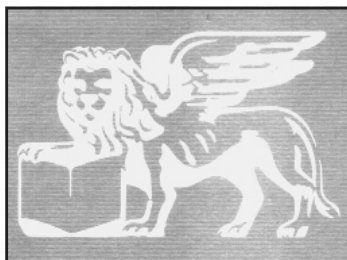


IL COMMERCIALISTA VENETO n. 145 - GENNAIO / FEBBRAIO 2002



ASSOCIAZIONE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DELLE TRE VENEZIE

INSERTO 1

LEGGE TREMONTI BIS
Schemi pratici per la consultazione

Luca De Stefani

Ordine di Padova

Ho ritenuto utile proporre al Comitato di Redazione del nostro periodico un altro pregevole lavoro redatto dal collega Luca De Stefani dell'Ordine di Padova sulla Legge Tremonti bis di viva attualità, aggiornato a febbraio 2002, che ha presentato recentemente presso il nostro Ordine. Gli schemi pratici elaborati, bene si addicono ad una rapida consultazione, proprio perché la Legge viene così schematizzata risultando più facile la sua lettura e la sua memorizzazione, comprese le implicazioni con la Visco, la Dit e le altre Leggi agevolative. Lo studio comprende tutti i riferimenti normativi e le circolari ministeriali in materia. Il lavoro è stato proposto come inserto per dare la possibilità di renderlo svincolato dal Giornale come è stato fatto con l'INSERTO n. 1 sull'Euro apparso sul n. 144 nov./dic. 2001. Ringraziamo il collega per l'ottimo servizio reso ai molti lettori del nostro Giornale.

Ezio Busato (Ordine di Padova)

Indice

- I riferimenti normativi**
- I soggetti agevolati**
- Il meccanismo dell'agevolazione**
- Le operazioni straordinarie**
- L'oggetto dell'agevolazione**
- L'acquisto di beni strumentali nuovi**
- La realizzazione nello Stato di nuovi impianti**
- L'ampliam., l'ammod. e la riattivaz. di impianti**
- Gli investimenti in immobili strumentali per natura**
- L'aggiornamento e la formazione del personale**
- La determinazione degli acconti IRPEF e IRPEG**
- La revoca dell'incentivo**
- Il trasferimento dell'agevolazione ai soci**
- La Tremonti bis ed il cumulo con altre agevolazioni**

I riferimenti normativi

Tremonti bis

- Artt. 4 e 5, Legge n. 383, 18.10.2001 in G.U. n. 248 del 24.10.2001
- Circolare n. 90/E del 17.10.2001 ↗
- Circolare n. 4/E del 18.01.2002 (Videoconferenza del 24.10.2001)

Art. 4, 8 co.: “*Le modalità di applicazione dell’incentivo fiscale sono, per il resto, le stesse disposte ...*” per la precedente detassazione.



L’originaria Tremonti: 1994/1995 + 1996

- Art. 3, D.L. n. 357, 10.06.1994, convertito con mod. dalla L. n. 48, 08.08.1994
- Circolare ministeriale n. 181/E del 27.10.1994 e n. 108/E del 03.05.1996
- D.M. 15.02.1995 (Istruzioni dich. redditi 760/95) e Istruzioni dich. redditi 760/96
- Circolare Assonime n. 151 del 20.12.1994

I soggetti agevolati

Le imprese

- Imprese individuali
- Snc, Sas, Sdf commerciali, società di armamento;
- Spa, Srl, Sapa
- Cooperative, consorzi
- Enti non commerciali (solo se ha almeno un’attività commerciale e l’investimento riguarda l’attività commerciale)
- Stabili organizzazioni di soggetti non residenti
- NO: persone fisiche e società semplici eserc. attività agricola < limiti art. 29, TUIR

I liberi professionisti art. 49, co. 1, TUIR (Circ. 90/E/2001)

- Liberi professionisti (notai, commercialisti, avvocati, ingegneri, ecc.)
- Assoc. senza personalità giuridica cost. da pers. fis. e le soc. sempl. che eserc. in forma assoc. arti e prof.
- NO: altri lavoratori autonomi (art. 49, co. 2, TUIR) (autori, inventori, disegnatori, associati in partec. di lavoro)
- NO: i co.co.co.

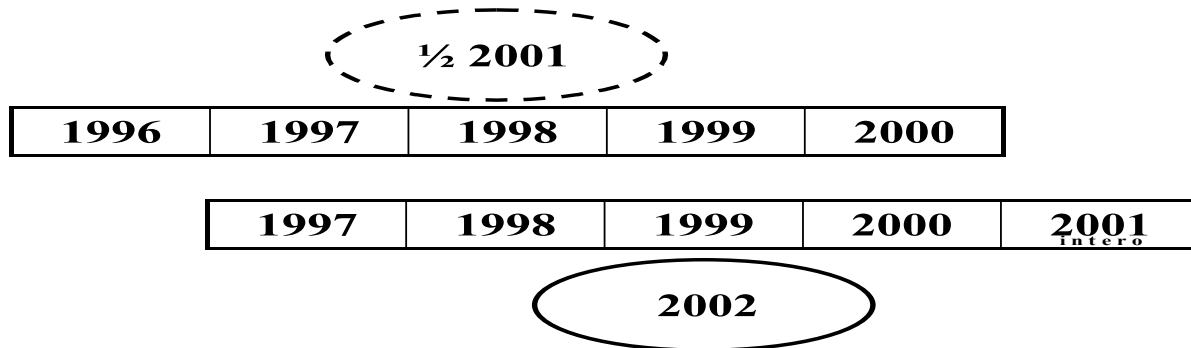
Anche se in:

- ❖ contabilità semplificata
- ❖ contabilità supersemplificata (art. 3, co. 165-170, L. 662/1996)
- ❖ regime forfettario (art. 3, co. 171-184, L. 662/1996)
- ❖ regime delle nv. iniziative e attività marginali (art. 13 e 14, L. 23.12.2000 n. 388)

Il meccanismo dell'agevolazione

Detassazione del reddito per il 50% dell'incremento degli investimenti rispetto alla media di quelli dei 5 periodi di imposta precedenti.

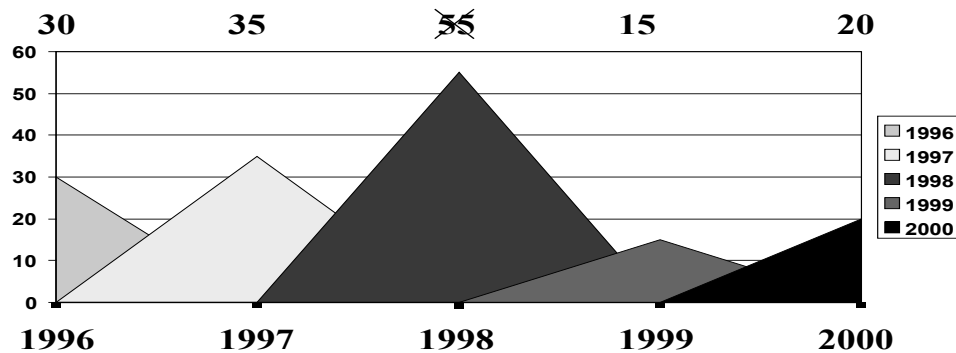
Ai fini della media, si può escludere 1 periodo di imposta.



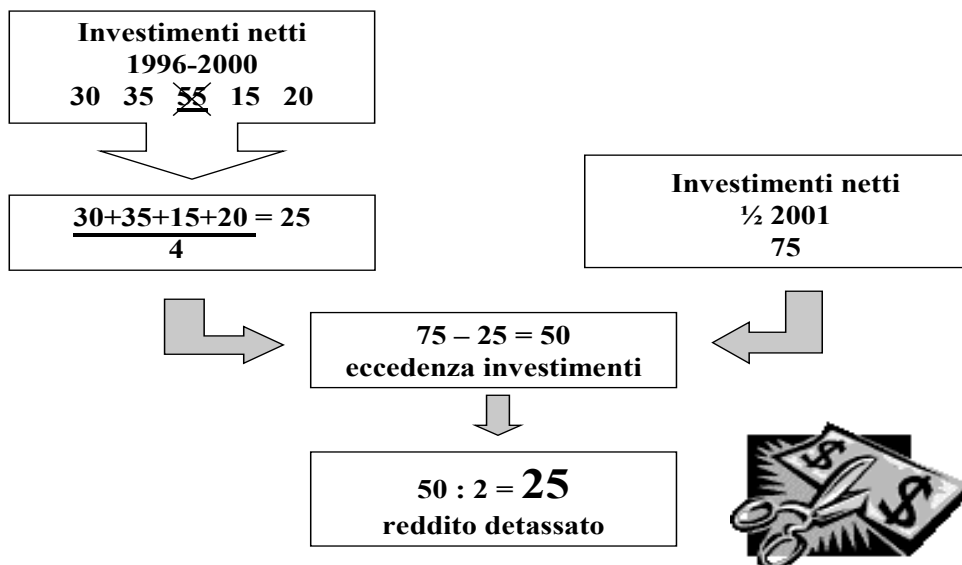
Il meccanismo dell'agevolazione

Detassazione del reddito per il 50% dell'incremento degli investimenti rispetto alla media di quelli dei 5 periodi di imposta precedenti.

Ai fini della media, si può escludere 1 periodo di imposta.



Il meccanismo dell'agevolazione



Il riporto dell'agevolazione non utilizzata

Reddito detassato Tremonti
25
 >
del reddito dichiarato
10

IMPRESE in Cont. Ordinaria
 Perdita riportabile x 5 anni e su
 stesso tipo reddito
 Se impresa < 3 a.: rip. infinito

LIBERI PROFESSIONISTI
 Perdita deducibile dal
reddito complessivo nell'anno

IMPRESE in Cont. Semplific.
 Perdita deducibile dal
reddito complessivo nell'anno

L'inizio dell'attività nel 2001

In attività < dell'entrata in vigore: 25.10.2001:
Imprese individuali: denuncia inizio attività Ufficio IVA (Circ. 90/E/2001)
Società: solo costituzione (Circ. 90/E/2001 e 4/E/2002)
 OK anche se esiste al 25.10.2001 e revoca la liquidazione dopo il 25.10.2001 (Circ. 4/E/2002)



La valutazione della media e degli investimenti

- **Regole omogenee** per la determinazione della media degli investimenti dei **5 esercizi precedenti e degli investimenti del 1/2 2001 e 2002.**
- **Non** rilevano gli investimenti in beni usati, neppure per la media
(Comunicato stampa 21.01.2002 che rettifica la Circ. 4/E/2002).
- Rilevano anche i disinvestimenti di beni (agevol. se acq. nuovi) **comperati usati**
(Circ. 4/E/2002).
- **Non** rilevano le cessioni di beni non strumentali (imm. strum. per dest., oggetto d'arte)
(Circ. 4/E/2002).
- **Non** rilevano le rivalutazioni dei beni strumentali ex Legge 342/2000.
- **Cessioni di auto: corrispettivo pesato col costo fisc. rilevante** (Circ. 4/E/2002). è
è corrispettivo di cessione x (ammortamenti dedotti fisc. / ammortamenti totali).
- **Cessioni di auto acquistate < 1998: regole attuali ex nv. art. 121 bis, TUIR**
(Circ. 4/E/2002).
- Se **disinvestimenti > investimenti** è **0** (Circ. 90/E/2001)

La valutazione degli investimenti

I beni sono valutati ex art. 76, co. 1, lett. a) e b), TUIR:

- comprensivi degli oneri accessori (trasporto, imballaggio, montaggio, ecc.);
- comprensivi degli interessi passivi, fino all'entrata in funzione (Circ. 4/E/2002);
- al lordo dell'Iva oggettivamente indetraibile;
- al netto di contributi in conto impianti, anche per beni anti 01.01.1998 (Circ. 90/E/2001 e 4/E/2002);
- **contributi in conto impianti con diritto avuto successivamente**
Costo storico nell'anno di acquisto e storno quando vi è la certezza di averne diritto:

2002: acquisto l'impianto	Fabbricato	a	Debito	100
2005: ricevo il contributo	Credito per Contributo/Cassa	a	Fabbricato	20
	F.do amm. (1,5+3+3)% x 20	a	Sopravv. attiva	1,5

Investimenti: al lordo se non ho ancora il diritto – Se li ottengo nel 2005: ricalcolo ?
Media: x 2001 al lordo se non ho ancora il diritto – x 2002 al netto se ho il dir. nel 2002: ricalcolo il 2001 ?
- al lordo dei contributi a fondo perduto, come ad es. i contributi x alluvionati ex D.L. 12.10.2000, n. 279, convertito, con modificazioni, dalla Legge 11.12.2000, n. 365 (Circ. 4/E/2002).

La valutazione dei disinvestimenti

- **CESSIONE:** corrispettivo, non il valore netto contabile
- **ASSEGNAZIONE AI SOCI:** valore normale
- **DESTINAZIONE A FINALITÀ ESTRANEA** all'es. dell'imp.: val. normale
- **ROTTAMAZIONE:** valore normale
- **CESS. RAMO d'AZ. o dell'AZ.:** val. beni in atto di cessione o, in mancanza, il val. normale
- **CONFERIMENTO DI BENI, DI RAMO D'AZ. O DELL'AZ.:**
 - ✓ val. dei beni nella COGE della conferitaria (se art. 3, co. 1, DLgs. n. 358, 08.10.1997)
 - ✓ il valore normale (se art. 54 Tuir)
 - ✓ il valore netto contabile (se art. 4, DLgs. n. 358, 08.10.1997)
- **PERMUTA:** valore normale bene ceduto + eventuale somma di denaro ricevuta
- **DATIO IN SOLUTUM:** corrispettivo originalmente pattuito (Istr. Mod. 760/1997)
- **CESS. CONTR. LEASING:** valore normale bene, meno canoni mancanti e riscatto attualizzati
(Art. 55, co. ult., Tuir e Circ. 108/E/1996)

Il momento dell'investimento

- **Beni mobili**
 - Consegna o
 - Spedizione Dove è il passaggio di proprietà? Beni in deposito presso venditore?

- **Beni immobili**
 - Atto notarile o
 - Momento successivo in cui c'è passaggio di proprietà: caso di vendita di cose future come l'immobile da costruire o caso del verificarsi di una clausola risolutiva
 - No agevolazione per la vendita con riserva di proprietà

- **Leasing**
 - Consegna
 - "Dichiarazione di esito positivo del collaudo", se previsto contrattualmente (Circ. 4/E/2002)
 - S.A.L., se Leasing di bene realizzato in appalto (Circ. 90/E/2001)

- **Appalti**
 - Se è previsto lo S.A.L.: accettazione dello S.A.L.
 - Altrimenti: ultimazione della prestazione e consegna opera

- **Prestazione di servizi (manutenzioni, ammodernamenti, formazione)**
 - Ultimazione della prestazione
 - Ma principio di cassa per i liberi professionisti (Circ. 90/E/2001)

Le operazioni straordinarie (Circ. 90/E/2001)

La trasformazione

Eredità dalla trasformata sia l'anzianità sia gli investimenti.
Per le trasformazioni eterogenee ho la divisione dell'esercizio in 2 periodi.

La fusione

Eredità l'anzianità dalla + vecchia,
eredità gli investimenti da tutte e due. (Circ. 90/E/2001)

La scissione

Le società beneficiarie, oltre ai propri investimenti, devono considerare, ai fini della media, anche gli investimenti realizzati nel quinquennio dalla società "madre", in proporzione alla quota di patrimonio contabile acquisito. (Circ. 90/E/2001)

Le operazioni straordinarie (Circ. 4/E/2002)

La successione ereditaria

L'erede subentra nella posizione del *de cuius* per il calcolo della media degli investimenti.

Per gli investimenti fatti dal 01.07.2001 al 31.12.2001 saranno unitariamente considerati ai fini del calcolo dell'agevolazione, ma ho due dichiarazioni dei redditi:

Apertura della successione il 31.10.2001:

	Investimenti	Disinvestimenti	Investimenti netti	%
De cuius (30.06.01- 31.10.2001)	100	- 30	= 70	26%
Erede (1.11.01- 31.12.2001)	300	- 100	= 200	74%
Totale (30.06.01- 31.12.2001)	400	- 130	= 270	100%

Investimenti netti (270) - Media del quinquennio (170) = Eccedenza 100
Reddito detassato = 50 (50% di 100)

Il beneficio di 50 sarà attribuito per il 26% al de cuius e per il 74% all'erede.

Le operazioni straordinarie (Circ. 4/E/2002)

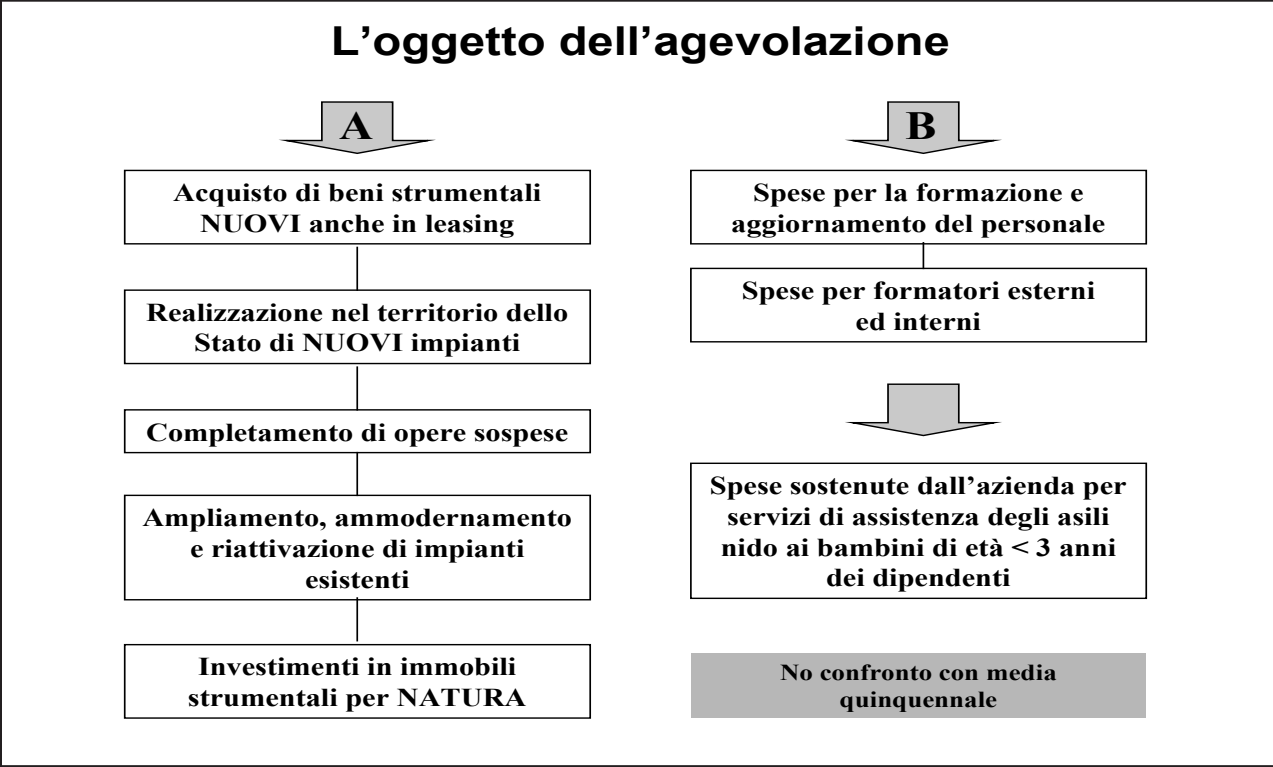
I conferimenti ordinari e conferimenti neutrali (art. 4, Dlgs 358/97)

Non eredito dalla conferente né l'anzianità, né gli investimenti, né la media.

Sono due diversi soggetti giuridici, come per la cessione d'azienda.

Per la conferente ho un disinvestimento.

Per la conferitaria ho un investimento solo se si conferiscono beni nuovi
Circolare Assonime n. 151/1994.



L'acquisto di beni strumentali nuovi

NO IMMOBILIZZAZIONI FINANZIARIE

- **NO investimenti in partecipazioni** (Circ. min. n. 181/1994, par. 3.11)

BENI MATERIALI (Art. 67, TUIR)

BENI IMMATERIALI (Art. 68, TUIR)

- **NO: Costi di impianto e di ampliamento**, perché Costi pluriennali
- **NO: Costi di ricerca, di sviluppo e di pubblicità**, perché Costi pl.
- **SI: risultati dei Costi ricerca e sviluppo se brevetti o formule**
(Circ. Assonime n. 151/1994)
- **NO: Avviamento**, perché no bene, no nuovo
- **Costi per la certificazione ISO**, No individualità, no dir. con protezione giuridica è CE
(Interrogazioni parlamentare n. 5-07194 del 19.01.2000 al Sottosegretario alle Finanze D'Amico)

L'acquisto di beni strumentali nuovi

BENI IMMATERIALI (Art. 68, TUIR)

- **Brevetto industriale e diritti di utilizzazione opere d'ingegno**
 - ✓ **Software applicativo**
 - acquistato a titolo di proprietà
 - acquistato a titolo di licenza d'uso a tempo indeterminato
 - prodotto x uso interno e "tutelato" ai sensi della legge sui diritti di autore
 - anche "contratto di sviluppo", anche acquistato a titolo di licenza d'uso (Circ. 90/E/2001)
 - anche "software standardizzato" (CoGe o Office), ma non i canoni periodici di aggiornamento e manutenzione in quanto sono servizi (Istr. dich. redd. 1994)
 - ✓ **Diritti di utilizzazione di opere d'ingegno**
 - La novità si ha solo se lo acquisto direttamente dall'autore
 - Attribuito per la prima volta in Italia al soggetto che intende fruire dell'agevolazione e la sua precedente utilizzaz. fuori dall'Italia non ha rilevanza (Istr. dich. redd. 1994)
- **Concessioni, licenze, marchi e diritti simili**

L'acquisto di beni strumentali nuovi

BENI IMMATERIALI (Art. 68, TUIR)

- **Know-how: conoscenze tecniche non brevettate**

Si distingue tra:

- a) **know-how industriale:** "un insieme di informazioni tecniche segrete, sostanziali ed identificate in una qualsiasi forma appropriata" (art. 1, comma 7, n. 1, Regolamento CEE n. 556 del 30.11.1988)
- b) **know-how commerciale:** "patrimonio di conoscenze pratiche non brevettate derivanti da esperienze e da prove eseguite dall'affiliante, patrimonio che è segreto, sostanziale ed accertato" (Regolamento CEE n. 4087/88, nello specificare il contenuto degli accordi di franchising)

Può essere:

- a) **acquisito a titolo derivativo:** OK iscrizione in Imm. Imm., ma attenzione:
 - Contratto di fornitura di servizi o di consulenza: il fornitore garantisce il risultato.
 - Contratto di trasferimento o di licenza di know-how: la conoscenza viene concessa in sfruttamento al licenziatario, il quale acquista la licenza dopo averla esaminata ed averla giudicata idonea alle proprie esigenze. In questo secondo caso, cioè, il licenziante non garantisce che l'oggetto della concessione sia adatto alle esigenze del licenziatario.
- b) **prodotto internamente dall'impresa:** il Pr. Cont. n. 24 ammette la loro capitalizzazione solo nei casi in cui quest'ultimo ottenga una qualche tutela giuridica e, pertanto, acquisisca le caratteristiche della identificabilità e della individualità.

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni devono essere:

➤ **STRUMENTALI** x l'esercizio dell'impresa

- ✓ SI immobili strumentali per natura (cat. A10, B, C, D, E)
- ✓ NO immobili strumentali per destinazione (cat. da A1 a A9)

➤ **NUOVI**

- ✓ **Passaggi da Produttore-grossista-dettagliante-impresa:**
 - per il Produttore-grossista-dettagliante è bene merce,
 - per l'impresa è bene strumentale nuovo.

← ✓ SI acquisto di BENE da un'impresa né costruttore né rivenditore (bene strumentale), ma non lo ha mai utilizzato (o dato ad altri in uso) e mai avuto l'agevolazione Tremonti bis (Circ. 90/E/2001 e 4/E/2002).

→ ✓ SI acquisto di IMPIANTO da un'impresa né costruttore né rivenditore (bene strumentale), che attesta che non lo ha mai utilizzato (o dato ad altri in uso) e mai ammortizzato (Circ. 4/E/2002).

- ✓ SI acquisto di MACCHINARIO, nuovo di fabbrica, esposto nella show room dal rivenditore ed utilizzato a scopo dimostrativo (Circ. 4/E/2002) è OK auto KM 0

L'acquisto di beni strumentali nuovi

Tutti i beni oggetto dell'investimento (Circ. 90/E/2001) **devono** essere:

➤ Destinati a strutt. situate nel terr. dello Stato

- ✓ No necessità di acquisto da imprese italiane
- ✓ Per i **soggetti residenti**:
 - **Beni immobili e impianti**: localizzati in Italia;
 - **Beni mobili**: devono appartenere sia contabilmente che economicamente ad aziende situate in Italia, anche se utilizzo all'estero (autocarri).
- ✓ Per i **soggetti non residenti**:
 - I beni devono riguardare una stabile organizzazione ubicata in Italia
- ✓ Per le **stabili organizzazioni di imprese Italia all'estero** ?
 - Non dovrebbero essere agevolabili.

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni **possono** essere:

➤ acquistati in LOCAZIONE FINANZIARIA

- ✓ **No il leasing operativo** è noleggio senza riscatto.
- ✓ Rileva solo alla consegna del bene o "dichiarazione di esito positivo del collaudo" se previsto contrattualmente (Circ. 4/E/2002).
- ✓ Al costo sostenuto dal concedente, al netto costi di manutenzione.
- ✓ Non rilevano i canoni periodici, il maxicanone od il riscatto.
- ✓ Non è necessario il riscatto entro la fine dei periodi agevolati.
- ✓ Rileva l'eventuale **50/80%** del costo, fino a € 9.038,00/20.658,28.
- ✓ Al lordo dell'eventuale IVA indetraibile.

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni **possono** essere:

➤ acquistati in LEASING di bene realizzato in appalto

- ✓ L'utilizzatore corrispondere importi una tantum e canoni periodici,
- ✓ con possibilità di opzione di acquisto alla scadenza del contratto.
- ✓ L'appalto è predisposto in pieno accordo con l'utilizzatore,
- ✓ il quale ha diritto di intervento a fini del controllo e dell'approvazione dei pagamenti in base agli S.A.L..
- ✓ Il concedente è esonerato per qualsiasi responsabilità in ordine a qualità, vizi e/o difformità dell'opera, essendo a carico dell'utilizzatore tutti i rischi di mancata realizzazione e perdita totale o parziale dell'immobile.
- ✓ Momento dell'investimento: SOLO corrispettivi liquidati dalla soc. di leasing all'appaltatore in base all'accettazione dello S.A.L. e non la consegna.

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni possono essere:

➤ acq. mediante APPALTO delle opere a terzi

- ✓ Da valorizzare in base agli stati di avanzamento lavori,
- ✓ in base alla documentazione dell'impresa appaltatrice e
- ✓ solo per i lavori effettuati nel periodo agevolato.
- ✓ Non rilevano i pagamenti effettuati, ma l'accettazione dello SAL da parte del committente.
- ✓ Non è necessario terminare l'opera entro il 31.12.2002.
- ✓ Non è necessario aver iniziato l'opera dopo il 01.07.2001.
- ✓ Se non c'è il S.A.L.: ultimazione della prestazione e consegna opera solo per il costi sostenuti nel periodo agevolato.

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni possono essere:

➤ Costruiti in economia o appalto e ceduti a soc. di leasing con contratto di **LEASE BACK**

- ✓ Rileva la costruzione in economia o in appalto del bene nuovo.
- ✓ La cessione alla società di leasing:
 - ✓ non rileva come disinvestimento;
 - ✓ non rileva ai fini della revoca dell'agevolazione.
- ✓ Il nv contratto di leasing:
 - ✓ non rileva come investimento.
- ✓ Revoca se mancato esercizio del diritto d'opzione o cessione del contratto di leasing.

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni possono essere:

➤ costruiti IN ECONOMIA

- ✓ Da valorizzare con schede di lavorazione (Circ. 90/E/2001):
 - ✓ i materiali acquistati o prelevati dal magazzino, quando l'acquisto di tali materiali non sia stato effettuato in modo specifico per la realizzazione dell'impianto;
 - ✓ la mano d'opera diretta;
 - ✓ gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione dell'impianto;
 - ✓ i costi industriali imputabili all'impianto (stipendi dei tecnici, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, combustibile, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne, eccetera);
 - ✓ altri costi imputabili all'opera, pure commerciali (provvigioni, spese viaggio).
- ✓ Costruiti anche con il beni usati, solo se di costo non rilevante rispetto al costo complessivamente sostenuto (Circ. 90/E/2001).
- ✓ In COGE: BI o BII a A.4.CE "Incrementi di immobilizz. x lavori interni"

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni possono essere:

➤ acquistati ed incorporare **BENI USATI**

- ✓ Solo se di costo non rilevante rispetto al costo totale e
- ✓ solo se ciò viene attestato dal venditore (Circ. 90/E/2001).

➤ **IMPIANTI USATI** dove il cedente ha effett. interventi di radicale trasformazione

- ✓ Solo se il cedente certifica (Circ. 4/E/2002):
 - ✓ costi di radicale trasformazione prevalenti rispetto al costo originario
 - ✓ l'impianto costituiva per lui bene merce.
- ✓ Se **no**, conviene acquistarlo usato e farci l'ampliamento, l'ammodernamento e la riattivazione (Circ. 108/E/1996).

➤ dati a terzi in **COMODATO**

- ✓ OK se strumentali ed inerenti per il comodante (Circ. 90/E/2001):
 - ✓ Macchine del caffè date ai clienti (uffici, bar) per vendergli il caffè;
 - ✓ Videopoker, flipper e videogiochi dati ai bar;
 - ✓ Silos dato dal mangificio all'allevatore per vendergli il mangime.

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni possono essere:

➤ anche le **AUTOVETTURE**

- ✓ Rileva il 50 / 80% del costo, per un max di € 9.038,00/20.658,28
- ✓ Al lordo dell'eventuale IVA indetraibile
- ✓ In uso ai dipendenti, no all'amm., per 2 es.: completamente rilevante
- ✓ SI auto "a KM zero" (Show-room: Circ. 4/E/2002)
- ✓ Immatricolazione ex lett. g), art. 54, Dlgs n. 285/1992: ufficio

➤ anche i **CELLULARI**

- ✓ Rileva il 50% del costo,
- ✓ al lordo del 50% dell'IVA indetraibile.

➤ anche i **BENI INFERIORI AL MILIONE**

- ✓ Circolare n. 90/E/2001: beni strumentali in S.P..

L'acquisto di beni strumentali nuovi

I beni potrebbero essere:

➤ anche **DONAZIONI DA TERZI ?**

- ✓ Circolare Assonime n. 151/1994.
- ✓ Al valore normale

I beni non possono essere:

➤ i **TERRENI AGRICOLI** strumentali per snc, sas e soc. di capitali

- ✓ Manca il requisito della novità.

➤ i **BENI DI LUSO** per i professionisti: oggetti d'arte, d'antiquariato, da collezione

- ✓ Tabella art. 36 D.L. 41/1995

La realizzazione nello Stato di nuovi impianti

E' agevolata la realizzazione nello Stato di nuovi impianti, per il costo di acquisto comprensivo degli oneri accessori, spese di trasporto, le spese di montaggio, acquistati da terzi, anche il leasing, anche realizzati in economia o in appalto.

IMPIANTI

C.M. n. 181/E, 27.10.1994 – Circ. 90/E/2001



- ✓ le AREE su cui insistono i fabbricati e quelle accessorie
- ✓ i FABBRICATI e i MANUFATTI stabilmente incorporati al suolo
- ✓ le ATTREZZATURE, ecc.



Gallerie, pozzi, piste aereo portuali, strade, piazzali, acquedotti, impianti sportivi, stazioni d'arrivo e partenza funivie e seggiovie.

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

Circolare n. 90/E/2001

Interventi intesi:

- a) ad aumentare le potenzialità e la produttività degli impianti
 - con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente
 - con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;
- b) a riportare in funzione impianti disattivati;

Interventi di carattere straordinario volti:

- a) ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di efficienza ed economicità dell'impresa.

Esempi:

- ✓ **AMPLIAMENTO:** aumento superficie utilizzabile, ad esempio, la creazione di un soppalco o un piano intermedio all'interno del fabbricato;
- ✓ **AMMODERNAMENTO:** il rifacimento di impianti elettrici, di riscaldamento, di condizionamento d'aria, di allarme, ecc. (anche per l'adeguamento alla normativa comunitaria, D.lgs n. 626/1994, normativa anti-incendio, riduzione rumori);
- ✓ **NO MANUTENZIONE ORDINARIA:** "spese di natura ricorrente che si sostengono per pulizia, verniciatura, riparazione, sostituzione di parti deteriorate dall'uso, ecc. spese cioè, che servono a mantenere i cespiti in buono stato di funzionamento" (Principio Contabile n. 16).

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

Anche su beni di terzi in locazione, comodato, usufrutto, leasing

Circ. min. n. 181/E, 27.10.1994



Sono iscrivibili:

- ✓ tra le B.I.7 "Altre immobilizzazioni immateriali" se le migliorie e le spese incrementative non sono separabili dai beni stessi, in quanto non possono avere una loro autonoma funzionalità;
- ✓ tra le B.II "Immobilizzazioni materiali", nella specifica categoria di appartenenza, se sono separabili dai beni stessi.

L'ammortamento per le immateriali va effettuato nel periodo minore tra:

- ✓ quello di utilità futura delle spese sostenute e
- ✓ quello residuo del contratto, tenuto conto dell'eventuale periodo di rinnovo se dipendente dal conduttore.

Gli investimenti in immobili strumentali per natura

STRUMENTALI

Per NATURA

- A10: uffici e studi privati
- B: unità immobiliari per uso di alloggi collettivi
- C: unità immobiliari a destinazione ordinaria, commerciale
- D: immobili a destinazione speciale (opifici, alberghi, ecc.)
- E: immobili a destinazione particolare

~~Solo per
DESTINAZIONE
cat. da A1 a A9~~

Gli investimenti in immobili strumentali per natura

- NO acquisto di immobili per rivenderli (bene-merce)
- SI acquistato da impresa normale non costruttrice, la quale:
 - lo aveva registrato a magazzino (bene-merce) x dimostrare che non è strumentale
 - non ha applicato la Tremonti bis
- SI acquisto di immobile costruito parzialmente dall'impresa costruttrice e poi completato in economia dall'acquirente: per il costo complessivo
(Istr. Dich. redd. originaria Tremonti)
- NO fabbricato (abitazione) concesso in uso ai dipendenti:
 - Anche se SI per la Legge 388/2000 che li considera strumentali
 - NO perché non sono strumentali per natura (Circ. 4/E/2002)

Gli investimenti in immobili strumentali per natura

- NO x impresa costruttrice che lo costruisce o lo acquista e lo da' temporaneamente in locazione "in quanto tale utilizzo non è suff. a modificare la natura di bene-merce" (Circ. 90/E/2001)
- MA SI se lo utilizza direttamente (Circ. 4/E/2002)
- SI acquisto da impresa costruttrice, la quale:
 - lo ha registrato a magazzino (bene-merce)
 - lo ha momentaneamente affittato in attesa di venderlo (Circolare Assonime n. 151/1994)
- NO acquisto da impresa che lo aveva utilizzato a titolo di "occupazione provvisoria" (Circ. 4/E/2002)
- NO x impresa costruttrice che lo riclassifica da bene-merce a bene strumentale: "nel momento in cui il costo di realizzazione del bene è stato sostenuto, l'impresa agiva nell'ambito della sua attività caratteristica e non per realizzare un investimento in beni strumentali"
 - SI nei disinvestimenti la successiva cessione (Circ. 4/E/2002)

Gli investimenti in immobili strumentali per natura

- SI immobile acq. da impresa costruttrice o non (Circ. 4/E/2002) che lo ha acquistato usato ed ha effettuato “interventi di radicale trasformazione”
 - Ma non semplice adattamento ad una nv. categoria catastale
 - Costo complessivo lavori > costo storico di acq. sostenuto dall'impresa
 - Nel Costo complessivo lavori: anche opere di finitura e di impiantistica (elettrica e di condizionamento) eventualmente autonome (Circ. 4/E/2002)
 - Attestaz. della cedente della prevalenza e natura dei lavori (radicale ristr.)
 - Rileva per l'intero importo di acquisto
 - “I lavori di radicale ristrutturazione non devono essere necessariamente collegati all'art. 31 della legge 457 del 1978”
 - No la mera ristrutturazione, in quanto non vi è la nascita di un nuovo bene (Istr. dich. redd. 1994)

Gli investimenti in immobili strumentali per natura

- Le AREE EDIFICABILI acquistate nel periodo agevolato su cui si costruiscono fabbricati strumentali per natura:
 - OK per il 2001 solo se si inizia a costruire entro il 31.12.2001
 - OK per il 2002 solo se si inizia a costruire entro il 31.12.2002
 - Non è necessario terminare entro la fine del periodo agevolato
 - Non è necessario neppure terminarla (Meneghetti-Miele)
 - Rileva solo la parte pari al rapporto tra la quota-parte dei lavori eseguiti (o stato di avanzamento lavori) al termine di ciascun periodo d'imposta e l'ammontare complessivo del costo preventivo per l'intera costruzione,
 - comprensivo dell'impiantistica, “*sia pur articolato in contr. di appalto separati*” (Circ. 4/E/2002).
 - Se APPALTO: SAL accettato
 - Se COSTRUITI IN ECONOMIA: costi sostenuti e risultanti in COGE x competenza
 - **Problema di det. in anticipo l'ammontare complessivo dell'opera:**
 - Capitolato di appalto stipulato con impresa produttrice;
 - In mancanza relazione di stima di un perito

Gli investimenti in immobili strumentali per natura

AREE EDIFICABILI

Il tipico esempio di impresa in crescita che usufruisce della Tremonti bis

Acquista un'ampia area edificabile per € 600.000 il 01.10.2001.

Prudenzialmente: costo complessivo del fabbricato solo in una parte dell'area edificabile: € 90.000
 € 30.000 dal 01.10.2001 a fine 2001 € 30.000 nel 2002 € 30.000 nel 2003.

A maggio 2002 e a maggio 2003, gli investimenti rilevanti ai fini della Tremonti bis:

a) il costo di costruzione del fabbricato rileva per € 30.000 sia nel 2001 che nel 2002

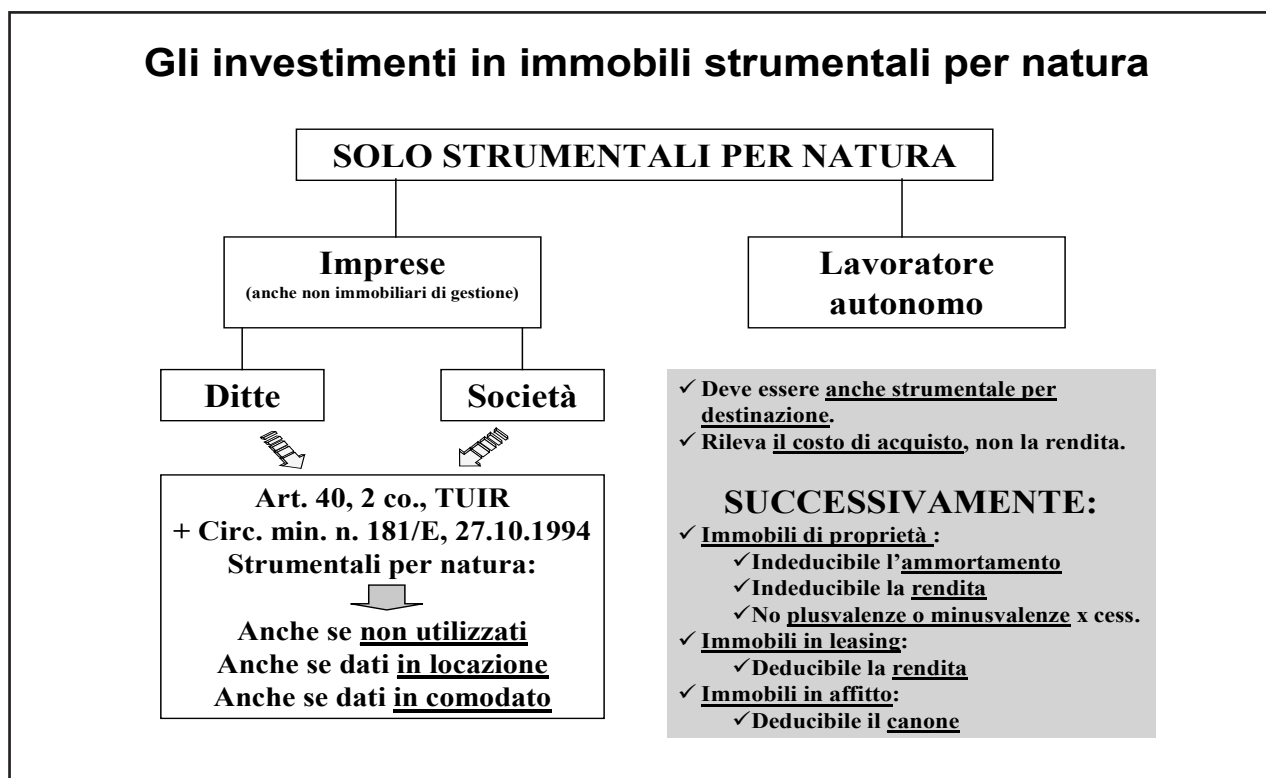
b) il costo di acquisto dell'area edificabile rileva per € 200.000 sia nel 2001 che nel 2002: 600.000/(30.000/90.000).

A settembre/ottobre 2003, l'azienda, premiata economicamente e finanziariamente dal nuovo investimento e dall'innegabile risparmio d'imposta derivante dall'agevolazione Tremonti bis, decide di utilizzare anche l'altra parte dell'area edificabile e di costruirvi nuovi reparti e fabbricati o semplicemente decide di completare l'ultimo terzo dell'opera, utilizzando materiali più pregiati e di prestigio per poter competere con i più agguerriti concorrenti del nuovo mercato conquistato proprio con l'investimento.

A fine 2003, la spesa complessiva del fabbricato è € 120.000 e non 90.000 come preventivato
 € 30.000 dal 01.10.2001 a fine 2001 € 30.000 nel 2002 € 60.000 nel 2003.

➤ Pertanto, il costo di acquisto dell'area edificabile sarebbe dovuto rilevare per € 150.000 sia nel 2001 che nel 2002, 600.000/(30.000/120.000), e non € 200.000, come dichiarato.

Gli investimenti in immobili strumentali per natura



L'aggiornamento e la formazione del personale

Il meccanismo

- ✓ Rileva il 50% dei costi al netto dei contributi ricevuti (L. 236/93 o FSE sono cumulabili).
- ✓ Senza confronto con la media quinquennale degli investimenti (Circ. 90/E/2001 p.to 3.8)
- ✓ Non si applica la revoca, in quanto no possibile cessione, assegnazione, ecc.
- ✓ Possono essere registrati a CE o a SP
(Pr. Cont. n. 24: costi di Start-up o per operazioni di ristrutturazione o riconversione è Costi pluriennali)

L'aggiornamento e la formazione del personale

L'oggetto

- ✓ Il costo di partecipazione a corsi, seminari, convegni, master.
- ✓ Anche all'estero
- ✓ I corsi multimediali solo con la presenza di un docente, anche a distanza (collegato on line) (Circ. 4/E/2002).
- ✓ Il materiale didattico del corso e le forniture di supporto dell'attività.
- ✓ NO singoli libri, quotidiani, riviste e pubblicazioni specializzate (Circ. 4/E/2002).
- ✓ NO gli ammortamenti dei beni strumentali utilizzati.
- ✓ Il costo del docente esterno. **NO** il tutor (Circ. 4/E/2002).
- ✓ Il costo del docente dipendente e del dipendente che segue il corso int. ed est., solo per il 20% della retribuzione annua del dipendente x (n. gg. corso / n. gg. totali annui):
 - ✓ gli oneri previdenziali e Tfr;
 - ✓ le spese di vitto e alloggio + trasporto (art. 62, co. 1-ter, TUIR: 350.000/500.000 - auto 17/20 cav.).
- ✓ Il costo dei servizi di consulenza sull'iniziativa di formazione.
- ✓ Consulenza contabile, fiscale, 626, ISO, a gruppi di dipendenti: trasferimento di conoscenze ?

L'aggiornamento e la formazione del personale

I destinatari della formazione

- ✓ I corsi devono essere diretti al personale dipendente
- ✓ **NO** per i co.co.co., perché solo B.9 C.E. art. 2425 C.C. (Circ. 4/E/2002)
- ✓ **NO** per la rete vendita (agenti, promotori finanziari)
- ✓ **NO** per l'imprenditore, il socio o il professionista (x lav. aut. art. 50, co.5, TUIR: ded. 50%)
- ✓ **NO** per il coniuge, i figli, gli affidati, gli affiliati minori di età o permanentemente inabili al lavoro, gli ascendenti anche se dipendenti (Circ. 4/E/2002)

L'aggiornamento e la formazione del personale

L'attestazione (art. 13, co. 2, DL. n. 79, 28.03.1997, conv. con mod. in Legge n. 140, 18.05.1997)

- ✓ del Presidente del Collegio sindacale
- ✓ o in mancanza, da un revisore dei conti o da un professionista iscritto all'albo dei revisori dei conti, dei Dottori commercialisti, Ragionieri commercialisti, Consulenti del lavoro o dal direttore tecnico Caf.

deve verificare

- ✓ **l'effettivo sostenimento della spesa**, verificando i documenti contabili,
- ✓ **che le spese siano documentate, trasparenti e suddivise x ogni iniziativa formativa** (Reg. CE n. 68, 12.01.2001),
- ✓ **che siano stati considerati eventuali contributi,**
- ✓ **che le spese siano inerenti e congrue nell'importo.**
- ✓ **No autoattestazione** (Circ. 4/E/2002).

Circ. 4/E/2002:

"Premesso che le spese di formazione e aggiornamento sono agevolabili nella misura in cui le stesse sono documentate, trasparenti e suddivise per voci, secondo quanto stabilito dal regolamento CE n. 68 del 12 gennaio 2001, nell'atto di certificazione dovrà essere indicato chiaramente il criterio utilizzato per la ricostruzione extracontabile dell'ammontare delle spese agevolabili, facendo riferimento ai costi sostenuti e direttamente riferibili ad ogni singola iniziativa di formazione, effettivamente realizzata ed oggettivamente riscontrabile"

La determinazione degli acconti IRPEF e IRPEG

L'acconto per il **2002** va fatto senza considerare la Legge Visco.
L'acconto per il **2003** va fatto senza considerare la Tremonti bis.
E' consentito il Metodo previsionale.

L'IRAP ed i contributi


Vecchia Tremonti è **OK** riduceva anche la base imponibile ILOR

Tremonti bis è **NON** riduce la base imponibile IRAP

Tremonti bis è **OK** riduce la base imponibile INPS IVS

Tremonti bis è **OK** riduce la base imponibile Contr. Sogg. Prof. (6%)

La revoca dell'incentivo



- ❖ Se entro 2 periodi i **BENI MOBILI agevolati**
- ❖ Se entro 5 periodi i **BENI IMMOBILI agevolati**

avviene la

- ✓ Cessione a terzi: corrispettivo
- ✓ Consumo personale o familiare: valore normale
- ✓ Assegnazione ai soci: valore normale
- ✓ Destinazione a finalità estranee: valore normale
- ✓ Cessione contratto di leasing: valore normale bene, meno canoni mancanti e riscatto attualizzati

- ❖ Non vale il reintegro con nuovi beni agevolabili (Circ. 4/E/2002).

- ❖ **Non comporta la revoca:**
 - ✓ Cessione o conferimento azienda (Circ. 90/E/2001)
 - ✓ Cessione dell'unica azienda con contestuale cessazione dell'impresa (Circ. 4/E/2002)
 - ✓ Fusione o scissione (Circ. 108/E del 03.05.1996)
 - ✓ Trasformazione
 - ✓ Affitto o usufrutto dell'azienda (Circ. Assonime 50/1996)
 - ✓ Cessione per procedure concorsuali (Istr. Mod. 760/1996)

La revoca dell'incentivo



Investimenti 2002: $10 + 60 = 70$

Media investimenti 4 su 5 anni precedenti: $20 -$

Detassazione 2002: $50/2 = 25$

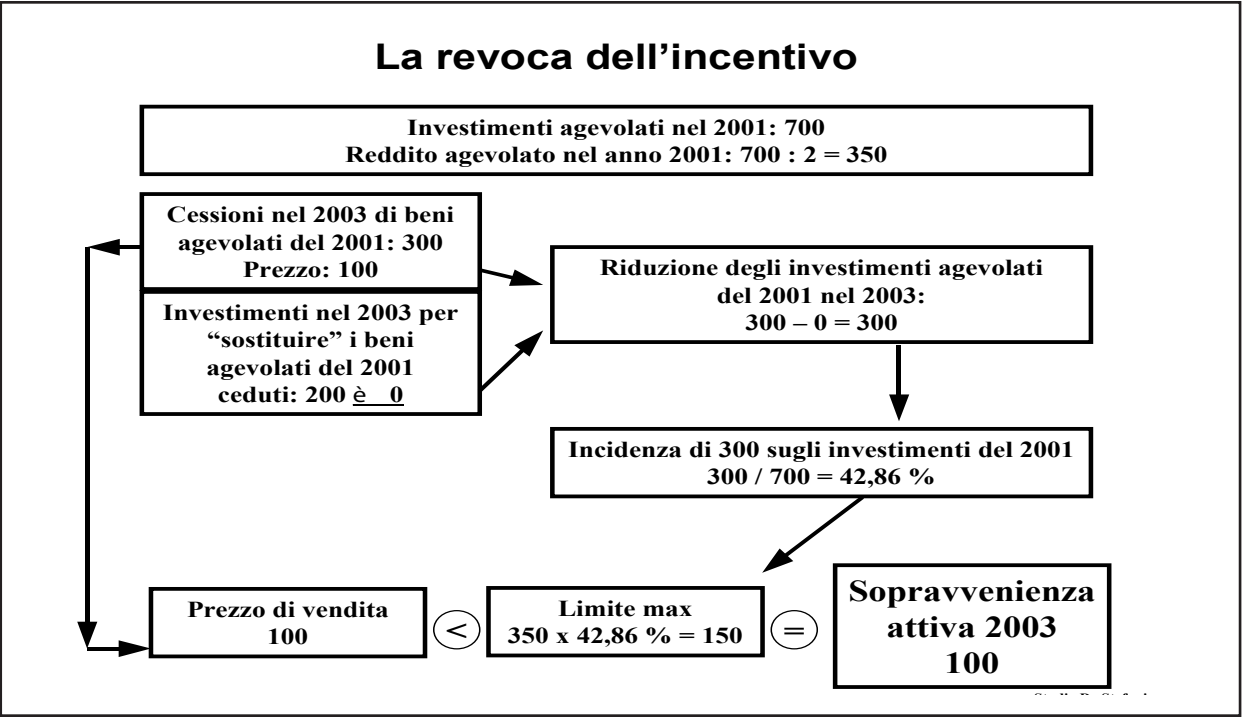
Nel 2003 il bene comperato per 10 viene venduto per 5

Incidenza di 10 sugli investimenti del 2002: $10/70 = 14,29\%$

Limite max della sopravvenienza attiva: $25 \times 14,29\% = 3,57$

Prezzo di vendita: 5 > Limite max 3,57

Sopravvenienza attiva: 3,57



Il trasferimento dell'agevolazione ai soci

Società di capitali

- ▲ Non si alimenta il canestro "A", in quanto non pago imposte.
- ▲ Non si alimenta il canestro "B": l'agevolazione non è trasferibile ai soci in quanto vuole agevolare le imprese e non i soci.



Pertanto, l'agevolazione è persa se si distribuiscono gli utili detassati.

Società di persone, ditte individuali e liberi professionisti

- ▲ L'agevolazione si trasferisce ai soci o alla persona fisica.

La Tremonti bis e la Visco

A fine 2001 è possibile scegliere alternativamente tra:

- la Visco nel 1° semestre 2001
 - Solo per società di capitali ed enti commerciali
 - Posso utilizzare le eccedenze di investimento e/o di patrimonio derivanti dal 2000
 - Ammortamenti semestrali (Circ. 4/E/2002)
- la Tremonti bis nel 2° semestre 2001

solo se

- ✓ ho fatto investimenti et conferim. in denaro o acc. a riserva
- ✓ nel 1° semestre 2001.

Dal 2001 la Visco non alimenta più il canestro B

La Tremonti-formazione si può cumulare con la Visco

La Tremonti bis e la Dit

La DIT considererà in futuro:

- per le società di capitali gli increm./decr. patr. fino al 30.06.2001;
 - Compreso l'accantonamento utili 2000 a riserve e la formazione della riserva di rivalutazione, deliberate anche dopo il 30.06.2001;
 - Considero i versamenti a C.S., nel primo semestre 2001, ragguagliati al semestre (X x 3 gg. / 181 gg.);
 - Rilevano i decrementi patrimoniali dopo il 30.06.2001;
 - La riclassificazione degli amm. ant. a riserva non rileva per l'approvazione del bilancio al 31.12.2001, fatta nel 2002, in quanto l'incremento rileverebbe dal 01.01.2002 (Circ. 4/E/2002).
 - Considero la rivalutazione del 40%.
- per le ditte individuali e le società di persone solo il P.N. al 31.12.2000
 - Rilevano i decrementi patrimoniali dal 31.12.2000.

E' possibile scegliere alternativamente tra la DIT la Tremonti bis

DIT e Tremonti bis si possono cumulare se:

- il reddito agevolato DIT ≤ al 10% del reddito totale (al lordo, prima, della Tremonti bis: + grande)
- Ma se redd. agevolato DIT ≥ al 10% del redd. Tot.: SOLO Tremonti bis (Circ. 90/E/2001)

Dal 2001 la Dit non alimenta più il canestro B

La Tremonti-formazione si può cumulare con la Dit

La Tremonti bis e le altre Leggi agevolative

- ✓ **Circolare 181/E/1994:** *“L’agevolazione in esame è cumulabile con altre agevolazioni, fatta eccezione per quelle per le quali è previsto il divieto di cumulabilità”.*
- ✓ **Circolare 4/E/2002:** *La Tremonti bis “non reca una previsione generale di non cumulabilità del beneficio. Ciò a condizione che le norme relative ai benefici sopra citati non prevedano, a loro volta, ipotesi di non cumulabilità con altre agevolazioni.”*
- ✓ **Circolare 4/E/2002:** *La Tremonti bis non è un “aiuto di Stato”.*
- **Legge Sabatini (Legge 1329 del 28.11.1965):** non prevede alcun divieto di cumulabilità con altre agevolazioni + (Circ. 108/E/1996).
- **Legge 488/1992:** prevede la non cumulabilità con leggi qualificabili come “aiuto di Stato” ai sensi degli artt. 87 e 88 del Trattato di Roma. (Circ. Min. Ind. n. 234363 del 20.11.1997 e n. 900315 del 14.07.2000).
- **Legge 341/1995 (incentivi automatici aree depresse):** cumulabile (nota prot. 1.167.522 del 06.12.2001, Ministero delle Attività produttive).
- **Legge 266/1997 (Legge Bersani - incentivi aut. su intero terr. nazionale):** cumulabile (nota prot. 1.167.522 del 06.12.2001, Ministero delle Attività produttive).
- **Contributi finanziamenti Artigiancassa:** cumulabile (parere per l’originaria Tremonti del Presidente dell’Artigiancassa).
- **Legge 317/1991 (investimenti innovativi):** art. 6, co.3, Legge 317/1991 dispone genericamente la non cumulabilità con qualsiasi altra agevolazione prevista da norme statali, regionali o delle province autonome di Trento e Bolzano.
- **Legge provinciale 6/1999 (legge unica per l’economia):** art. 40, Legge 6/1999 dispone la non cumulabilità con “aiuti pubblici”, i.e. “aiuti di stato” è cumulabile.

La Tremonti bis e Cr. d’imp. art. 8, L. 388, 23.12.2000

E’ possibile scegliere alternativamente tra la l’art. 8, L. 388 e la Tremonti bis.

La Tremonti-formazione si può cumulare con l’art. 8, L. 388, 23.12.2000.