

Circolare del 26/01/2001 n. 5 - Agenzia delle Entrate - Direzione Centrale Normativa e Contenzioso

Risposte ai quesiti fornite in occasione della videoconferenza del 18 gennaio 2001, in materia di REDDITI DI IMPRESA.

Sintesi:

Sintesi: La circolare, rispondendo ai quesiti posti in essere in occasione della videoconferenza del 18 gennaio 2001, fornisce chiarimenti in materia di redditi d'impresa, con particolare riguardo a: - AGEVOLAZIONE VISCO - CREDITO D'IMPOSTA PER NEOASSUNTI - AGEVOLAZIONE PER GLI INVESTIMENTI NELLE AREE SVANTAGGIATE - RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA - IRAP - DEDUZIONE PER AUTOTRASPORTATORI - ARTICOLO 6, COMMA 2 DELLA LEGGE 388/2000 - TASSAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA CON ALIQUOTA PROPORZIONALE. - BONIFICA - SOCIETA' COOPERATIVE - DEDUCIBILITA' DELLE SPESE PER AUTOVETTURE CONCESSE IN USO PROMISCO AGLI AMMINISTRATORI. ART. 21-BIS DEL TUIR. - RICLASSIFICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI ANTICIPATI. - ART. 6, COMMA 7

Testo:

I N D I C E

- 1 AGEVOLAZIONE VISCO
 - 1.1 Investimenti sui beni strumentali nuovi
 - 1.2 Conferimenti in denaro
 - 1.3 Soggetti beneficiari
 - 1.4 Disposizione antielusiva
- 2 CREDITO D'IMPOSTA PER NEOASSUNTI
 - 2.1 Criteri di determinazione delle basi occupazionali
 - 2.2 Requisiti soggettivi dei neo-assunti
 - 2.3 Modalita' di richiesta e di utilizzo del credito d'imposta
- 3 AGEVOLAZIONE PER GLI INVESTIMENTI NELLE AREE SVANTAGGIATE
 - 3.1 Soggetti beneficiari
 - 3.2 Oggetto dell'agevolazione
 - 3.3 Utilizzo del credito d'imposta
- 4 RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA
 - 4.1 Ambito oggettivo di applicazione
 - 4.2 Ambito soggettivo di applicazione
- 5 IRAP
 - 5.1 Base imponibile IRAP
 - 5.2 Variazione dell'aliquota IRAP
 - 5.3 Errore. Il segnalibro non e' definito.
- 6 DEDUZIONE PER AUTOTRASPORTATORI - ARTICOLO 6, COMMA 2 DELLA LEGGE 388/2000
- 7 TASSAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA CON ALIQUOTA PROPORZIONALE.
 - 7.1 Compensabilita' del reddito con perdite d'impresa
 - 7.2 Imputazione del reddito ai soci
 - 7.3 Versamento degli acconti
 - 7.4 Utilizzo di perdite pregresse
- 8 BONIFICA
- 9 SOCIETA' COOPERATIVE
- 10 DEDUCIBILITA' DELLE SPESE PER AUTOVETTURE CONCESSE IN USO PROMISCO AGLI AMMINISTRATORI. ART. 21-BIS DEL TUIR.
- 11 RICLASSIFICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI ANTICIPATI. - ART. 6, COMMA 7

Si riportano qui di seguito le risposte ai quesiti formulati in occasione della videoconferenza del 18 gennaio 2001, in materia di redditi di impresa.

1 AGEVOLAZIONE VISCO

1.1 Investimenti in beni strumentali nuovi

D.

Una societa' di capitali "A", operante nel settore del commercio, acquista nell'anno 1997 un immobile commerciale di categoria catastale D8. Tale immobile viene acquistato al rustico e nel corso degli anni 1998 e 1999 la societa' stessa esegue i lavori di completamento. L'agibilita' di detto cespite viene conseguita nel 1998. Quali costi sono agevolabili ai fini "Visco"?

R.

Si ritiene che nessuno dei costi sostenuti dalla societa' "A" sia agevolabile ai fini della legge "Visco". Infatti, gli investimenti in immobili relativi alla categoria catastale D/8 non rilevano ai fini del computo dell'agevolazione per il primo periodo d'imposta agevolato, atteso che la disposizione contenuta nell'art. 3, comma 1, lett. c), della legge n. 342 del 2000, finalizzata ad ampliare la portata dell'agevolazione, ha carattere innovativo.

D.

Il costruttore "B" concede in locazione alla società A (con diritto di opzione per l'acquisto esercitabile fino al 31.12.2000) parte di un immobile appartenente alla categoria catastale D8. Il costo di riscatto sostenuto da parte della suddetta società "A" nell'ottobre del 2000 è agevolabile ai fini della legge "Visco"?

R.

L'articolo 2, comma 8, della legge n. 133 del 1999 prevede l'agevolazione per i soli investimenti in beni strumentali "nuovi", effettuati anche mediante contratti di locazione finanziaria.

Poiché nel caso proposto il costruttore avrebbe utilizzato il bene concedendolo in locazione non finanziaria, non si ravvisa, per il locatario, la possibilità di usufruire dell'agevolazione, neppure dopo aver esercitato l'opzione per l'acquisto. Infatti:

- * i canoni di locazione non finanziaria sostenuti per il godimento del bene non costituiscono investimento agevolabile;

- * l'acquisto, intervenuto successivamente con l'esercizio dell'opzione, è relativo ad un bene ormai privo del requisito della novità, in quanto già utilizzato dal costruttore, che, nell'esercizio della propria impresa, lo aveva destinato alla locazione.

D.

Un'azienda sta procedendo alla costruzione in economia di un immobile di categoria catastale "D" dove eserciterà la propria attività. La costruzione è iniziata nel 2000 e, sempre nel 2000, sono state ricevute fatture di acconto da parte delle imprese edili che stanno procedendo alla costruzione.

Può questo investimento, per la parte che verrà costruita e fatturata nel 2001, essere agevolabile? L'investimento per gli impianti (idrico, antincendio, ecc..ecc..) da installare ancor si potrà comunque considerare agevolabile?

R.

Gli acconti versati nel 2000 a titolo di anticipazione finanziaria per lavori da eseguire non costituiscono, per tale periodo d'imposta, investimenti agevolabili ai fini "Visco". Al riguardo, occorre precisare che per le opere realizzate in economia o in appalto in corso di costruzione l'agevolazione compete esclusivamente per la parte degli investimenti eseguiti in ognuno dei periodi d'imposta agevolati, a nulla rilevando la circostanza che siano stati effettuati versamenti in acconto in periodi precedenti. È evidente che anche i costi degli impianti (idrico, antincendio, ecc.. ecc..) non potranno rilevare ai fini della "Visco" per il 2000 ove questi dovessero essere eseguiti in un periodo d'imposta successivo. Tanto premesso, si ricorda che l'articolo 6, comma 24, della legge 388/2000 prevede, per i soggetti di cui all'articolo 87, comma 1, lettere a) e b) del TUIR - ovvero per le società di capitali e gli enti commerciali - la proroga dell'agevolazione al secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 18 maggio 1999. Pertanto, ricorrendone i requisiti soggettivi, i costi riferiti ad investimenti realizzati nel 2001 saranno agevolabili in detto periodo d'imposta.

D.

Gli investimenti in immobili relativi alle categorie catastali D/2, D/3 e D/8 rilevano, ai fini del computo dell'agevolazione, per tutto il periodo agevolato?

R.

La modifica intervenuta alla lett. a) del comma 9 dell'art. 2 della legge n. 133 del 1999, relativamente agli investimenti agevolabili consistenti in immobili con categorie catastali D/2, D/3 e D/8, trova applicazione a partire dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 342 del 2000 (10 dicembre 2000). Pertanto, in caso di soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, risultano essere agevolati gli investimenti realizzati nel 2000 - anche se precedentemente alla data di entrata in vigore della legge 388/2000 - nonché, per i soli soggetti Irpeg, nel 2001.

1.2 Conferimenti in denaro

D.

Per i conferimenti la norma dispone che rilevano esclusivamente quelli effettuati in denaro, tra i quali i versamenti a fondo perduto o in conto capitale eseguiti dai soci, con esplicita esclusione delle rinunce ai crediti effettuate dagli stessi.

Se i soci di una Snc che avevano fatto alla società dei prestiti che in bilancio erano stati annotati tra i debiti, decidono di girare tali debiti a patrimonio quali versamenti a fondo perduto, versando la relativa imposta di registro, questa operazione è da ritenersi corretta o meno ai fini dell'incremento di patrimonio?

R.

L'operazione così come prospettata configura un'ipotesi di rinuncia ai crediti da parte dei soci. Pertanto, essa non può rilevare ai fini dell'agevolazione "Visco" quale incremento di capitale rilevante ai fini DIT, come peraltro già evidenziato nella Circolare n. 76/E del 6 marzo 1998 e ribadito al punto 6.1 della Circolare n. 51/E del 20 marzo 2000.

1.3 Soggetti beneficiari.

D.

I soggetti Irpeg che si sono costituiti successivamente al 18 maggio 1999 possono beneficiare dell'agevolazione negli anni 2000 e 2001?

R.

Il comma 8 dell'art. 2 della legge n. 133 del 1999, come modificato dall'art. 6, comma 24, della legge n. 388 del 2000, stabilisce che per i soggetti Irpeg l'agevolazione in argomento e' applicabile per il periodo in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 133 del 1999 (18 maggio 1999) e per i due successivi.

In base alla modifica sopra evidenziata, i soggetti che si sono costituiti successivamente all'entrata in vigore della legge n. 133 del 1999, l'agevolazione si applica per i primi due periodi d'imposta successivi a quello in corso al 18 maggio 1999. Non rientrano quindi nell'ambito temporale di applicazione della norma i soggetti che si costituiranno dopo il 31 dicembre 2001.

1.4 Disposizione antielusiva

D.

La legge n. 342/2000 ha introdotto nell'art. 2 della legge n. 133 del 1999 il comma 11-bis contenente una disposizione antielusiva. Tenuto conto che la predetta legge non prevede alcuna specifica data di efficacia temporale, si chiede se sia corretto ritenere che, trattandosi di modifica a tributi periodici, l'innovazione abbia effetto solo dal periodo di imposta 2001 e dunque per le cessioni e le riduzioni di patrimonio effettuate a partire dall'inizio di detto esercizio, in base a quanto prescritto dalla legge n. 212 del 2000 in materia di statuto dei diritti dei contribuenti

R.

La disposizione di cui all'art. 2, comma 11-bis, della legge n. 133 del 1999, in quanto non disposto diversamente, risulta applicabile alle fattispecie elusive realizzate a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 342/2000.

Pertanto, in caso di soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le disposizioni antielusive previste nel comma 11-bis risultano applicabili ai disinvestimenti e ai decrementi patrimoniali avvenuti nel periodo d'imposta 2000 e 2001, che siano riferibili agli investimenti e gli incrementi di patrimonio realizzati nell'anno 1999 e 2000.

Cio' non contrasta con il disposto dell'art. 3 della legge n. 212 del 2000 in quanto la citata disposizione antielusiva ha carattere di norma speciale, introdotta per regolare in via transitoria un'agevolazione che ha limitato arco temporale di applicazione ed e' dunque derogatoria rispetto alla disposizione dell'art. 3 in base alla quale "relativamente ai tributi periodici le modifiche introdotte si applicano solo a partire dal periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data di entrata in vigore delle disposizioni che le prevedono".

D.

In relazione alla disposizione antielusiva introdotta nell'art. 2 della legge n. 133 del 1999 dalla legge n. 342 del 2000, si chiede di conoscere se nell'effettuazione del ricalcolo dell'imposta dell'esercizio agevolato, si possa o meno tener conto di quote di reddito agevolabile ai fini DIT, nell'ipotesi in cui vi fosse eccedenza di base Dit non sfruttata proprio per effetto dell'agevolazione Visco. Si chiede, in particolare di conoscere se il minor reddito agevolato Visco derivante dal ricalcolo vada assoggettato ad Irpeg al 37% oppure se, in presenza di DIT non sfruttata, esso puo', in tutto o in parte, essere tassato al 19%, fermo restando il limite di aliquota media se vigente nell'originario esercizio agevolato (1999 e 2000).

R.

La disposizione contenuta nel comma 11-bis dell'art. 2 della legge n. 133 del 1999, come modificato dall'articolo 3, comma 1, lettera d), della legge 342/2000, prevede che il soggetto, qualora si verificano le ipotesi elusive ivi contemplate, sia tenuto a riliquidare la maggiore imposta dovuta per il periodo in cui si sono verificate le suddette ipotesi, in base ai criteri previsti dal medesimo comma 11-bis.

Tenuto conto delle finalita' antielusive della disposizione e in coerenza con la sua complessiva disciplina normativa, si ritiene che la parte di DIT non utilizzata ai sensi del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, non possa essere "recuperata" ai fini dell'applicazione della minore aliquota del 19 per cento sul reddito oggetto di rideterminazione. Si rileva, infatti, che quest'ultima non comporta una rettifica della dichiarazione originariamente presentata, in quanto la maggiore imposta e' dovuta per il periodo in cui si verificano gli eventi che la norma intende contrastare e deve essere versata, senza applicazione ne' di sanzioni ne' di interessi, entro i termini per il versamento a saldo delle imposte relative a tale periodo.

2 CREDITO D'IMPOSTA PER NEOASSUNTI

2.1 Criteri di determinazione delle basi occupazionali

D.

Il comunicato stampa diramato dall'Agenzia delle entrate in data 9 gennaio 2001 precisa che, ai fini della decadenza dalla possibilita' di utilizzo del credito d'imposta maturato, si debba far riferimento al confronto tra la base

lavorativa al termine del primo periodo agevolato, e la base del periodo di parametrizzazione. Qualora tale differenza sia pari a zero o negativa, viene detto che "il datore di lavoro non avrà più titolo per continuare a fruire, nel residuo periodo agevolato, compreso tra il 1 ottobre 2001 e il 31 dicembre 2003, del credito d'imposta relativo alle assunzioni già effettuate". Pertanto, posto che il riferimento alle assunzioni già effettuate sembrerebbe essere inteso come a quelle assunzioni che hanno originato il credito d'imposta, è corretto affermare che il passaggio della circolare n. 1 dove si afferma che "si precisa che il credito maturato sino alla data della decadenza potrà comunque essere utilizzato dal soggetto beneficiario senza limiti temporali o di ammontare", sia, alla luce della precisazione contenuta nel comunicato, non più valida?.

R.

Quanto affermato nella circolare resta valido e non presenta elementi di contraddittorietà con il comunicato stampa del 9 gennaio 2001.

Il credito d'imposta matura mese per mese, per ciascun nuovo assunto a tempo indeterminato che costituisca incremento della base occupazionale rispetto a quella del periodo di riferimento.

Allorché in seguito al riscontro su "base annua" si verifichi la decadenza dall'agevolazione, questa esplica i suoi effetti a partire dall'inizio dell'anno seguente (ossia a partire dal successivo mese di ottobre) e comporta che, limitatamente a quelle stesse assunzioni che hanno originato il credito d'imposta nel periodo appena sottoposto a controllo annuo, venga meno, per il datore di lavoro, la possibilità di continuare a fruire del credito d'imposta per i successivi periodi.

Non viene meno, al contrario, la possibilità di fruire in compensazione del credito d'imposta già maturato mensilmente nel periodo per il quale si è verificata la decadenza, che, in ipotesi, non sia stato ancora utilizzato, in quanto il diritto all'utilizzazione dello stesso è stato definitivamente acquisito dal datore di lavoro.

D.

condizioni oggettive e soggettive dell'articolo 7;

* il bonus fiscale è compatibile con gli sgravi contributivi che l'azienda può ottenere per lo stesso lavoratore;

* la modalità con cui effettuare il calcolo della media dei lavoratori nel periodo 1 ottobre 1999 - 30 settembre 2000 e, in particolare, se e come occorre procedere ad effettuare gli arrotondamenti.

R.

L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi di trasformazione di contratti a tempo determinato in contratti a tempo indeterminato, sino a quando risulti, al termine del periodo annuale, che si è eventualmente verificata l'ipotesi della decadenza dal beneficio, di cui al comma 2, secondo periodo.

Ai sensi del comma 8, il credito d'imposta di lire 800.000 è cumulabile, senza limitazioni, con altri benefici eventualmente concessi. Di contro al credito di lire 400.000, di cui al comma 10, si applica la regola de minimis di cui alla comunicazione della Commissione delle Comunità europee 96/C68/06, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale delle Comunità europee C68 del 6 marzo 1996 e ad esso sono cumulabili altri benefici eventualmente concessi ai sensi della predetta comunicazione, purché non venga superato il limite massimo di lire 180 milioni nel triennio.

La media di cui trattasi è una media aritmetica e va calcolata senza alcun arrotondamento; resta inteso che, una volta adottata una metodologia di calcolo, questa deve essere mantenuta per le successive determinazioni. Si fornisce un esempio di formula applicabile per il calcolo, dove - in caso di presenza di dipendenti in part-time - essi si considerano pro-quota:

Sommatoria nr. dip. in forza ogni giorno lav. dal 01/10/200x al 30/09/200x+1

nr. gg. lavorativi dal 01/10/200x al 30/09/200x+1 (in base al CCNL)

D.

Il secondo periodo del comma 2 dell'articolo 7 precisa che si decade dall'agevolazione "se, su base annuale, il numero complessivo dei lavoratori dipendenti, a tempo determinato ed a tempo indeterminato, compresi quelli assunti con contratto di lavoro con contenuto formativo, risulti inferiore o pari al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo che va dal 1 ottobre 1999 al 30 settembre 2000".

Con riferimento a questo periodo si chiede in primo luogo conferma che anche nel calcolo della media del periodo di riferimento (1/10/1999 - 30/9/2000) si debbano prendere in considerazione i lavoratori dipendenti, a tempo determinato ed a tempo indeterminato, compresi quelli assunti con contratti di lavoro con contenuto formativo.

Oltre a ciò si chiede conferma, tenuto conto di quanto chiarito dalla Circ. n. 1/E/2001 e del comunicato stampa del 9/1/2001, se per la determinazione del parametro da confrontare con la media del periodo di riferimento si debba assumere la media dei dipendenti nel periodo 1 ottobre 2000 - 30 settembre 2001.

R.

Ai fini del controllo su "base annua", nel calcolo della media relativa al periodo di riferimento (1/10/1999-30/9/2000) vanno inclusi tutti i lavoratori dipendenti, sia a tempo indeterminato sia a tempo determinato, compresi, dunque, quelli assunti con contratti di lavoro a contenuto formativo.

Sempre ai fini del controllo su "base annua", il parametro da confrontare con la media del periodo di riferimento e' costituito dalla media, individuata secondo la stessa metodologia indicata in precedenza, del numero dei lavoratori (a tempo determinato e indeterminato) in forza del datore di lavoro nel periodo che va dal 1 ottobre di ciascun anno al 30 settembre dell'anno successivo.

D.

Si chiede se, nella fattispecie di assunzione a tempo indeterminato di cui al comma 2 dell'art. 7 della legge n. 388/2000, rientri anche la trasformazione del rapporto di lavoro a tempo determinato in rapporto a tempo indeterminato, con il conseguente diritto al credito d'imposta previsto

R.

La semplice trasformazione del rapporto di lavoro a tempo determinato in rapporto a tempo indeterminato configura, in assenza di corrispondenti riduzioni della base occupazionale, un incremento dei lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato e, quindi, rientra nella fattispecie agevolata. Il beneficio fiscale spetta, dunque, sino a quando, al termine del periodo annuale, non si e' verificata decadenza dal beneficio, di cui al comma 2, secondo periodo.

2.2 Requisiti soggettivi dei neo-assunti

D.

L'art. 7 della legge finanziaria prevede un incentivo per incremento della base occupazionale, a condizione che i nuovi assunti non abbiano svolto attivita' di lavoro dipendente a tempo indeterminato per almeno 24 mesi. Nel caso si dovesse assumere un dipendente extracomunitario, provvisto di regolare permesso di soggiorno, come e' possibile dimostrare in assenza di libretto di lavoro, che questi non ha svolto attivita' lavorativa nei 24 mesi precedenti. E' possibile mediante dichiarazione sostitutiva o altro?

R.

Il requisito da verificare per la concessione del bonus in parola e' che il lavoratore neo assunto non abbia svolto in Italia attivita' di lavoro dipendente nei 24 mesi precedenti. La ratio della norma, volta ad incrementare la base occupazionale nazionale, non consente di attribuire rilievo a circostanze accadute al di fuori del territorio dello Stato.

D.

Puo' beneficiare del credito d'imposta previsto dall'art. 7 della legge n. 388/2000 il datore di lavoro che assuma un soggetto che non abbia mai svolto attivita' di lavoro dipendente a tempo indeterminato ma che abbia ricoperto negli anni precedenti la carica di socio accomandatario di una S.a.s. e che per tale carica, pur non percependo alcun compenso, abbia versato i contributi minimali a gestione commerciali dell'I.N. P.S.? Rientrano in tale agevolazione anche i lavoratori autonomi gia' in possesso di partita I.V.A. nei 24 mesi precedenti?.

R.

L'articolo 7, comma 5, lett. b) della legge n. 388/2000 prevede che, per poter godere del credito d'imposta, i nuovi assunti non devono aver svolto attivita' di lavoro dipendente a tempo indeterminato nei 24 mesi precedenti. Entrambi i casi evidenziati nel quesito rientrano nelle fattispecie agevolabili, in quanto non si tratta di soggetti che, nei 24 mesi precedenti, hanno svolto attivita' di lavoro dipendente a tempo indeterminato.

D.

Si chiede di sapere se si e' esclusi dal beneficio del credito d'imposta di cui all'articolo 7 nel caso in cui il lavoratore che si intende assumere abbia svolto negli ultimi 24 mesi lavoro dipendente a tempo indeterminato per un numero di ore settimanali inferiore a venti, non per sua scelta ma per contratto. Al riguardo si precisa che il lavoratore in argomento ha conservato l'anzianita' di iscrizione nelle apposite liste di collocamento e che e' attualmente disoccupato perche' licenziato dal datore di lavoro.

R.

Le condizioni per beneficiare del credito d'imposta non sussistono, in quanto, nei 24 mesi precedenti, il soggetto che si intende assumere ha svolto lavoro dipendente con contratto a tempo indeterminato a nulla rilevando le particolarita' sopra descritte, stante il tenore letterale dell'articolo 7, comma 5, lett. b), della legge n. 388/2000.

2.3 Modalita' di richiesta e di utilizzo del credito d'imposta.

D.

L'art. 7 della finanziaria 2001 introduce un credito d'imposta per le nuove assunzioni. Si chiede se per accedere a tali agevolazioni bisogna presentare una istanza o avviene tutto in modo automatico, vale a dire che dopo l'assunzione l'impresa detrae il credito d'imposta e lo porta in compensazione?

R.

L'operativita' del credito d'imposta in questione e' automatica. In seguito all'assunzione, il datore di lavoro puo' utilizzare l'importo del credito maturato, determinato ai sensi dei commi 2 e 3 dello stesso art. 7, in compensazione con gli importi a debito di qualsiasi sezione del modello F24, ai sensi del D.Lgs. n. 241/1997. Va altresì ricordato che il credito d'imposta in parola e' utilizzabile a partire dal primo giorno del mese successivo a quello di maturazione mentre, per i soli crediti d'imposta maturati nel periodo 1 ottobre 2000 - 31 dicembre 2000, l'utilizzazione e' prevista a partire dal 1 gennaio 2001.

3 AGEVOLAZIONE PER GLI INVESTIMENTI NELLE AREE SVANTAGGIATE.

3.1 Soggetti beneficiari.

D.

Nella definizione di "titolari di reddito d'impresa" sono compresi tutti i settori di attivita' e, in particolare, il commercio e i servizi? Poiche' l'agevolazione spetta indistintamente ai titolari di reddito d'impresa, sussiste l'agevolazione per i conduttori di aziende in affitto che effettuano investimenti (come avviene frequentemente nel settore alberghiero)?

R.

La nozione di reddito d'impresa si ricava, sotto il profilo oggettivo, dall'art. 51 del TUIR, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, che ricomprende, tra l'altro, in questa categoria tutte le attivita' di cui all'art. 2195 del codice civile - anche se non organizzate in forma d'impresa -, l'attivita' agricola che eccede i limiti di cui all'art. 29 del citato testo unico, nonche', tra le altre, le attivita' organizzate in forma d'impresa dirette alla prestazioni di servizi che non rientrano nel citato art. 2195.

Da un punto di vista soggettivo, si ricomprendono tra i titolari dei redditi d'impresa, oltre alle persone fisiche che esercitano le attivita' sopra individuate, i soggetti di cui all'articolo 5, comma 3 del TUIR, quelli di cui all'articolo 87, comma 1, lettera a) e b), del TUIR nonche' le stabili organizzazioni di soggetti non residenti.

Sono esclusi dalla predetta agevolazione, per espressa previsione normativa, gli enti non commerciali di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), ancorche' svolgano attivita' d'impresa.

Si precisa, inoltre, che per le imprese soggette a discipline comunitarie specifiche - quali ad esempio il settore siderurgico e il settore automobilistico - o di grandi progetti multisettoriali, l'applicazione del beneficio e' subordinata alla richiesta di preventiva autorizzazione della Commissione e ai controlli previsti dalle discipline stesse, cosi' come dettato dal comma 6 dell'articolo 8 in questione.

3.2 Oggetto dell'agevolazione.

D.

Nella definizione di beni strumentali di cui agli artt. 67 e 68 del TUIR sono compresi gli immobili classati in C1/C2/A10/ D8? .

R.

La norma esclude espressamente solamente i costi relativi all'acquisto di mobili e macchine ordinarie di ufficio di cui alla tabella sui coefficienti di ammortamento approvata con DM 31 dicembre 1988. Pertanto tutti gli immobili strumentali per natura e per destinazione, di cui all'art. 40 del Tuir, rientrano nell'ambito dell'agevolazione in esame.

D.

Rientrano nell'agevolazione i contratti di appalto per la realizzazione di nuovi impianti generici in sostituzione di impianti vecchi obsoleti (gia' esistenti)?.

R.

L'agevolazione riguarda anche i beni strumentali nuovi realizzati in appalto o in economia da parte del soggetto beneficiario e quindi anche gli impianti generici, realizzati con nuovi progetti, purché costituiscano un bene autonomo rispetto al vecchio impianto e non rappresentino meri interventi di manutenzione di quello preesistente.

D.

Per i contratti di appalto stipulati nel corso del 2000, ma da completare nell'anno 2001, l'acquisizione e' da intendersi avvenuta tutta nel 2001?

R.

Come chiarito per l'agevolazione Visco, i cui principi sono stati in parte ripresi dall'art. 8 della legge n. 388 del 2000, si considerano agevolabili anche i contratti in corso, già iniziati in esercizi precedenti al periodo agevolabile, ma limitatamente ai costi sostenuti negli esercizi agevolabili. Nel caso di specie sono rilevanti, pertanto, solo i costi sostenuti nell'esercizio 2001.

D.

Determinazione del costo del bene rilevante per l'agevolazione. Il valore dell'investimento e' diminuito del corrispettivo delle cessioni di beni simili o del costo residuo da ammortizzare dei beni medesimi?.

R.

Come precisato nella relazione ministeriale, occorre confrontare il valore dell'investimento con i costi non ammortizzati dei beni ceduti o dismessi e

gli ammortamenti dedotti nel medesimo periodo d'imposta, fatta eccezione dei soli ammortamenti riferiti ai cespiti agevolati acquistati nell'anno.

Pertanto, in caso di strutture di nuova costituzione, rilevera' l'intero importo dei costi sostenuti per la realizzazione dei nuovi investimenti.

D.

Se nel periodo di cessione si procede ad acquisire "beni della stessa categoria" di quelli ceduti, il credito d'imposta originario deve essere rideterminato, confrontando il costo non ammortizzato del bene ceduto con quello dei beni nuovi di rimpiazzo. Cosa si intende per "beni della stessa categoria"?

R.

Per l'esatta individuazione dei beni della stessa categoria di quelli ceduti occorre fare riferimento alle categorie merceologiche indicate nella tabella sui coefficienti di ammortamento approvata con DM 31 dicembre 1988.

In particolare, va precisato che per aversi il "rimpiazzo" presuppone che l'acquisto avvenga nello stesso periodo d'imposta in cui e' avvenuta la cessione o dismissione.

D.

Come si ricalcola il credito d'imposta in caso di cessione del bene entro il quinquennio? E in caso di rimpiazzo?.

R.

L'art. 8, comma 7, della Finanziaria per il 2001 prevede la decadenza dall'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto della stessa non siano entrati in funzione entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione, ovvero siano usciti dal regime d'impresa (cessione, dismissione ovvero destinazione a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa) o siano stati destinati a strutture produttive diverse entro il quinquennio.

In tali casi, pertanto, il credito d'imposta viene rideterminato escludendo dagli investimenti agevolati il costo originario dei beni non entrati in funzione, fatti uscire dal regime d'impresa, destinati a strutture produttive diverse, o per i quali non sia stato esercitato il riscatto nell'ipotesi di acquisizione in locazione finanziaria.

Per esempio:

Anno 2001	Acquisto bene agevolato	100
	Investimento rilevante ai fini dell'agevolazione	100
Anno 2003	Decadenza (per una delle fattispecie)	
	Rideterminazione dell'investimento rilevante	
	per il 2001:	100 - 100 = 0

che eccede i costi delle nuove acquisizioni. Il beneficio originariamente previsto viene meno solo nella misura in cui il costo residuo da ammortizzare del bene uscente e' superiore al costo d'acquisto del nuovo bene.

Valga, al proposito, il seguente esempio:

Anno 2001	Acquisto bene agevolato	100
Anno 2003	Cessione del bene agevolato, di	
	costo residuo da ammortizzare	50

Ipotesi a) Investimento di rimpiazzo: 60

In questo caso il costo dell'investimento originario non deve essere rettificato perche' l'investimento di rimpiazzo e' superiore al costo residuo di quello sostituito.

Ipotesi b) Investimento di rimpiazzo: 40

In questo caso il costo dell'investimento rilevante viene rideterminato e ridotto per un importo pari a 10, ossia pari alla differenza tra costo residuo del bene uscente e il costo del bene di rimpiazzo.

D.

Cosa si intende per "struttura produttiva" indicata al comma 2 dell'art. 8?

R.

Per struttura produttiva si intende ogni singola unita' locale o stabilimento produttivo in cui si dirama l'attivita' d'impresa.

D.

L'impresa, con sede e stabilimento in una determinata localita' ubicata in area svantaggiata, che amplia la propria attivita' istituendo nuove unita' produttive nella medesima area o in altre aree, alcune delle quali considerate svantaggiate, ai fini degli investimenti agevolabili deve fare riferimento agli acquisti, alle dismissioni e agli ammortamenti dei beni relativi alla singola unita' produttiva oppure, per quanto riguarda le dismissioni e gli ammortamenti, deve avere riguardo a tutti i beni aziendali?.

R.

Ai fini dell'agevolazione rileva la destinazione dei beni acquistati ad una struttura produttiva comunque ubicata nelle aree indicate dal comma 1.

Per quanto riguarda le dismissioni e gli ammortamenti occorre fare riferimento ai beni di investimento della stessa struttura produttiva, ai sensi del comma 2 della norma in esame. Non occorre, a tal fine, tenere necessariamente una contabilita' separata per ciascuna struttura produttiva, ma sara' sufficiente

evidenziare separatamente la destinazione dei singoli cespiti.

Tale orientamento e' confermato dal tenore letterale del comma 2 (anche coordinato con la norma antielusiva del comma 7). In tal senso la relazione ministeriale ribadisce che "occorre confrontare, per ciascuna struttura produttiva situata nelle aree territoriali...i costi sostenuti in ognuno dei periodi agevolati per l'acquisizione di detti beni strumentali con il costo non ammortizzato dei beni ceduti o d ismessi e gli ammortamenti dedotti nel medesimo periodo d'imposta."

3.3 Utilizzo del credito d'imposta

D.

Poiche' in molti casi di inizio di attivita' la compensazione potrebbe non essere utilizzata immediatamente, e' possibile applicare la disciplina della cessione del credito, ai sensi dell'art. 43 bis e 43 ter del DPR 602/1973, anche al credito d'imposta sugli investimenti?

R.

La spettanza del beneficio in esame e' strettamente connessa all'effettuazione dei nuovi investimenti e, come espressamente stabilito dall'art. 8 comma 5 e come ribadito dalla circolare, il credito d'imposta in parola puo' essere utilizzato esclusivamente in compensazione ai sensi del d. lgs. 9 luglio 1997, n. 241, non puo' essere chiesto a rimborso ne' ceduto.

4 RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

4.1 Ambito oggettivo di applicazione

D.

Una societa' di persone non esercente alcuna attivita' commerciale e priva di partita Iva ha come oggetto sociale la gestione e la costruzione di beni immobili. La societa' possiede, unicamente e da oltre venti anni, un'area edificabile ed un'area non edificabile assoggettate ad imposta personale secondo i criteri c.d. "catastali". E' possibile per la societa' in questione provvedere alla rivalutazione delle aree di proprieta'?

R.

In base a quanto disposto dall'art. 15 della legge n. 342 del 2000 possono fruire della disposizione concernente la rivalutazione dei beni le societa' di persone che esercitano attivita' commerciale sia in contabilita' ordinaria che semplificata; sono escluse, di contro, le societa' semplici.

Si ricorda, inoltre, che la rivalutazione risulta possibile solo per le immobilizzazioni, ossia per i beni diversi da quelli al cui scambio o alla cui produzione e' diretta l'attivita' d'impresa (beni merce), gia' risultanti con tale destinazione dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999. Per i soggetti che fruiscono dei regimi di contabilita' semplificata dette acquisizioni devono risultare dai registri di cui agli articoli 16 e 18 del DPR n. 600 del 1973.

D.

Una Srl ha svolto dalla costituzione fino al 31/12/1999 attivita' nel campo dell'edilizia.

Nel 1984 ha acquisito un complesso immobiliare e fino al 31/12/1999, tra alterne vicende, la sola attivita' svolta e' stata diretta alla ristrutturazione dell'intero complesso, nell'ottica di realizzarne una futura vendita.

La societa', pertanto, ha sempre indicato il complesso immobiliare tra le rimanenze di beni merce dell'attivo patrimoniale, incrementatesi di anno in anno in misura pari ai costi di ristrutturazione sostenuti.

Nel corso dell'anno 1999, a seguito di un mutamento dell'organo amministrativo della societa', la medesima inizia le pratiche per ottenere l'autorizzazione amministrativa a svolgere attivita' ricettizia.

Tale autorizzazione viene rilasciata soltanto nel mese di marzo 2000. A decorrere da tale data la societa' inizia a svolgere la nuova attivita'; conseguentemente gli immobili mutano la loro destinazione divenendo beni strumentali all'esercizio dell'impresa e come tali da indicare tra le immobilizzazioni, non essendo piu' destinati alla vendita.

Si chiede:

"In virtu' di quanto disposto dagli artt. 10-16 della legge n. 342/2000 puo' la societa' procedere alla rivalutazione degli immobili e quindi indicare nel bilancio dell'esercizio chiuso al 31/12/2000 i saldi attivi di rivalutazione, stante la previsione normativa che ammette la rivalutazione soltanto delle immobilizzazioni materiali risultanti dal bilancio dell'esercizio chiuso entro il 31/12/1999?"

R.

Deve ritenersi che la societa' non possa procedere alla rivalutazione del complesso immobiliare in quanto nel bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999 tale complesso e' stato qualificato come "bene merce", essendo iscritto tra le rimanenze finali dell'attivo circolante.

Secondo quanto previsto dall'art. 10 della legge n. 342/2000, e' possibile rivalutare, infatti, solo i beni la cui iscrizione tra le immobilizzazioni materiali risulti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999, ovvero, per i soggetti in contabilita' semplificata, dal registro dei beni ammortizzabili (ove istituito) e dal registro degli acquisti tenuto ai fini IVA, con riguardo al medesimo periodo d'imposta.

D.
L'assenza nell'attuale disposto normativo di un termine preclusivo alla successiva alienazione dei beni oggetto della rivalutazione (a differenza di quello altresì esplicitamente contenuto nella L. 408/90) permette di escludere ipotesi di decadenza dai benefici e/o elusione?

R.
A differenza di quanto previsto dall'art. 3, comma 8, della legge n. 408 del 1990, la legge n. 342/2000 non prevede espressamente la decadenza dai benefici a seguito di alienazione dei beni oggetto della rivalutazione.

D.
Si chiede se una società, il cui capitale è stato aumentato nel corso dell'anno 2000 (con effetto dal 30/06/2000) mediante conferimento di beni immobili e non, possa procedere a rivalutare i beni immobili ricevuti per effetto del suddetto conferimento risultanti nel bilancio al 31/12/1999 della società conferente.

R.
Ai fini fiscali, l'art. 9, ultimo comma, del TUIR, attribuisce espresso carattere traslativo al conferimento. Pertanto, la conferitaria non potrà procedere a rivalutare beni che non risultino iscritti tra le immobilizzazioni materiali del suo bilancio chiuso entro il 31 dicembre 1999, ma sono oggetto di apporti successivi.

D.
Nello stato patrimoniale di un'impresa immobiliare in contabilità ordinaria è iscritto un immobile (unica proprietà) acquistato ante 1980 per lire 35.000.000.

Tale immobile è concesso in locazione per lire 47.000.000.

È possibile avvalersi delle disposizioni del collegato alla finanziaria 2000 per la rivalutazione di questo cespite oppure tale unità immobiliare è esclusa anche se iscritta nello stato patrimoniale?

R.
Unica condizione per la rivalutazione dei beni è che gli stessi siano iscritti come immobilizzazioni materiali nel bilancio chiuso al 31 dicembre 1999. Ne consegue che l'agevolazione di cui trattasi spetterà solo nell'ipotesi in cui tale ultima condizione risulti soddisfatta.

4.2 Ambito soggettivo di applicazione.

D.
In tema di rivalutazione dei beni dell'impresa di cui agli artt. 10 e seguenti del collegato alla legge finanziaria per il 2000, si chiede come possa essere applicato il dettato dell'art. 13 alle imprese in contabilità semplificata. In questi casi, infatti, non può parlarsi di contabilizzazione della rivalutazione né di "riduzione di riserva", e non è possibile individuare il momento in cui il saldo di rivalutazione, ai sensi del terzo comma dell'art. 13, concorra a formare il reddito imponibile della società e/o quello dei soci.

R.
Per i soggetti in contabilità semplificata le disposizioni degli artt. 10 e seguenti della legge n. 342/2000 si applicano solo in quanto compatibili. La disciplina relativa all'evidenziazione ed utilizzazione del saldo attivo richiede la redazione di un bilancio e, dunque, non può essere applicata a tali soggetti. Al riguardo, infatti, l'ultimo periodo del comma 2 dell'art. 15 prevede, in assenza di un bilancio che dia evidenza contabile al patrimonio dell'impresa, che le informazioni relative alle rivalutazioni trovino evidenza in un prospetto bollato e vidimato dal quale devono risultare solo i prezzi di costo e le rivalutazioni operate. Ne consegue pertanto che l'ipotesi della tassabilità della distribuzione del saldo attivo di rivalutazione non è applicabile ai soggetti in contabilità semplificata.

5 IRAP

5.1 Base imponibile IRAP

D.
Si chiedono chiarimenti in merito all'esclusione dalla base imponibile IRAP delle borse di studio, richiamata nell'art. 16 della Finanziaria 2001.

Considerato che le Università erogano vari tipi di borse di studio (dottorato di ricerca L. 382, scuole di specializzazione L. 257, borse post-lauream L. 398, assegni di ricerca L. 449/97, sostegno agli studenti L. 390/91, ecc.), e, considerate le finalità espresse nella circolare dell'Agenzia delle Entrate n. 1/2001 (par.1.11, punto a), secondo periodo), per cui si vuole evitare una partita di giro fra quanto erogato dalla regione e quanto introitato dall'applicazione dell'IRAP, si chiede se devono essere escluse dalla base imponibile IRAP tutti i tipi di borse di studio o solo quelle di cui alla L. 390/91. Si tiene a precisare che parte delle borse di studio per le scuole di specializzazione di cui alla L. 257 sono finanziate da fondi regionali anche se erogate dalle università.

Dopo l'entrata in vigore della Finanziaria per il 2001, gli assegni di ricerca, previsti dall'art. 51, comma 6, legge n. 449/97, possono ritenersi esclusi dalla base imponibile ai fini IRAP? .

R.
Sono esclusi dalla base imponibile solo gli assegni di ricerca ex legge 449/97

erogati o comunque attribuiti fino al 31 dicembre 1999, come previsto dal secondo periodo dell'articolo 10-bis, comma 1 del D.Lgs. n. 446/97. Gli assegni erogati dalle Università, che rientrano nella previsione dell'art. 16 della finanziaria 2001 (esclusione dalla base imponibile Irap), sono quelli finalizzati al sostegno agli studenti, previsti dalla legge 390/91.

D.

Si desidera conoscere il trattamento fiscale, ai fini IRAP, dell'indennità suppletiva di clientela percepita e contabilizzata, per intero nell'anno 2000, da un'agente società di capitale che, in ossequio alla Risoluzione n. 9/120 del 21 luglio 1980, non è stata accantonata annualmente.

R.

Secondo quanto precisato con la Risoluzione n. 9/120 del 1980, l'indennità suppletiva non è riconducibile alle indennità di cessazione del rapporto di agenzia, in quanto spetta solo in particolari ipotesi di risoluzione del rapporto per causa non imputabile all'agente. Il diritto alla sua percezione sorge nel momento in cui si verifica l'evento e l'indennità concorrerà alla base imponibile IRAP nel relativo periodo d'imposta.

5.2 Variazione dell'aliquota IRAP.

D.

L'art. 16, comma 3 del d.lgs. n. 446 del 1997, prevede che le regioni, a decorrere dal terzo anno successivo a quello di emanazione del decreto, hanno facoltà di variare l'aliquota IRAP ordinaria fino ad un massimo di un punto percentuale. Per i contribuenti con periodi d'imposta non coincidente con l'anno solare, qual'è la decorrenza dell'eventuale variazione di aliquota deliberata dalle regioni?.

R.

La decorrenza della variazione dell'aliquota IRAP, deliberata dalle singole regioni, troverà applicazione secondo quanto previsto dalle stesse leggi regionali. Nell'ipotesi - ad esempio - della proposta di legge approvata dalla Regione Toscana, l'aliquota IRAP ridotta si applica con decorrenza dal periodo d'imposta in corso al 1 gennaio 2001. Pertanto, per i contribuenti con esercizio coincidente con l'anno solare tale variazione riguarderà il quarto periodo di imposta di applicazione del tributo. Ugualmente, per i contribuenti con esercizio a cavallo, la variazione di aliquota si applicherà a partire dal quarto periodo d'imposta di applicazione del tributo, se in corso o non ancora iniziato alla data del 1 gennaio 2001 ovvero da quello successivo che comprende tale data.

6 DEDUZIONE PER AUTOTRASPORTATORI - ARTICOLO 6, COMMA 2 DELLA LEGGE 388/2000.

D.

È possibile usufruire della deduzione anche per gli autoveicoli detenuti in locazione finanziaria o comodato? Inoltre come si calcola la deduzione per gli autoveicoli posseduti per un periodo inferiore all'anno, in quanto acquistati e/o venduti nel corso dello stesso? Occorre operare un calcolo ragguagliato ad anno, anche se la norma fa riferimento ad una "deduzione forfetaria annua" di lire 300.000".

R.

Sì. La deduzione forfetaria di L. 300.000 può essere usufruita anche per gli autoveicoli detenuti in locazione finanziaria o in comodato.

Cio' è in sintonia con quanto già chiarito nella circolare n. 1 del 3 deduzione forfetaria già prevista dal medesimo art. 79, comma 8, del TUIR - agli oneri che l'azienda sopporta a causa dell'utilizzo dei motoveicoli o autoveicoli per l'esercizio dell'impresa.

Per quanto riguarda il calcolo della deduzione nei casi in cui l'acquisto o la cessione sia intervenuta nel corso dell'anno, si ritiene che debba necessariamente operarsi il ragguaglio ad anno, atteso il chiaro riferimento legislativo alla annualità della "deduzione forfetaria". Pertanto, il ragguaglio dovrà essere effettuato con riferimento ai giorni di effettivo possesso di ciascun autoveicolo o motoveicolo.

7 TASSAZIONE DEL REDDITO D'IMPRESA CON ALIQUOTA PROPORZIONALE.

7.1 Compensabilità del reddito con perdite d'impresa.

D.

Il reddito derivante dal prelievo di utili assoggettati a tassazione con aliquota proporzionale, ai sensi dell'art. 9 della legge n. 388 del 2000, può essere compensato con perdite derivanti dall'esercizio di altre imprese in forma individuale o societaria?.

R.

No. Poiché le perdite derivanti dall'esercizio d'impresa non determinate a norma dell'articolo 79 del TUIR sono compensabili solo con redditi della stessa natura, in tale caso la compensazione non è ammessa in quanto il prelievo degli utili assoggettati a tassazione con aliquota proporzionale si configura quale reddito di capitale ex art. 41, comma 1, lettera e) del TUIR.

7.2 Imputazione del reddito ai soci.

D.

Nel caso di società di persone che opta per la tassazione proporzionale degli utili in capo alla società, il successivo prelievo degli stessi deve essere imputato, ai fini dell'applicazione delle disposizioni in questione, sulla base delle rispettive quote di partecipazione agli utili a tutti i soci, o in

relazione all'effettivo prelievo di ogni socio, sia pure nel rispetto delle quote di partecipazione?.

R.

L'imputazione del reddito dovra' avvenire sulla base dell'effettivo prelievo effettuato da ciascun socio. Come precisato nella circolare 1/E/2001 con riguardo al prelievo di utili nell'impresa familiare, si dovra' evidenziare come debito della societa' nei confronti dei soci la quota di utili da ognuno prelevabile in relazione alle rispettive quote di partecipazione e secondo le disposizioni dell'atto costitutivo.

7.3 Utilizzo di perdite pregresse.

D.

Se l'opzione viene esercitata da una societa' di persone in contabilita' ordinaria che ha ancora perdite di esercizi precedenti da scomputare, come potra' applicarsi l'art. 8, comma 3, del TUIR, dal momento che i soci non avranno piu' redditi di partecipazione da dichiarare? Sara' possibile dedurre la perdita direttamente dal reddito prodotto dalla societa'?

R.

Le perdite precedenti non dedotte potranno essere utilizzate esclusivamente in diminuzione di eventuali altri redditi di partecipazione o di impresa per i quali non sia stata esercitata l'opzione.

D.

Nel caso di prelievo di utili eccedenti il patrimonio netto, come si valuta la deducibilita' degli interessi passivi sui finanziamenti.

R.

La deducibilita' andra' valutata caso per caso in sede di controllo e sulla base dell'applicazione del principio di inerenza.

8 BONIFICA

D.

Un'impresa industriale ha deciso di richiedere la certificazione ambientale ISO 14000; a seguito di una indagine sul sito industriale, si e' riscontrata la necessita' di provvedere ad alcune bonifiche di materiali e scarti, risalenti a precedenti periodi, con conseguente sostenimento di oneri e spese. Tali operazioni sono essenziali per proseguire nell'iter della certificazione ambientale.

In particolare alcuni costi sono afferenti a processi produttivi e pertanto e' nell'intenzione dell'impresa iscrivere le spese e gli oneri sostenuti ad incremento dei cespiti o iscrivere un costo di carattere pluriennale.

Si domanda se anche gli oneri di bonifica non direttamente afferenti un processo, ma comunque correlati all'ottenimento della certificazione ISO 14000, possano essere capitalizzati, tenuto conto altresì che detti oneri potrebbero essere oggetto di richiesta di contributi comunitari.

R.

Per quanto riguarda le somme relative agli interventi per spese di bonifica sostenute ai sensi dell'articolo 9 del decreto del ministro dell'ambiente 25 ottobre 1999, n. 471, l'articolo 114 della Finanziaria 2001 introduce una disciplina speciale, civilistica e fiscale, dei relativi costi.

In particolare, il comma 3 di detto articolo ha previsto che, dal punto di vista civilistico, gli accantonamenti effettuati possono essere patrimonializzati come onere pluriennale da ammortizzare in un periodo non superiore a 10 anni.

Dal punto di vista fiscale viene invece stabilito che tali costi restano deducibili secondo i criteri ordinari di cui all'articolo 75 del TUIR, ossia nel momento in cui sono sostenuti ma indipendentemente dalla imputazione al conto economico.

La norma in commento introduce, pertanto, una duplice deroga agli ordinari criteri civili e fiscali di rilevazione dei costi, al fine di "spalmare" su piu' esercizi l'incidenza economica di oneri di notevole ammontare, senza che ne risultino altresì differiti i tempi di ordinaria deducibilita' fiscale.

I principi civilistici prevedono l'imputazione a conto economico dell'intero accantonamento per gli oneri risultanti dal progetto, trattandosi di oneri futuri, già certi e determinati nell'ammontare, di cui resta indeterminato solo il momento di sostenimento.

Fiscalmente, come conseguenza dell'ammortamento civilistico in piu' esercizi - ora previsto dall'articolo 114 citato -, potrebbe verificarsi uno scostamento tra il periodo d'imposta in cui tali oneri sono "sostenuti" ai sensi dell'articolo 75, comma 2, e quello in cui affluiscono al conto economico.

Per tale motivo, ne viene prevista la deducibilita' fiscale "indipendentemente" dall'imputazione al conto stesso.

Si propone il seguente esempio:

Oneri previsti dal progetto: L. 100, di cui 20 relativi a prestazioni di progettazione già ultimate. L'impresa ha la possibilita' di patrimonializzare 100 ed effettuare l'ammortamento delle quote nella misura di 1/10, pari quindi a 10.

In tale caso, i costi già sostenuti, ammontanti a 20, saranno interamente deducibili nonostante il minore importo (10) affluito a conto economico.

La norma derogatoria in commento, ha carattere evidente di norma speciale ed e' quindi di stretta interpretazione.

In altre parole, la disciplina sopra descritta non puo' applicarsi ad oneri diversi da quelli relativi agli interventi di bonifica di cui all'articolo 9 del decreto del ministro dell'ambiente 25 ottobre 1999, n. 471.

9 SOCIETA' COOPERATIVE

D.

Si chiede di sapere se la donazione di una parte del patrimonio di una cooperativa ad una ONLUS, costituita in forma diversa da cooperativa, ma caratterizzata da forti vincoli di indivisibilita' delle riserve ed assenza di tassazione ai fini delle imposte sui redditi, configuri un comportamento censurabile rispetto al disposto dell'art. 17 della legge n. 388 del 2000, o se invece sia un comportamento che non implica la devoluzione del patrimonio ai fondi mutualistici per lo sviluppo della cooperazione.

R.

Si ritiene che la donazione di parte del patrimonio di una cooperativa ad una ONLUS, costituita in forma diversa da cooperativa, comporti la perdita dei benefici fiscali.

Infatti, la donazione patrimoniale, cosi' come la trasformazione o fusione di una cooperativa in un ente di diversa natura, contrasta con la ratio del principio di devoluzione, ossia evitare che il comparto cooperativo disperda un patrimonio che la legge, mediante le agevolazioni previste dall'ordinamento, ha voluto di fatto tutelare.

Come gia' affermato nella circolare 195 del 30 ottobre 2000, anche sulla base di quanto sostenuto dal Consiglio di Stato in riferimento all'ipotesi trasformazione della cooperativa, "venuto meno il regime di vigilanza cui sono soggette le cooperative sarebbe impossibile, a distanza di tempo, controllare l'evoluzione delle vicende statutarie" con il rischio di eludere le disposizioni vigenti in materia di devoluzione del patrimonio sociale di cui all'art. 11, comma 5, della legge 31 gennaio 1992, n. 59.

10 DEDUCIBILITA' DELLE SPESE PER AUTOVETTURE CONCESSE IN USO PROMISCOU AGLI AMMINISTRATORI. ART. 21-BIS DEL TUIR.

D.

Con riferimento alle nuove regole che assimilano i compensi ed i benefit concessi agli amministratori ai redditi dei lavoratori dipendenti, gradirei ricevere chiarimenti sul seguente quesito: se una societa' a responsabilita' limitata acquista una autovettura del costo di 60.000.000 circa e la concede in uso promiscuo all'amministratore, puo' operare la deducibilita' del costo al 100 per cento, oppure deve attenersi al limite dei 35.000.000 nella misura del 50 per cento?

R.

L'art. 34 della legge 342 del 2000 ha modificato il trattamento fiscale applicabile ai redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa, disponendone l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente. Tale assimilazione concerne le modalita' di determinazione del reddito del collaboratore ai fini delle imposte dirette, ma non si configura quale assimilazione delle due tipologie di rapporto di lavoro a tutti gli effetti di legge. Poiche' la legge 342 del 2000 non ha modificato il disposto dell'art. 121-bis comma 1 lettera a), numero 2) del TUIR, che prevede la deducibilita' integrale dei veicoli "dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta", per i veicoli concessi in uso ai collaboratori coordinati e continuativi devono essere applicate le disposizioni della successiva lettera b) della norma citata.

11 RICLASSIFICAZIONE DEGLI AMMORTAMENTI ANTICIPATI. - ART. 6, COMMA 7

D.

Si chiede di chiarire, in merito all'art. 6, comma 7, della legge n. 388/2000 i seguenti aspetti operativi:

E' sempre corretto iscrivere la Riserva per Fondo ammortamenti anticipati nel Patrimonio netto, al netto dell'importo delle imposte differite? In assenza di riserve disponibili nel Patrimonio netto ma con Utili d'esercizio sufficienti ad accogliere l'accantonamento delle imposte differite, l'iscrizione della Riserva, al netto delle imposte differite, e' corretta? Questo articolo di legge deroga quindi anche ai principi civilistici di redazione del bilancio (leggasi Principio contabile n. 25 del CNDC)? Lo stanziamento della Riserva per Fondo Ammortamenti anticipati rileva ai fini DIT a partire dall'esercizio in cui viene effettuata la riclassifica e quindi il rispettivo stanziamento, oppure dall'esercizio successivo? La presunta deroga concessa dall'articolo della legge finanziaria citato e' valida solo per i bilanci approvati nell'anno 2001 o esplica i suoi effetti anche nei prossimi anni?

R.

Si ritiene che il comportamento descritto nel primo punto del quesito sia corretto, ovviamente nell'ipotesi in cui si proceda alla riclassificazione degli ammortamenti pregressi. Tuttavia l'iscrizione della riserva puo' anche avvenire per intero, cioe' accantonando le imposte differite ad apposito fondo del passivo. Per i nuovi ammortamenti anticipati l'iscrizione della relativa riserva dovra' essere comunque effettuata al lordo dell'accantonamento delle imposte differite, da effettuare nell'apposito fondo, in conformita' al disposto dell'art. 67, comma 3, del TUIR.

La norma in questione deroga ai principi civilistici di redazione del bilancio, ma come sopra chiarito, solo nell'ipotesi di riclassificazione degli ammortamenti anticipati pregressi e non a regime.

Lo stanziamento della riserva rileverà ai fini DIT solo dopo l'approvazione del bilancio e quindi di regola nell'esercizio successivo, analogamente a quanto previsto dalla normativa DIT per gli ordinari accantonamenti di utili a riserva.

Vista la formulazione della norma, che non pone limiti temporali alla sua applicazione, si ritiene che essa possa trovare applicazione anche per i bilanci che saranno approvati nei prossimi anni, sempre con riguardo alla riclassificazione degli ammortamenti anticipati imputati a riduzione del costo dei beni negli esercizi precedenti all'entrata in vigore della norma.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.