

■ Ammortamento anticipato [art. 67, comma 3 del TUIR]

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.

■ Ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria [art. 67, comma 8, del TUIR]

Le quote di ammortamento dei beni concessi in locazione finanziaria sono determinate ai sensi dell'art. 67, comma 8, nella misura risultante dal relativo piano di ammortamento finanziario. Tale disposizione si applica per i beni consegnati 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 citata legge n. 549 del 1995.

Per i beni consegnati in periodi di imposta precedenti a quello predetto sono fatti salvi, tuttavia, gli effetti derivanti dall'applicazione del menzionato criterio che prevede la deduzione di quote di ammortamento finanziario.

In dipendenza della predetta modifica, inoltre, deve ritenersi che per i beni consegnati in esercizi precedenti a quello di prima applicazione, l'impresa possa, con riguardo a tutti i beni concessi in locazione, computare le quote di ammortamento secondo il piano di ammortamento finanziario. In tal caso il maggior importo complessivamente dedotto negli esercizi precedenti rispetto a quello deducibile secondo il piano di ammortamento finanziario dovrà concorrere a formare il reddito nel periodo di imposta di prima applicazione della norma in esame.

Si ricorda che, ai fini del computo della base su cui si applicano le percentuali previste dall'art. 71 del TUIR, come modificato dall'art. 3, comma 103, lett. d), della stessa legge n. 549 del 1995, è consentito considerare anche i crediti impliciti sui contratti per i quali l'ammortamento è effettuato con il criterio finanziario.

■ Beni di lusso relativi all'impresa

Ai sensi del comma 8-bis dell'art. 67 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:

- aeromobili da turismo, navi e imbarcazioni da diporto;
- autoveicoli ed autoveicoli indicati nell'art. 54, comma 1, lettere a), c) e m) del decreto legislativo 30 aprile 1992, n. 285, con motore di cilindrata superiore a 2.000 centimetri cubici o con motore diesel di cilindrata superiore a 2.500 centimetri cubici;
- 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 (ad esempio, le autoveicoli 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).

■ Cessione dei crediti nell'ambito del gruppo [art. 43-ter del DPR n. 602 del 1973]

L'art. 43-ter del DPR n.602 del 1973, prevede che le eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR risultanti dalle dichiarazioni dei redditi delle società o enti appartenenti ad un gruppo possono essere cedute senza l'osservanza delle formalità di cui agli artt. 69 e 70 del regio decreto 18 novembre 1923, n. 2440.

A tali effetti, appartengono al gruppo l'ente o società controllante e le società controllate; si considerano controllate le società per azioni, in accomandita per azioni e a responsabilità limitata le cui azioni o quote sono possedute direttamente dall'ente o società controllante, o per il tramite di altra società controllata, per una percentuale superiore al 50 per cento del capitale, fin dall'inizio del periodo d'imposta precedente a quello cui si riferiscono i crediti di imposta ceduti. Inoltre, le disposizioni del predetto art. 43-ter si applicano, in ogni caso, alle società e agli enti tenuti alla redazione del bilancio consolidato ai sensi dei decreti legislativi n. 127 del 1991 e n. 87 del 1992 e alle imprese soggette all'IRPEG indicate nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 38 del predetto decreto n. 127 e nell'elenco di cui alla lett. a) del comma 2 dell'art. 40 del predetto decreto n. 87.

Le disposizioni in esame si applicano alle eccedenze di imposta risultanti dalle dichiarazioni dei redditi presentate successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549.

La cessione, che può riguardare anche solo parte delle eccedenze dell'IRPEG e dell'ILOR, si considera effettuata a decorrere dalla data di presentazione della dichiarazione dei redditi del cedente dalla quale le stesse emergono; le quote delle eccedenze non cedute possono essere portate in diminuzione dei versamenti d'imposta relativi agli esercizi successivi e/o chieste a rimborso.

La società o l'ente cedente deve, a pena d'inefficacia della cessione, indicare nella dichiarazione dei redditi (Mod. 760/V) da cui emergono le eccedenze oggetto della cessione stessa, i dati dei soggetti cessionari e gli importi ceduti a ciascuno di essi.

Il cessionario deve indicare, nella prima dichiarazione dei redditi (Mod. 760/V) presentata dalla data in cui la cessione si considera effettuata, i soggetti cedenti, le date di effettuazione delle cessioni nonché, distintamente, la parte delle eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui la predetta dichiarazione si riferisce e la parte non utilizzata. Il cessionario stesso deve altresì indicare nelle successive dichiarazioni la parte delle predette eccedenze utilizzate per il versamento delle imposte cui tali dichiarazioni si riferiscono e l'ulteriore parte non utilizzata.

Le eccedenze ricevute possono essere utilizzate per i versamenti, anche in acconto, dell'IRPEG e/o dell'ILOR i cui termini scadono contestualmente o successivamente alla data in cui il cedente ha presentato la dichiarazione da cui emergono le eccedenze stesse (indipendentemente dalla data in cui scade il termine per detta presentazione) e, per la parte non utilizzata, possono altresì essere chieste a rimborso in sede di dichiarazione dei redditi.

■ Conto fiscale

Il conto fiscale è uno strumento a disposizione di imprenditori e professionisti in possesso di partita IVA per facilitare i rapporti debitori e creditor con l'Amministrazione finanziaria, attivo presso il concessionario della riscossione competente secondo il domicilio fiscale del contribuente. Il numero di codice per accedere al proprio conto è dato dall'unione del numero di codice della concessio-

ne con il codice fiscale del soggetto intestatario. Mentre la gestione del conto è affidata al concessionario, le operazioni di apertura e chiusura del conto stesso sono affidate agli uffici dell'IVA ai quali la società o l'ente devono rivolgersi sia se non hanno ricevuto la comunicazione di apertura del conto da parte del concessionario, pur avendone diritto, sia se hanno ricevuto tale comunicazione e ritengano di non esserne legittimamente destinatari.

Sul conto fiscale vengono annotati tutti i versamenti relativi all'IRPEG, all'ILOR, all'IVA, alle imposte sostitutive delle imposte appena indicate, alle imposte versate in base a dichiarazioni integrative (cosiddetto ravvedimento operoso) nonché quelli relativi alle ritenute alla fonte.

L'intestatario del conto fiscale ha facoltà di effettuare i versamenti da annotare sul proprio conto non solo presso il concessionario della riscossione (allo sportello o in conto corrente postale) ma anche presso una qualsiasi azienda di credito, purché ubicata nello stesso ambito territoriale del concessionario competente.

Agli intestatari di conto fiscale è riconosciuta la possibilità di richiedere il rimborso delle imposte risultanti dalla dichiarazione direttamente ad un qualunque sportello del proprio concessionario compilando un apposito modello.

Il rimborso viene effettuato senza particolari formalità se l'importo non supera il 10 per cento delle somme annotate sul conto nei due anni precedenti la data della richiesta; se supera tale limite è dovuta, per la parte eccedente, una garanzia in titoli di Stato o mediante polizza bancaria o assicurativa della durata di cinque anni.

La garanzia, qualora non sia prestata contestualmente alla presentazione della domanda, è richiesta dal concessionario e deve essere prestata nel termine massimo di 40 giorni successivi a quello in cui la domanda di rimborso è stata presentata.

Le richieste di rimborso presentate a partire dall'anno 1997 non sono assoggettati ad alcun limite di importo, per cui il concessionario, che ha un termine di 60 giorni dalla data di presentazione delle richieste per eseguire il rimborso, potrà rimborsare l'intero importo nei limiti della disponibilità sui corrispondenti capitoli di bilancio.

Il rimborso viene effettuato esclusivamente mediante bonifico bancario con accredito sul conto corrente indicato dal contribuente.

Entro il 20 marzo di ciascun anno il concessionario invia al domicilio del contribuente un estratto conto relativo ai versamenti eseguiti ed ai rimborsi richiesti e ottenuti nell'anno precedente.

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

Ai sensi dell'art. 55, comma 3, lett. b), del TUIR come modificato dall'art. 9, comma 1, lett. a) del D.L. 20 giugno 1996, n. 323, convertito dalla legge 8 agosto 1996, n. 425 i proventi conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, anche in natura, a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 20 giugno 1996, 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.

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

Si precisa che in presenza di un contributo unitario ma erogato in più esercizi 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 il percipiente, 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 lettera f) del TUIR.

■ Crediti d'imposta

1) 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) dell'art. 87, spetta nella misura del 9/16 di tali utili. Detto credito spetta 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 di 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 o da riserve o fondi affrancati ai sensi del comma 4 del predetto art. 22 se la loro distribuzione sia deliberata entro il terzo 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 sia 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) 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.

2) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento mobiliare aperti ed alle SICAV

Per effetto dell'art. 9, comma 3, della legge 23 marzo 1983, n. 77, come modificata dal decreto legislativo 25 gennaio 1992, n. 83, alle società ed enti di cui all'art. 87 è riconosciuto un credito di imposta pari al 15 per cento dei proventi percepiti derivanti dalla partecipazione ai fondi comuni di investimento mobiliare aperti e alle società di investimento a capitale variabile (SICAV) di diritto nazionale.

Si precisa al riguardo che detto credito spetta in relazione ai proventi maturati a decorrere dalla data di acquisto.

3) 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.

4) Credito d'imposta sui proventi derivanti dalla partecipazione a fondi comuni di investimento immobiliare chiusi

Ai sensi dell'art. 15, comma 6, della legge 25 gennaio 1994, n. 86 così come modificato dal DL 26 settembre 1995, n. 406, convertito nella legge 29 novembre 1995, n. 503, per i proventi di ogni tipo derivanti a soggetti che esercitano imprese commerciali dalla partecipazione ai fondi di investimento immobiliare chiusi, spetta il credito di imposta di cui all'art. 14, comma 2, nella misura del 20 per cento dei proventi imputabili al periodo di possesso delle quote di partecipazione effettivamente assoggettati ad imposizione nei confronti del fondo.

5) Credito per le imposte pagate all'estero

Ai fini della determinazione del credito per le imposte pagate all'estero, vanno considerate esclusivamente le imposte pagate in via definitiva nel periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione non suscettibili di modificazioni a favore del contribuente né di rimborsi, e quindi con esclusione delle imposte pagate in acconto, in via provvisoria e, in genere, di quelle per le quali è previsto il conguaglio con possibilità di rimborso totale o parziale.

L'ammontare del credito per le imposte pagate all'estero deve risultare da apposite distinte, da allegare alla dichiarazione, nelle quali vanno riportati, separatamente per ogni stato estero, i seguenti elementi necessari per la sua quantificazione:

- ammontare dei redditi dichiarati prodotti all'estero;
- ammontare delle imposte pagate all'estero in via definitiva relative ai redditi dichiarati nella presente dichiarazione e ammontare dei redditi dichiarati nell'esercizio cui le imposte stesse si riferiscono.

Al riguardo si fa presente che la misura massima del credito va così determinata:

$$\text{Credito di imposta} = \frac{\text{Reddito estero} \times \text{Imposta italiana}}{\text{Reddito complessivo}}$$

Se il reddito è stato diminuito per effetto di perdite riportate da precedenti esercizi, l'imposta italiana va indicata in modo virtuale, prendendo come base di commisurazione il reddito complessivo aumentato delle perdite stesse (art. 5 del DPR 4 febbraio 1988, n. 42).

Resta fermo che l'ammontare complessivo del credito per le imposte pagate all'estero non può eccedere l'imposta dovuta in Italia.

Se le imposte relative ai redditi del periodo di imposta cui si riferisce la presente dichiarazione saranno, in tutto o in parte, pagate negli esercizi successivi in via definitiva, anche a seguito di rettifiche o di accertamenti da parte dello Stato estero, il contribuente potrà chiederne la detrazione nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui sarà avvenuto il pagamento, ferma restando la detrazione nella presente dichiarazione della parte di esse già pagata in via definitiva nel periodo d'imposta cui si riferisce la dichiarazione stessa.

Si precisa che, se nel periodo cui la presente dichiarazione si riferisce sono stati effettuati pagamenti in via definitiva o hanno acquistato il carattere della definitività pagamenti effettuati nei periodi di imposta precedenti per imposte relative ai redditi compresi nelle dichiarazioni presentate per tali periodi, i relativi importi devono essere indicati separatamente nelle anzidette distinte. In tali distinte vanno inoltre indicati (unitamente all'eventuale maggior reddito, rispetto a quello dichiarato, definitivamente accertato nello stato estero per ciascuno dei predetti periodi) il reddito estero, il reddito complessivo e l'imposta italiana dichiarati per il periodo d'imposta cui si riferisce il pagamento effettuato in via definitiva nonché l'eventuale minor reddito cui il pagamento stesso si riferisce.

Si sottolinea infine che con alcuni paesi con i quali sono in vigore Convenzioni bilaterali contro le doppie imposizioni è contenuta una clausola particolare per cui, se lo stato estero ha esentato da imposta, in tutto o in parte, un determinato reddito prodotto nel proprio territorio, il soggetto residente in Italia ha comunque diritto a chiedere il credito per l'imposta estera come se questa fosse stata effettivamente pagata (ad esempio, l'art. 24 paragrafo 3, della Convenzione con l'Argentina o l'art. 23, paragrafo 3, della Convenzione con il Brasile).

6) Credito d'imposta sui 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 che hanno acquistato apparecchi misuratori nel corso del 1994; 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. Tali disposizioni restano invece applicabili con riferimento agli apparecchi acquistati in anni precedenti.

■ Credito di imposta per distribuzione della riserva da regolarizzazione delle scritture contabili.

Il credito di imposta spetta ai soci in misura pari all'imposta sostitutiva relativa alle somme ad esse attribuite qualora queste ultime derivino dalla riserva da regolarizzare di cui all'art. 2, comma 142, della legge 23 dicembre 1996, n. 662.

■ Credito di imposta spettante ai sensi dell'art. 2 del DL n. 357 del 1994 (premio di assunzione).

Condizioni per fruire del credito di imposta

1. Requisiti dei 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.

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 dell'art. 2 del DL n. 357 del 1994 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) 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.

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.

Si ricorda che, in base all'articolo 2359, primo comma, n. 1, del codice civile, sono considerate società controllate quelle nelle quali un'altra società dispone della maggioranza dei voti esercitabili nell'assemblea ordinaria e che i successivi punti 2) e 3) considerano società controllate, rispettivamente, quelle in cui un'altra società dispone di voti sufficienti per esercitare un'influenza dominante nell'assemblea ordinaria e quelle che sono sotto l'influenza dominante di un'altra società in virtù di particolari vincoli contrattuali con essa.

Il secondo comma del citato articolo 2359 stabilisce poi che, ai fini dell'accertamento della situazione di controllo mediante partecipazione, sono da computare anche i voti spettanti a società controllate, a società fiduciarie e a persona interposta e che non si computano, invece, i voti spettanti per conto di terzi.

Con riguardo alle diminuzioni occupazionali in società controllate si fa, inoltre presente quanto segue:

- se il premio di assunzione viene calcolato per una società controllante, l'incremento di base occupazionale a essa riferibile in un determinato periodo di paga va diminuito dei decrementi che si sono verificati, nel medesimo periodo, nelle società da essa controllate. Nessuna compensazione può essere effettuata fra decrementi e incrementi relativi all'insieme delle società controllate. Se, ad esempio, la società A (controllante) per il mese di ottobre 1995 registra un incremento di base occupazionale pari a tre unità, e se si ha: nella società controllata B un incremento di quattro unità e nella società controllata C un decremento di una unità, la base occupazionale della controllante A deve considerarsi incrementata di due unità;
- se il premio di assunzione viene calcolato, invece, per la società controllata, questa deve tener conto delle sole diminuzioni di base occupazionale che si sono verificate in altre società controllate, anche per interposta persona, dal medesimo soggetto che controlla la società controllata per la quale si sta calcolando il premio. Se la società controllata a sua volta controlla altre società si deve però anche tener conto dei decrementi di base occupazionale verificatisi in quelle società controllate: se, ad esempio, la società A controlla le società B, C e D e la società B a sua volta controlla la società K, nel determinare il credito d'imposta della società B si deve tener conto di quanto avvenuto in C, D e K e non di quanto avvenuto in A.

Anche in questo caso nessuna compensazione può essere effettuata tra decrementi ed incrementi relativi all'insieme delle predette società.

Il decremento di base occupazionale verificatosi nelle società controllate va portato in diminuzione dell'incremento di base occupazionale di una o più delle altre società controllate o della società controllante, fino a concorrenza del decremento stesso. Le società alle quali attribuire il decremento sono liberamente scelte dai contribuenti.

Se, ad esempio, la società A controlla le società B, C, D ed E, in presenza della seguente situazione occupazionale:

- A incremento nullo
- B, C, e D incremento + 2
- E decremento - 3,

il decremento della società E può essere liberamente distribuito tra le società B, C e D per le quali si sta calcolando il premio di assunzione, (ad esempio si potrebbe avere: B, C e D con incremento + 1 oppure B con incremento + 2, C con incremento + 1 e D con incremento nullo, ecc.).

4. 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 di imposta relativo all'incremento occupazionale verificatosi 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 corrisposta 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 14.754.088 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 esclusivamente 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 d'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.

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

Ai fini della determinazione del premio di assunzione 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 829.671 (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% dell'importo di rigo 11. Tale credito va riportato nel Mod. 760/R al rigo R25.

■ Deducibilità degli interessi passivi

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

Unità in incremento	Numero giorni in incremento (1)	Reddito corrisposto (2)	Limite massimo spettante (3)	Retribuzione base (4)
1		.000	.000	.000
2		.000	.000	.000
3		.000	.000	.000
4		.000	.000	.000
5		.000	.000	.000
6		.000	.000	.000
7		.000	.000	.000
8		.000	.000	.000
9		.000	.000	.000
10		.000	.000	.000
11	Totale retribuzione base			.000
12	Credito d'imposta spettante (25% del rigo 11)			.000

dell'art. 63, comma 3 - 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, 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 la società o l'ente siano soci 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.

Alla dichiarazione dei redditi deve essere allegato un prospetto recante l'indicazione delle obbligazioni pubbliche o private e delle cedole staccate delle obbligazioni, possedute nel periodo d'imposta, con la specificazione di quelle acquisite prima del 28 novembre 1984 e di quelle acquisite a decorrere da tale data, nonché dei relativi proventi. Il prospetto deve essere redatto in conformità all'apposito modello approvato con D.M. 28 gennaio 1985, pubblicato nella G.U. n. 27 del 1° febbraio 1985.

L'art. 3, comma 115, della legge n. 549 del 1995 ha previsto una limitazione alla deducibilità degli interessi passivi maturati su prestiti obbligazionari emessi da società non quotate in borsa.

In particolare, la citata disposizione stabilisce che nel caso in cui al momento dell'emissione di obbligazioni e titoli similari il tasso di rendimento effettivo o di riferimento sugli interessi e altri proventi relativi ai suddetti titoli sia superiore di sette punti rispetto al tasso ufficiale di sconto, per le obbligazioni e titoli similari negoziati nei mercati regolamentati italiani o collocati mediante offerta al pubblico ai sensi della disciplina vigente all'atto dell'emissione, ovvero di tre punti, per le obbligazioni e titoli similari diversi dai precedenti, gli interessi passivi eccedenti l'importo derivante dall'applicazione dei predetti limiti sono indeducibili.

Detta disposizione si applica per gli interessi maturati a decorrere dal periodo di imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge n. 549 del 1995 e, quindi, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, a decorrere dal periodo di imposta 1995; salvo che, entro il suddetto termine non si proceda al rimborso delle obbligazioni e titoli similari.

■ **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 incrementi 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, che ha per oggetto gli investimenti realizzati dalle imprese "nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994", interessa, qualora l'esercizio coincida con l'anno solare, il periodo d'imposta chiuso al 31 dicembre 1996 (si applica, cioè, per un solo periodo d'imposta).

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, anche 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 la società sia stata costituita entro il 15 settembre 1995, anche se a tale data non sia intervenuto il provvedimento di omologazione. 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 ad esclusione delle banche e delle imprese di assicurazione, indipendentemente dalla veste giuridica assunta, dal tipo di contabilità adottata e dal criterio di determinazione del reddito seguito.

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, commerciale e dei servizi.

L'espressione "impianti" comprende nel loro complesso:

- le aree su 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 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 sostenuto. 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 risulti 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, il periodo di imposta agevolato ai sensi dell'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995, 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 assegnati ai soci, anche in sede di liquidazione ordinaria, 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 stadi 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 ai stadi 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 stadi 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 omoge-

nei, 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. 38/E sono individuati i limiti di intensità di aiuto, espressi, secondo i criteri comunitari, in Equivalente Sovvenzione Netto (ESN) o lordo (ESL).

Tuttavia, ai fini della determinazione delle misure dell'agevolazione in questione non rileva la differenza tra ESN ed ESL, poichè, 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:

- 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;
- 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;
- l'esercizio da prendere in considerazione è l'ultimo esercizio antecedente a quello agevolato;
- 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 menzionate, "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 investitori 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".

È 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 riguardo 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, di regola, il 53,2% (37%, a titolo di IRPEG e 16,2%, a titolo di ILOR) dell'importo costituente componente negativo, determinato in funzione degli investimenti effettuati. 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 termini 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 o assegnati ai soci anche in sede di liquidazione ordinaria 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 perda 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 terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994

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.

I termini del 30 settembre 1995 per la conclusione del contratto e del 30 aprile 1996 per la consegna o spedizione dei beni, prescindono dalla data di chiusura degli esercizi dei soggetti agevolati che scadono successivamente a detti termini, essendo posti unicamente quali condizioni da osservare ai fini della determinazione dell'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994.

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, scomputato 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.

■ Dividendi distribuiti da società non residenti (art. 96-bis del Tuir)

Gli utili distribuiti da società residenti in uno Stato membro della U.E., aventi i requisiti richiesti al comma 2 dell'art. 96-bis, in occasione diversa dalla liquidazione della società stessa, non concorrono alla formazione del reddito d'esercizio per un ammontare pari al 95 per cento del loro ammontare, sempreché la partecipazione diretta nel capitale della società erogante non sia inferiore al 25 per cento e sia detenuta ininterrottamente da almeno un anno dalla data della delibera di distribuzione.

Tali utili, nella misura del 95 per cento del loro ammontare, possono essere distribuiti senza applicazione della maggiorazione di conguaglio.

■ 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 locati, 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 risultanze 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:

- 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);
- 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.

■ 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.

■ 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.

■ Interessi passivi e costi indiretti [art. 76, comma 1, lett. b) del Tuir]

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.

■ 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.

■ 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.

■ Operazioni di fusione e scissione - Prospetto di riconciliazione (art. 3, comma 105, della legge n. 549 del 1995)

Si ricorda che per effetto dell'art. 27 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, le operazioni di fusione e scissione di società deliberate successivamente al 13 gennaio 1995 sono, agli effetti delle imposte sui redditi, neutrali e che, in forza di tale disposizione, il disavanzo di fusione o scissione non è utilizzabile per iscrizioni di valori in franchigia d'imposta, a qualsiasi voce, forma o titolo operale.

L'art. 3, comma 105, della legge n. 549 del 1995 ha chiarito che non costituisce plusvalenza iscritta nell'utilizzazione ai soli fini del bilancio del disavanzo da annullamento e da scambio emergente dalle operazioni di fusione o di scissione per l'iscrizione di maggiori valori sugli elementi patrimoniali provenienti dalle società fuse, incorporate o scisse nonché per l'iscrizione dell'avviamento.

Ai sensi delle suddette disposizioni i valori iscritti in bilancio per allocare i disavanzi da fusione o da scissione (emergenti sia per effetto di scambio che per effetto dell'annullamento delle partecipazioni) assumono rilevanza solo ai fini civilistici. In considerazione di ciò il citato art. 3, comma 105, della legge n. 549 del 1995 prevede che i dati esposti in bilancio a seguito della fusione o scissione ed i valori fiscalmente riconosciuti devono risultare da apposito prospetto di riconciliazione da allegare alla dichiarazione dei redditi.

In proposito si precisa che i valori da esporre nel prospetto di riconciliazione sono relativi ai beni sui quali sono iscritti i maggiori valori derivanti dall'utilizzo del disavanzo emergente dalle operazioni di fusione e scissione e che il prospetto stesso va allegato alla dichiarazione relativa al periodo di imposta in cui l'operazione si è conclusa e a quelle successive, fino all'esercizio in cui i predetti beni rivalutati permangono nel patrimonio della società.

Per adempiere a tale obbligo può essere utilizzato il seguente schema di prospetto:

■ Parametri presuntivi di ricavi

I parametri approvati con il D.P.C.M. 29 gennaio 1996, come modificato per effetto delle disposi-

zioni previste dall'art. 3, comma 125, ultimo periodo, della legge 23 dicembre 1996, n. 662, possono essere utilizzati per l'accertamento previsto dall'art. 3, comma 181, della L. n. 549 del 1995, (richiamato dall'art. 3, comma 126, della citata legge n. 662 del 1996) dei ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, ad esclusione di quelli previsti dalle lettere c) e d) del comma 1 dello stesso articolo relativi al periodo di imposta 1996.

I contribuenti che intendono evitare tale tipo di accertamento possono adeguare, senza applicazione di sanzioni, i propri ricavi e compensi utilizzando gli appositi righi.

Per conoscere l'ammontare dei ricavi e dei compensi presunti sulla base dei parametri i contribuenti possono rivolgersi agli uffici dell'Amministrazione finanziaria o utilizzare i supporti magnetici contenuti in programmi necessari per il calcolo dei predetti ricavi e compensi, gratuitamente distribuiti dalla stessa Amministrazione finanziaria anche tramite le associazioni di categoria e gli ordini professionali. Tali programmi sono disponibili anche su Internet al sito del Ministero delle finanze all'indirizzo [HTTP://WWW.Finanze.Interbusiness.IT](http://WWW.Finanze.Interbusiness.IT) (quello definitivo non conterrà la parola Interbusiness).

Nel prodotto informatico verrà fornita la puntuale indicazione dei righi dei modelli di dichiarazione da prendere a base per la determinazione del valore da assegnare alle diverse voci e variabili considerate ai fini dell'applicazione dei parametri. L'accertamento basato sui parametri interessa i contribuenti con ricavi o compensi dichiarati di ammontare non superiore a 10 miliardi di lire. A tal fine, per gli esercenti attività di impresa va fatto riferimento ai ricavi di cui all'articolo 53 del Tuir, ad eccezione di quelli previsti dalla lettera c) dello stesso articolo.

In caso di inizio o cessazione dell'attività nel corso dell'anno o di periodo di imposta di durata inferiore all'anno, il detto limite di ricavi va ragguagliato al periodo di svolgimento dell'attività o alla durata del periodo di imposta. Per i rivenditori in base a contratti estimatori di giornali, di libri e periodici anche su supporti audiovideomagnetici e per i distributori di carburanti, i menzionati ricavi si assumono al netto del prezzo corrisposto al fornitore dei beni, mentre per coloro che effettuano cessioni di generi di monopolio, valori bollati e postali, marche assicurative e valori similari si considerano ricavi gli aggi spettanti ai rivenditori.

L'accertamento in base ai parametri è possibile solo quando in sede di verifica sia stata rilevata l'inattendibilità della contabilità in base ai criteri stabiliti con il regolamento approvato con D.P.R. 16 settembre 1996, n. 570.

Si ricorda che i parametri non si applicano nei confronti dei contribuenti che esercitano attività per le quali non si è provveduto alla elaborazione dei parametri; tali attività sono indicate con il termine "esclusa" nelle tabelle degli indicatori allegati al D.P.C.M. 29 gennaio 1996.

Non si applicano, altresì, ai contribuenti il cui reddito è determinato con criteri di tipo forfetario a quelli che omettono di presentare la dichiarazione dei redditi o che la presentano incompleta e alle imprese in liquidazione o interessate da procedure concorsuali.

Ulteriori precisazioni relative all'applicazione dei parametri sono contenute nella circolare ministeriale n. 117/E del 13 maggio 1996.

■ Partecipazione di società di capitali in società di persone

La Corte di Cassazione a Sezioni Unite, con sentenza n. 5636 del 17 ottobre 1988, ha statuito che l'atto costitutivo della partecipazione di una società per azioni in una società in accomandita semplice, in qualità di socio accomandante, è nullo per violazione di norme imperative.

Si fa presente che l'affermato principio - il quale ha valenza per la partecipazione di società di capitali in qualsiasi tipo di società di persone - non fa venire meno l'obbligo di includere nella dichiarazione il reddito riveniente dalla partecipazione.

■ Plusvalenze patrimoniali

L'operatività della scelta per la tassazione delle plusvalenze realizzate in quote costanti, già prevista dalla previgente normativa, 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; 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).

■ 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 pie' 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 sia 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 o 20 cavalli fiscali, 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 all'estero ovvero sia stato noleggiato

to 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 in corso di predisposizione.

■ Spese di manutenzione e riparazione

La disposizione contenuta nell'ultimo periodo del comma 7 dell'art. 67 del TUIR, 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.

■ Svalutazioni e perdite sui crediti (per gli enti creditizi e finanziari)

L'art. 71 del TUIR, come modificato dall'art. 3, comma 103, lett. d), della legge n. 549 del 1995, prevede ora due distinti meccanismi di deducibilità delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti ai fondi per rischi su crediti nonché delle perdite sui crediti stessi:

- ai commi 1 e 2 sono disciplinati i criteri applicabili da parte dei soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari, con riguardo ai quali il predetto art. 3 non ha recato sostanzialmente alcuna modifica;

- ai commi 3, 4 e 5 sono disciplinati i nuovi criteri applicabili da parte degli enti creditizi e finanziari.

In particolare, per gli enti creditizi e finanziari le svalutazioni dei crediti operate in bilancio a diretta riduzione del valore dei crediti sono deducibili, in ciascun esercizio, entro il limite dello 0,50 per cento dell'ammontare complessivo dei crediti risultanti in bilancio - assunto al lordo delle svalutazioni stesse - e, per l'eccedenza, in quote costanti nei sette esercizi successivi. Si precisa, tuttavia, che le svalutazioni operate in bilancio si considerano - fino a concorrenza dei relativi importi - fiscalmente compensate con le eventuali rivalutazioni dei crediti operate nello stesso esercizio. Pertanto, ai fini del descritto meccanismo di deduzione, l'importo delle svalutazioni così dedotte, vale a dire compensate con le predette rivalutazioni, non concorre a formare la base di commisurazione del limite dello 0,50 per cento.

Tra le svalutazioni si comprendono anche quelle riferibili a categorie omogenee di crediti operate su base forfetaria.

Nel caso in cui in un esercizio l'ammontare complessivo delle svalutazioni non raggiunga il predetto limite dello 0,50 per cento, sono ammessi in deduzione gli accantonamenti ad apposito fondo di copertura dei rischi su crediti costituito in conformità a disposizioni di legge, fino a concorrenza del limite testè citato. Tali accantonamenti non sono più deducibili quando il loro ammontare complessivo ha raggiunto il 5 per cento del valore dei crediti risultanti in bilancio alla fine dell'esercizio.

La nuova disciplina comporta che il valore di bilancio dei crediti assume rilevanza anche ai fini

fiscali. Pertanto, nel caso in cui un credito sia incassato per un importo superiore a quello di iscrizione in bilancio, l'eccedenza concorrerà a formare il reddito dell'esercizio. Le perdite sui crediti svalutati, calcolate con riferimento al valore di bilancio, concorrono a formare il reddito per la sola parte che eccede l'ammontare del fondo per rischi eventuali sui crediti costituito con accantonamenti dedotti nonché dell'importo del fondo rischi bancari generali o del fondo rischi finanziari generali, per la parte riveniente dalla riclassificazione del fondo di copertura per rischi su crediti, come consentito dall'art. 42, comma 2, del decreto legislativo n. 87 del 1992.

Il descritto meccanismo di determinazione delle perdite deducibili si applica anche in relazione ai crediti appartenenti a categorie omogenee svalutabili su base forfetaria. Tuttavia, qualora l'ammontare delle svalutazioni complessive operate su base forfetaria venga considerato come indistintamente riferibile alla totalità dei crediti compresi nella categoria, le perdite - da calcolarsi con riguardo al valore dei crediti al lordo delle svalutazioni - vanno previamente imputate a riduzione del suddetto ammontare delle svalutazioni complessive e, per l'eventuale eccedenza, concorrono a formare il reddito per la sola parte che eccede l'ammontare del fondo per rischi eventuali sui crediti costituito con accantonamenti dedotti nonché dell'importo del fondo rischi bancari generali o del fondo rischi finanziari generali, per la parte riveniente dalla riclassificazione del fondo di copertura per rischi su crediti, come consentito dall'art. 42, comma 2, del decreto legislativo n. 87 del 1992.

Si abbia ad esempio la seguente situazione riguardante la categoria omogenea A alla quale appartengono i seguenti crediti:

Credito A ₁ val. nom.	4.000	
Credito A ₂ val. nom.	2.000	
Totale		6.000
Valore di bilancio di A ₁ e A ₂		5.700
Svalutazioni complessive		300

Ipotizzando che nel corso del 1996 si verifichi l'incasso del credito A₁ per 3.500, la perdita di 500, computata con riferimento al valore nominale del credito stesso, viene imputata preliminarmente alle svalutazioni effettuate negli esercizi precedenti, pari a 300, e per l'eccedenza, pari a 200, viene dedotta nell'esercizio, applicando i criteri ordinari.

■ Trasferimento di sede all'estero [articolo 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 vengano distolti. Si considerano in ogni caso realizzati, al valore normale, le plusvalenze relative alle stabili 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.

■ Veicoli concessi in uso agli amministratori

Relativamente ai veicoli concessi in uso agli amministratori occorre distinguere le tre ipotesi:

- veicoli concessi per l'uso personale dell'amministratore;
- veicoli utilizzati dall'amministratore promiscuamente per l'uso aziendale e per quello personale;
- veicoli utilizzati dall'amministratore soltanto per uso aziendale.

Nell'ipotesi sub a), i costi e le spese relativi ai veicoli in esame, indipendentemente dalla loro cilindrata, possono essere dedotti ai sensi dell'art. 62, comma 3, del TUIR, per la parte del loro ammontare non eccedente il compenso in natura dell'amministratore, determinato sulla base del valore normale.

Con riferimento all'ipotesi sub b), occorre distinguere i veicoli di cilindrata superiore a 2000 centimetri cubici o con motore diesel superiore a 2500 centimetri cubici ovvero a 350 centimetri cubici per i motocicli da quelli con motori non superiori alle predette cilindrature.

Relativamente ai primi, la parte dei costi e delle spese imputabile all'utilizzo personale o familiare dell'amministratore è deducibile per la parte non eccedente il compenso in natura erogato all'amministratore, mentre la restante parte dei costi e delle spese non è deducibile in virtù di quanto disposto dall'art. 67, comma 8-bis, dello stesso TUIR.

Con riferimento ai veicoli "non di lusso", ferma restando la deducibilità, secondo quanto sopra precisato, dell'ammontare dei costi e delle spese imputabile all'uso personale o familiare dell'amministratore, la restante parte degli stessi è deducibile nella determinazione del reddito d'impresa nella misura prevista dall'art. 67, comma 10, del TUIR.

Per quanto attiene infine, all'ipotesi sub c), la disciplina fiscale applicabile ai veicoli di cui trattasi è quella contenuta rispettivamente nell'art. 67, comma 8 bis, del TUIR, per i veicoli di cilindrata superiore a 2000 centimetri cubici, a 2500 se con motore diesel, ovvero a 350 centimetri cubici per i motocicli e quella di cui al successivo comma 10 per quelli con motore non superiore alle predette cilindrature.

■ Versamento delle imposte

Le società e gli enti devono effettuare il versamento delle imposte scaturenti dalla dichiarazione direttamente al concessionario della riscossione competente per territorio secondo il domicilio fiscale del soggetto che versa; il versamento può essere effettuato direttamente allo sportello, ovvero mediante bollettino di c/c postale, utilizzando il conto corrente vincolato del concessionario. Se si sceglie quest'ultima modalità, si rammenta che non è più in vigore l'obbligo di anticipazione di sei giorni, rispetto al termine ultimo per eseguire il pagamento allo sportello.

Le società e gli enti titolari di conto fiscale (vedasi apposita nota nella presente appendice) hanno la possibilità di versare l'IRPEG e l'ILOR, comprese quelle dovute in base a dichiarazioni integrative (cosiddetto "ravvedimento operoso") anche presso gli sportelli bancari che operano nell'ambito della circoscrizione territoriale del concessionario della riscossione competente per territorio, mentre l'imposta patrimoniale (Mod. 760/K) va versata esclusivamente presso il competente concessionario, dal momento che tale versamento non viene annotato sul conto fiscale.

Sia in caso di versamento al concessionario che in banca, il contribuente titolare di conto fiscale deve riportare sul modello di dichiarazione, oltre alla data dell'eseguito versamento e all'importo versato, il numero di codice del concessionario, rilevabile dalla distinta di versamento o dalla delega bancaria (sono i primi tre numeri del numero di conto fiscale).