documentazione generalmente utilizzata nei rapporti commerciali e rilevante anche ai fini tributari ai sensi dell'art. 22, terzo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973;

- entro 15 giorni dalla data di entrata in vigore della L. n. 549 del 1995 sia stato versato da parte dell'acquirente ovvero, in caso di locazione finanziaria, da parte dell'impresa utilizzatrice, almeno il 20 per cento, rispettivamente, del prezzo ovvero del costo del bene; a tal fine assume rilievo anche il versamento di somme a titolo di caparra o deposito cauzionale.

La predetta disposizione si applica sia nel caso di acquisizione da terzi dei beni tramite contratti di compravendita, permuta, ecc., sia nel caso di loro realizzazione tramite appalto. Inoltre, conformemente alle considerazioni già svolte precedentemente, per l'applicazione del beneficio non assume rilevanza che l'entrata in funzione avvenga entro il 30 aprile 1996.

Si precisa che per i beni consegnati o spediti dopo la chiusura del periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994, la relativa eccedenza agevolabile, pur se determinata con riferimento al periodo di imposta anzidetto, va esclusa dall'imposizione nel periodo d'imposta in cui i beni sono consegnati o spediti.

Così, ad esempio, nel caso in cui nel 1995, per le imprese con esercizio coincidente con l'anno solare, è stato realizzato un investimento di 1.500

e la media degli investimenti relativi ai periodi dal 1989 al 1993 sia pari a 1.000, il reddito agevolato, da scomputare nella dichiarazione dei redditi del 1995 è di 250, cioè il 50 per cento della differenza tra 1.500 e 1.000.

Se dopo il 31 dicembre 1995 ma entro il 30 aprile 1996, vengono consegnati beni di importo pari a 600, ove sussistano le altre condizioni previste dal comma 88, occorre rideterminare il reddito agevolato relativo al 1995, includendo tra gli investimenti di tale anno anche quelli predetti. Pertanto detto reddito agevolato risulterà complessivamente pari a 550 (50 per cento della differenza tra 2.100 e 1.000) e la differenza tra detto importo (550) e quello deducibile nella dichiarazione relativa al 1995 (250) - pari, cioè, a 300 - sarà deducibile nella dichiarazione dei redditi relativa al 1996.

Si precisa infine che la disposizione recata dal citato comma 88 della L. n. 549 del 1995 non ha carattere vincolante e, pertanto, in alternativa, i beni ivi considerati (cioè quelli consegnati o spediti nel secondo periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994 ed entro il 30 aprile 1996 possono essere assunti quali investimenti del periodo di imposta di loro consegna o spedizione ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa di cui al precedente comma 85.

Resta comunque fermo, che l'eventuale applicazione del citato comma 88 non pregiudica l'applicabilità, ricorrendone i presupposti, dell'agevolazione di cui al comma 85 con riferimento ad altri investimenti realizzati nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994.

Ai fini dell'applicazione della disciplina antielusiva di cui all'art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995, si precisa che, con riferimento agli investimenti riguardanti i beni consegnati o spediti dopo il 31 dicembre 1995 ma entro il 30 aprile 1996, il secondo periodo d'imposta è il 1997.

Per la determinazione del beneficio ai sensi del citato art. 3, comma 88, si applicano i criteri illustrati nei paragrafi precedenti, ad eccezione di quelli di cui ai paragrafi 1, 4.2, 7, 10, 11, 12, 13.

n Esclusione dall'ILOR del reddito degli immobili relativi all'impresa

Il decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504, istitutivo dell'imposta comunale sugli immobili, all'art. 17, comma 4, stabilisce che sono esclusi dall'imposta locale sui redditi i redditi di fabbricati a qualsiasi uso destinati, ivi compresi quelli strumentali od oggetto di locazione, i redditi dominicali delle aree fabbricabili e dei terreni agricoli, nonché i redditi agrari di cui all'art. 29 del Tuir.

Per tutti i terreni e i fabbricati posseduti a titolo di proprietà, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale relativi all'impresa (strumentali, beni merce ed altri) e non locali, l'importo del reddito d'impresa da escludere dall'ILOR coincide sempre con la rendita catastale dell'immobile.

Il medesimo criterio si rende applicabile anche per i fabbricati strumentali concessi in leasing, nonché, ad esempio, per quelli facenti parte dell'unica azienda concessa in affitto.

Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ai fini dell'esclusione dall'ILOR va fatto riferimento al valore determinato applicando ai costi di acquisizione degli immobili i coefficienti di aggiornamento stabiliti in relazione all'anno in cui detti costi sono stati sostenuti (cioè all'imponibile determinato ai fini dell'ICI).

Da tale "valore patrimoniale" dell'immobile occorre desumere, sia pure convenzionalmente, il reddito, applicando il divisore pari a 50, che è il coefficiente di moltiplicazione applicabile alle rendite catastali delle unità immobiliari classificate nel gruppo D.

Per i fabbricati non ancora iscritti in catasto e per quelli che, pur censiti, sono ancora sprovvisti di rendita, o la cui rendita risulta non più rispondente alla situazione originariamente considerata, deve essere assunta la rendita attribuita a fabbricati similari.

Qualora il fabbricato risulti già accatastato, le rivalutazioni vanno disattese solo se il possessore ha sottoposto l'immobile stesso a variazioni o adattamenti tali da mutarne la classificazione catastale.

In tal modo si deve tener conto delle nuove caratteristiche catastali anche se il nuovo accatastamento non risulti ancora avvenuto; e ciò non solo quando il possessore abbia già presentato la domanda per il nuovo accatastamento, ma anche quando detta domanda sia stata omessa.

Per i terreni dati in affitto per uso agricolo si applica il disposto dell'art. 129, comma 1, del Tuir.

Per i terreni dati in affitto per uso non agricolo è escluso dall'ILOR un importo pari alla rendita catastale.

Per i fabbricati relativi all'impresa dati in locazione va escluso dall'ILOR un importo pari:

- a) alla rendita catastale o, se superiore, al canone di locazione ridotto forfetariamente del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano);
- b) al canone di locazione ridotto del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella città di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano) per le unità immobiliari date in locazione in regime legale di determinazione del canone.

Si fa presente, altresì, che per i terreni, la rendita catastale deve essere assunta senza considerare la rivalutazione prevista dall'art. 31 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

n Esercizio di arti e professioni

L'art. 49, comma 1, del Tuir definisce redditi di lavoro autonomo quelli derivanti dall'esercizio di arti o professioni, cioè dall'esercizio per professione abituale, ancorché non esclusiva, di attività di lavoro autonomo non rientranti tra quelle imprenditoriali, anche se esercitate in forma associata.

Il requisito della professionalità sussiste quando il soggetto pone in essere una molteplicità di atti coordinati e finalizzati verso un identico scopo con regolarità, stabilità e sistematicità.

L'abitudine si diversifica dalla occasionalità in quanto quest'ultima implica attività episodiche, saltuarie e comunque non programmate.

Tale differenza è fondamentale per distinguere i redditi di lavoro autonomo abituale, che vanno dichiarati nel quadro E, sezione I, dai redditi di lavoro autonomo occasionali, che, essendo qualificati redditi diversi, vanno dichiarati nel quadro L.

n Immobilizzazioni finanziarie [art. 54, comma 4, del Tuir]

L'art. 3, comma 106, della L. 28 dicembre 1995, n. 549, ha chiarito che, agli effetti dell'applicazione delle disposizioni del secondo periodo del comma 4, dell'art. 54, del Tuir, che consente la rateizzazione delle plusvalenze conseguite, si considerano immobilizzazioni finanziarie iscritte come tali in bilancio anche le partecipazioni figuranti nei bilanci redatti secondo le disposizioni del codice civile vigenti anteriormente alle modifiche apportate dal decreto legislativo n. 127 del 1991, la cui natura di immobilizzazioni emergeva in modo inequivocabile dalle indicazioni dei bilanci stessi o da altri elementi certi e precisi della contabilità.

n Immobili strumentali relativi all'impresa

Ai fini delle imposte sui redditi, si considerano strumentali per l'esercizio dell'attività commerciale ai sensi dell'art. 40, comma 2, del Tuir:

- gli immobili utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (cc.dd. strumentali per destinazione);
- gli immobili che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni, anche se non utilizzati o anche se dati in locazione o in comodato (cc.dd. strumentali per natura) classificati o classificabili nei gruppi B (unità immobiliari per uso di alloggi collettivi), C (unità immobiliari a destinazione ordinaria commerciale e varia), D (immobili a destinazione speciale), E (immobili a destinazione particolare), e nella categoria A/10 (uffici e studi privati), a condizione che la destinazione ad ufficio o studio sia prevista nella licenza o concessione edilizia, anche in sanatoria.

Si precisa che, ai sensi del comma 1 dell'art. 77 del Tuir, gli immobili strumentali si considerano relativi all'impresa solo se indicati nell'inventario redatto e vidimato a norma dell'art. 2217 del cod. civ. o, per i soggetti indicati nell'art. 79 del Tuir, nel registro dei beni ammortizzabili.

La citata disposizione si applica, per gli immobili strumentali per destinazione, solo con riferimento a quelli acquisiti a partire dal 1° gennaio 1992. Relativamente agli immobili strumentali per destinazione acquisiti precedentemente a tale data, per i quali non sia stata esercitata l'opzione per la loro esclusione dal patrimonio dell'impresa, ai sensi dell'art. 58 della legge n. 413 del 1991, continua ad operare la presunzione assoluta di appartenenza all'impresa, a prescindere dall'iscrizione degli stessi nell'inventario o nel registro dei beni ammortizzabili. Detta presunzione opera anche nel caso in cui, pur essendo stata esercitata l'opzione, sia stato omesso il versamento dell'imposta sostitutiva prevista dal citato art. 58.

Relativamente agli immobili strumentali per natura, si precisa che le relative quote di ammortamento vanno calcolate sul costo storico di acquisizione e tenuto conto, per quelle acquistate anteriormente al 1° gennaio 1974, dei criteri di cui al D.P.R. 23 dicembre 1974, n. 689. Se l'immobile è stato acquistato in esercizi anteriori a quello avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, il contribuente può dedurre soltanto le quote di ammortamento maturate a partire dall'esercizio avente inizio dopo il 31 dicembre 1987, mentre non possono essere computate in diminuzione le quote relative a periodi di imposta precedenti, non deducibili in base alla previgente normativa.

Per i beni strumentali dell'impresa individuale provenienti dal patrimonio personale dell'imprenditore, è riconosciuto, ai fini fiscali, il costo determinato in base alle disposizioni di cui al richiamato D.P.R. n. 689 del 1974, da iscriverne tra le attività relative all'impresa nell'inventario di cui all'art. 2217 del codice civile; in tal caso le quote di ammortamento sono deducibili a decorrere dall'esercizio in corso alla data dell'iscrizione. Qualora i beni strumentali provenienti dal patrimonio personale erano utilizzati alla data del 31 dicembre 1988, il valore ad essi attribuibile, anche ai fini della deduzione delle quote di ammortamento, va commisurato al valore normale dei beni medesimi a tale data.

Se i predetti beni non sono stati indicati nell'inventario relativo all'anno 1988, nel periodo di imposta in cui ne verrà effettuata l'iscrizione assumerà rilevanza fiscale il valore normale determinato con riferimento alla suindicata data.

n Imposte indeducibili

Sulla base dell'art. 64, comma 1, del Tuir, le imposte sui redditi e quelle per le quali è prevista la rivalsa anche facoltativa, non sono ammesse in deduzione. Sono altresì indeducibili l'imposta sul patrimonio netto delle imprese, istituita con DL 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, e l'imposta comunale sugli immobili istituita con decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 504.

n Interessi passivi e costi indiretti

Per i beni materiali ed immateriali strumentali per l'esercizio dell'impresa si comprendono nel costo, fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonché quelli sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso. Con i medesimi criteri previsti per gli interessi passivi possono essere aggiunti al costo di fabbricazione anche i costi diversi da quelli direttamente imputabili al prodotto. Per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti sia per la loro costruzione che per la loro ristrutturazione, a condizione che siano stati imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso.

mento del costo stesso.

n Operazioni in valuta

In alternativa all'accantonamento per rischi di cambio, è consentita la valutazione della totalità dei debiti e dei crediti in valuta estera risultanti in bilancio, anche se rappresentati da obbligazioni o titoli similari, secondo il cambio rilevato alla data di chiusura dell'esercizio.

In entrambi i casi, comunque, non si tiene conto dei debiti e dei crediti per i quali il rischio di cambio è insussistente, in quanto coperto da contratti a termine, da contratti di assicurazione o da altri contratti aventi effetti sostanzialmente analoghi, come ad esempio i contratti swap.

Con riguardo a questi ultimi contratti, aventi la finalità di annullare il rischio di cambio in modo che non si producano perdite o utili di cambio alla scadenza del contratto, si precisa che avrà rilevanza fiscale la valutazione del credito o del debito in coerenza con la valutazione del contratto di copertura.

Per le società che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera, viene consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria; in tal caso concorrono a formare il reddito le differenze positive o negative risultanti dall'applicazione del cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti.

n Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale

Per le modalità di contabilizzazione del valore delle opere, forniture e servizi di durata ultrannuale, a norma dei primi quattro commi dell'art. 60 del Tuir e per la compilazione del prospetto da allegare alla dichiarazione ai sensi del comma 6 dell'art. 60 del Tuir stesso, si fa richiamo alle istruzioni contenute nella circolare n. 36 del 22 settembre 1982 pubblicata, nella G.U. del 18 ottobre 1982 n. 287.

Per effetto del combinato disposto dell'art. 60, comma 5, del Tuir e dell'art. 9 del D.P.R. n. 42 del 1988, le imprese che contabilizzano in bilancio le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale valutando le rimanenze al costo, possono essere autorizzate, previa richiesta presentata o spedita mediante raccomandata all'ufficio delle imposte, ad adottare lo stesso metodo anche ai fini della determinazione del reddito, tenendo presente che l'autorizzazione ha effetto dall'esercizio in corso alla data in cui è rilasciata (o si intende rilasciata). La richiesta si intende accolta se l'ufficio non notifica avviso contrario entro tre mesi dalla data di presentazione o di spedizione dell'istanza. Si precisa che detto metodo di valutazione si applica relativamente a tutte le opere, forniture e servizi pattuiti come oggetto unitario di contratti la cui esecuzione ha inizio nell'esercizio nel quale l'autorizzazione è stata concessa (o si intende concessa) nonché alle opere, forniture e servizi la cui esecuzione ha avuto inizio in esercizi precedenti limitatamente alle rimanenze formatesi a decorrere dal predetto esercizio.

n Perdite d'impresa in contabilità ordinaria

Per effetto delle modifiche apportate all'art. 8, comma 1, del Tuir dall'art. 29 del DL 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, a decorrere dal periodo d'imposta 1995, il reddito complessivo si determina sommando i redditi di ogni categoria che concorrono a formarli e sottraendo le perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali di cui all'art. 79 e quelle derivanti dall'esercizio di arti e professioni.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 8, le perdite derivanti dall'esercizio di attività commerciali nonché quelle derivanti da partecipazioni in società in nome collettivo e in accomandita semplice, in contabilità ordinaria, possono essere compensate in ciascun periodo d'imposta con i redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni (sia in contabilità ordinaria che semplificata) e limitatamente all'importo che trova capienza in essi. L'eccedenza può essere portata in diminuzione dei redditi derivanti dalle predette attività e/o partecipazioni negli esercizi successivi ma non ol-

tre il quinto.

La nuova disciplina delle perdite si applica, per effetto del comma 2 del citato art. 29 del DL n.41, anche alle perdite dei periodi d'imposta precedenti, non oltre il quinto, non compensate, secondo i previgenti criteri, con il reddito complessivo. Conseguentemente, può essere portata in diminuzione dal reddito d'impresa relativo al 1996 anche l'eccedenza di perdite formatesi dal 1991 al 1994, non scomputata dal reddito complessivo entro il 1994.

La descritta compensazione delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria con i redditi d'impresa conseguiti dallo stesso soggetto si effettua, a scelta del contribuente, nel quadro 740/F o 740/G, e/o 740/H, e/o 740/A1, in cui è stato conseguito un reddito d'impresa positivo.

Si fa presente che la compensazione con il reddito di impresa conseguito nel periodo di imposta dovrà essere effettuata preliminarmente con le perdite d'impresa in contabilità ordinaria conseguite nel medesimo periodo di imposta e, per la parte non compensata, con l'eventuale eccedenza di perdite in contabilità ordinaria non compensate nei precedenti periodi d'imposta.

Le perdite d'impresa in contabilità ordinaria (comprese le eccedenze dei periodi d'imposta precedenti) non compensate nei quadri 740/F o 740/G, e/o 740/H e/o 740/A1 dovrà essere riportata nel "Prospetto delle perdite d'impresa in contabilità ordinaria non compensate nell'anno", contenuto nel mod. 740 base, secondo le istruzioni ivi previste.

Esempi.

Esempio 1

Si ipotizza un contribuente con un reddito di partecipazione in società di persone esercente attività d'impresa in contabilità semplificata (L. 13.000.000) e con una perdita d'impresa in contabilità ordinaria (L. -20.000.000). In tal caso il contribuente indicherà:

QUADRO F

• nel rigo F40 L. -20.000.000

QUADRO H

• nel rigo H7 L. 13.000.000

• nel rigo H8 la quota delle perdite di impresa in contabilità ordinaria (da portare in diminuzione dal reddito di partecipazione indicato al rigo H7) L. - 13.000.000

• nel rigo H10 il totale reddito di partecipazione (da riportare al rigo N1) L. 0

PROSPETTO DELLE PERDITE

• nella colonna 5 del "Prospetto delle perdite in contabilità ordinaria non compensate nell'anno" contenuto nel modello 740 base) L. 7.000.000

Esempio 2

Si ipotizza un contribuente con un reddito d'impresa in contabilità semplificata (L. 12.000.000) e con una perdita derivante da partecipazione in società di persone esercente attività d'impresa in contabilità ordinaria (L. -8.000.000). Eccedenza di perdite pregresse non compensate nel periodo precedente (L. -3.000.000). In tal caso il contribuente indicherà:

QUADRO H

• nel rigo H7 L. 0

QUADRO G

• nel rigo G29 L. 12.000.000

• nel rigo G30 va indicata la quota delle perdite di impresa in contabilità ordinaria (da portare in diminuzione dal reddito di impresa di cui L. 3.000.000 relative ad anni precedenti) L. 11.000.000

• nel rigo G31 (Totale reddito di impresa da riportare nel rigo N1) L. 1.000.000

n Plusvalenze patrimoniali

L'operatività della scelta per la tassazione delle plusvalenze realizzate in quote costanti, è subordinata alla condizione che i beni siano stati posseduti da almeno tre anni, computando detto termine secondo le disposizioni dell'art. 2963 del codice civile.

Si precisa che i beni già detenuti in locazione finanziaria si devono ritenere acquisiti nel giorno in cui ha effetto il riscatto e che in caso di cessione d'azienda occorre far riferimento al giorno in cui la stessa è stata acquisita o l'impresa si è costituita.

Si ricorda che concorrono a formare il reddito le plusvalenze iscritte nello stato patrimoniale, restando pertanto irrilevante la eventuale menzione del maggiore valore nella nota integrativa.

Per i beni che costituiscono immobilizzazioni finanziarie la disposizione che consente di far concorrere a tassazione le plusvalenze per quote costanti si applica per quelli iscritti come tali negli ultimi tre bilanci; e le plusvalenze realizzate si considerano riferite innanzitutto alle immobilizzazioni finanziarie acquisite in data più recente.

I maggiori valori delle immobilizzazioni finanziarie costituite da partecipazioni in imprese controllate o collegate - valutate in base al "metodo del patrimonio netto" - non concorrono a formare il reddito per la parte eccedente le minusvalenze già dedotte. Tali maggiori valori concorrono a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui siano comunque realizzati (ad esempio, per cessione della partecipazione o incasso dividendi).

n Proventi non computabili nella determinazione del reddito d'impresa

Rientrano tra tali componenti: i proventi dei cespiti che fruiscono di esenzione dall'imposta; i proventi soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta o ad imposta sostitutiva; le indennità per la cessazione di rapporti di agenzia delle persone fisiche (queste indennità, se il contribuente non intende fruire del regime di tassazione separata - nel qual caso le stesse vanno evidenziate nel Quadro M - devono confluire, previa indicazione nel quadro stesso nel reddito complessivo da indicare nel rigo N1); le plusvalenze, le indennità e altri redditi di cui alle lettere da g) a n) del comma 1 dell'art. 16 del Tuir, quando ne è richiesta la tassazione separata a norma del comma 2 dello stesso articolo (in tal caso l'indicazione di detti proventi nel rigo F36 costituisce richiesta di avvalersi del regime di tassazione separata ai sensi dell'art. 16, comma 2, del Tuir).

n Quote di partecipazione agli utili spettanti agli associati in partecipazione

La deducibilità delle quote di partecipazione agli utili spettanti agli associati in partecipazione è consentita:

- se il contratto di associazione in partecipazione risulta da atto pubblico o da scrittura privata re-

gistrata;

- se tale contratto contiene la specificazione dell'apporto e, qualora questo sia costituito da denaro e altri valori, elementi certi e precisi comprovanti l'avvenuto apporto;

- se con riguardo all'ipotesi di apporto costituito dalla prestazione di lavoro, gli associati non sono familiari dell'associante compresi tra quelli per i quali l'imprenditore non può fruire di deduzioni a titolo di compenso del lavoro prestato o dell'opera svolta, ai sensi del comma 2 dell'art. 62 del Tuir;

- se il contratto di associazione in partecipazione non consiste nell'apporto rappresentato dall'emissione, da parte dell'associante, di titoli o certificati in serie o di massa, i cui proventi sono soggetti a ritenuta alla fonte a titolo d'imposta ai sensi dell'art.5 del D.L. 30 settembre 1983, n. 512, convertito dalla legge 25 novembre 1983, n. 649.

Si rileva, infine, che l'attribuzione delle quote di utili spettanti all'associato in partecipazione da dedurre dal reddito d'impresa dell'associante, deve trovare obiettiva giustificazione nel lavoro effettivamente prestato o nell'entità dell'apporto di beni.

n Redditi d'impresa esclusi dall'ILOR

Per effetto della disposizione contenuta nella lett. e-bis) del comma 2 dell'art. 115 del Tuir, sono esclusi dall'ILOR i redditi di impresa derivanti dall'esercizio di attività commerciali svolte da soggetti diversi da quelli indicati al comma 1 dell'art. 87 del Tuir, organizzate prevalentemente con il lavoro proprio e dei familiari, a condizione che il numero complessivo delle persone addette, esclusi gli apprendisti fino ad un massimo di tre, compreso il titolare, non sia superiore a tre.

Si ricorda al riguardo che, per la verifica del rispetto del predetto limite dei tre addetti, occorre adottare il criterio della media nel corso dell'anno. La predetta media va determinata sommando le giornate di lavoro riferibili a tutti gli addetti, nel periodo di imposta di riferimento, e dividendo il risultato per 312. Per l'individuazione del numero delle giornate dei lavoratori dipendenti si può fare riferimento alle giornate retribuite risultanti dai modelli DM 10 o, per i lavoratori dipendenti a tempo parziale, dai modelli O1M.

Per il titolare dell'impresa e per i soci che non apportano esclusivamente capitale si presumono lavorate 312 giornate, da ragguagliare al periodo di effettivo esercizio delle attività se questa è iniziata o cessata nel corso dell'anno. Qualora il socio partecipi a più società e/o eserciti direttamente l'attività, il numero delle giornate lavorate si presume pari a quello che si ottiene dividendo 312 per il numero delle attività esercitate in forma individuale e collettiva.

Ai fini dell'esonero dall'ILOR si richiede pertanto sia la sussistenza del predetto requisito numerico sia la prevalenza della componente lavoro nella organizzazione dell'attività.

Quest'ultimo requisito, in linea di principio, può ritenersi normalmente sussistente con riguardo all'esercizio di attività commerciali svolte da imprese artigiane iscritte nel relativo Albo, di imprese che esercitano attività di commercio al minuto, attività alberghiere, attività di somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi o in mense aziendali o attività di intermediazione o rappresentanza commerciale e imprese che esercitano la pesca marittima o in acque interne.

In relazione alla verifica della sussistenza del suddetto requisito della prevalenza della componente lavoro nella organizzazione dell'attività, precisa che, pur non potendosi stabilire specifici parametri di riferimento, può essere un utile indirizzo, tenere presente, il valore dei beni utilizzati e delle rimanenze finali, che, ai fini di cui trattasi, deve essere complessivamente in-

feriore ad un miliardo di lire.

n Rimborsi per trasferte [art. 62, comma 1-ter, del Tuir]

Ai sensi dell'art. 62, comma 1-ter, del Tuir, le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000; il predetto limite è elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero.

Al riguardo è opportuno precisare che il limite di deducibilità si riferisce esclusivamente ai rimborsi a piè di lista. Inoltre qualora l'alloggio venga fornito gratuitamente, ai fini del computo del predetto limite si deve tener conto dei costi specifici sostenuti dal datore di lavoro per i servizi di alloggio. Tali costi specifici potranno essere portati in deduzione, nel predetto limite massimo giornaliero, soltanto per i giorni di effettiva trasferta effettuata nell'anno. Rimangono pertanto indeducibili i costi specifici relativi ai giorni di mancato utilizzo dei predetti alloggi destinati a dipendenti in trasferta.

Se il dipendente o il titolare dei predetti rapporti è stato autorizzato ad utilizzare un autoveicolo di sua proprietà ovvero noleggiato al fine di essere utilizzato per una specifica trasferta, è consentito portare in deduzione dal reddito d'impresa un importo non superiore al costo di percorrenza o a quello risultante dall'applicazione delle tariffe di noleggio relative ad autoveicoli di potenza non superiore a 17 cavalli fiscali ovvero 20, se con motore diesel. Tale disposizione, che non si applica agli autoveicoli aziendali, esplica effetti anche nelle ipotesi in cui il dipendente o il collaboratore sia stato autorizzato ad utilizzare il proprio autoveicolo o un autoveicolo preso a noleggio per una specifica trasferta ovvero sia stato noleggiato un autoveicolo con il conducente. Ai fini della quantificazione dei predetti costi di percorrenza si deve fare riferimento alla media dei costi delle suddette autovetture appositamente calcolata dall'Automobile Club d'Italia ovvero, nelle ipotesi di noleggio, alla media delle tariffe di noleggio.

n Spese di manutenzione e riparazione

La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 67, in base alla quale i compensi periodici dovuti contrattualmente a terzi per la manutenzione di determinati beni sono deducibili nell'esercizio di competenza, non ha carattere vincolante, nel senso che l'impresa ha facoltà di

optare per la deduzione di detti compensi nei limiti e con le modalità di cui alle disposizioni precedenti dello stesso comma.

Qualora l'impresa intenda avvalersi del criterio di deduzione di cui al citato ultimo periodo del comma 7, lo stesso criterio va mantenuto per tutti i periodi di imposta compresi nella durata del contratto. In tal caso eventuali spese di manutenzione, riparazione ecc., diverse dai predetti compensi periodici, vanno incluse tra le altre spese (e sono quindi deducibili nel limite del 5 per cento del costo complessivo di tutti i beni materiali ammortizzabili) senza tener conto del costo di quelli la cui manutenzione è affidata a terzi.

n Spese di pubblicità, propaganda e rappresentanza [art. 74, comma 2, del Tuir]

La disciplina della deducibilità delle spese di pubblicità e propaganda e di quelle di rappresentanza di cui al comma 2 dell'art. 74 del Tuir è stata modificata dall'art. 3, comma 93, della legge n. 549 del 1995. In particolare la deduzione delle spese di pubblicità e propaganda può essere effettuata per l'intero importo nell'esercizio di sostenimento ovvero, in quote costanti, nell'esercizio stesso e nei quattro successivi. Analogamente le spese di rappresentanza sono deducibili nella misura di un terzo del loro ammontare, in quote costanti, nell'esercizio di sostenimento e nei quattro successivi.

Tali modifiche normative trovano applicazione per le spese sostenute a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995.

n Trasferimento di sede all'estero [art. 20-bis del Tuir]

Ai sensi dell'art. 20-bis del Tuir, il trasferimento all'estero della residenza o della sede dei soggetti che esercitano imprese commerciali, che comporti la perdita della residenza ai fini delle imposte sui redditi, costituisce realizzo, al valore normale, dei componenti dell'azienda o del complesso aziendale, salvo che non siano confluiti in una stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato. Tale disposizione si applica anche se successivamente i componenti confluiti nella stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato ne vengono distolti. Si considerano in ogni caso realizzate, al valore normale, le plusvalenze relative alle sta-

bili organizzazioni all'estero.

I fondi in sospensione d'imposta, inclusi quelli tassabili in caso di distribuzione, iscritti nell'ultimo bilancio prima del trasferimento della residenza o della sede, sono assoggettati a tassazione nella misura in cui non siano stati ricostituiti nel patrimonio contabile della stabile organizzazione situata nel territorio dello Stato.

n Versamenti

- *Imposta sostitutiva sulle plusvalenze dichiarate nel quadro T.*

Il pagamento dell'imposta sostitutiva delle plusvalenze dichiarate nel quadro T deve essere effettuato presso il concessionario della riscossione o mediante delega alla banca, utilizzando il codice 4006; gli intestatari di conto fiscale devono utilizzare i modelli 22 se versano presso il concessionario, 31, se versano all'ufficio postale, D se versano in banca, mentre i non intestatari di conto fiscale devono utilizzare i modelli 8, se versano presso il concessionario, 11, se versano all'ufficio postale, ovvero la delega unica di cui al D.M. 25 settembre 1995, se pagano in banca.

- *Maggiore imposta dovuta in caso sia stata respinta la domanda di esonero dalle discipline del contributo diretto lavorativo.*

Il pagamento della maggiore imposta dovuta in caso sia stata respinta la domanda di esonero dalla disciplina del contributo diretto lavorativo per il 1992 o per il 1993 può essere effettuato sia presso il concessionario della riscossione sia mediante delega alla banca utilizzando il codice 4720 per l'imposta e il codice 4721 per il pagamento degli interessi del 12 per cento annuo; gli intestatari di conto fiscale devono utilizzare i modelli 22, 31 o D, mentre i non intestatari di conto fiscale devono utilizzare la distinta modello 8, il bollettino di conto corrente postale modello 11 o il modello di delega unica di cui al D.M. 25 settembre 1995.

- *Ravvedimento operoso ai fini amministrativi.*

Il pagamento del 5 per cento dei compensi non annotati nelle scritture contabili può essere effettuato presso il concessionario della riscossione direttamente o mediante delega alla banca utilizzando il codice 1093; gli intestatari di conto fiscale devono utilizzare i modelli 21, 31 o C e i non intestatari di conto fiscale devono utilizzare la distinta di versamento modello 1 o il bollettino di conto corrente postale mo-



PROSPETTO DEI CREDITI

N. ORD.		CREDITI		CREDITI PER INTERESSI DI MORA	
		¹ VALORE DI BILANCIO	² VALORE FISCALE	³ VALORE DI BILANCIO	⁴ VALORE FISCALE
01	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e del fondo per rischi su crediti risultanti al termine dell'esercizio precedente	.000	.000	.000	.000
02	Perdita dell'esercizio	.000	.000	.000	.000
03	Differenza	.000	.000	.000	.000
04	Svalutazioni dirette e accantonamenti al fondo dell'esercizio	.000	.000	.000	.000
05	Ammontare complessivo delle svalutazioni dirette e del fondo per rischi su crediti risultanti in bilancio a fine esercizio	.000	.000	.000	.000
06	Valore dei crediti risultanti in bilancio	.000	.000	.000	.000

TABELLA CODICI OPERAZIONI CON L'ESTERO

OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI	segue OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI	segue OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI
A - ACQUISTO DI MERCE NON IMPORTATAA001	• liquidazione per differenza su altre operazioni a termine..... 6811	• invio di tecnici ed esperti..... 1109
B - VENDITE	• altre liquidazioni per differenza..... 6812	• studi tecnici ed engineering..... 1111
• vendita di merce "allo stato estero".....B001	• altri depositi e cauzioni su contratti a termine..... 6804	• altri regolamenti tecnologia..... 1112
• vendita di merce che non viene esportata.....B002	N - SERVIZI AZIENDALI	T - TRANSAZIONI GOVERNATIVE
• vendita diretta a turisti non residentiB003	• ricerche di mercato..... 6679	• contributi ad organismi internazionali..... 6620
C - IMPORTAZIONE TEMPORANEA CON REGOLAMENTOC001	• servizi di consulenza fiscali e contabili..... 6680	• spese effettuate in relazione all'intervento di aiuto a P.V.S..... 6617
D - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE DEFINITIVA	• servizi legali..... 6681	• spese per consolati, ambasciate, etc..... 6618
• "a fermo".....D001	• servizi pubblicitari..... 6682	• altre transazioni governative..... 6619
• "in conto commissione".....D002	• servizi ricerca e sviluppo..... 6683	U - TRASPORTI
• "in conto deposito".....D003	• spese per rappresentanza..... 6684	• biglietti aerei..... 0204
• annullamento di contratto.....D004	• altri servizi aziendali..... 6685	• biglietti marittimi..... 0202
• counter trade (forniture di merci/servizi compensate per contratto) D005	O - SERVIZI CULTURALI	• biglietti terrestri..... 0212
• donazione, eredità, legatiD006	• opere letterarie (diritti d'autore)..... 1202	• bunkeraggi e provviste di bordo..... 0218
• investimento con apporto di merce.....D007	• opere musicali (diritti d'autore)..... 1201	• noli e noleggi aerei..... 0203
• permuta (scambio di merci con merci e/o servizi).....D008	• altri diritti d'autore..... 1203	• noli e noleggi marittimi..... 0201
• prestiti d'uso.....D009	• sfruttamento cinematografico..... 1300	• noli e noleggi terrestri..... 0205
• restituzione o sostituzione.....D010	• sfruttamento televisivo..... 1301	• noli e noleggi vari..... 0207
E - LAVORAZIONE PER CONTO RESIDENTI/NON RESIDENTIE001	• spese di produzione cinematografica..... 1303	• servizi di assistenza e spese varie..... 0219
F - LEASING F001	• spese di produzione televisiva..... 1304	• trasporti aerei..... 0213
G - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA O DEFINITIVA (RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE DEFINITIVA)	• diritti d'immagine..... 1305	• trasporti altri..... 0214
• esecuzione lavori in Italia o all'estero.....G001	• altri servizi culturali..... 1306	• trasporti ferroviari..... 0215
• manifestazione pubblicitaria/propaganda.....G002	P - SERVIZI DI INTERMEDIAZIONE	• trasporti marittimi..... 0216
• partecipazione a mostre, gare, fiere.....G003	• compensi di mediazione..... 6632	• trasporti stradali..... 0217
H - IMPORTAZIONE/ESPORTAZIONE TEMPORANEA (RIESPORTAZIONE/REIMPORTAZIONE DEFINITIVA)	• compensi per contratti agenzia..... 6633	V - VIAGGI ALL'ESTERO
• "traffico internazionale" in genere.....H001	• compensi per contratti di commissione..... 6634	• buoni benzina turistici..... 0318
• noleggio.....H002	• compensi vari..... 6631	• trasferimenti di banconote italiane..... 0302
• per tentare la venditaH003	Q - SERVIZI INFORMATICI	• regolamenti tra enti emittenti carte di credito..... 0319
OPERAZIONI CORRENTI NON MERCANTILI	• manutenzione e riparazione computers..... 1113	• viaggi per affari..... 0304
I - ASSICURAZIONI	• servizi di data processing e data base..... 1114	• viaggi per cura..... 0305
• premi lordi su assicurazioni vita..... 6671	• servizi vari informatici..... 1115	• viaggi per studio..... 0306
• premi lordi su altre assicurazioni/riassicurazioni..... 6672	R - SERVIZI VARI	• viaggi per turismo..... 0303
• risarcimenti su altre assicurazioni/riassicurazioni..... 6674	• assegni effetti altri valori cambiari non onorati..... 6686	• storno viaggi affari..... 0314
• risarcimenti su assicurazioni vita..... 6673	• canoni o fitti..... 6630	• storno viaggi per cura..... 0315
• indennizzi SACE 6675	• contributi previdenziali..... 6605	• storno viaggi per studio..... 0316
J - COMUNICAZIONI	• depositi cauzionali..... 6660	• storno viaggi per turismo..... 0313
• servizi di telecomunicazioni..... 6676	• escussione fidejussioni - operazioni correnti mercantili..... 6666	• altri servizi turistici..... 0312
• servizi postali..... 6677	• escussione fidejussioni - operazioni correnti non mercantili..... 6667	• storno di altri servizi turistici..... 0317
• servizi vari di comunicazioni..... 6678	• escussione fidejussioni - operazioni finanziarie..... 6668	OPERAZIONI FINANZIARIE
K - INTERESSI ED UTILI	• espatrio o rimpatrio definitivo..... 6624	W - INVESTIMENTI E DISINVESTIMENTI E RELATIVI REDDITI
• interessi su operazioni correnti mercantili..... 0513	• imposte o tasse..... 6636	• investimenti in azioni..... 0721
• interessi su operazioni correnti non mercantili..... 0514	• indennizzi, penali, risarcimento danni..... 6638	• investimenti in altri valori mobiliari..... 0722
• redditi su valori mobiliari 0515	• ingaggio e premi a sportivi..... 6661	• partecipazioni non rappresentate da titoli..... 0723
• redditi su partecipazioni..... 0516	• operazioni di transito..... 6612	• beni e diritti immobiliari 0724
• altri redditi 0517	• parcelle professionali..... 6687	• altri investimenti..... 0725
• interessi su prestiti..... 0512	• pensioni..... 6601	• disinvestimenti di azioni..... 0727
L - LAVORI	• perdite di esercizio..... 6690	• disinvestimenti di altri valori mobiliari..... 0728
• grandi lavori ed impianti..... 0108	• recupero crediti..... 6688	• disinvestimenti di partecipazioni non rappresentate da titoli..... 0729
• lavori di costruzione e riparazione..... 0107	• ricerche petrolifere..... 6629	• disinvestimenti di beni e diritti immobiliari..... 0730
• altri lavori..... 0109	• rimborso spese..... 6606	• altri disinvestimenti..... 0731
M - REGOLAMENTI CONNESSI A STRUMENTI FINANZIARI	• rimesse emigrati/immigrati..... 6689	• redditi su valori mobiliari..... 0515
• margini su futures di merci..... 6800	• salari e stipendi..... 6602	• redditi su partecipazioni..... 0516
• margini su futures di titoli..... 6801	• saldi operazioni di compensazione..... 6647	• altri redditi..... 0517
• margini su futures di indici azionari..... 6802	• scioglimento di contratto, pagamenti indebiti..... 6691	X - PRESTITI
• margini su altri futures..... 6803	• storni - operazioni correnti mercantili..... 0801	• erogazione di prestiti..... 0726
• margini iniziali su futures trattati sul mercato regolamentato italiano..... 0750	• storni - operazioni correnti non mercantili..... 0802	• ammortamento di prestiti..... 0732
• margini iniziali su futures trattati sui mercati esteri..... 0751	• storni - operazioni finanziarie..... 0803	• interessi su prestiti..... 0512
• premi per opzioni su titoli (investimenti)..... 6805	• successioni e donazioni..... 6693	Y - CONTI CORRENTI, DEPOSITI ED ALTRE DISPONIBILITÀ E RELATIVI UTILI 0733
• premi per opzioni su valuta (investimenti)..... 6806	• sussidi e regalie..... 6635	OPERAZIONI CORRENTI MERCANTILI, CORRENTI NON MERCANTILI E FINANZIARIE NON CLASSIFICABILI TRA LE PRECEDENTI
• premi per opzioni su altri (investimenti)..... 6807	• trasferimenti a seguito di provvedimenti giurisdizionali..... 6692	Z - ALTRE OPERAZIONI
• premi per opzioni su titoli (disinvestimenti)..... 6820	• servizi non classificati..... 6650	• Altre operazioni correnti mercantili..... Z001
• premi per opzioni su valuta (disinvestimenti)..... 6821	S - TECNOLOGIA	• Altre operazioni correnti non mercantili..... Z002
• premi per opzioni su altri (disinvestimenti)..... 6822	• brevetti..... 1100	• Altre operazioni finanziarie..... Z003
• premi su altre operazioni finanziarie..... 6808	• disegni..... 1105	
• liquidazione differenza su opzioni..... 6809	• invenzioni..... 1106	
• liquidazione differenza su futures..... 6810	• know-how..... 1102	
	• licenze su brevetti..... 1101	
	• licenze su know-how..... 1103	
	• marchi di fabbrica..... 1104	
	• software..... 1107	
	• assistenza tecnica connessa..... 1108	
	• formazione del personale..... 1110	