



Agenzia delle Entrate

CIRCOLARE 57/E
Roma, 18 giugno 2001

OGGETTO: Risposte ai quesiti formulati in materia di **REDDITO
D'IMPRESA.**

INDICE

1. RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA.....	4
1.1 Ambito soggettivo.....	4
1.2 Ambito oggettivo.....	5
1.3 Effetti della rivalutazione	9
1.4 Modalità di rivalutazione.....	11
1.5 Disciplina della riserva di rivalutazione.....	13
1.6 Profili sanzionatori.....	15
2. RICONOSCIMENTO FISCALE DI MAGGIORI VALORI ISCRITTI IN	
BILANCIO.....	17
2.1 Ambito oggettivo.....	17
2.2 Costituzione della riserva vincolata.	17
3. AGEVOLAZIONE VISCO	21
3.1 Rapporti tra rivalutazione dei beni ed agevolazione “Visco”	21
3.2 Norma antielusiva.	22
3.3 Riporto dell’agevolazione.	28
3.4 Ambito oggettivo dell’agevolazione.....	30
4. OPERAZIONI DI RISTRUTTURAZIONE AZIENDALE	32
4.1 Affrancamento, ai sensi della legge n. 342 del 2000, dei maggiori valori iscritti.....	32
4.2 Applicazione dell’imposta sostitutiva sui conferimenti	33
4.3 Affrancamento del disavanzo da annullamento nelle fusioni	34
5. DIT	36
5.1 Rilevanza ai fini DIT delle acquisizioni di aziende.	36
5.2 Riclassificazione degli ammortamenti anticipati.....	37
5.3 Riporto dell’agevolazione.	38
6. CREDITO D’IMPOSTA PER I NEOASSUNTI.	40
6.1 Ambito soggettivo.....	40
6.2 Decadenza dall’agevolazione.	43
6.3 Determinazione della media dei lavoratori occupati.....	44
6.4 Determinazione del credito d’imposta.....	48
6.5 Utilizzo del credito d’imposta.	51
7. COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE.....	53
7.1 Pagamento di compensi agli amministratori.....	53
7.2 Spese relative a opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti.....	54
8. VARIE	55
8.1 Indeducibilità dell’IVA assolta sui beni dati in omaggio.....	55
8.2 Tassazione separata delle indennità di cessazione dei rapporti di agenzia	56

8.3 Regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo58

Allegati:

Allegato n.1: DM 13 aprile 2001, n. 162

Allegato n.2: Relazione illustrativa al DM 13 aprile 2001, n. 162

Allegato n. 3:Prospetti esemplificativi per il calcolo della rivalutazione.

Si riportano di seguito le risposte ai quesiti formulati dagli Uffici locali dell'Agenzia e dai contribuenti in materia di reddito d'impresa.

Per favorire la lettura della presente circolare, in allegato viene riportato il testo del decreto ministeriale 13 aprile 2001, n. 162 di attuazione della disciplina sulla rivalutazione dei beni d'impresa nonché la relativa relazione illustrativa.

1. RIVALUTAZIONE DEI BENI D'IMPRESA

1.1 Ambito soggettivo

D.

Nel caso di affitto o usufrutto d'azienda, la facoltà di rivalutare compete all'affittuario o usufruttuario oppure al concedente?

R.

Nell'ipotesi in cui non sia stata contrattualmente prevista la deroga alle disposizioni dell'art. 2561 del codice civile, concernenti l'obbligo di conservazione dell'efficienza dei beni ammortizzabili, gli ammortamenti vengono calcolati e dedotti dall'affittuario o usufruttuario e, pertanto, sarà quest'ultimo che potrà effettuare la rivalutazione. Al termine dell'affitto o dell'usufrutto, l'azienda sarà trasferita al concedente, comprensiva dei beni rivalutati e della relativa riserva di rivalutazione, nell'ipotesi in cui quest'ultima non sia stata già utilizzata per copertura di perdite o distribuita. L'imposta sostitutiva riferibile alla riserva trasferita al concedente costituirà per quest'ultimo credito d'imposta usufruibile in caso di distribuzione della stessa. Qualora, invece, il concedente, costituito sotto forma di società di capitali, utilizzi la riserva di rivalutazione per la copertura di perdite di bilancio, l'imposta sostitutiva potrà essere memorizzata ai fini dell'attribuzione ai soci del credito di imposta ai sensi dell'art. 105, comma 2, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917. Nell'ipotesi in cui, invece, le parti, in deroga all'art. 2561 del c.c., si siano

accordate prevedendo che il concedente continuerà a calcolare gli ammortamenti, la rivalutazione potrà essere effettuata solo da quest'ultimo.

1.2 Ambito oggettivo

D.

Premesso che l'art. 11 della legge n. 342 del 2000 prevede che la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea si chiede di conoscere, relativamente ai beni materiali ammortizzabili, quale sia l'esatta portata della citata disposizione.

R.

L'art. 4 del decreto ministeriale 13 aprile 2001, n. 162, recante norme di attuazione della disciplina sulla rivalutazione dei beni d'impresa, prevede che i beni materiali ammortizzabili, diversi dai beni immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri, devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento. Secondo quanto già chiarito nella circolare n. 9 del 1991, ciò dovrà avvenire in conformità ai criteri stabiliti dall'art. 16, comma 3 del D.P.R. n. 600 del 1973 e del decreto ministeriale 31 dicembre 1988 di approvazione della tabella dei coefficienti di ammortamento. Al riguardo si precisa che per individuare la categoria omogenea dei beni materiali ammortizzabili è necessario riferirsi all'anno di acquisizione del bene e alle singole voci, ordinate in "Specie" e "Gruppi", indicate nella tabella dei coefficienti di ammortamento di cui al D.M. citato.

D.

A quale data vanno verificati i requisiti di appartenenza alle diverse categorie omogenee opportunamente previste per i beni immobili dall'art. 4, comma 5, del D.M. di attuazione? Ad esempio, la destinazione urbanistica, di cui si vuole tenere conto ai fini della rivalutazione, dovrà sussistere nell'esercizio in cui si procede alla rivalutazione o in quello precedente?

R.

I requisiti di appartenenza alla diverse categorie omogenee di immobili sono quelli esistenti alla data della chiusura del bilancio in cui la rivalutazione viene eseguita, ferma restando la loro ininterrotta collocazione tra le immobilizzazioni materiali dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999 e dell'esercizio nel cui bilancio la rivalutazione è effettuata.

D.

Un immobile di categoria C1 strumentale per natura, utilizzato anche come sede dell'impresa, e quindi strumentale anche per destinazione, a quale delle due categorie omogenee appartiene?

R.

Si ritiene che l'immobile debba essere compreso nella categoria degli immobili strumentali per destinazione. Ciò in quanto la destinazione di un immobile già strumentale per natura a sede dell'impresa determina una ulteriore specificazione della sua qualità di bene strumentale nonché una diversa utilità ai fini dell'esercizio dell'impresa.

D.

L'art. 4, comma 7, del D.M. di attuazione prevede la facoltà di escludere i beni a deducibilità limitata e quelli ad uso promiscuo dalla relativa categoria omogenea, con possibilità di non procedere alla rivalutazione dei medesimi. Qualora non ci si avvalga di tale facoltà, la rivalutazione può essere effettuata limitatamente alla quota di valore deducibile dal reddito d'impresa o si dovrà tenere conto dell'intero valore del bene?

R.

Nell'ipotesi in cui l'impresa non intenda escludere dalla relativa categoria omogenea un bene a deducibilità limitata, essa dovrà corrispondere l'imposta sostitutiva sull'intero saldo attivo di rivalutazione.

D.

Verificandosi il possesso di una partecipazione di controllo o di collegamento iscritta tra le immobilizzazioni nell'esercizio in cui si procede alla rivalutazione e nel precedente, possono essere rivalutate anche le azioni privilegiate e di risparmio se iscritte tra le immobilizzazioni di entrambe i predetti esercizi?

R.

Anche le azioni privilegiate e di risparmio possono essere rivalutate laddove riferibili a società di cui l'impresa detiene una partecipazione di controllo o di collegamento secondo quanto previsto dall'art. 2359 del codice civile, sempreché sia le azioni ordinarie che quelle privilegiate e di risparmio siano state ininterrottamente iscritte in bilancio fra le immobilizzazioni finanziarie nell'esercizio in cui si procede alla rivalutazione ed in quello chiuso entro il 31 dicembre 1999. Il rapporto di controllo o di collegamento deve sussistere ininterrottamente almeno dall'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

Ogni tipologia di azione costituisce un'autonoma categoria omogenea ed è di conseguenza necessario rivalutare separatamente le azioni ordinarie, di risparmio e privilegiate, distinguendo inoltre quest'ultime in relazione ai vari tipi di privilegio.

D.

Nel caso in cui una società, avendo approvato il bilancio relativo all'esercizio 2000 prima dell'entrata in vigore del decreto di attuazione, effettui la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio successivo, si chiede:

- a) in riferimento a quale esercizio deve essere determinato il valore economico dei beni oggetto di rivalutazione?*
- b) nel caso in cui nell'esercizio 2001 venga incorporata una società che ha già eseguito la rivalutazione nel bilancio relativo all'esercizio 2000, può*

l'incorporante rivalutare in tale esercizio anche i beni pervenuti dall'incorporata?

R.

a) Ai sensi dell'art. 1, comma 1, del D.M. di attuazione, nelle ipotesi in cui le società e gli enti di cui all'art. 87, comma 1, lettere a) e b), del TUIR abbiano approvato il bilancio prima dell'entrata in vigore del decreto stesso, e quindi prima dell' 8 maggio 2001, la rivalutazione può essere effettuata nell'esercizio successivo, sempre in riferimento a beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

In tale caso il valore economico deve essere determinato con riferimento alla data di chiusura dell'esercizio nel cui bilancio è eseguita la rivalutazione.

b) Sempre che la società incorporante si trovi nelle condizioni per eseguire la rivalutazione nell'esercizio 2001, si ritiene ammissibile rivalutare i beni provenienti dall'incorporata, anche se già rivalutati, nel rispetto del limite economico della rivalutazione.

D.

Verificandosi il possesso di una partecipazione di controllo o di collegamento, iscritta tra le immobilizzazioni nell'esercizio in cui si procede alla rivalutazione e nel precedente, possono essere rivalutate le azioni o le quote acquistate nell'esercizio in cui si effettua la rivalutazione?

R.

No, non è possibile dal momento che l'art. 1 del D.M. di attuazione dispone che la rivalutazione ha per oggetto i beni posseduti alla fine dell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione stessa viene eseguita, acquisiti fino al termine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

D.

È possibile per il conduttore la rivalutazione dei beni concessi in leasing nel

caso in cui il riscatto sia stato esercitato nell'esercizio relativamente al quale viene effettuata la rivalutazione?

R.

L'art. 2 del D.M. di attuazione dispone che la rivalutazione ha per oggetto i beni di cui all'art. 10 della legge, posseduti alla fine dell'esercizio con riferimento al quale viene eseguita, risultanti dal bilancio relativo all'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

Il cespite condotto in locazione finanziaria non è iscritto in bilancio, durante il periodo di locazione, tra le immobilizzazioni materiali, pertanto lo stesso, non essendo iscritto nel bilancio chiuso entro il 31 dicembre 1999, non può essere rivalutato.

1.3 Effetti della rivalutazione

D.

Il D.M. di attuazione all'art. 2 prevede la possibilità di rivalutare i beni materiali di importo non superiore a lire 1.000.000. In questa ipotesi l'importo della rivalutazione laddove a sua volta non superiore a lire 1.000.000 può, ai sensi dell'art. 67, comma 6, del TUIR essere interamente dedotto in unica soluzione?

R.

L'art. 67, comma 6, del TUIR prevede la possibilità di dedurre integralmente le spese di acquisizione dei beni il cui costo unitario non è superiore a un milione di lire nell'esercizio in cui le spese medesime sono state sostenute. Tanto premesso, dal momento che la spesa per l'acquisizione del bene è stata sostenuta in esercizi precedenti a quello in cui il bene è rivalutato, ne deriva che il saldo di rivalutazione non può essere interamente dedotto in unica soluzione bensì dovrà essere ammortizzato in base ai coefficienti di cui al decreto ministeriale 31 dicembre 1988.

D.

Come rileva ai fini della determinazione del saldo di rivalutazione e del calcolo dei successivi ammortamenti la differenza non ammortizzabile prevista dall'art. 67, comma 4, del TUIR nel caso di beni per i quali in alcuni esercizi l'ammortamento fatto è stato inferiore alla metà della misura massima?

R.

La differenza non ammortizzabile costituitasi per effetto di ammortamenti effettuati in misura inferiore alla metà di quella massima, determinata in base all'applicazione dei coefficienti stabiliti con il D.M. 31 dicembre 1988, rileva come tale anche dopo la rivalutazione del cespite. Ai sensi dell'art. 67, comma 4, secondo periodo, del TUIR, pertanto, tale differenza, anche a seguito della rivalutazione, non può concorrere alla formazione del reddito a titolo di ammortamento. Peraltro, l'importo non ammortizzabile non avrà nessun effetto nella determinazione del saldo attivo di rivalutazione, come si evidenzia nell'esempio che segue:

situazione ante-rivalutazione

Valore di bilancio del cespite	80
Valore fiscale riconosciuto a fini diversi dall'ammortamento	80
Valore fiscalmente ammortizzabile	70
Differenza non ammortizzabile	10

situazione post-rivalutazione

Valore di bilancio	100
Saldo attivo di rivalutazione, su cui applicare l'imposta sostitutiva	20
Valore contabile da ammortizzare	100
Valore fiscale riconosciuto a fini diversi dall'ammortamento	100
Valore fiscale da ammortizzare	90
Differenza non ammortizzabile	10

1.4 Modalità di rivalutazione

D.

Qualora la rivalutazione riguardi cespiti in precedenza svalutati senza rilevanza fiscale è possibile tener conto del maggior valore fiscale rispetto a quello di bilancio e quindi non calcolare l'imposta sostitutiva sulla rivalutazione fino a concorrenza di tale maggior valore fiscale? Alternativamente è consentito il transito dal conto economico della ripresa di valore corrispondente alla differenza tra il maggior valore fiscale e il minor valore civilistico?

R.

Nel caso prospettato, in cui siano state effettuate svalutazioni o rettifiche di valore (ammortamenti) fiscalmente non rilevanti, laddove si intenda procedere alla rivalutazione, si rende necessario corrispondere sull'intero importo della rivalutazione stessa l'imposta sostitutiva. Non è dato escludere dall'imposta la differenza tra maggior valore fiscale e minor valore civilistico. In alternativa è consentito effettuare il ripristino di valore imputando le differenze a conto economico senza, tuttavia, che le stesse assumano rilevanza fiscale. In tale ipotesi potrà, infatti, essere apportata in dichiarazione dei redditi la variazione in diminuzione corrispondente al maggior valore del bene imputato al conto economico.

D.

Nel caso di cespiti relativamente ai quali sono stati ottenuti contributi in conto impianti e questi siano stati iscritti nei risconti passivi per essere utilizzati in correlazione con l'ammortamento del bene, la rivalutazione mediante l'aumento del valore dell'attivo comporta un differimento dell'imputazione dei contributi: è corretto o bisogna mantenere invariata l'imputazione secondo il piano precedente?

R.

Nell'ipotesi in cui siano stati ottenuti contributi in conto impianti e questi siano stati iscritti tra i risconti passivi per essere utilizzati in correlazione con l'ammortamento del bene, l'imputazione a conto economico della quota di contributo avrà rilevanza, anche ai fini fiscali, in correlazione al nuovo piano di ammortamento del cespite.

D.

Relativamente ai beni materiali e immateriali ammortizzabili, l'art. 5 del D.M. di attuazione prevede tre diverse modalità tecniche di rivalutazione. Fermo restando il rispetto dei criteri civilistici di redazione del bilancio, la scelta tra le modalità previste è totalmente discrezionale anche nel caso in cui la rivalutazione sia in tutto o in parte finalizzata ad eliminare l'effetto di ammortamenti operati in applicazione di norme tributarie? Qual è il metodo utilizzabile per rivalutare beni che hanno subito ammortamenti operati in applicazione di norme tributarie?

R.

La rivalutazione dei beni può essere liberamente effettuata utilizzando, nel rispetto dei criteri civilistici, uno dei metodi previsti dall'art. 5 del D.M. di attuazione. E ciò anche nel caso in cui si intenda rivalutare beni che hanno subito maggiori ammortamenti in applicazione di norme tributarie. Né l'utilizzo di metodi diversi influenza l'omogeneità del criterio di rivalutazione che, all'interno della stessa categoria, deve essere rispettato.

Si riportano, in allegato, alcuni esempi che illustrano il calcolo della rivalutazione con l'utilizzo dei tre metodi consentiti.

D.

La commisurazione degli ammortamenti ai valori rivalutati sin dall'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita costituisce una facoltà di cui è possibile non avvalersi senza la perdita del diritto alla deducibilità prevista

dall'art. 67, comma 4, del TUIR nel caso di ammortamenti inferiori alla metà di quelli ordinari.

R.

La disposizione dell'art 7 del D.M. di attuazione, in base alla quale *“le quote di ammortamento, anche finanziario, possono essere commisurate al maggior valore dei beni fin dall'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita”* rappresenta un'opportunità concessa dalla norma e non un obbligo. Pertanto, per l'esercizio nel quale è stata effettuata la rivalutazione, gli ammortamenti contabilizzati in bilancio possono essere commisurati al valore non rivalutato dei beni e la preclusione di cui all'art. 67, comma 4, del TUIR potrà eventualmente operare solo con riferimento ai minori ammortamenti calcolati sul valore non rivalutato.

1.5 Disciplina della riserva di rivalutazione.

D.

In caso di distribuzione ai soci di una riserva formata in base ad una legge di rivalutazione economica o monetaria è dovuta l'IRAP?

R.

Occorre distinguere le riserve di rivalutazione formatesi in applicazione della recente legge 21 novembre 2000, n.342 (collegato alla legge finanziaria 2000), da quelle formatesi in applicazione di leggi precedenti.

Per quanto riguarda la distribuzione delle prime, la non rilevanza ai fini IRAP è confermata dall'art. 9, comma 2, del D.M. di attuazione. Tale conclusione, ove si consideri che l'IRAP non ha natura di imposta sui redditi, è conforme al disposto dell'art. 13, comma 3, della legge n. 342 del 2000, il quale prevede che le somme distribuite *“concorrono al reddito imponibile”*.

I saldi attivi di rivalutazione *ante legem* n. 342 del 2000, la cui distribuzione non genera componenti di conto economico, devono ritenersi irrilevanti ai fini dell'IRAP.

Nella specie non è configurabile il c.d. principio di correlazione; infatti, le leggi di rivalutazione determinano l'emersione di valori latenti sia su beni ammortizzabili che su beni diversi, ossia su beni le cui vicende possono anche essere irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile IRAP. I maggiori ammortamenti conseguenti alle precedenti rivalutazioni di beni hanno avuto prevalentemente manifestazione in esercizi per i quali non era ancora applicabile l'IRAP. Per gli eventuali plusvalori di beni tuttora esistenti, le cui vicende potrebbero ancora riflettersi sulla base imponibile IRAP, sarebbe obiettivamente artificioso, in via generale, ritenere operante il principio di correlazione, considerata la difficoltà di individuare la parte di saldo attivo di rivalutazione ad essi correlata.

D.

Si chiede, nell'ipotesi in cui una impresa individuale ovvero una società di persone, modifichi il proprio regime contabile (ossia da contabilità semplificata a ordinaria e viceversa), quali siano gli effetti fiscali relativi al saldo attivo di rivalutazione.

R.

Nell'ipotesi di passaggio dal regime di contabilità ordinaria a quello di contabilità semplificata, non essendo più possibile monitorare la destinazione della riserva di rivalutazione, la medesima, aumentata dell'imposta sostitutiva, concorrerà a formare il reddito imponibile nel primo esercizio in cui il contribuente si avvale della contabilità semplificata.

Diversa l'ipotesi di passaggio dal regime di contabilità semplificata a quello di contabilità ordinaria. La mancanza di una contabilità generale e del bilancio non consente ai soggetti che si avvalgono di regimi semplificati di effettuare accantonamenti a riserva e, pertanto, non è configurabile in nessun caso la distribuzione di una riserva. Al momento della successiva attivazione della contabilità sistematica, il contribuente dovrà costituire i saldi patrimoniali di partenza secondo le disposizioni stabilite dal decreto del Presidente della

Repubblica 23 dicembre 1974, n. 689. In tal caso l'iscrizione in contabilità dei beni rivalutati non comporterà la ricostruzione di alcuna riserva di rivalutazione.

1.6 Profili sanzionatori

D.

Quali sono le conseguenze derivanti dall'inosservanza dell'obbligo di rivalutare tutti i beni rientranti nella medesima categoria omogenea?

R.

Occorre considerare che il quadro normativo di riferimento rispetto alle precedenti leggi di rivalutazione è radicalmente mutato per effetto dell'abolizione della lettera c) del comma 1 dell'art. 54 e della modifica della lettera c) del comma 1 dell'art. 76 del TUIR, che hanno reso fiscalmente irrilevanti le rivalutazioni dei beni operate in relazione a criteri di natura civilistica. La legge n. 342 del 2000 esplicitamente prevede la rilevanza ai fini civili e fiscali della rivalutazione, anche in deroga all'art. 2426 del c.c. e di ogni altra disposizione di legge vigente in materia, dettando determinate regole e principi ai fini della sua applicazione. Gli effetti fiscali consistono, da un lato, nel riconoscimento del maggior valore rivalutato del bene ai fini, ad esempio, degli ammortamenti, della determinazione di plusvalenze o minusvalenze e del riconoscimento fiscale del disavanzo da annullamento ex art. 6 del d.lgs. n. 358 del 1997, dall'altro, nel riconoscimento del saldo attivo di rivalutazione quale variazione in aumento del capitale investito rilevante ai fini DIT.

L'inosservanza degli obblighi posti dalla legge e dal decreto di attuazione comporterà il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione.

Pertanto, nel caso ipotizzato in cui alcuni beni siano illegittimamente esclusi dalla rivalutazione, la conseguenza sarà il disconoscimento degli effetti fiscali della rivalutazione per tutti gli altri beni appartenenti alla medesima categoria omogenea; seguirà il recupero a tassazione dei maggiori ammortamenti effettuati

o delle minori plusvalenze o maggiori minusvalenze dichiarate, con applicazione delle ordinarie sanzioni previste nell'ipotesi di infedele dichiarazione.

In tale caso, venendo meno il presupposto per la sua applicazione, la corrispondente imposta sostitutiva, versata o compensata a norma del comma 2 dell'art. 12 della legge n. 342 del 2000, verrà considerata in diminuzione dagli importi dovuti. La conclusione cui si è pervenuti è coerente, peraltro, con il carattere volontario e non obbligatorio della rivalutazione in esame, disciplinata alla stregua di principi che non autorizzano una diversa soluzione, volta ad affermare d'ufficio l'obbligo di estendere la rivalutazione ad altri beni riconducibili nella medesima categoria omogenea. Fermo restando l'obbligo di effettuare rivalutazioni con criteri omogenei nell'ambito della stessa categoria, è da ritenersi, tuttavia, che differenze non sostanziali derivanti da difetti di stima non comportino il venir meno degli effetti fiscali della rivalutazione.

2. RICONOSCIMENTO FISCALE DI MAGGIORI VALORI ISCRITTI IN BILANCIO

2.1 Ambito oggettivo.

D.

La facoltà di riallineamento dei valori fiscali ai maggiori valori civili (art. 14 della legge n. 342 del 2000) prevista dall'art. 10 del D.M. di attuazione può essere esercitata relativamente a singoli beni senza fare riferimento alla categoria omogenee di appartenenza. Esiste anche la possibilità di aumentare parzialmente il valore fiscale riconosciuto o invece è necessario ottenere la coincidenza con il valore civilistico?

R.

Per espressa previsione del comma 2 dell'art. 10 del D.M. di attuazione, il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio può essere richiesto anche per singoli beni.

Nell'ipotesi in cui l'impresa intenda riallineare il minor valore fiscale del cespite al maggior valore civilistico del medesimo si rende necessario riallineare i due valori fino alla totale coincidenza.

2.2 Costituzione della riserva vincolata

D.

Premesso che:

- *nell'articolo 14 del Collegato viene precisato che i maggiori valori iscritti in bilancio e non fiscalmente riconosciuti, anche per effetto dell'abrogazione della lett. c) del comma 1 dell'art. 54 del TUIR, possono essere affrancati, previo assoggettamento degli stessi ad imposta sostitutiva, a condizione che i relativi beni - purché ricompresi tra quelli previsti dall'art. 10 della legge in commento - siano ancora presenti nel bilancio chiuso successivamente alla data di entrata in vigore del "collegato";*

- *che, peraltro, a fronte dell'affrancamento dei maggiori valori va resa indisponibile una riserva alla quale si rende applicabile la disciplina vista in riferimento al c.d. "saldo attivo" (Circolare ministeriale 207 del 16 novembre 2000, pag.45)*

si chiede se sia possibile, in alternativa, rendere indisponibile una quota del capitale sociale.

R.

Conformemente a quanto previsto dall'art. 10 del D.M. di attuazione, è possibile rendere indisponibile una quota del capitale sociale solo nell'ipotesi di incapienza o di assenza di riserve.

Nel particolare caso, infatti, si è in presenza di una riserva tassabile solo in caso di distribuzione cui si rende applicabile la disciplina dell'art.13, comma 3, della legge n. 342 del 2000. Poiché la successiva imputazione a capitale della riserva non fa venir meno la sospensione d'imposta, in ipotesi di incapienza delle riserve è possibile rendere indisponibile, ai fini e per gli effetti di cui all'art.14 della predetta legge, una corrispondente quota del capitale sociale.

D.

Ai fini dell'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio, il vincolo di indisponibilità della apposita riserva, può essere specificato anche successivamente alla delibera di approvazione del bilancio da parte dell'assemblea, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al periodo di imposta nel quale viene effettuato l'affrancamento dei maggiori valori? In particolare la specificazione della apposita riserva potrebbe essere deliberata dall'organo di amministrazione contestualmente alla presentazione della dichiarazione dei redditi?

In tale ipotesi, solo successivamente, con l'approvazione da parte dell'assemblea del bilancio relativo all'esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stato effettuato il riallineamento di valori, la riserva troverebbe ufficialmente indicazione in bilancio.

R.

Qualora, successivamente all'approvazione del bilancio da parte dell'assemblea, l'affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio venga eseguito in sede di dichiarazione dei redditi, l'apposita riserva dovrà comunque essere iscritta in bilancio entro l'esercizio successivo a quello di riferimento mediante delibera assembleare. Resta ferma la necessità che la riserva da vincolare sia già presente e utilizzabile nel bilancio con riferimento al quale è stato effettuato l'affrancamento dei maggiori valori.

Tuttavia, nel caso in cui l'assemblea non dovesse ratificare l'operato dell'organo di amministrazione, l'affrancamento sarebbe privo di effetti, con la conseguenza, ad esempio, che i maggiori ammortamenti fiscalmente dedotti dovranno essere recuperati a tassazione con l'applicazione delle sanzioni e degli interessi dovuti per legge.

D.

L'art. 14 della legge n. 342 del 2000, nel disciplinare la facoltà di riallineamento dei valori fiscali con quelli contabili, prevede che "l'importo corrispondente ai maggiori valori di cui al comma 1 è accantonato in apposita riserva", senza nulla precisare circa il criterio d'imputazione dell'imposta sostitutiva dovuta. Né un criterio univoco è desumibile dall'art. 12 della stessa legge che precisa l'obbligo di imputazione dell'imposta sostitutiva al saldo attivo. Si chiede al riguardo se l'imposta sostitutiva debba necessariamente essere imputata a conto economico ovvero se possa essere portata direttamente a riduzione dell'apposita riserva.

R.

L'art. 10 del D.M. di attuazione stabilisce che in caso di riallineamento "l'importo corrispondente ai maggiori valori, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere accantonato in una apposita riserva cui si applica la disciplina dell'art. 13, comma 3 della legge e le disposizioni di cui al precedente art. 9, comma 2. In caso di incapienza di riserve utilizzabili può essere resa disponibile

una corrispondente quota del capitale sociale". Tanto premesso, nell'ipotesi in cui l'imposta sostitutiva relativa ai cespiti per i quali si è operato il riallineamento sia stata contabilizzata a conto economico anziché a riduzione della apposita riserva, la medesima riserva da riallineamento in sospensione d'imposta dovrà essere comunque pari all'importo dei maggiori valori affrancati al netto dell'imposta sostitutiva stessa.

3. AGEVOLAZIONE VISCO

3.1 Rapporti tra rivalutazione dei beni ed agevolazione “Visco”

D.

1. *La C.M. n. 207/E del 2000 precisa che “la deduzione delle maggiori quote di ammortamento dei beni rivalutati non rilevi in diminuzione degli investimenti ammessi a fruire degli incentivi di cui all’art. 2, commi da 8 a 12 della legge 13 maggio 1999 n. 133 (c.d. Visco) essendo altresì irrilevante in positivo il maggior valore rivalutato.” In considerazione del fatto che tale agevolazione è stata estesa al secondo periodo d’imposta successivo a quello in corso al 18 maggio 1999, si può ritenere che tale irrilevanza valga anche per l’ulteriore periodo di validità della agevolazione Visco?*

2. *La stessa irrilevanza può essere affermata relativamente ai maggiori ammortamenti dedotti per effetto dell’affrancamento dei maggiori valori iscritti in bilancio ai sensi dell’art. 14 della legge n. 342 del 2000?*

3. *E con riferimento alla nuova agevolazione concernente gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui all’art. 8 della legge n. 388/2000?*

R.

1. Sì, per le medesime considerazioni svolte nella circolare n. 207/E.

2. No. Per la rivalutazione dei beni si è detto che all’irrilevanza in positivo ai fini dell’agevolazione “Visco” dei maggiori valori iscritti corrisponde l’irrilevanza in negativo delle maggiori quote di ammortamento. Diversamente, nel caso dell’affrancamento non viene in causa un maggior valore che possa assumere rilevanza positiva ai fini dell’agevolazione. Ne consegue che i maggiori ammortamenti dedotti per effetto dell’affrancamento comporteranno una diminuzione dell’agevolazione spettante.

3. No. Come chiarito nella circolare n. 41/E del 18 aprile 2001, l’art. 8 della legge n. 388 del 2000, che prevede la concessione di un credito d’imposta per gli investimenti realizzati in aree svantaggiate, dà luogo ad un beneficio soggetto all’approvazione preventiva della Commissione Europea. Quest’ultima, con nota della Direzione Generale della Concorrenza, n. D/51407 del 6 aprile 2001, ha

precisato che l'obbligo di dedurre gli ammortamenti dall'ammontare degli investimenti agevolati si ricollega all'esigenza, conforme ai principi comunitari, di escludere dal beneficio gli investimenti di mera sostituzione. Se ne conclude che, ai fini dell'agevolazione in questione, l'intero importo dell'ammortamento, anche per la parte riferibile alla rivalutazione, riduce l'importo dell'investimento agevolabile.

3.2 Norma antielusiva

D.

La circolare n. 207/E del 2000 ha opportunamente precisato che – ai fini dell'applicazione della disciplina antielusiva – qualora oggetto della cessione non sia il singolo bene “agevolato”, ma l'intera azienda comprensiva del bene medesimo, l'operazione stessa non comporti il venir meno dell'agevolazione. Ciò in quanto il successivo trasferimento del bene rientra in un più ampio contesto di riorganizzazione aziendale non contrario alla ratio della norma, volta a contrastare fenomeni di immissione temporanea dei beni nell'impresa al solo fine di fruire dell'agevolazione.

Si chiede di conoscere se questa interpretazione possa valere anche ai fini del computo delle “cessioni e dismissioni” di cui all'articolo 2, comma 9, lettera a), della legge n. 133 del 1999 fatte nel contesto di una cessione o conferimento d'azienda verificatosi in un periodo d'imposta nel corso del quale sono stati effettuati investimenti agevolabili.

R.

Preliminarmente occorre osservare che la finalità della disposizione, di cui all'art. 2, comma 11-*bis*, della legge 13 maggio 1999, n. 133, è diversa da quella relativa alla determinazione degli investimenti netti, contenuta nel comma 9 dell'articolo citato.

Infatti, mentre la prima disposizione tende ad evitare possibili manovre elusive realizzate attraverso la cessione di beni che hanno contribuito ad usufruire della

“agevolazione Visco”, la seconda disciplina la quantificazione del beneficio, commisurandolo agli incrementi patrimoniali al netto dei relativi decrementi.

Con la C.M. n. 207/E si è affermato che il trasferimento di un bene operato nel contesto di una cessione o conferimento di azienda, in quanto rientrante in un più ampio schema di riorganizzazione aziendale, non contrasta con la *ratio* della norma antielusiva, finalizzata ad impedire fenomeni di immissione temporanea dei beni nell’impresa al solo fine di fruire dell’agevolazione. Tale affermazione, pertanto, è applicabile alla disciplina antielusiva e non anche a quella relativa alla determinazione degli investimenti netti effettuati dall’impresa ai sensi dell’art. 2, comma 9, lettera a), della legge n. 133 del 1999.

Al riguardo, si fa presente che la *ratio* della agevolazione in esame si fonda sulla opportunità di incentivare l’effettivo incremento dell’apparato produttivo, da realizzare con apporto di capitale proprio nell’economia aziendale, per cui il parametro di riferimento per il calcolo dell’agevolazione tiene conto di tutti gli acquisti e di tutte le cessioni intervenute nel periodo d’imposta agevolato.

Diversamente, la norma antielusiva vuole contrastare la cessione dei beni oggetto della medesima agevolazione nel presupposto che la successiva cessione del bene che ha dato origine al beneficio sia motivata da finalità elusive.

Tuttavia si è ritenuto che l’impresa non decada dall’agevolazione qualora, in un contesto più generale di riorganizzazione aziendale, trasferisca i beni agevolati in occasione della cessione o dismissione del ramo d’azienda di cui essi fanno parte, non configurandosi in tal caso profili di elusività dell’operazione.

D.

In caso di applicazione della norma antielusiva e di ricalcolo delle imposte, qual è l’importo esatto della riduzione del canestro dei crediti di imposta virtuali (Basket B)? Si segnala infatti che nella circolare n. 207/E del 2000 il Ministero ha precisato che il basket B dovrà essere decrementato di un importo corrispondente alla maggiore imposta liquidata affluita nel basket A.

Riteniamo che questa indicazione necessiti di chiarimenti in quanto l'importo della maggiore imposta che verrà liquidata non coincide con l'importo delle imposte virtuali che originariamente erano affluite al basket B: se per esempio, nel 1999 il reddito agevolabile fosse stato pari a 100, nel basket B sarebbe confluito un ammontare di imposte virtuali pari a 28,57 (58,73% di 48,65%); mentre la maggiore imposta dovuta in caso di applicazione della disposizione antielusiva su 100 sarebbe pari a 18 (18% di 100).

R.

Così come chiarito nella circolare n. 207/E del 2000, in caso di applicazione della norma antielusiva e, quindi, di ricalcolo delle maggiori imposte dovute ai sensi dell'art. 11-bis, della legge n. 133 del 1999, il *basket A* si incrementerà dell'imposta liquidata dalla società, comportando un corrispondente decremento dell'importo originariamente accantonato nel *basket B*.

Per cui, nell'esempio formulato occorrerà decrementare il *basket B* dell'importo di 28,57.

La divergenza di imposta evidenziata nel quesito ha origine - come è noto - dalla necessità di garantire al percettore del dividendo un credito d'imposta sufficiente a consentire la piena traslazione della agevolazione fruita dalla società.

In particolare, in presenza di un provento esente - che nel caso prospettato è il 48,65% del reddito sottoposto ad aliquota del 19% - il credito d'imposta spettante ai sensi dell'art. 105, comma 4, del TUIR, è pari al 58,73% dello stesso.

Infatti, solo tale misura del credito assicura al socio - tenuto a dichiarare un imponibile pari al provento esente maggiorato del credito d'imposta - la piena fruibilità della originaria agevolazione.

La misura del credito che deve affluire al *basket A*, nel momento in cui il provento - già considerato esente - dovesse essere assoggettato a tassazione, sarà inferiore al credito in precedenza calcolato ed affluito nel *basket B*, in quanto corrispondente al 58,73% del dividendo netto distribuibile decrementato per effetto dell'intervenuta tassazione.

Al riguardo valga il seguente esempio:

- reddito agevolato ai fini “Visco” al 19%	£.205.550;
- parte del reddito considerato esente	£.100.000 (£. 205.550 x 48,65%);
- credito memorizzato nel <i>basket B</i>	£. 58.730 (58,73% di £.100.000);
- credito memorizzato nel <i>basket A</i>	£. 39.054 (37% di 105.550);
- totale dei crediti d’imposta <i>basket B e A</i>	£. 97.784.

L’importo di £. 97.784 corrisponde esattamente all’imposta dovuta dalla società di capitali, che, in qualità di socio, percepisce il dividendo netto di £. 166.496 (£.205.550 – imposta pagata pari a £. 39.054) soggetto all’aliquota proporzionale del 37%.

Infatti, l’imponibile del socio sarà pari a £. 264.280 (dividendo £. 166.496 + il credito d’imposta pari a £. 97.784), cui corrisponde l’imposta dovuta pari a £. 97.784 (37% di £.264.280).

Con il venir meno dell’agevolazione si avrà:

- reddito non più agevolato	£.100.000 (£. 205.550 x 48,65%);
- maggiore imposta liquidata	£. 37.000 (37% di £.100.000);
- credito da memorizzare nel <i>basket A</i>	£. 37.000;
- credito già memorizzato nel <i>basket A</i>	£. 39.054 (37% di 105.550);
- totale dei crediti d’imposta <i>basket A</i>	£. 76.054;
- decremento del <i>basket B</i>	£. 58.730.

L’imposta riliquidata (£. 37.000) è correlata – ma non è uguale – all’imposta già affluita al *basket B* (£. 58.730), in quanto, dopo il pagamento della maggiore imposta (£. 37.000), il dividendo netto distribuibile è pari a £. 129.496, dato da £. 205.550 – (£. 39.054 + £. 37.000).

L’imponibile per il socio, nel momento della distribuzione, ammonterà a £. 205.550 (£. 129.496 + £. 76.054 pari al 58,73% del dividendo netto); l’imposta dovuta dal socio con l’aliquota del 37% sarà di £. 76.054, corrispondente alle imposte affluite nel *basket A*.

Il rapporto tra il decremento e l'incremento dei due *basket*, pertanto, non rileva in termini quantitativi ma deve essere esaminato in termini di rapporto tra i medesimi alla luce delle inferenze logiche indotte dal sistema impositivo.

Nel caso in cui, per incapienza delle imposte memorizzate nel *basket* B, in ipotesi già utilizzate, non sia consentito in tutto o in parte far valere la riduzione del credito d'imposta limitato, si ritiene che in proporzione dovrà essere ridotto l'importo delle imposte da *basket* A.

D.

In sede di applicazione della norma antielusiva che cosa succede in caso di distribuzione di patrimonio formato in anni diversi?. Secondo alcuni dovrebbe applicarsi un criterio Fifo: in altri termini, se gli incrementi si sono formati nel 1999 e nel 2000 e la distribuzione avviene nel 2001, gli importi attribuiti ai soci dovrebbero essere prioritariamente considerati distribuzioni degli incrementi meno recenti (quelli del 1999). E' corretta questa interpretazione?

R.

Per quanto riguarda gli effetti della norma antielusiva di cui all'art. 2, comma 11-bis, della legge n. 133 del 1999, introdotta dall'art. 3 della legge n. 342 del 2000, sulle attribuzioni del patrimonio ai soci, si ritiene di poter condividere l'interpretazione proposta in base alla quale, ai fini del computo del decorso del termine biennale previsto dalla norma, la distribuzione ai soci del patrimonio rilevi prioritariamente sugli incrementi di patrimonio che si sono verificati nel periodo agevolato a partire da quello più remoto.

Ciò in coerenza con la *ratio* della disposizione, volta a contrastare operazioni di distribuzione di utili intervenute entro il secondo esercizio successivo a quello di accantonamento.

In presenza di accantonamenti eseguiti in un esercizio, ma rilevanti ai fini dell'agevolazione in quello successivo, gli effetti conseguenti all'applicazione della norma antielusiva dovranno riferirsi all'esercizio in cui gli accantonamenti

hanno assunto rilevanza ai fini dell'agevolazione, come si evidenzia nell'esempio che segue:

Periodo	incremento	importo rilevante
1999	100	80
2000	80	80 + 20

In caso di distribuzione ai soci di riserve pari a 200, nel 2002 avremmo :

- nessuna rettifica nel 1999 in quanto la distribuzione in argomento è avvenuta oltre il termine biennale previsto dalla norma antielusiva;
- una rettifica pari a 100 per il 2000.

D.

Sempre ai fini dell'applicazione della norma antielusiva potrebbe ritenersi che il recupero del beneficio fiscale rileva solo per le dismissioni di beni agevolati effettuate dopo l'entrata in vigore della legge 342/2000 in quanto si deve tener conto della disposizione contenuta nell'art. 3, comma 1, della legge 212/2000 (statuto del contribuente), in forza della quale le disposizioni tributarie non hanno effetto retroattivo. L'Agenzia delle Entrate condivide questa posizione?

R.

La norma contenuta nell'art. 2, comma 11-*bis*, della legge n. 133 del 1999, così come modificata dall'art. 3 della legge n. 342 del 2000, è applicabile a fattispecie elusive realizzate nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della modifica normativa.

Pertanto, in caso di soggetti aventi il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, le disposizioni antielusive previste dal citato comma 11-*bis* possono essere applicate ai disinvestimenti e ai decrementi patrimoniali avvenuti nei periodi d'imposta 2000 e 2001, riferibili agli investimenti e gli incrementi di patrimonio realizzati negli anni 1999 e 2000.

Tale interpretazione non confligge con l'art. 3 della legge 27 luglio 2000, n. 212, in quanto la disposizione in esame, volta a contrastare in via transitoria operazioni che eludono la *ratio* di una agevolazione fiscale delimitata nel tempo,

ha natura di norma speciale e dunque derogatoria rispetto al contenuto dell'art. 3 citato.

3.3 Riporto dei parametri dell'agevolazione.

D.

Il riporto dei parametri non utilizzati nel primo anno dell'agevolazione Visco – che spetta per legge – può essere operato indipendentemente dall'indicazione dei relativi dati nella dichiarazione dei redditi dello scorso anno?

R.

Per operare il “riporto dei parametri” - investimenti netti o conferimenti in denaro ed accantonamenti di utili a riserva - che non hanno potuto rilevare nel primo anno di applicazione della legge “Visco” per incapienza del reddito imponibile o per esubero rispetto al minore parametro utilizzato ai fini del calcolo dell'agevolazione, non è necessario avere indicato i relativi dati nella dichiarazione dei redditi dell'anno precedente.

D.

Il riporto al secondo anno deve essere effettuato in termini di parametri, e non di importi. Quindi, ad esempio, un'impresa che nel primo anno ha effettuato investimenti lordi inferiori agli ammortamenti e alle cessioni avrà avuto il parametro degli investimenti pari a zero e non negativo e quindi si limiterà a non riportare nulla nel secondo anno. Si chiede una conferma di questa interpretazione.

R.

L'interpretazione è corretta. Una delle novità più rilevanti contenute nell'art.3, comma 1, lett. a), della legge n. 342 del 2000 consiste nella possibilità di riportare al successivo periodo d'imposta “gli importi, determinati ai sensi del comma 9, degli investimenti, dei conferimenti e degli accantonamenti di utili relativi al periodo precedente che non hanno rilevato ai fini dell'applicazione dell'agevolazione in detto periodo”.

Poiché tali importi sono determinati assumendo le eccedenze positive degli investimenti rispetto alle cessioni, alle dismissioni e agli ammortamenti dedotti, nonché le eccedenze positive dei conferimenti in denaro e degli accantonamenti di utili a riserva rispetto ai decrementi del patrimonio netto, in presenza di valori negativi non si evidenziano importi da computare a riporto.

D.

Con la circolare 207/E del 2000 è stato precisato che potranno essere riportati al 2000 anche gli importi relativi a investimenti effettuati nel periodo d'imposta in corso al 18 maggio 1999, ma non computati ai fini dell'agevolazione, in quanto gli investimenti erano iniziati in esercizi precedenti e, quindi, non potevano rilevare ai fini dell'agevolazione (in base alla precedente interpretazione).

Alcuni Uffici, rispondendo ad un quesito, hanno precisato che, poiché l'estensione delle categorie di immobili agevolabili si riferisce solo al periodo d'imposta in corso all'entrata in vigore del collegato alla finanziaria 2000 (legge 342/2000) e non anche al periodo d'imposta precedente, non è possibile riportare al 2000 l'ammontare degli investimenti in immobili diversi da quelli appartenenti alla categoria catastale D/1 sostenuti nel corso del 1999.

Non si tratta di due affermazioni in contrasto tra loro?

R.

L'art. 3, comma 2, della legge n. 342 del 2000, relativamente al parametro degli investimenti, dispone che *“gli investimenti rilevano per la parte eseguita nei periodi d'imposta agevolati anche se iniziati nei periodi precedenti”*.

La norma risolve un profilo interpretativo concernente il requisito della novità degli investimenti agevolati. A rettifica, pertanto, della precedente posizione assunta dalla scrivente, può ora affermarsi che gli investimenti relativi a beni agevolabili effettuati nel periodo d'imposta in corso al 18 maggio 1999, anche se iniziati in esercizi precedenti, possono essere computati ai fini dell'agevolazione di cui trattasi.

Restano, comunque, esclusi dal computo gli investimenti realizzati nel predetto periodo d'imposta ma riguardanti immobili appartenenti alle categorie catastali D/2, D/3 e D/8, dal momento che le modifiche apportate al testo normativo di cui al comma 9, lett. a), dell'art. 2 della legge n. 133 del 1999 hanno carattere innovativo e rilevano a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della legge n. 342 del 2000, ossia, per i soggetti IRPEG aventi un periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, per i periodi 2000 e 2001.

3.4 Ambito oggettivo dell'agevolazione.

D.

Il requisito della strumentalità dei beni agevolabili e la conseguente esclusione dall'agevolazione per gli investimenti relativi a beni immobili concessi in godimento a terzi (ad esempio in locazione, comodato o leasing immobiliare) interessa anche gli immobili che rientrano nella definizione di impianti?

R.

La risposta al quesito è senz'altro affermativa.

Ai fini della fruibilità del beneficio, il requisito dell'esclusiva strumentalità per destinazione è riferito anche ai beni immobili costituenti impianti, così come già precisato con la circolare n. 51 del 20 marzo 2000, al punto 5.2.

Come confermato con la stessa circolare n. 207 del 2000, la modifica apportata all'art. 2, comma 9, della legge n.133 del 1999 dall'art.3, comma 1, lett. b), della legge n. 342 del 2000 ha precisato che i beni in parola – tra cui sono espressamente indicati gli impianti costituenti immobili e gli opifici di categoria D/1, D/2, D/3 e D/8 – devono “*esclusivamente*” essere utilizzati dal possessore per l'esercizio della propria impresa, e non possono essere dati a qualsiasi titolo in godimento a terzi.

D.

La riserva di rivalutazione che rileva ai fini DIT può essere considerata anche come incremento valido ai fini dell'agevolazione Visco?

R.

Il saldo attivo da rivalutazione non può costituire incremento patrimoniale valido ai fini dell'agevolazione Visco. Infatti il comma 6, dell'art. 13 della legge n. 342 del 2000, espressamente limita la rilevanza del saldo attivo di rivalutazione, quale incremento del capitale investito, ai soli fini delle disposizioni dettate dal decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466. D'altra parte la rilevanza di tale incremento, che deriva dalla semplice emersione di valori già latenti non sarebbe coerente con le finalità di una agevolazione di durata temporanea (quale è la legge "Visco"), volta a promuovere il finanziamento di investimenti con apporto di mezzi patrimoniali del tutto nuovi.

4. OPERAZIONI DI RISTRUTTURAZIONE AZIENDALE

4.1 Affrancamento, ai sensi della legge n. 342 del 2000, dei maggiori valori iscritti.

D.

L'imposta sostitutiva di cui all'art. 17 del collegato alla finanziaria per il 2000, la cui applicazione è estesa alle società che hanno effettuato conferimenti ex d.lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, viene disciplinata dal successivo art. 20 per quanto riguarda la formazione dei canestri di imposta di cui all'art. 105 del TUIR, sia nei confronti della società conferente che della conferitaria. La disposizione prevede che l'imposta del 19 per cento vada a confluire nel canestro A della conferente nella misura del 15 per cento dell'ammontare delle riserve in sospensione, mentre la restante parte confluisce nel canestro della conferitaria; in caso di imposta sostitutiva del 15 per cento la stessa va a formare interamente solo il canestro A della conferitaria.

La norma nulla prevede per la formazione del canestro B, per la differenza tra l'aliquota Irpeg normale e quella agevolata. Si chiede conferma di tale situazione. In conseguenza si rappresenta la disparità di trattamento con la stessa operazione realizzata all'atto del conferimento che comporta l'allocatione nel canestro B di un importo pari al 58,73 per cento del 48,65 per cento del provento tassato con la minore aliquota.

R.

Dal tenore letterale dell'art. 20 della legge n. 342 del 2000 si desume che il pagamento dell'imposta sostitutiva alimenta solo il credito di imposta pieno di cui all'art. 105, comma 2 del TUIR. Nel silenzio della norma si ritiene che non possa essere memorizzato alcun credito di imposta limitato, in quanto il comma 4, n. 1), dell'art. 105 citato consente tale memorizzazione solo per l'imposta "...corrispondente ai proventi che in base agli articoli del presente testo unico o di leggi speciali non concorrono a formare il reddito della società o dell'ente e per i quali è consentito computare detta imposta fra quelle del presente comma;...".

4.2 Applicazione dell'imposta sostitutiva sui conferimenti

D.

L'art. 6, comma 3, del collegato alla finanziaria per il 2000 prevede l'applicazione della minore aliquota del 19 per cento per le operazioni di conferimento poste in essere a partire dal periodo d'imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge. Circa l'opzione per l'assoggettamento all'imposta sostitutiva, taluni hanno affermato, dopo aver ricordato che l'art. 4 del d. lgs. 358 del 1997 prevede la scelta nell'atto di conferimento, che ciò possa avvenire con atto separato, successivo al conferimento, e comunque prima della presentazione, da parte di entrambi i soggetti in parola, della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel corso del quale è stato attuato il conferimento. Ciò in quanto la ratio della norma è collegata all'accordo tra conferente e conferitaria, accordo che può essere concluso in un momento successivo.

R.

L'art. 6, comma 3, della legge n. 342 del 2000, prevede l'applicazione dell'aliquota ridotta del 19 per cento ai conferimenti posti in essere a partire dal periodo d'imposta per il quale il termine per la presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge. Si esclude innanzitutto che la norma in esame abbia inteso derogare, a regime, al disposto dell'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 358 del 1997, in base al quale l'opzione per l'applicazione dell'imposta sostitutiva di cui all'art. 1 dello stesso decreto deve essere effettuata nell'atto di conferimento.

Poiché il comma 3 dell'art. 6 citato, nell'indicare i conferimenti cui è applicabile l'aliquota ridotta, non fa alcun riferimento all'esercizio dell'opzione di cui all'art. 4, comma 2, del d.lgs. n. 358 del 1997, si può affermare che, in via transitoria, l'aliquota ridotta possa essere applicata anche ai conferimenti, nel cui atto non sia stata esercitata la relativa opzione purché posti in essere nel periodo d'imposta di cui sopra. In tal caso sarà necessario che l'opzione venga esercitata con atto

separato (atto pubblico o scrittura privata autenticata che impegni entrambi i soggetti) nel termine di presentazione della dichiarazione dei redditi.

Inoltre, sempre in via transitoria e con le stesse modalità sopra descritte, è ammessa la facoltà di revocare l'opzione già espressa nell'atto di conferimento, dal momento che, a fronte della minore aliquota dell'imposta sostitutiva non è più prevista la possibilità di pagamento rateizzato.

4.3 Affrancamento del disavanzo da annullamento nelle fusioni

D.

L'articolo 6, comma 3 del d.lgs.358/1997 dispone che l'affrancamento gratuito del disavanzo da annullamento è subordinato alla dimostrazione dei componenti positivi e negativi di reddito relativi alle azioni o quote annullate realizzati dalla società stessa e dai precedenti possessori.

Nel caso in cui il precedente possessore abbia optato per far concorrere la plusvalenza alla formazione del reddito in quote costanti a norma dell'art. 54, comma 4 del Testo Unico, ci si chiede se la società incorporante possa utilizzare l'intera plusvalenza ai fini dell'affrancamento di cui all'articolo 6, comma 3.

R.

Nella fattispecie prospettata l'affrancamento del disavanzo da annullamento in franchigia d'imposta si ritiene possa essere richiesto per l'intero importo della plusvalenza realizzata dal precedente possessore delle azioni o quote annullate. E ciò anche se detta plusvalenza concorre a formare il reddito d'impresa in modo rateizzato ai sensi dell'art. 54, comma 4, del TUIR. Al realizzo della plusvalenza sorge, infatti, una obbligazione tributaria, unitaria ed autonoma, in capo al contribuente che è tenuto a far concorrere al reddito d'impresa la plusvalenza stessa. In tale ottica la rateazione di cui sopra, richiesta nella dichiarazione dei redditi, costituisce solo una modalità di assolvimento dell'obbligazione prevista dalla legge.

Di conseguenza, ai fini della documentazione dei componenti negativi e positivi di reddito relativi alle azioni o quote annullate, richiesta dall'art. 6, comma 3, del

decreto legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, si può ritenere sufficiente l'indicazione della plusvalenza realizzata nella dichiarazione dei redditi del cedente e l'opzione esercitata per il concorso al reddito in quote costanti ai sensi dell'art. 54 citato.

5. DIT

5.1 Rilevanza ai fini DIT delle acquisizioni di aziende

D.

L'articolo 2, comma 1, lett. b) del d.lgs. 466 del 1997 stabilisce che la variazione in aumento del capitale investito, ai fini del calcolo della base DIT, "non ha effetto fino a concorrenza del corrispettivo e per l'acquisizione di aziende già appartenenti ad impresa controllata o comunque facente capo allo stesso soggetto economico".

Si chiede: se una società (A) è posseduta in forma paritetica da due società (B e C) appartenenti a diversi soggetti economici e né dalla composizione del consiglio d'amministrazione di A, né da clausole statutarie o patti parasociali può desumersi che una delle due società B e C detenga il controllo di A le eventuali aziende cedute da B e C ad A (per creare una joint venture paritetica) possono considerarsi escluse dall'applicazione della norma antielusiva?

R.

Caratteristica del contratto di *joint venture* è la cooperazione tra due o più imprese che mettono in comune beni materiali o immateriali, conoscenze e risorse per raggiungere un obiettivo comune. Sia in presenza di una *joint venture* contrattuale (collaborazione sulla base di uno o più contratti collegati in cui ciascuna parte mantiene la propria individualità e gestione autonoma) sia che l'impresa comune venga gestita per il tramite di una nuova società (*joint venture* societaria partecipata da entrambi i *partner*), il contratto prevede una collaborazione di lunga durata per ottenere benefici non occasionali.

Inoltre la cooperazione prevede regole comuni di gestione della *joint venture* affinché a tutti i soci possano essere assicurati i benefici sperati, nonché regole di ripartizione di costi, rischi e profitti, e obblighi reciproci di non concorrenza di ciascun *partner* verso l'altro e di tutti nei confronti della *joint venture*.

In definitiva le *joint venture* societarie sono il veicolo della cooperazione e hanno come fine lo specifico obiettivo assegnato dai *venture*. La partecipazione

dei *partner* va oltre la mera partecipazione al capitale ed essi hanno il diritto di esercitare un controllo congiunto. E ciò anche se la *joint venture* non fosse paritetica.

Nella fattispecie rappresentata la società A è gestita in modo congiunto dalle società B e C, le quali intendono cedere ad essa proprie aziende con la finalità di costituire una *joint venture* paritetica per una comune iniziativa di cooperazione imprenditoriale. In tale ottica il soggetto economico A può essere individuato in modo unitario negli stessi soggetti economici B e C. Pertanto, l'eventuale acquisizione delle aziende cedute dai *venture* ad A rientra nel campo di applicazione della norma antielusiva in quanto si tratta di aziende coordinate per una attività unica e comune ed appartenenti ad impresa facente capo - a seguito dell'accordo di cooperazione - ad un soggetto economico unitario.

5.2 Riclassificazione degli ammortamenti anticipati

D.

L'art. 6, comma 7, della legge n. 388 del 23 dicembre 2000, prevede la possibilità di riclassificare gli ammortamenti anticipati già portati a diretta riduzione del costo dei beni; la riclassificazione non comporta modificazioni nella deducibilità delle quote di ammortamento poiché a tal fine non assume alcun rilievo la contropartita dell'ammortamento stesso. Il passaggio determina comunque una modifica civilistica del bilancio dovendosi attuare un incremento del costo dei beni ammortizzabili con la correlativa formazione della riserva, da decurtarsi, poi, per l'importo delle relative imposte differite. L'incremento del patrimonio ha rilievo ai fini DIT, dato che la previsione legislativa supera il contrario avviso manifestato dal Ministero con circolare n. 98 del 17 maggio 2000, al passaggio dal metodo "consentito" al metodo "raccomandato" di cui al principio contabile n. 25, come peraltro viene affermato nella circolare n. 1 del 3 gennaio 2001.

Si chiede soltanto se l'accantonamento attuato nel bilancio al 31.12.2000 determina l'incremento del patrimonio netto ai fini DIT per lo stesso periodo

d'imposta ovvero per il periodo d'imposta successivo. In sostanza si chiede se prevale l'aspetto giuridico della riclassificazione di un fatto già verificatosi nel passato ovvero il momento di formalizzazione della destinazione come approvata dall'assemblea dei soci.

R.

La creazione della riserva derivante dalla riclassificazione degli ammortamenti anticipati rileva ai fini dell'agevolazione DIT dall'esercizio in cui la stessa viene formalizzata dall'assemblea dei soci in sede di approvazione del bilancio. E ciò analogamente a quanto avviene nel caso di imputazione degli ammortamenti anticipati a riserva, secondo il *“metodo raccomandato”*, in cui l'incremento di patrimonio netto rileva, ai sensi del comma 5, dell'art. 1, del d.lgs. 466 del 1997, *“a partire dall'inizio dell'esercizio in cui le relative riserve sono formate.”*

5.3 Riporto dell'agevolazione

D.

La modifica normativa recata dall'art. 6, comma 5, della legge finanziaria per il 2001 all'art.1, comma 3, del d.lgs. n. 466 del 1997 sostituisce la vecchia disposizione, eliminando il riferimento all'aliquota media del 27%; viene confermato, però, che l'eccedenza del reddito agevolabile rispetto al reddito dichiarato è computata in aumento del reddito assoggettabile all'aliquota ridotta dei periodi d'imposta successivi, non oltre il quinto. Dal punto di vista formale va ricordato che la precedente disposizione comprendeva anche la previsione per cui “il medesimo riporto a nuovo si applica altresì nel caso di assenza o insufficienza del reddito imponibile”.

Si deve ritenere che sostanzialmente la norma sia rimasta immutata, poiché l'espressione ora utilizzata ha carattere generale comprendendo sia l'ipotesi di insufficienza che di assenza del reddito.

R.

Considerato che la modifica normativa ha eliminato il limite dell'aliquota media del 27 per cento, la nuova formulazione del comma 3 dell'art. 1 del d.lgs. n. 466 del 1997, si riferisce proprio all'ipotesi, prospettata nel quesito, del riporto a nuovo della parte di remunerazione ordinaria per la quale non si è fruito dell'agevolazione per insufficienza o assenza di reddito.

D.

Con la circolare n.101/E del 19 maggio 2000, risposta n.1.2., relativa alla DIT, è stato precisato che il riporto della eccedenza di reddito agevolabile da precedenti esercizi si attua anche se nell'esercizio in corso "non vi sia stato alcun incremento patrimoniale". Si chiede conferma del principio ed in via più generale si chiede conferma che il riporto determinato da condizioni verificate in un esercizio non subisce modificazioni per effetto di alcuna vicenda successiva. In sostanza si chiede se il beneficio comunque spetta anche in presenza di decrementi patrimoniali.

R.

Nel ribadire quanto precisato al punto 1.2 della circolare n. 101/E del 19 maggio 2000, si conferma che il riporto dell'eccedenza di reddito agevolabile non subisce modifiche ancorché nell'esercizio successivo non vi sia stato alcun incremento ovvero si siano registrati decrementi patrimoniali.

6. CREDITO D'IMPOSTA PER I NEOASSUNTI

6.1 Ambito soggettivo

D.

Si chiede se l'incentivo del bonus fiscale per le nuove assunzioni è applicabile anche alle imprese interessate da contratti di riallineamento retributivo. In caso affermativo, si chiede inoltre per quali lavoratori spetti il credito d'imposta (quelli interessati dal programma d'emersione e/o solo per i nuovi assunti?) e la data di decorrenza della sua applicazione (durante il riallineamento o al termine?).

R.

I contratti di riallineamento retributivo consentono l'emersione del cosiddetto lavoro nero, con notevoli vantaggi sia dal punto di vista previdenziale sia dal punto di vista fiscale, come chiarito con la circolare n. 120/E dell'8 giugno 2000.

In particolare l'articolo 5 del decreto legge 1° ottobre 1996, n. 510, convertito dalla legge 28 novembre 1996, n. 608, e successivamente modificato dall'articolo 23 della legge 24 giugno 1997, n. 196, nonché dall'articolo 75 della legge 23 dicembre 1998, n. 448, ha introdotto disposizioni in materia di contratti di riallineamento retributivo predisposti in ambito provinciale, al fine sia di salvaguardare i livelli occupazionali, sia di consentire la regolarizzazione contributiva e fiscale.

Detto art. 5 prevede il pagamento, senza interessi e senza sanzioni, delle ritenute o delle maggiori ritenute non operate dalle imprese di cui sopra, entro il secondo trimestre solare successivo alla stipula del contratto aziendale di recepimento degli accordi sottoscritti a livello provinciale, in modo da consentire la regolarizzazione agevolata dei rapporti tributari pendenti.

Ciò posto, deve escludersi che tali contratti possano rilevare come nuove assunzioni ai sensi e per gli effetti dall'art. 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388. Essi comportano la regolarizzazione di un pregresso rapporto di lavoro dipendente, per il quale non sussiste il requisito della novità.

D.

La circolare n. 1 del 3 gennaio 2001, al punto 1.5.4 spiega, tra l'altro, che l'ulteriore agevolazione compete "ai datori di lavoro, così come definiti in precedenza, che effettuano nuove assunzioni di dipendenti con contratto a tempo indeterminato..." in precisi territori. Si chiede l'esatto riferimento per la definizione di datori di lavoro: la locuzione "così come definiti in precedenza" rimanda alla vecchia disciplina della legge n. 448/98 o piuttosto al punto 1.5.1 della circolare medesima, come potrebbe desumersi dalla successiva precisazione riguardante gli ambiti territoriali, laddove sono indicati "i datori di lavoro che rivestono la qualifica d'imprenditori o d'esercenti arti o professioni..."?

R.

L'ulteriore agevolazione contemplata dall'art. 7, comma 10, della legge n. 388 del 2000 (ulteriore credito di L.400.000 spettante per le assunzioni in determinate aree svantaggiate), ove ricorrano i presupposti di legge, compete agli stessi datori di lavoro ammessi a fruire della "agevolazione base", cioè ai datori di lavoro individuati dall'art. 7, comma 1, della legge n. 388 del 2000 e richiamati al punto 1.5.1 della circolare n. 1 del 2001.

D.

L'impresa/professionista che si avvale del nuovo regime fiscale agevolato per le nuove iniziative (articolo 13 legge n. 338 del 2000) è ammesso all'incentivo per le nuove assunzioni previsto dall'articolo 7 legge n. 338 del 2000?

R.

L'imprenditore o il lavoratore autonomo che si avvale del nuovo regime fiscale agevolato per le nuove iniziative, previsto dall'art. 13 della legge n. 388 del 2000, può usufruire anche dell'agevolazione sulle nuove assunzioni prevista dall'art. 7 della medesima legge, così come, tra l'altro, già chiarito nella circolare

n. 1 e n. 8 del 2001, nelle quali è stato affermato che il credito d'imposta in parola è cumulabile con altre agevolazioni.

6.2 Decadenza dall'agevolazione

D.

Il credito d'imposta viene meno se il numero complessivo dei lavoratori dipendenti su base annuale, a tempo determinato ed indeterminato e compresi i contratti di formazione e lavoro, risulta pari o inferiore al numero complessivo dei lavoratori dipendenti mediamente occupati nel periodo compreso tra il 1° ottobre 1999 e il 30 settembre 2000? Come opera la decadenza sull'anno 2001 (passato) e sull'anno 2002 (futuro)?

R.

Si conferma quanto già precisato con circolari nn.1 e 5, rispettivamente del 3 e del 26 gennaio 2001, nonché con comunicato stampa del 9 gennaio 2001.

Allorché in seguito al controllo su base annua si accerti la decadenza dall'agevolazione, questa esplica i suoi effetti a partire dal periodo successivo. Ne consegue che, con riferimento a quelle stesse assunzioni che hanno originato il credito d'imposta nel periodo appena sottoposto a controllo su base annua, viene meno per il datore di lavoro la possibilità di continuare a maturare nuovo credito.

Non viene meno, al contrario, la possibilità di fruire in compensazione del credito d'imposta già maturato mensilmente nel periodo appena concluso (1° ottobre 2000 – 30 settembre 2001) ma non ancora utilizzato, in quanto il diritto all'utilizzazione deve considerarsi definitivamente acquisito.

D.

Si chiede se la riduzione del livello occupazionale a seguito di atti non dipendenti dalla volontà del datore di lavoro quali, ad esempio, le dimissioni del lavoratore ovvero il suo pensionamento, se riferiti a soggetti occupati alla data

del 30 settembre 2000 (che non riguardino, cioè, nuovi assunti), possano avere un diverso trattamento (ad esempio, possano essere esclusi dal conteggio del numero medio d'occupati, su base annua) al fine della verifica della condizione annuale del mantenimento del livello occupazionale raggiunto a seguito delle nuove assunzioni. Ciò in linea con le precedenti discipline relative ai crediti d'imposta per le nuove assunzioni (ad esempio, circolare n. 219/E del 18/9/98).

R.

La riduzione del livello occupazionale a seguito di atti non dipendenti dalla volontà del datore di lavoro, quali, ad esempio, il recesso da parte del lavoratore ovvero il pensionamento su istanza del medesimo, rileva ai fini della verifica annuale del mantenimento del livello occupazionale raggiunto a seguito delle nuove assunzioni.

Ciò in quanto le disposizioni agevolative di cui alla legge 27 dicembre 1997, n. 449 e alla legge n. 448 del 1998 hanno un contenuto sostanzialmente diverso rispetto a quelle di cui all'agevolazione in commento.

Infatti, mentre le prime hanno trovato applicazione a condizione che il livello occupazionale raggiunto a seguito delle nuove assunzioni non subisse riduzioni nel corso del periodo agevolato, il *bonus* fiscale di cui alla legge finanziaria per l'anno 2001 prevede soltanto un controllo del mantenimento del livello di occupazione facendo riferimento alla media dei lavoratori utilizzati nell'arco di tempo tra il 1° ottobre di ciascun anno agevolato e il 30 settembre dell'anno successivo.

D.

A proposito della decadenza dall'agevolazione del bonus fiscale per le nuove assunzioni, la circolare n. 1 del 2001 spiega che tale decadenza "comporta il venir meno della possibilità di fruire del credito d'imposta relativo ai nuovi assunti a partire dall'anno successivo a quello in cui si è verificata l'assunzione". La circolare, tuttavia, fa salva la "possibilità di beneficiare dell'agevolazione per eventuali nuove assunzioni che si verificheranno in anni

agevolati successivi a quello di decadenza”. Alla luce di tanto si chiede quale sia il comportamento che l’impresa deve tenere qualora effettui una nuova assunzione nell’anno successivo a quello durante il quale è decaduta dall’incentivo. E, cioè, se nella determinazione del parametro di commisurazione del credito d’imposta (ossia della differenza tra “numero” di lavoratori a tempo indeterminato a fine mese e “media” dei lavoratori a tempo indeterminato occupati nel periodo di riferimento 1/10/99-30/9/00) deve escludere il lavoratore nuovo assunto nell’anno di decadenza.

R.

Il verificarsi della decadenza dall’agevolazione di cui all’articolo 7 della legge n. 388 del 2000 – numero medio dei lavoratori occupati nell’anno pari o inferiore alla media del periodo di riferimento – fa sì che il datore di lavoro, negli anni successivi a quello in cui la decadenza si è verificata, non possa continuare ad avvalersi del credito d’imposta commisurato alle assunzioni effettuate negli anni oggetto di decadenza. Il credito d’imposta potrà maturare, in definitiva, limitatamente ad ulteriori, nuove assunzioni, effettuate nell’anno successivo a quello di decadenza. Resta ferma, comunque, la possibilità di avvalersi del credito già maturato ma non ancora utilizzato alla stessa data (30 settembre di ciascun anno).

I lavoratori per i quali è intervenuta la decadenza possono essere considerati nel computo dei livelli occupazionali, medi e complessivi, determinati mensilmente o annualmente ai fini, rispettivamente, della concessione del credito d’imposta ovvero della verifica della condizione di decadenza.

6.3 Determinazione della media dei lavoratori occupati

D.

Si chiede se nel calcolo della media del numero dei lavoratori occupati nel periodo di riferimento 1/10/99 – 30/9/00 (ed anche nei singoli anni agevolati)

vadano inclusi anche i lavoratori assunti in sostituzione di dipendenti assenti con diritto alla conservazione del posto di lavoro.

R.

I lavoratori assunti in sostituzione di dipendenti assenti con diritto alla conservazione del posto non rilevano nel calcolo della media del numero dei lavoratori occupati nel periodo di riferimento (1/10/99-30/09/00), nonché nella media dei singoli anni agevolati.

Infatti, questi lavoratori, con specifico contratto a tempo determinato, sostituiscono le unità a tempo indeterminato (con diritto alla conservazione del posto) che vanno, invece, considerate nel calcolo di dette medie anche se di fatto non risultano in forza all'azienda.

D.

Nella circolare n. 5 del 26 gennaio 2001 si legge: “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”. Tale ultima affermazione significa che l'impresa può scegliere un diverso criterio di calcolo, a patto che lo conservi in tutte le determinazioni?

R. L'affermazione “*la media di cui trattasi è una media aritmetica (...) che (...) deve essere mantenuta per le successive determinazioni*”, contenuta nella circolare n. 5 del 26 gennaio 2001, implica, innanzitutto, che le medie vanno calcolate secondo i normali metodi statistici di determinazione della media aritmetica. Tale valore deve esprimere la misura media del livello dei lavoratori occupati in ogni periodo 01/10/xxxx - 30/09/xxxx+1.

Poiché ai fini del diritto all'agevolazione occorre confrontare la base occupazionale in essere alla fine di ciascun mese agevolato – riferita cioè all'ultimo giorno del mese stesso - con la base occupazionale media del periodo di riferimento, l'omogeneità dei valori confrontati è garantita da una media che

individui il livello medio giornaliero dei lavoratori occupati nel periodo di riferimento.

Si conferma pertanto la formula della media aritmetica suggerita nella circolare n. 5, ferma restando la possibilità di utilizzare una diversa metodologia di determinazione della media, sempre sulla base di normali metodi statistici, comunque idonea ad individuare il livello medio giornaliero di lavoratori occupati.

Ovviamente, la metodologia di calcolo adottata dovrà essere mantenuta per tutto il periodo agevolato.

La formula proposta, che è una media aritmetica semplice, trova applicazione, apportando le corrette ed opportune modifiche alle variabili considerate, tanto nella determinazione del numero medio dei lavoratori a tempo indeterminato, rilevante ai fini della commisurazione del *bonus*, quanto nella determinazione del numero medio dei lavoratori a tempo determinato ed a tempo indeterminato, rilevante ai fini della verifica annuale della condizione di decadenza.

Il valore risultante dall'applicazione della formula esprimerà il **livello medio giornaliero di lavoratori (M)**; la formula è:

$$M = \frac{\sum_{i=1}^n x_i}{n}$$

dove:

x_i indica la **consistenza giornaliera dei lavoratori**

n è il **numero di giorni** lavorativi compresi nel periodo di riferimento.

La variabile **consistenza giornaliera dei lavoratori** (x_i) è determinata tenendo comunque presente che ciascun lavoratore a tempo parziale rappresenta una frazione di unità lavorativa (es. per 15 lavoratori, di cui 10 a tempo pieno e 5 a tempo parziale al 50% avremo una consistenza pari a $10 \times 1 + 5 \times 0,5 = 12,5$).

D.

Nella circolare n. 5 del 2001 sono state chiarite le modalità con le quali deve essere calcolata la media dei diversi periodi di riferimento compresi nell'ambito di applicazione dell'agevolazione prevista dall'articolo 7 della legge n. 388 del 2000. Si chiede dunque se sia corretto affermare che, in caso di media del periodo di riferimento 1.10.1999 - 30.9.2000, riferita ai soli dipendenti a tempo indeterminato, il risultato della stessa, non arrotondato, debba essere messo a confronto con il numero dei dipendenti con contratto a tempo indeterminato al termine di ogni mese compreso nel periodo dell'agevolazione ovvero si debba far ricorso, anche per tale confronto, ad un'altra media calcolata ogni mese. Ad esempio:

- media del periodo di riferimento 3,5

- numero dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato al termine del mese di ottobre 2000 per effetto di nuova assunzione : 4

In questo caso, il credito di imposta compete comunque per intero o deve essere proporzionato alla metà? Se la media fosse di 3,7 il credito competerebbe nella misura intera?

Inoltre, posto che le medie, così come chiarito dalla circolare non devono essere arrotondate, il confronto tra i periodi di riferimento, che comprendono tutti i lavoratori dipendenti, possono differenziarsi anche solo per un numero decimale?

R.

La misura del credito d'imposta è determinata con riferimento al minore tra:

a) il numero dei lavoratori neoassunti a partire dal 1° ottobre 2000 con contratto a tempo indeterminato (sia pieno che parziale) alla fine di ciascun mese, prescindendo dal giorno di assunzione, tenuto conto che ciascun lavoratore con contratto a tempo parziale costituisce una frazione di unità lavorativa;

b) la differenza tra il numero complessivo (quindi non medio) dei lavoratori a tempo indeterminato risultanti a fine mese e la corrispondente media del periodo di riferimento, determinati a norma dei commi 2 e 3 dell'articolo 7.

Se, come nell'esempio prospettato, la media del periodo di riferimento risulta pari a 3,5 ed il numero dei lavoratori a tempo indeterminato alla fine del mese di ottobre 2000 è stato di 4 unità, di cui una neoassunta a tempo pieno, il credito d'imposta è commisurato alla differenza tra 4 e 3,5, ossia 0,5.

Tenuto conto che il numero dei neoassunti (pari ad una unità) risulta superiore alla differenza di cui sopra (pari a 0,5 unità), il credito d'imposta è pari a lire $800.000 \times 0,5 =$ lire 400.000.

Qualora la media di riferimento fosse pari a 3,7, il credito spetterebbe per un ammontare pari a lire $800.000 \times 0,3 =$ lire 240.000.

Da ultimo, si precisa che i valori e le medie da confrontare, sia in sede di determinazione del credito che in sede di verifica della condizione di decadenza, possono differenziarsi anche solo per un numero decimale.

6.4 Determinazione del credito d'imposta

D.

L'art. 7 della legge n. 388/2000 prevede un credito d'imposta nella misura di lire 800.000 per ciascun lavoratore assunto per ciascun mese.

A quanto ammonta il credito d'imposta rispettivamente al 31 gennaio, al 28 febbraio e al 31 marzo nella seguente situazione:

- *31 gennaio 2001 – incremento di 1 unità*
- *28 febbraio 2001 – incremento di 3 unità compresa l'unità di gennaio*
- *31 marzo 2001 – incremento di 4 unità comprese quelle di gennaio e febbraio*

Tutti gli incrementi sono costituiti da nuovi assunti a tempo pieno ed indeterminato ed inoltre la media dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato, mediamente occupato nel periodo compreso tra il 1° ottobre 1999 e il 30 settembre 2000, è sempre inferiore rispetto al numero complessivo dei

lavoratori a tempo indeterminato risultante alla fine di ciascun mese preso in considerazione.

R.

Nel rispondere al quesito si assume che gli incrementi evidenziati siano correttamente determinati ai sensi dell'art 7 della legge n. 388 del 2000, e che l'incremento dei lavoratori con contratto a tempo indeterminato non sia inferiore alla differenza tra il numero dei dipendenti a tempo indeterminato registrato a fine mese e il valore di riferimento (lavoratori dipendenti a tempo indeterminato mediamente occupati nel periodo 1° ottobre 1999 – 30 settembre 2000).

Poiché, come si evince dal quesito stesso, trattasi di assunzioni a tempo pieno, non si pone il problema di dover procedere alla determinazione proporzionale del *bonus* mensile.

Inoltre, poiché ciascun lavoratore dipendente, pur se effettivamente assunto in data diversa, si considera in forza già all'inizio di ciascun mese, il *bonus* mensile sarà determinato come segue:

- al 31 gennaio 2001: n. 1 x lire 800.000 = lire 800.000
- al 28 febbraio 2001: n. 3 x lire 800.000 = lire 2.400.000
- al 31 marzo 2001: n. 4 x lire 800.000 = lire 3.200.000

In definitiva, il credito spetta per intero per ciascun dipendente che, alla fine di ogni mese considerato, costituisce un incremento della base occupazionale di riferimento.

Il credito maturato alla fine di ciascun mese è utilizzabile solo a partire dal mese successivo.

Benché non evidenziato nel quesito, si tiene a precisare che, qualora la base occupazionale di riferimento risultasse incrementata già nei mesi di ottobre, novembre e dicembre del 2000, anche per tali assunzioni spetterebbe il *bonus* in questione, sebbene utilizzabile solo a partire dal 1° gennaio 2001.

D.

Il criterio di “commisurazione” del credito d’imposta indicato nella circolare n. 1 del 3 gennaio 2001, e confermato nel successivo comunicato del 9 gennaio 2001, spiega che il credito d’imposta è pari a lire 800 mila per ciascuna assunzione che abbia determinato un incremento della base occupazionale rispetto al parametro di riferimento. Ciò indicando un semplice raffronto tra: il “numero” dei dipendenti in forza a tempo indeterminato alla fine di ciascun mese e il “numero medio” dei dipendenti in forza a tempo indeterminato nel periodo 1/10/99 – 30/9/00 (cosiddetto periodo di riferimento). L’eventuale differenza positiva, dà diritto al credito d’imposta “in proporzione a tale differenza”. Si chiede il comportamento da osservare in caso di assunzione di un lavoratore a tempo indeterminato e parziale, per il rispetto della condizione posta all’articolo 7, comma 2, penultimo periodo.

R.

La disposizione contenuta nell’art. 7, comma 2, terzo periodo, della legge n. 388 del 2000 consente di beneficiare del credito d’imposta per le nuove assunzioni anche in caso di contratto a tempo indeterminato e parziale.

Come precisato nella circolare n. 1 del 3 gennaio 2001, l’assunzione di un lavoratore a tempo parziale ed indeterminato dà diritto a fruire del credito d’imposta in questione “...in misura proporzionale alle ore prestate rispetto a quelle ordinarie previste dal contratto nazionale”.

In sostanza, verificate tutte le condizioni per la concessione del *bonus* in argomento, occorrerà diminuire l’importo mensile dello stesso, pari a lire 800.000, in proporzione alla riduzione dell’orario di lavoro prevista da ogni singolo contratto a tempo parziale.

La determinazione del numero dei lavoratori, in presenza di lavoratori assunti con contratto a tempo parziale, va effettuata tenendo presente che ciascun lavoratore a tempo parziale costituisce una frazione di unità lavorativa, determinata proporzionalmente alla riduzione dell’orario di lavoro prevista dal singolo contratto.

(Esempio: un lavoratore con contratto a tempo parziale ridotto al 70% costituisce 7/10 di unità lavorativa, per cui verrà computato per un valore pari a 0,7; l'ammontare del credito mensile sarà pari a lire 800.000 x 70% = lire 560.000).

6.5 Utilizzo del credito d'imposta

D.

Il credito d'imposta può essere utilizzato in compensazione dai versamenti dovuti?

Non è chiaro da quando questo credito possa essere compensato.

In effetti, si ritiene che, essendo il credito d'imposta ai sensi dell'art. 7 della finanziaria per l'anno 2001 utilizzabile dal 1° gennaio 2001, la compensazione sia possibile a partire dalla scadenza di versamento successiva ovvero dal mese successivo.

R.

Come già chiarito con il comunicato stampa del 9 gennaio 2001 e con la circolare n. 5 del 2001, i datori di lavoro potranno fruire del credito d'imposta di cui all'art. 7 della legge n.388 del 2000, maturato in ciascun mese, utilizzandolo in compensazione ai sensi del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, a partire dal mese successivo.

Per le assunzioni effettuate nei mesi di ottobre, novembre e dicembre 2000, il credito d'imposta maturato al termine dei predetti mesi potrà essere fatto valere in compensazione solo a partire dal 1° gennaio 2001.

D.

E' rimborsabile l'eventuale credito d'imposta residuo a chiusura attività?

R.

Il credito d'imposta che dovesse eventualmente residuare alla chiusura dell'attività non potrà essere richiesto a rimborso, attesa la chiara formulazione della legge che prevede l'utilizzo del credito d'imposta soltanto in compensazione. Esso potrà comunque essere utilizzato in compensazione sulle

imposte e contributi dovuti dal contribuente anche successivamente alla chiusura dell'attività stessa.

7. COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE

7.1 Pagamento di compensi agli amministratori

D.

Nel caso di pagamento dei compensi entro il giorno 12 dell'anno successivo a quello di competenza, a partire dall'anno 2002 gli stessi formeranno reddito dell'amministratore per l'anno precedente.

Qual è il trattamento da riservare a tali compensi nel determinare il reddito imponibile della società?

Come deve essere applicata la disposizione di cui all'art. 62, comma 3, del TUIR che prevede la deducibilità dei compensi secondo il principio di cassa?

R.

La *ratio* dell'art. 62 del TUIR è quella di far coincidere il periodo d'imposta in cui i compensi sono assoggettati a tassazione in capo all'amministratore con quello in cui gli stessi sono dedotti dal reddito dell'erogante.

La valenza generale di tale principio deve essere riaffermata anche in seguito alle disposizioni introdotte dall'art. 34 della legge n. 342 del 2000, che non hanno apportato modifiche ai criteri di determinazione del reddito d'impresa.

Pertanto, avuto riguardo al richiamato principio, i compensi percepiti dall'amministratore entro il 12 gennaio 2001, poiché concorrono alla formazione del reddito secondo l'ordinario principio di cassa, saranno deducibili dalla società nel periodo d'imposta 2001.

Parimenti, così come già chiarito nella circolare n. 7 del 26 gennaio 2001, i compensi percepiti dall'amministratore entro il 12 gennaio 2002 saranno ugualmente deducibili dalla società nel periodo d'imposta 2001, in ossequio al principio di cassa "allargato", che considera percepiti nel periodo d'imposta anche i compensi corrisposti entro il 12 gennaio dell'anno successivo..

7.2 Spese relative a opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti

D.

L'art. 65 del TUIR prevede la deducibilità nel limite del 5 per cento delle spese relative a opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti.

Il rigido riferimento della norma ai “dipendenti” esclude la possibilità che tale regola sia applicata anche con riguardo ai collaboratori coordinati e continuativi?

R.

L'art. 34 della legge n. 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 modalità 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.

L'art. 65 del TUIR prevede che le spese relative ad opere o servizi utilizzabili dalla generalità dei dipendenti o categorie di dipendenti volontariamente sostenute per specifiche finalità di educazione, istruzione, ricreazione, assistenza sociale e sanitaria o culto siano deducibili per un ammontare complessivo non superiore al 5 per mille dell'ammontare delle spese per prestazioni di lavoro dipendente risultante dalla dichiarazione dei redditi.

Pertanto, il dettato della norma non può essere esteso ai collaboratori coordinati e continuativi.

8. VARIE

8.1 Indeducibilità dell'IVA assolta sui beni dati in omaggio

D.

Premesso che la circolare 188/E del 1998, punto IVA/2, ha chiarito che se i beni dati in omaggio rientrano nella produzione o commercio dell'azienda deve essere applicata l'IVA, in base all'art. 2, secondo comma, n. 4 del DPR 633/72, si chiede se l'IVA per la quale non sia esercitata la rivalsa nei confronti del cessionario sia deducibile dal reddito come onere accessorio rispetto all'omaggio.

R.

Come già previsto con la circolare 16 luglio 1998, n. 188, le cessioni gratuite di beni, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attività propria dell'impresa, sono soggette all'imposta, ai sensi dell'art. 2, secondo comma, n. 4), del decreto del Presidente della repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

Per tali cessioni, inoltre, l'art. 18 del citato DPR n. 633 del 1972 prevede la non obbligatorietà della rivalsa.

Quindi, nel caso in cui il cedente decida di non addebitare l'IVA e di procedere con l'emissione di un'autofattura o con l'annotazione nel registro degli omaggi, l'operazione genera un debito d'imposta verso l'Erario e, nel contempo, un onere per il soggetto che ha deciso di effettuare la cessione gratuita.

Tale onere, tuttavia, è indeducibile ai fini delle imposte dirette, in quanto l'art. 64, comma 1 del TUIR dispone che le imposte per cui è possibile richiedere, anche solo facoltativamente, la rivalsa non sono ammesse in deduzione.

8.2 Tassazione separata delle indennità di cessazione dei rapporti di agenzia

D.

L'art. 6, comma 1, della legge finanziaria, ha esteso alle società di persone il regime di tassazione separata previsto dall'art. 16, comma 1, lettera d), del TUIR per le indennità di cessazione dei rapporti di agenzia spettanti alle persone fisiche. Tale estensione si applica anche ai soggetti di cui all'art. 5, comma 3, lettere a) e b) del TUIR, ossia alle società di armamento e alle società di fatto?

R.

Sì, si applica anche alle predette società.

D.

Come si coordina la modifica all'art. 16, comma 1, lettera d), del TUIR con le disposizioni contenute nei successivi articoli 49 e 58 del TUIR?

R.

Nell'interpretare la portata della disposizione dell'art. 6, comma 1, della legge finanziaria per il 2001, che ha modificato l'art. 16, comma 1, lettera d), del TUIR, occorre tenere presente che nessuna modifica è stata apportata al successivo art. 58.

Considerato che l'art. 58, nel testo vigente, continua a prevedere in modo espresso l'esclusione dal reddito d'impresa delle sole indennità di cessazione dei rapporti di agenzia spettanti alle persone fisiche, le società di persone continueranno a far concorrere al reddito tali compensi per competenza. Dovendosi, tuttavia, coordinare tale disposizione con la modifica dell'art. 16, comma 1, lettera d), del TUIR, le società di persone devono, in alternativa, poter optare per la tassazione delle indennità in questione, al momento della percezione, in capo ai soci. A loro volta, questi ultimi, in applicazione del citato art. 16, potranno assoggettare le indennità a tassazione separata ovvero farle concorrere al reddito complessivo.

Ne consegue che la tassazione separata introdotta dalla legge finanziaria per il 2001 troverà applicazione solo per quelle indennità o per quella parte di esse che

la società non abbia imputato al reddito di esercizi precedenti sulla base del principio di competenza e per le quali abbia optato per la tassazione in capo al socio.

8.3 Regime fiscale agevolato per le nuove iniziative imprenditoriali e di lavoro autonomo

D.

Posto che, con riferimento ai soggetti che decidono di avvalersi delle disposizioni cui all'articolo 13 della legge n. 388 del 2000 possono rendersi applicabili, nei periodi successivi al primo, le disposizioni in materia di studi di settore, il risultato di Gerico superiore ai limiti di ricavi e compensi fissati dal predetto articolo 13 ai fini del mantenimento del regime agevolato costituisce causa di decadenza?

R.

Ai soggetti che si avvalgono della disposizione agevolativa di cui all'art. 13 della legge finanziaria per l'anno 2001, ai fini accertativi si applicano regolarmente le disposizioni in materia di studi di settore (GERICO).

Pertanto, nel caso in cui nei periodi d'imposta successivi al primo il risultato degli studi di settore sia superiore ai limiti dei ricavi e dei corrispettivi fissati dall'art. 13 della legge finanziaria per l'anno 2001, si decade dall'agevolazione in commento.

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni

Allegato 1

Regolamento recante modalità di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese e del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, ai sensi degli articoli da 10 a 16 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Preambolo

IL MINISTRO DELLE FINANZE

Vista la legge 21 novembre 2000, n. 342, recante "Misure in materia fiscale", ed in particolare gli articoli da 10 a 16, riguardanti la rivalutazione dei beni delle imprese;

Vista la legge 29 dicembre 1990, n. 408, ed in particolare gli articoli da 1 a 7 riguardanti la rivalutazione dei beni dell'impresa;

Visto il decreto ministeriale 14 febbraio 1991, recante "Modalita' di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese, ai sensi della legge 29 dicembre 1990, n. 408";

Visto l'articolo 16 della legge n. 342 del 2000, in base al quale le modalita' di attuazione delle disposizioni di cui agli articoli da 10 a 15 della medesima legge sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze;

Visto l'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400;

Udito il parere del Consiglio di Stato espresso dalla sezione consultiva per gli atti normativi nell'adunanza del 26 marzo 2001, n. 58/2001;

Vista la comunicazione alla Presidenza del Consiglio dei Ministri effettuata con nota n. 3-4644/UCL del 6 aprile 2001;

A d o t t a

il seguente regolamento:

art. 1

Modi e termini della rivalutazione

1. Ai sensi dell'articolo 10 della legge 21 novembre 2000, n. 342, i soggetti indicati nell'articolo 87, comma 1, lettere a) e b), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999, per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della legge. Tuttavia, le

societa' e gli enti che hanno approvato detto bilancio entro la data di pubblicazione del presente decreto possono eseguire la rivalutazione nel bilancio dell'esercizio successivo.

2. Ai sensi dell'articolo 15, comma 1, della legge 21 novembre 2000, n. 342, le imprese individuali, le societa' in nome collettivo, in accomandita semplice ed equiparate e gli enti pubblici e privati di cui all'articolo 87, comma 1, lettera c), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e successive modificazioni, nonche' alle societa' ed enti di cui alla lettera d) del comma 1 dello stesso articolo 87 e alle persone fisiche non residenti che esercitano attivita' commerciali nel territorio dello Stato mediante stabili organizzazioni possono eseguire la rivalutazione nel bilancio o rendiconto relativo all'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999 per il quale il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi scade successivamente alla pubblicazione del presente decreto.

Ai sensi dell'articolo 15, comma 2, della legge 21 novembre 2000, n. 342, i soggetti che fruiscono di regimi semplificati di contabilita', entro il termine indicato nel periodo precedente, eseguono la rivalutazione nel prospetto di cui al medesimo articolo 15, comma 2, ultimo periodo, da bollare e vidimare entro il predetto termine e da conservare e presentare a richiesta dell'amministrazione finanziaria.

art. 2

Beni rivalutabili

1. La rivalutazione ha per oggetto i beni di cui all'articolo 10 della legge, compresi i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire nonche' quelli completamente ammortizzati, posseduti alla fine dell'esercizio con riferimento al quale viene eseguita, acquisiti fino al termine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999. Le destinazioni dei beni indicate dell'articolo 10 della legge, gia' risultanti dal bilancio o rendiconto chiuso entro il 31 dicembre 1999, devono risultare anche dal bilancio o rendiconto in relazione al quale la rivalutazione e' effettuata. Per i soggetti che fruiscono di regimi di contabilita' semplificata dette acquisizioni devono risultare dai registri di cui agli articoli 16 e 18 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600, e successive modificazioni.

2. Ai fini della rivalutazione, i beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio o rendiconto ovvero, per i soggetti di cui all'ultimo periodo del comma 1, dal libro dei cespiti ammortizzabili ovvero, relativamente ai beni immateriali completamente ammortizzati, se gli stessi siano tuttora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia.

3. I beni si considerano acquisiti alla data del trasferimento del diritto di

proprietà' o altro diritto reale o della consegna con clausola di riserva della proprietà'. Per i beni prodotti dal soggetto, direttamente o da altri per suo conto, si ha riguardo alla data in cui sono iscritti, anche parzialmente, in contabilità'.

4. Per i beni provenienti da società' fuse, incorporate o scisse, si fa riferimento alla data in cui sono stati acquisiti dalle società' stesse.

art. 3

Azioni e quote

1. Le azioni e le quote possedute dalla società', ente o impresa che esegue la rivalutazione, comprese le azioni di risparmio e le azioni privilegiate, possono essere rivalutate soltanto se emesse da società' controllate o collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile. Il rapporto di controllo o di collegamento deve sussistere ininterrottamente almeno dall'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999.

art. 4

Rivalutazione per categorie omogenee

1. Ai fini fiscali, la rivalutazione deve riguardare tutti i beni appartenenti alla stessa categoria omogenea e deve essere annotata per ciascun bene nel relativo inventario o, per i soggetti che fruiscono di regimi di contabilità' semplificata, nel prospetto di cui all'articolo 15, comma 2, della legge.

2. Le azioni e le quote devono essere raggruppate in categorie omogenee per natura in conformità' ai criteri di cui all'articolo 61 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917.

3. I beni materiali ammortizzabili, diversi dai beni immobili e dai mobili iscritti in pubblici registri, devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento.

4. Per i beni immateriali la rivalutazione può' essere effettuata distintamente per ciascuno di essi.

5. Gli immobili vanno considerati separatamente dai beni mobili iscritti in pubblici registri e, ai fini della classificazione in categorie omogenee, si distinguono in aree fabbricabili aventi la stessa destinazione urbanistica, aree non fabbricabili, fabbricati non strumentali, nonché' fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 40, comma 2, primo periodo del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, fabbricati strumentali ai sensi dell'articolo 40, comma 2, secondo periodo del citato testo unico. Gli impianti e i

macchinari ancorche' infissi al suolo sono raggruppati in categorie omogenee secondo i criteri indicati nel precedente comma 3.

6. I beni mobili iscritti in pubblici registri si distinguono, ai fini della classificazione in categorie omogenee, in aeromobili, veicoli, navi e imbarcazioni iscritte nel registro internazionale e navi ed imbarcazioni non iscritte in tale registro.

7. I beni a deducibilita' limitata di cui agli articoli 67, comma 10-bis e 121-bis del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nonche' quelli ad uso promiscuo possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea.

8. La rivalutazione dei beni facenti parte di ciascuna categoria omogenea deve essere eseguita sulla base di un unico criterio per tutti i beni ad essa appartenenti.

art. 5

Modalita' di rivalutazione dei beni ammortizzabili

1. Per i beni ammortizzabili materiali ed immateriali la rivalutazione, fermo restando il rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio, puo' essere eseguita, rivalutando sia i costi storici sia i fondi di ammortamento in misura tale da mantenere invariata la durata del processo di ammortamento e la misura dei coefficienti ovvero rivalutando soltanto i valori dell'attivo lordo o riducendo in tutto o in parte i fondi di ammortamento. La rivalutazione puo' essere eseguita anche al fine di eliminare gli effetti degli ammortamenti operati in applicazione di norme tributarie. I criteri seguiti ai sensi del precedente periodo devono essere indicati nella nota integrativa al bilancio.

art. 6

Limite economico della rivalutazione

1. Anche ai fini fiscali, il valore attribuito ai singoli beni in esito alla rivalutazione eseguita a norma degli articoli 10 e seguenti della legge, al netto degli ammortamenti, non puo' in nessun caso essere superiore al valore realizzabile nel mercato, tenuto conto dei prezzi correnti e delle quotazioni di borsa, o al maggior valore che puo' essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacita' produttiva e della possibilita' di utilizzazione economica nell'impresa. Il valore netto del bene risultante dal bilancio nel quale la rivalutazione e' eseguita, aumentato della maggiore quota di ammortamento derivante dal valore rivalutato, non puo' essere superiore al valore realizzabile o fondatamente attribuito.

2. Le azioni non quotate in mercati regolamentati e le partecipazioni non azionarie possono essere rivalutate nel limite del valore ad esse attribuibile in proporzione al valore effettivo del patrimonio netto della società partecipata.

art. 7

Effetti fiscali

1. La rivalutazione ha effetto, anche ai fini fiscali, dall'esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita. Tuttavia le quote di ammortamento, anche finanziario, possono essere commisurate al maggior valore dei beni fin dall'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione è stata eseguita.

art. 8

Imposta sostitutiva

1. L'imposta sostitutiva, dovuta ai sensi dell'articolo 12 della legge, rileva ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta di cui al comma 1 dell'articolo 105 del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, nell'ipotesi in cui il saldo attivo sia ridotto per copertura di perdite d'esercizio.

art. 9

Saldo attivo di rivalutazione

1. Anche ai fini fiscali il saldo attivo risultante dalla rivalutazione è costituito dall'importo iscritto nel passivo del bilancio o rendiconto in contropartita dei maggiori valori attribuiti ai beni rivalutati e, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato al capitale o accantonato in una apposita riserva ai sensi dell'articolo 13, comma 1, della legge.

2. Nelle ipotesi indicate nell'articolo 13, comma 3, della legge, il saldo aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società o dell'ente ai soli fini delle imposte sul reddito. Le disposizioni di cui all'articolo 13, comma 3, della legge si applicano anche ai soggetti indicati nell'articolo 15 della legge diversi da quelli che fruiscono di regimi semplificati di contabilità.

3. Agli effetti delle disposizioni di cui al decreto legislativo 18 dicembre

1997, n. 466, finalizzate a favorire la capitalizzazione delle imprese, il saldo attivo di cui all'articolo 13, comma 1, della legge concorre a formare la variazione in aumento del capitale investito a partire dall'inizio dell'esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione e' eseguita.

4. Nelle ipotesi di cui all'articolo 13, comma 3, della legge, le riduzioni di capitale vanno proporzionalmente imputate alle riserve di rivalutazione iscritta ai sensi dell'articolo 13, comma 1, ed a quelle iscritte in bilancio o rendiconto a norma di precedenti leggi di rivalutazione.

art. 10

Riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio

1. Il riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti nel bilancio o rendiconto ai sensi dell'articolo 14 della legge e l'applicazione della relativa imposta sostitutiva devono essere richiesti nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999 e per il quale il termine di presentazione scade successivamente alla data di pubblicazione del presente decreto.

2. Il regime dell'articolo 14 e' applicabile ai beni per i quali l'articolo 10 consente la rivalutazione. L'applicazione di tale regime puo' essere richiesta indipendentemente dalla fruizione della disciplina di rivalutazione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni, anche singolarmente considerati, di cui all'articolo 10 della legge, divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo.

3. Per le partecipazioni in societa' controllate e in societa' collegate ai sensi dell'articolo 2359 del codice civile il regime dell'articolo 14 della legge si applica per il riconoscimento dei maggiori valori di cui all'articolo 54, comma 2-bis, del testo unico delle imposte sui redditi approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, risultanti dal bilancio o rendiconto relativo al periodo di imposta cui si riferisce la dichiarazione di cui al comma 1.

4. L'importo corrispondente ai maggiori valori, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere accantonato in una apposita riserva cui si applica la disciplina dell'articolo 13, comma 3, della legge e le disposizioni di cui al precedente articolo 9, comma 2. In caso di incapienza di riserve utilizzabili puo' essere resa disponibile una corrispondente quota del capitale sociale.

art. 11

Norme abrogate

Sono abrogati l'articolo 1, l'articolo 2, comma 3, l'articolo 3, commi 2, 3 e 4, l'articolo 4, l'articolo 5, commi 2, 4 e 6, l'articolo 7, commi 2, 4 e 5, l'articolo 8, commi 1, 2 e 3 del decreto ministeriale del 14 febbraio 1991.

art. 12

Entrata in vigore

Il presente regolamento entra in vigore il giorno stesso della sua pubblicazione nella Gazzetta Ufficiale della Repubblica italiana.

Il presente decreto, munito del sigillo dello Stato, sarà inserito nella Raccolta ufficiale degli atti normativi della Repubblica italiana. È fatto obbligo a chiunque spetti di osservarlo e di farlo osservare.

Allegato 2

Regolamento concernente le modalità di attuazione delle disposizioni tributarie in materia di rivalutazione dei beni delle imprese e del riconoscimento fiscale dei maggiori valori iscritti in bilancio, ai sensi degli articoli da 10 a 16 della legge 21 novembre 2000, n. 342.

Relazione illustrativa

Gli articoli da 10 a 16 della legge 21 novembre 2000, n. 342, hanno introdotto una disposizione che prevede la possibilità per le imprese di rivalutare i beni materiali e immateriali con esclusione di quelli alla cui produzione e al cui scambio è diretta l'attività d'impresa, nonché le partecipazioni in società controllate e collegate ai sensi dell'art. 2359 del codice civile costituenti immobilizzazioni.

Con il presente regolamento adottato ai sensi dell'art. 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, da pubblicare in Gazzetta entro il 10 marzo 2001, si stabiliscono le modalità di attuazione delle disposizioni degli articoli da 10 a 15 della citata legge n. 342 del 2000.

L'Articolo 1 rubricato "Modi e termini della rivalutazione" prevede una disposizione tesa a consentire alle società che hanno approvato il bilancio relativo all'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999 entro la data di pubblicazione del regolamento, di eseguire la rivalutazione nel bilancio dell'esercizio successivo. Tale disposizione si è resa necessaria dal momento che la legge n. 342 del 2000, la cui approvazione era attesa nella primavera del 2000 è entrata in vigore in data 10 dicembre 2000.

L'articolo 2 rubricato "Beni rivalutabili" prevede che possono essere rivalutati anche i beni di costo unitario non superiore ad un milione di lire nonché quelli completamente ammortizzati posseduti alla fine dell'esercizio con riferimento al quale la rivalutazione viene eseguita, acquisiti fino al termine dell'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999. È sembrato opportuno precisare che le destinazioni dei beni che si intende rivalutare, devono risultare dal bilancio o rendiconto in relazione al quale la rivalutazione è effettuata ed inoltre che la destinazione medesima deve essere evidente già nel bilancio o rendiconto chiuso entro il 31 dicembre 1999; ciò nell'intento di evitare comportamenti elusivi volti a rinominare beni magazzino in beni a destinazione strumentale al solo scopo di fruire della norma di rivalutazione.

È stato inoltre previsto che in ipotesi di beni completamente ammortizzati si intendono posseduti se risultanti dal bilancio o rendiconto ovvero, per i soggetti in contabilità semplificata dal libro dei cespiti ammortizzabili e, per i soli beni immateriali completamente ammortizzati, se gli stessi sono tuttora tutelati ai sensi delle vigenti disposizioni in materia.

Il regolamento precisa che per i beni provenienti da società fuse, incorporate o scisse, si fa riferimento alla data in cui sono stati acquisiti dalle società stesse. Va sottolineato che rispetto alla analoga previsione contenuta nel Decreto ministeriale 14 febbraio n. 91, di attuazione della legge di rivalutazione 29 dicembre 1990, n. 408 è stata introdotta la previsione aggiuntiva dei beni provenienti dalla società scissa, fattispecie all'epoca non considerata in quanto la disciplina civilistica della scissione era di recente emanazione.

L'articolo 3 rubricato "Azioni e quote" stabilisce che è possibile rivalutare anche le azioni di risparmio e le azioni privilegiate nell'ipotesi in cui ovviamente l'impresa possenga nella società emittente un rapporto di controllo o di collegamento ai sensi dell'art. 2359 del codice civile e che la partecipazione in questione, comprese le azioni di risparmio e quelle privilegiate che si intendono rivalutare, siano inserite tra le immobilizzazioni nei bilanci interessati. Inoltre, il rapporto di controllo o di collegamento deve sussistere

ininterrottamente almeno dall'esercizio chiuso entro il 31 dicembre 1999. Ai fini della classificazione in categorie omogenee ogni tipologia di azione costituisce categoria e quindi è consentito rivalutare le azioni ordinarie e/o quelle di risparmio e/o quelle privilegiate distinguendo inoltre quest'ultime a seconda dei vari tipi di privilegio.

L'Articolo 4 individua le categorie omogenee stabilendo per la generalità di beni materiali che questi devono essere raggruppati in categorie omogenee per anno di acquisizione e coefficiente di ammortamento mentre per i beni immateriali la rivalutazione può essere effettuata distintamente per ciascuno di essi e quindi non assume rilievo la distinzione per coefficiente di ammortamento ed anno di acquisizione. Al fine di non limitare l'operatività della norma di rivalutazione e tenuto conto dell'impegno assunto dal Governo nella seduta del 4 ottobre 2000, n. 783, si è previsto nell'ambito dei beni immobili e dei beni mobili iscritti in pubblici registri diverse categorie omogenee, analiticamente indicate nell'articolo 4. Va sottolineato che il regolamento nell'individuare le diverse categorie omogenee ha operato una classificazione esclusivamente in relazione alla tipologia di immobile e di bene mobile registrato ma non è stato previsto un raggruppamento per anno di acquisizione. Ne consegue che, ad esempio, nell'ipotesi in cui si intenda rivalutare una area non fabbricabile si dovrà procedere a rivalutare, con criterio omogeneo, tutte le aree non fabbricabili a prescindere dall'anno di acquisizione. Si è altresì ritenuto di prevedere, per evitare effetti penalizzanti per le imprese, che i beni a deducibilità limitata di cui all'articolo 121-bis del Tuir, quali ad esempio, autovetture, motocicli e ciclomotori, e articolo 67, comma 10-bis del medesimo Tuir, telefoni radiomobili, nonché i beni ad uso promiscuo possono essere esclusi dalla relativa categoria omogenea e quindi è possibile non rivalutarli. Per tali beni, infatti, nell'ipotesi in cui si intenda procedere alla rivalutazione, si rende comunque necessario corrispondere per intero la relativa imposta sostitutiva.

L'Articolo 5 definisce le diverse modalità di rivalutazione dei beni ammortizzabili che deve essere eseguita nel rispetto dei principi civilistici di redazione del bilancio. A tal fine, in coerenza con quelli che sono i principi civilistici il regolamento elenca le diverse possibilità di rivalutazione.

L'Articolo 6 stabilisce il limite economico della rivalutazione disponendo che sia ai fini civilistici che ai fini fiscali, il valore attribuito ad ognuno dei beni oggetto di rivalutazione, al netto degli ammortamenti, non può in nessun caso essere superiore al valore realizzabile nel mercato, tenuto conto dei prezzi correnti e delle quotazioni di borsa, o al maggior valore che può essere fondatamente attribuito in base alla valutazione della capacità produttiva e della possibilità di utilizzazione economica nell'impresa. Inoltre, viene disposto che il valore del bene risultante dal bilancio nel quale la rivalutazione è eseguita al netto dei relativi ammortamenti, incrementato della quota di ammortamento riferita all'importo della rivalutazione, non può eccedere il valore realizzabile sul mercato o il valore fondatamente attribuito. Per le azioni non quotate in mercati regolamentati e le partecipazioni non azionarie il limite massimo della rivalutazione è individuato in proporzione al valore effettivo del patrimonio netto della società partecipata che sarà individuato in base ai principi aziendalistici di valutazione d'azienda.

L'Articolo 7 regola gli effetti fiscali della rivalutazione. Al riguardo, viene chiarito che le quote di ammortamento, anche finanziario, possono essere calcolate sin dal bilancio in cui si è eseguita la rivalutazione mentre l'importo dei cespiti materiali rivalutati ai fini della individuazione del plafond di deducibilità delle spese di manutenzione, riparazione, ammodernamento e trasformazione di cui all'art. 67, comma 7 del Tuir, rileva solo a partire dall'esercizio successivo.

L'Articolo 8, con riferimento alla imposta sostitutiva, dispone che nell'ipotesi in cui il saldo attivo di rivalutazione sia ridotto per copertura di perdite d'esercizio, lo stesso concorre alla formazione delle imposte di cui al comma 1 dell'art. 105 del Tuir che da diritto in caso di attribuzione al credito d'imposta così detto pieno.

L'Articolo 9 stabilisce che il saldo attivo di rivalutazione, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere imputato al capitale o accantonato in una

apposita riserva denominata ai sensi dell'art. 13, comma 1, della legge. Laddove il predetto saldo venga distribuito ai soci o partecipanti, lo stesso, aumentato dell'imposta sostitutiva concorre a formare la base imponibile della società o dell'ente ai soli fini delle imposte sul reddito. Viene chiarito che esclusivamente per i soggetti in contabilità semplificata le disposizioni in questione non si applicano. La mancanza di una contabilità generale e del bilancio non consentono infatti di accantonare alcunchè a riserva e, pertanto, non è configurabile in nessun caso la distribuzione di una riserva. Il saldo attivo di rivalutazione, al netto della relativa imposta sostitutiva, rileva ai fini della Dit, a partire dall'inizio dell'esercizio successivo a quello nel cui bilancio la rivalutazione è eseguita.

L'Articolo 10 disciplina la disposizione contenuta nell'art. 14 della legge la quale prevede la possibilità di ottenere anche solo il riconoscimento fiscale di maggiori valori iscritti in bilancio. La disposizione ha lo scopo di consentire alle imprese di riallineare i valori fiscali e civilistici dei beni e omogeneizzare per il futuro quindi le relative elaborazioni contabili e fiscali. Il riconoscimento di cui trattasi, sempre relativo ai medesimi beni concettualmente rivalutabili, implica l'applicazione della relativa imposta sostitutiva e la richiesta nella dichiarazione dei redditi dell'esercizio successivo a quello chiuso entro il 31 dicembre 1999 e per il quale il termine di presentazione scade successivamente alla data di pubblicazione del presente decreto. Va sottolineato che l'applicazione di tale regime può essere richiesta indipendentemente dalla fruizione della disciplina di rivalutazione per ottenere il riconoscimento fiscale dei maggiori valori dei beni, anche singolarmente considerati, di cui all'art. 10 della legge, divergenti da quelli fiscali a qualsiasi titolo. Si potrà quindi o meramente procedere al riallineamento delle differenze fiscali e civili ovvero una volta riallineate le citate differenze, contestualmente effettuare alla rivalutazione del bene interessato.

Anche in ipotesi di riallineamento l'importo corrispondente ai maggiori valori, al netto dell'imposta sostitutiva, deve essere accantonato in una apposita riserva cui si applica la disciplina dell'art.13, comma 3 della legge e le disposizioni di cui al precedente art. 9, comma 2. In caso di mancanza o incapacienza di riserve utilizzabili può essere vincolata una corrispondente quota del capitale sociale.

Situazione ante - rivalutazione

Costo storico = 5.000

Aliquota di ammortamento 20%

Anno di acquisto 1997

Valore di sostituzione = 10.000

(costo di acquisto di un bene nuovo della medesima tipologia)

Piano di ammortamento originario

anno	quota amm.to	fondo
1997	500	500
1998	1.000	1.500
1999	1.000	2.500
2000	1.000	3.500
2001	1.000	4.500
2002	500	5.000

Stato Patrimoniale ante-rivalutazione

Attivo		Passivo
Cespiti	5.000	
Fondo al 1999	- 2.500	
Valore residuo 1999	2.500	
Amm.to teorico 2000	- 1.000	
Valore residuo 2000	1.500	

Valore di mercato 3.500

Rivalutazione max = Valore mercato - Val. res. anno 2000

2.000 = 3.500 - 1.500

Metodo 1 - Rivalutazione del cespite e del fondo

$$\begin{aligned} \text{Coefficiente di rivalutazione} &= \text{Riv. max} / \text{Val. residuo 1999} \\ 80\% &= 2.000 / 2.500 \end{aligned}$$

$$\begin{aligned} \text{Val. residuo ammortizzabile} &= \text{Val. mercato} + \text{Amm.to teorico 2000} \\ 4.500 &= 3.500 + 1.000 \end{aligned}$$

Nuovo piano di ammortamento

anno	amm.to	fondo	magg.ne amm.to
1997	500	500	
1998	1.000	1.500	
1999	1.000	2.500	
<i>rivalutazione fondo</i>	2.000	4.500	
2000	1.800	6.300	800
2001	1.800	8.100	800
2002	900	9.000	400
			2.000

Stato Patrimoniale post-rivalutazione

Attivo		Passivo	
Cespite	9.000	Saldo di rivalutazione	1.620
Fondo al 1999	- 4.500	Debiti tributari	380
Valore residuo 1999	4.500		
Ammortamento 2000	- 1.800		
Valore residuo 2000	2.700		

Verifica del limite economico della rivalutazione:

$$1) \text{ Valore residuo 2000} + \text{Maggiori ammortamenti} = \text{Valore di mercato}$$

$$2.700 + 800 = 3.500$$

$$2) \text{ Costo lordo rivalutato (9.000)} < \text{valore di sostituzione (10.000)}$$

Scritture contabili della rivalutazione

Cespite	a diversi		4.000
	a Fondo amm.to	2.000	
	a Saldo di rivalut.ne	2.000	
Saldo di rivalut.ne	a Debiti tributari		380

Metodo 2 - Rivalutazione del solo cespite

Costo storico = 5.000

Importo rivalutazione = 2.000

Costo storico rivalutato = 7.000

Nuovo piano di ammortamento

anno	amm.to	fondo	magg.ne amm.to
1997	500	500	
1998	1.000	1.500	
1999	1.000	2.500	

rivalutazione cespite

2000	1.400	3.900	400
2001	1.400	5.300	400
2002	1.400	6.700	900
2003	300	7.000	300

2.000

Stato Patrimoniale post-rivalutazione

Attivo		Passivo	
Cespite	7.000	Saldo di rivalutazione	1.620
Fondo al 1999	- 2.500	Debiti tributari	380
Valore residuo 1999	4.500		
Ammortamento 2000	- 1.400		
Valore residuo 2000	3.100		

Verifica del limite economico della rivalutazione:

$$1) \text{ Valore residuo 2000} + \text{Maggiori ammortamenti} = \text{Valore di mercato}$$

$$3.100 + 400 = 3.500$$

$$2) \text{ Costo lordo rivalutato (7.000)} < \text{valore di sostituzione (10.000)}$$

Scritture contabili della rivalutazione

Cespite	a	Saldo di rivalut.ne	2000
Saldo di rivalut.ne	a	Debiti tributari	380

Metodo 3 - Riduzione del fondo di ammortamento

Fondo al 1999 = 2.500

Importo riduzione = 2000

Nuovo piano di ammortamento

anno	amm.to	fondo
1997	500	500
1998	1.000	1.500
1999	1.000	2.500
<i>riduzione fondo</i>	- 2.000	500
2000	1.000	1.500
2001	1.000	2.500
2002	1.000	3.500
2003	1.000	4.500
2004	500	5.000

Stato Patrimoniale post-rivalutazione

Attivo		Passivo	
Cespite	5.000	Saldo di rivalutazione	1.620
Fondo al 1999	- 2.500	Debiti tributari	380
Riduzione fondo	2.000		
Valore residuo 1999	4.500		
Ammortamento 2000	1.000		
Valore residuo 2000	3.500		

Verifica del limite economico della rivalutazione:

1) Valore residuo 2000 + Maggiori ammortamenti = Valore di mercato
 3.500 + 0 = 3.500

Scritture contabili della rivalutazione

Fondo ammortamento	a	Saldo di rivalutazione	2000
Saldo di rivalut.ne	a	Debiti tributari	380