

Legge Tremonti bis

Detassazione degli utili di imprese e professionisti

di Paolo Monarca, dottore commercialista in Milano

Premessa

Gli articoli 4 e 5 della Legge n. 383 del 18 ottobre 2001 hanno introdotto un provvedimento legislativo che consente di ottenere un consistente beneficio fiscale in relazione all'acquisto di beni strumentali nuovi per l'esercizio dell'attività. L'agevolazione in esame rappresenta una riedizione, anche se con alcune sostanziali differenze, della precedente "Legge Tremonti" introdotta con l'articolo 3 del D.L. n. 357 del 1994. Infatti, l'ottavo comma del richiamato articolo 4 della Legge 383/2001, in riferimento alle modalità di applicazione dell'agevolazione in oggetto, rinvia alle disposizioni contenute nel menzionato articolo 3 del D.L. 357/1994, confermando così, compatibilmente con l'evoluzione normativa, le precedenti interpretazioni. Pertanto, in quanto compatibili, rimangono valide le istruzioni ministeriali contenute nella Circolare n. 181/E del 27 ottobre 1994.

Sull'argomento si segnalano i tempestivi chiarimenti ministeriali forniti nella Circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001 e nella Videoconferenza del 24 ottobre 2001.

Il provvedimento

In sintesi, l'agevolazione consiste nell'esclusione dall'imposizione sul reddito d'impresa e di lavoro autonomo di un ammontare pari al 50 per cento degli investimenti, al netto delle cessioni, effettuati - successivamente al 30 giugno 2001 - nel periodo d'imposta in corso alla data del 19 ottobre 2001 e in quello successivo, in eccedenza rispetto alla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi d'imposta precedenti, con facoltà di escludere il periodo nel quale l'investimento è stato più elevato.

Contestualmente è prevista la soppressione delle seguenti disposizioni:

- agevolazione Dit (D.Lgs. 466/1997);
- legge Visco (art. 2, co. 8-13, L. 133/1999);
- tassazione del reddito d'impresa con aliquota proporzionale (art. 9 L. 388/2000);
- agevolazioni di cui alla L. 449/1997.

In ogni caso, si evidenzia che la Legge Tremonti bis è cumulabile con qualsiasi altra agevolazione, ad esclusione di quelle ricordate e di quelle per le quali le relative disposizioni non prevedono il cumulo con altri benefici.

Differenze con la precedente Legge Tremonti

Le principali differenze rispetto al precedente testo di legge riguardano:

- l'estensione del campo soggettivo di applicazione ai lavoratori autonomi, alle banche ed alle assicurazioni;
- la possibilità di escludere dal calcolo della media degli investimenti rilevanti del quinquennio precedente il periodo d'imposta in cui gli investimenti sono stati maggiori;
- l'estensione del campo oggettivo di applicazione alle spese sostenute per la formazione ed aggiornamento del personale e per i servizi di asilo nido utilizzabili dal personale stesso;
- la facoltà di optare, in alternativa, per l'agevolazione Dit, la Legge Visco ovvero il credito d'imposta per nuovi investimenti di cui all'articolo 8 della legge 388/2000.

Soggetti beneficiari

L'agevolazione si applica a tutti i soggetti titolari di redditi fiscalmente qualificabili come:

- redditi d'impresa (art. 51 del Tuir);
- redditi di lavoro autonomo professionale (art. 49, co. 1, del Tuir).

Inoltre, sono ammessi al beneficio anche i soggetti:

- in regime di contabilità semplificata (art. 18 del D.P.R. 600/1973);
- che determinano il reddito con criteri forfetari (art. 79 del Tuir) o con l'applicazione di regimi d'imposta sostitutivi; in tal caso, è necessario documentare i costi sostenuti per gli investimenti.

I titolari di attività industriali a rischio di incidenti rilevanti (D.Lgs. 334/1999) sono ammessi all'agevolazione solo se adempiono a tutti gli obblighi di legge connessi all'attività a rischio.

Più in particolare, possono beneficiare dell'agevolazione:

- le persone fisiche che svolgono attività produttiva di reddito di lavoro autonomo (art. 49, co. 1, del Tuir);
- le associazioni professionali tra persone fisiche;
- le persone fisiche esercenti attività commerciale, anche se gestita in forma di impresa familiare, comprese le aziende coniugali;
- le società in nome collettivo e in accomandita semplice;

- le società di armamento;
- le società di fatto che abbiano per oggetto l'esercizio di attività commerciale;
- le società consortili a rilevanza sia interna che esterna; in proposito si segnala che la Risoluzione ministeriale n. 122/E del 15 maggio 1995 ha chiarito che nel caso di investimenti costituiti dall'acquisto di beni strumentali nuovi da parte di un consorzio o di una società consortile, i benefici sono applicabili ai soci consorziati in relazione alla quota di partecipazione di ciascuno di essi;
- le società per azioni;
- le società in accomandita per azioni;
- le società a responsabilità limitata;
- le società cooperative e di mutua assicurazione;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale;
- gli enti pubblici e privati, diversi dalle società, non aventi per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di un'attività commerciale, con riferimento all'attività commerciale esercitata.
- le società, enti commerciali e persone fisiche non residenti nel territorio dello Stato, relativamente alle stabili organizzazioni situate nel territorio stesso.

Invece, rimangono esclusi dall'agevolazione:

- le persone fisiche esercenti attività agricola;
- gli enti non commerciali se non titolari di reddito d'impresa;
- gli altri lavoratori autonomi (art. 49, co. 2, del Tuir);
- i soggetti la cui attività è cessata anteriormente al 19 ottobre 2001;
- i soggetti che hanno iniziato l'attività dopo il 19 ottobre 2001; in particolare, per le persone fisiche titolari di reddito d'impresa o di lavoro autonomo e per le società e le associazioni professionali non obbligate alla predisposizione dell'atto costitutivo, è necessario fare riferimento alla data di inizio dell'attività, desumibile dal modello di dichiarazione ai fini Iva; per i soggetti obbligati all'atto costitutivo rileva, invece, la data di costituzione.

Modalità di applicazione

L'agevolazione consiste nell'esclusione dal reddito del 50 per cento della differenza tra:

- l'ammontare complessivo degli investimenti in beni strumentali nuovi effettuati - successivamente al 30 giugno 2001 - nel periodo d'imposta in corso alla data del 19 ottobre 2001; nella precedente Legge Tremonti, invece, ai fini dell'individuazione del periodo di imposta in cui l'investimento si considerava effettuato, assumeva rilevanza il momento di entrata in funzione dei beni acquistati;
- la media aritmetica degli investimenti effettuati nei cinque periodi d'imposta precedenti, escludendo dal calcolo della media il valore più alto (media "mobile"), senza considerare le rivalutazioni effettuate ai sensi della Legge n. 342/2000; nella precedente Legge Tremonti, invece, la media era "fissa" e considerava l'incremento degli investimenti realizzati in ciascun periodo agevolato rispetto alla media di quelli dei cinque periodi di imposta precedenti a quello in corso alla data del 12 giugno 1994.

Inoltre, con le stesse modalità di calcolo l'agevolazione si applica anche agli investimenti realizzati nel periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 19 ottobre 2001. In tal caso deve però essere evidenziato che gli investimenti eventualmente effettuati nel primo periodo d'imposta agevolato, e che hanno goduto dell'agevolazione, partecipano alla formazione della media.

Nell'ipotesi in cui il soggetto beneficiario dell'agevolazione abbia iniziato l'attività da meno di cinque periodi d'imposta, nel conteggio della media degli investimenti degli anni precedenti a quello agevolato è necessario riferirsi al volume degli investimenti effettuati in tutti i periodi di imposta precedenti con esclusione, comunque, del valore più alto. Inoltre, se in certo periodo d'imposta i disinvestimenti sono superiori agli investimenti, l'ammontare da prendere in considerazione nel calcolo della media è pari a zero. A differenza di quanto ora previsto, si segnala che, nella precedente Legge Tremonti, l'applicazione del beneficio presupponeva, invece, l'esistenza di almeno un periodo di imposta precedente a quello di riferimento.

Il beneficio della detassazione consiste nell'esclusione dal reddito di un importo determinato in funzione degli investimenti. Detto importo non si configura come provento, bensì quale componente negativo. In particolare, per i soggetti in contabilità ordinaria la detassazione si esprime come una variazione in diminuzione del reddito, mentre per i soggetti in contabilità semplificata la detassazione rileva come un componente negativo di reddito.

L'agevolazione spetta solamente ai fini Irpef ed Irpeg e non, invece, ai fini Irap. In proposito, corre l'obbligo di segnalare che la precedente Legge Tremonti produceva, invece, i propri effetti anche nei confronti dell'Ilor oggi sostituita dall'Irap.

Agevolazione in presenza di perdita di esercizio

L'importo escluso da imposizione è rilevante anche in presenza di una perdita alla quale rimangono applicabili le ordinarie disposizioni di cui agli articoli 8 e 102 del Tuir. Infatti, la detassazione in esame

rappresenta una componente negativa di reddito e non una mera esclusione da imposta di un imponibile già determinato. Tale meccanismo potrebbe quindi creare o incrementare una perdita fiscale:

- deducibile dal reddito complessivo del soggetto beneficiario, se derivante dall'esercizio d'impresa in contabilità semplificata o dall'esercizio di arti e professioni;
- computabile in diminuzione dal reddito d'impresa conseguito nel periodo d'imposta e, per la differenza, nei successivi – ma non oltre il quinto - se derivante dall'esercizio di imprese in contabilità ordinaria; si ricorda in proposito che le perdite relative ai primi tre esercizi di attività sono illimitatamente riportabili.

Per i titolari di reddito d'impresa il beneficio non determina la riduzione della perdita fiscalmente rilevante e dell'ammontare deducibile degli interessi passivi e delle spese generali in presenza di proventi esenti o che non concorrono alla formazione del reddito.

Periodi agevolati

L'agevolazione di cui alla "Legge Tremonti bis" si applica, per i soggetti con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, relativamente agli anni 2001 e 2002. In tal caso, nel calcolo della media degli investimenti effettuati ne quinquennio precedente si fa riferimento agli investimenti effettuati negli anni solari precedenti a quello di fruizione dell'agevolazione.

Per quanto riguarda invece l'applicazione del beneficio ai soggetti con periodo d'imposta non coincidente con l'anno solare, si ritiene utile riportare quanto esemplificato dal Ministero delle finanze nella Circolare n. 90/E del 2001:

Periodo d'imposta 1° luglio - 30 giugno

Periodo d'imposta agevolato	Periodo di effettuazione degli investimenti	Periodi d'imposta da considerare per la media del quinquennio precedente
01/07/2001-30/06/2002	01/07/2001-30/06/2002	01/07/1996-30/06/1997 01/07/1997-30/06/1998 01/07/1998-30/06/1999 01/07/1999-30/06/2000 01/07/2000-30/06/2001
01/07/2002-30/06/2003	01/07/2002-30/06/2003	01/07/1997-30/06/1998 01/07/1998-30/06/1999 01/07/1999-30/06/2000 01/07/2000-30/06/2001 01/07/2001-30/06/2002

Periodo d'imposta 1° dicembre - 30 novembre

Periodo d'imposta agevolato	Periodo di effettuazione degli investimenti	Periodi d'imposta da considerare per la media del quinquennio precedente
01/12/2000-30/11/2001	01/07/2001-30/11/2001	01/12/1995-30/11/1996 01/12/1996-30/11/1997 01/12/1997-30/11/1998 01/12/1998-30/11/1999 01/12/1999-30/11/2000
01/12/2001-30/11/2002	01/12/2001-30/11/2002	01/12/1996-30/11/1997 01/12/1997-30/11/1998 01/12/1998-30/11/1999 01/12/1999-30/11/2000 01/12/2000-30/11/2001

Operazioni straordinarie

In presenza di operazioni straordinarie, al fine di individuare i periodi d'imposta rilevanti per il calcolo della media degli investimenti si evidenzia quanto segue:

- nel caso di fusione propria o per incorporazione si deve fare riferimento alla società che ha iniziato l'attività prima delle altre; in particolare, per il computo della media degli investimenti, nei periodi di coincidenza temporale degli esercizi delle società partecipanti alla fusione, si deve tener conto dei costi sostenuti per gli investimenti effettuati, al netto dei disinvestimenti, da ciascuna società; in proposito, si ritiene utile riportare quanto esemplificato dal Ministero delle finanze nella Circolare n. 90/E del 2001:
 - nel caso di **fusione per incorporazione**, realizzata nell'esercizio 2001 con retrodatazione degli effetti al 1° gennaio, tra due società aventi esercizio coincidente con l'anno solare, di cui l'una (incorporata) esistente dal 1996 e l'altra (incorporante) dal 1999, i periodi da prendere in

considerazione presso la incorporante sono cinque. Ai fini del calcolo della media, per i periodi d'imposta 1996, 1997 e 1998 rileveranno gli investimenti realizzati dall'incorporata; per i periodi d'imposta successivi, 1999 e 2000, si dovrà tenere conto della somma degli investimenti realizzati da entrambe le società;

- nel caso di **fusione** realizzata nell'esercizio 2001, con effetti decorrenti dal primo gennaio, fra un soggetto (incorporata) esistente dal 1996 e avente periodo d'imposta coincidente con l'anno solare e un altro soggetto (incorporante) esistente dal primo luglio 1995 e con esercizio a "cavallo" (dal 01/07 al 30/06), dovranno essere presi in considerazione:
 - i periodi d'imposta dal 1996 al 2000 per l'incorporata;
 - i periodi d'imposta compresi tra quello relativo al periodo 01-07-96 / 30-06-97 e quello dal 01-07-2000 al 31-12-2000 per l'incorporante;
 in particolare, al fine di individuare gli investimenti del più recente periodo d'imposta, occorre sommare gli investimenti del periodo d'imposta 2000 dell'incorporata con quelli dell'ultimo periodo d'imposta chiuso dell'incorporante (01-07-2000 / 31-12-2000) e così a scalare fino al quinto periodo precedente;
- nel caso di **scissione totale** , la società beneficiaria deve considerare, ai fini del computo della media, anche i costi degli investimenti realizzati negli esercizi di riferimento dalla società scissa, in proporzione alla quota di patrimonio contabile acquisita a seguito dell'operazione;
- in caso di **scissione parziale** , la società scissa deve considerare i costi degli investimenti da essa sostenuti, al netto di quelli proporzionalmente riferibili al patrimonio contabile attribuito alle società beneficiarie;
- nel caso di **trasformazione** si deve tener conto anche degli investimenti effettuati dalla società trasformata nei periodi anteriori alla trasformazione stessa; va inoltre precisato che la trasformazione da società di persone a società soggette ad Irpeg (e viceversa) divide l'esercizio in cui l'operazione ricade in due periodi d'imposta, che assumono distintamente rilievo ai fini dell'individuazione dei periodi su cui calcolare la media degli investimenti;
- nel caso di **trasferimento per successione** dell'azienda si deve tener conto anche degli investimenti effettuati nei periodi anteriori lo stesso trasferimento.

Investimenti agevolabili

Per la quantificazione del beneficio fiscale in oggetto, il volume degli investimenti realizzati nel singolo periodo d'imposta agevolato deve essere diminuito dell'ammontare dei disinvestimenti (anche se acquistati usati), con riferimento:

- al corrispettivo dei beni strumentali ceduti nei periodi medesimi;
- al valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo;
- al valore normale dei beni assegnati ai soci;
- al valore normale dei beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo;
- al valore normale, al netto dei canoni residui da pagare e di quello stabilito per il riscatto, in ipotesi di cessione (e non anche risoluzione) del contratto di leasing;
- al valore attribuito ai beni strumentali nell'atto di cessione di azienda o, in mancanza, al loro valore normale.

In proposito, si evidenzia che i criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati valgono anche per il calcolo della media degli investimenti effettuati nel quinquennio precedente. In tal caso, ai fini della quantificazione degli investimenti del quinquennio precedente devono essere considerate anche le cessioni di beni acquistati usati, mentre non si deve tener conto degli altri disinvestimenti di beni diversi da quelli agevolabili.

Esempio di calcolo del beneficio						
	1996	1997	1998	1999	2000	2001
Investimenti	12.000.000	15.000.000	18.000.000	35.000.000	15.000.000	50.000.000
Disinvestimenti	2.000.000	0	3.000.000	0	20.000.000	10.000.000
Investimenti netti	10.000.000	15.000.000	15.000.000	35.000.000	0	40.000.000

- Nel calcolo della media del quinquennio precedente l'anno 2001 in cui sono effettuati gli investimenti agevolabili sono esclusi gli investimenti relativi all'anno 1999 in quanto maggiori degli altri periodi di riferimento.

- La media del quinquennio precedente è pari a 10.000.000 $((10.000.000+15.000.000+15.000.000+0)/4)$.
- L'eccedenza degli investimenti è pari a 30.000.000 $(40.000.000-10.000.000)$.
- Il reddito detassato è pari a 15.000.000 $(30.000.000*50\%)$.

Titolari di redditi di impresa

Dato che la disciplina in esame è volta ad agevolare gli investimenti in beni patrimoniali destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività, possono fruire del beneficio della detassazione gli investimenti in nuovi beni strumentali ammortizzabili (compresi i beni di costo non superiore a un milione di lire) di cui agli articoli 67 e 68 del Tuir.

In ogni caso, deve essere precisato che l'agevolazione è destinata esclusivamente agli investimenti in beni "nuovi" (prodotti in Italia o all'estero) per i quali il venditore non abbia fruito di agevolazioni ed esclude quelli in beni a qualunque titolo già utilizzati anche se da un soggetto non residente. Il requisito della novità sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia né il produttore né il rivenditore, a condizione però che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) né da parte del cedente, né da alcun altro soggetto. Se il bene incorpora anche un bene usato il cedente deve attestare che l'impiego del bene usato non è di rilevante entità rispetto al costo complessivo del bene.

Tra i beni agevolabili rientrano, oltre a quelli acquistati, anche quelli realizzati in appalto o in economia dallo stesso beneficiario. In particolare, se alla realizzazione concorrono anche beni usati, il requisito della novità sussiste solamente a condizione che il costo del bene usato non sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto.

Inoltre, rientrano tra i beni agevolabili anche quelli concessi a terzi in comodato d'uso, a condizione però che gli stessi siano strumentali ed inerenti all'attività del comodante. A tal fine si considerano:

- strumentali quei beni utilizzati dal comodatario in un'attività strettamente funzionale alle esigenze del comodante;
- inerenti quei beni che cedono le proprie utilità all'impresa proprietaria e non a quella che lo ha utilizzato.

Rimangono, invece, esclusi dal beneficio in oggetto i beni alla cui produzione o al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa, oltre agli investimenti indiretti, effettuati cioè tramite la sottoscrizione del capitale sociale di una società anche di nuova costituzione.

Costo dei beni materiali

Il costo dei beni acquisiti - determinato secondo i criteri di cui all'articolo 76, comma 1, lettere a) e b) del Tuir - è assunto al netto dei contributi in conto impianti e comprensivo degli oneri accessori di diretta imputazione e dell'Iva indetraibile. Così come chiarito dal Ministero delle finanze nella Circolare n. 154/E del 30 maggio 1995, è ricompresa nel costo del bene sia l'Iva oggettivamente indetraibile sia quella indetraibile per effetto del pro-rata.

In funzione del principio di competenza stabilito dall'articolo 75 del Tuir, l'investimento rileva all'atto dell'acquisizione del bene. Nello specifico, le spese di acquisizione dei beni si considerano sostenute:

- per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione;
- per i beni immobili, al momento della stipulazione dell'atto ovvero, se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale.

Le spese per le prestazioni di servizi relative alla realizzazione dell'investimento si considerano sostenute, invece, alla data di ultimazione delle stesse.

Se l'investimento è realizzato mediante contratto di appalto a terzi, i costi si considerano sostenuti, alternativamente:

- alla data di ultimazione della prestazione;
- alla data di accettazione degli stati di avanzamento lavori, indipendentemente dalla durata del contratto e dalla liquidazione del corrispettivo.

Sempre in base al principio di competenza, per gli investimenti realizzati in economia rilevano, invece, i costi sostenuti nei periodi agevolati. In tale ipotesi l'agevolazione spetta, limitatamente ai costi sostenuti negli esercizi agevolabili, anche per le opere iniziate o sospese in esercizi precedenti. Conseguentemente, per ciascun periodo d'imposta dovranno assumersi i costi dei beni e dei servizi specificamente acquisiti per la realizzazione dei beni e tali costi dovranno risultare da apposite schede, così come chiarito nella Circolare ministeriale n. 40 del 26 novembre 1981 in relazione alla normativa riguardante la tenuta della contabilità di magazzino. In particolare, tra i costi imputabili all'investimento possono includersi, ad esempio:

- i materiali acquistati o prelevati dal magazzino;
- la mano d'opera diretta;
- gli ammortamenti dei beni strumentali impiegati nella realizzazione dell'impianto;
- i costi industriali imputabili all'impianto (stipendi, spese di mano d'opera, energia elettrica degli impianti, materiale e spese di manutenzione, forza motrice, lavorazioni esterne ecc.).

Tipologia di investimento	Rilevanza dell'investimento	Ammontare riconosciuto dell'investimento
Acquisto di beni mobili	Spedizione o consegna del bene, indipendentemente dall'entrata in funzione	<ul style="list-style-type: none"> • Prezzo di acquisto • Iva indetraibile sui canoni • Oneri accessori • Al netto dei contributi in conto impianti
Acquisto di beni immobili	Atto di acquisto del bene - indipendentemente dall'entrata in funzione - ovvero se diversa e successiva, alla data in cui si verifica l'effetto traslativo o costitutivo della proprietà o di altro diritto reale	<ul style="list-style-type: none"> • Prezzo di acquisto • Iva indetraibile sui canoni • Oneri accessori • Al netto dei contributi in conto impianti
Costruzione in economia	Criteri di competenza dei costi	<ul style="list-style-type: none"> • Importo della scheda della commessa
Costruzione mediante appalto	Data di ultimazione della prestazione o, alternativamente, proporzionalmente all'esecuzione dell'opera, indipendentemente dalla durata	<ul style="list-style-type: none"> • Costi sostenuti ovvero • Stato di avanzamento dei lavori
Leasing	Consegna del bene	<ul style="list-style-type: none"> • Costo sostenuto dal concedente • Iva indetraibile sui canoni

Impianti

La "Legge Tremonti bis" consente di applicare la relativa detassazione per la realizzazione di nuovi impianti. Gli impianti sono costituiti da beni materiali, infissi al suolo o mobili, che singolarmente o in virtù delle loro aggregazione funzionale costituiscono beni strumentali, comprendendo anche i fabbricati ed i manufatti stabilmente incorporati al suolo, nonché le aree su cui gli stessi insistono e quelle accessorie.

L'agevolazione in oggetto è, inoltre, estesa anche alle operazioni di ampliamento, riattivazione e ammodernamento di impianti già esistenti, anche se non di proprietà dell'impresa (es. in locazione); ciò si realizza attraverso interventi:

- intesi ad aumentare le potenzialità e la produttività degli impianti con l'aggiunta di un nuovo complesso a quello preesistente o con l'aggiunta di nuovi macchinari capaci di dotare il complesso esistente di maggiore capacità produttiva;
- intesi a riportare in funzione impianti disattivati;
- di carattere straordinario volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di efficienza ed economicità dell'impresa;
- intesi ad aumentare la superficie utilizzabile (es. creazione di un piano intermedio all'interno del fabbricato);
- per realizzare nuovi impianti elettrici, di riscaldamento, di condizionamento d'aria, ecc;
- di manutenzione e riparazione, a condizione però che tali spese siano di natura incrementativa del costo dei beni cui si riferiscono.

Beni immobili

L'investimento in beni immobili è agevolabile solamente in relazione agli immobili strumentali per natura a norma dell'articolo 40, comma 2, del Tuir, anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato. Si tratta, pertanto, degli immobili non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazione, classificati o classificabili nei gruppi:

- B (collegi, convitti, ricoveri, case di cura, uffici pubblici, magazzini sotterranei, ecc.);
- C (negozi, botteghe, depositi, laboratori, stalle, ecc.);
- D (opifici, alberghi, pensioni, teatri, residence, ecc.);
- E (ponti comunali, costruzioni e fabbricati per speciali esigenze, ecc.);

- A/10 (uffici e studi privati),

anche se non utilizzati o dati in locazione o comodato.

Si segnala che nella precedente Legge Tremonti, invece, il beneficio era concesso solamente ai beni immobili strumentali per natura utilizzati esclusivamente nell'esercizio dell'impresa.

Nella Circolare ministeriale n. 108/E del 3 maggio 1996, è stato precisato che dovrebbe ritenersi incompatibile con la concessione del beneficio il successivo cambio di destinazione degli immobili in discorso, nel senso cioè che un tale evento, in qualunque periodo si verifichi, dovrebbe costituire fatto risolutivo del beneficio stesso. Pertanto, l'eventuale cambio di destinazione avvenuto nel corso del periodo di applicabilità della norma antielusiva è da considerarsi equivalente ad una operazione di cessione con le conseguenze da essa derivanti assumendo a tal fine il valore normale da determinare con riferimento al momento del cambio di destinazione.

Come chiarito dal Ministero delle finanze nella Risoluzione n. 6/669 del 18 luglio 1995, in caso di acquisto di un immobile strumentale per natura "al rustico" successivamente completato in economia o tramite appalto a terzi, il costo di acquisto del fabbricato può essere considerato investimento agevolato anche se l'immobile non è entrato in funzione. La necessità del successivo completamento del bene porta, infatti, ad assimilare l'ipotesi prospettata a quella della costruzione in economia o mediante appalto a terzi del bene, per la quale non rileva il momento della entrata in funzione del bene stesso. Tale assimilazione non è peraltro ammissibile in caso di acquisto di un immobile già sostanzialmente idoneo ad essere utilizzato, rispetto al quale il successivo intervento dell'acquirente risulta finalizzato alla effettuazione di mere rifiniture o di adattamenti a particolari esigenze dell'acquirente stesso.

Con riferimento agli immobili costruiti, non possono fruire dell'agevolazione le imprese che, in base all'attività effettivamente esercitata, hanno per oggetto esclusivo o principale la costruzione di immobili destinati ad essere rivenduti, neppure se gli stessi beni sono temporaneamente concessi in locazione.

Relativamente al requisito della novità, per il terzo acquirente può essere considerato nuovo anche un fabbricato strumentale acquistato da un'impresa di costruzioni che prima della cessione abbia operato sullo stesso interventi di radicale trasformazione, a condizione però:

- che gli interventi non costituiscano un mero adattamento della struttura alle caratteristiche di una eventuale nuova categoria catastale;
- che l'importo complessivo dei lavori sia comunque prevalente rispetto al costo di acquisto dell'immobile da parte del cedente, il quale è tenuto ad attestare la sussistenza dei suddetti requisiti.

Si tratta, quindi, di un'estensione alla categoria dei beni immobili di quanto già affermato in merito ai beni che incorporano beni usati. Nella precedente edizione della Legge Tremonti, invece, per i beni immobili la condizione di novità si realizzava solamente nelle ipotesi di fabbricati costruiti in economia ovvero acquistati da imprese per le quali gli stessi costituivano bene-merce.

Tra l'altro, si evidenzia che la realizzazione tramite appalto di un bene immobile su terreno proprio può essere considerata nuovo investimento e, come tale, agevolabile.

I terreni acquistati dal 1° luglio 2001 possono rientrare nell'ambito applicativo del beneficio solamente quando incorporano, per accessione, un fabbricato strumentale per natura. In tal caso, l'agevolazione diventa fruibile dal momento dell'inizio dei lavori di costruzione del fabbricato. Tuttavia, l'investimento nel terreno funzionale alla costruzione del fabbricato è agevolabile soltanto con la completa realizzazione del fabbricato e, prima di questo momento, il costo dell'area può fruire del beneficio solamente in misura pari al rapporto tra:

- la quota dei lavori eseguiti (o stato di avanzamento lavori) al termine di ciascun periodo d'imposta
- l'ammontare complessivo del costo preventivato per l'intera costruzione che insiste sull'area.

Beni in leasing

Anche gli acquisti di beni in leasing rientrano nell'ambito di applicazione dell'agevolazione in esame. In proposito, va tuttavia evidenziato che il beneficio della detassazione spetta solamente all'utilizzatore (e non anche al locatore) con riferimento al periodo di imposta nel corso del quale il bene, mobile o immobile, è consegnato.

Il costo rilevante è quello sostenuto dal concedente per l'acquisto dei beni, al netto delle spese di manutenzione, senza considerare il prezzo di riscatto. Inoltre, anche in tale ipotesi, rileva l'eventuale Iva indetraibile per l'utilizzatore.

Come precisato dall'Assonime nella Circolare n. 151/E del 20 dicembre 1994, l'applicazione del beneficio non è subordinata alla circostanza che l'impresa conduttrice proceda al riscatto del bene nel corso dei periodi di vigenza dell'agevolazione.

Leasing e appalto

L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui la società di leasing realizzi in appalto un immobile allo scopo di concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore.

Ai fini del beneficio della detassazione in oggetto, nella Circolare n. 90/E del 2001 il Ministero delle finanze ha precisato che si ritiene corretto assumere quale investimento dell'utilizzatore i corrispettivi che la società di

leasing concedente ha liquidato, in ciascun periodo d'imposta agevolato, all'appaltatore in base agli stati d'avanzamento lavori.

Lease-back

Il lease-back è definito come una cessione a scopo di leasing di un bene che continua a rimanere nella disponibilità dell'impresa senza pregiudizio della sua permanente destinazione all'attività.

Possono godere della agevolazione anche gli investimenti connessi alla realizzazione in economia o in appalto di un bene nuovo, o al completamento di opere, all'ampliamento di impianti esistenti, poi oggetto del contratto di lease-back.

Ai fini del beneficio della detassazione in oggetto, nella Circolare n. 90/E del 2001 il Ministero delle finanze ha precisato che la cessione del bene alla società di leasing nel contesto di una operazione di lease-back non è rilevante ai fini della determinazione dell'ammontare degli investimenti netti, né ai fini dell'applicazione della norma antielusiva. Infatti, la cessione del bene non pregiudica in nessun modo la permanenza dell'investimento presso l'impresa utilizzatrice e la contestuale acquisizione dello stesso bene in leasing non configura, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento che duplicherebbe i benefici.

In proposito, si segnala l'eventuale plusvalenza relativa alla cessione del bene alla società di leasing deve essere accreditata a conto economico gradualmente, in base alla durata del contratto di locazione finanziaria o sulla vita utile del cespite.

Beni a deducibilità limitata e beni ad uso promiscuo

L'agevolazione in oggetto è applicabile anche per l'acquisizione dei mezzi di trasporto a motore di cui all'articolo 121 bis del Tuir¹ nonché dei beni utilizzati ad uso promiscuo o a deducibilità limitata.

In tal caso, l'ammontare dell'investimento è determinato in misura corrispondente al costo fiscalmente rilevante ai fini del calcolo degli ammortamenti, comprensivo dell'eventuale Iva indetraibile.

In ogni caso, va segnalato che, in caso di modifica del regime di deducibilità entro il secondo periodo d'imposta successivo all'acquisto del bene, l'agevolazione è revocata, relativamente a quella parte e riferibile al costo non più deducibile (es. autovettura data in uso promiscuo prima al dipendente e poi all'amministratore).

Beni immateriali

L'agevolazione è applicabile anche alle immobilizzazioni immateriali, ma soltanto a quelle che danno luogo a beni immateriali, in sé precisamente identificabili, che conservano una propria individualità, essendo rappresentati da diritti suscettibili di tutela giuridica che conferiscono all'imprenditore la potestà di sfruttare determinati benefici futuri come, ad esempio:

- diritti di brevetto industriale;

¹ **Art. 121 bis - Limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni**

[1] Le spese e gli altri componenti negativi relativi ai mezzi di trasporto a motore indicati nel presente articolo, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, ai fini della determinazione dei relativi redditi sono deducibili secondo i seguenti criteri:

a) per l'intero ammontare relativamente:

1) agli aeromobili da turismo, alle navi e imbarcazioni da diporto, alle autovetture ed autocaravan, di cui alle lettere a) e m) del comma 1 dell'articolo 54 del decreto legislativo 30-4-1992, n. 285, ai ciclomotori e motocicli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa;

2) ai veicoli adibiti ad uso pubblico o dati in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta;

b) nella misura del 50 per cento relativamente alle autovetture ed autocaravan, di cui alle citate lettere dell'articolo 54 del citato decreto legislativo n. 285 del 1992, ai ciclomotori e motocicli il cui utilizzo è diverso da quello indicato alla lettera a), numero 1). Tale percentuale è elevata all'80 per cento per i veicoli utilizzati dai soggetti esercenti attività di agenzia o di rappresentanza di commercio. Nel caso di esercizio di arti e professioni in forma individuale, la deducibilità è ammessa, nella suddetta misura del 50 per cento, limitatamente ad un solo veicolo; se l'attività è svolta da società semplici e da associazioni di cui all'articolo 5, la deducibilità è consentita soltanto per un veicolo per ogni socio o associato. Non si tiene conto: della parte del costo di acquisizione che eccede lire 35 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 8 milioni per i motocicli, lire 4 milioni per i ciclomotori; dell'ammontare dei canoni proporzionalmente corrispondente al costo di detti veicoli che eccede i limiti indicati, se i beni medesimi sono utilizzati in locazione finanziaria; dell'ammontare dei costi di locazione e di noleggio che eccede lire 7 milioni per le autovetture e gli autocaravan, lire 1,5 milioni per i motocicli, lire ottocentomila per i ciclomotori. Nel caso di esercizio delle predette attività svolte da società semplici e associazioni di cui al citato articolo 5, i suddetti limiti sono riferiti a ciascun socio o associato. I limiti predetti, che con riferimento al valore dei contratti di locazione anche finanziaria o di noleggio vanno ragguagliati ad anno, possono essere variati, tenendo anche conto delle variazioni dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati verificatesi nell'anno precedente, con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro dell'Industria, del commercio e dell'artigianato. Il predetto limite di 35 milioni di lire per le autovetture è elevato a 50 milioni di lire per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio.

[2] Ai fini della determinazione del reddito d'impresa, le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

[3] Ai fini della applicazione del comma 7 dell'articolo 67, il costo dei beni di cui al comma 1, lettera b), si assume nei limiti rilevanti ai fini della deduzione delle relative quote di ammortamento (*articolo aggiunto [1] dall'art. 17, comma 1, legge 27-12-1997, n. 449*).

- diritti di concessione, licenze e marchi, compreso il software applicativo, anche se acquistato a titolo di licenza d'uso;
- diritti di utilizzazione delle opere dell'ingegno;
- conoscenze tecniche non brevettate (know-how).

In tali ipotesi, il requisito della novità è riferibile distintamente a ciascuno dei possibili diritti di utilizzazione, purché esattamente individuabili ed indipendenti dagli altri, a condizione che l'acquisto sia effettuato direttamente dall'autore. In particolare, richiamando quanto esposto nella Circolare ministeriale n. 181/E del 1994, il diritto di utilizzazione delle opere dell'ingegno deve essere attribuito per la prima volta in Italia al soggetto che intende fruire dell'agevolazione.

Rimangono, invece, esclusi dall'agevolazione gli investimenti in immobilizzazioni immateriali che costituiscono dei meri costi, come l'avviamento e i costi di pubblicità.

Beni destinati a strutture situate nel territorio dello Stato

Condizione necessaria perché l'investimento sia agevolabile è che quest'ultimo sia realizzato nel territorio dello Stato. In particolare:

- per i **soggetti residenti**, i beni - acquistati o prodotti da imprese italiane o estere - devono appartenere (contabilmente ed economicamente) a strutture aziendali situate nel territorio italiano, indipendentemente dal fatto che siano utilizzati in Italia o all'estero; tuttavia, si evidenzia che gli impianti devono necessariamente essere situati nel territorio dello Stato;
- per i **soggetti non residenti**, l'investimento deve riguardare una stabile organizzazione nel territorio dello Stato.

In ogni caso, la destinazione del bene deve trovare riscontro in elementi oggettivi, indipendente dalla mera iscrizione contabile.

Spese per servizi di assistenza negli asili nido e spese di formazione e aggiornamento del personale

L'agevolazione in esame è applicabile anche alle spese, al netto di eventuali contributi:

- sostenute per servizi, utilizzabili dal personale dipendente, di assistenza negli asili nido ai bambini di età inferiore ai tre anni;
- di formazione e aggiornamento del personale, tra le quali rientrano i costi del personale docente, le spese correnti (materiali, forniture, ecc.), i costi dei servizi di consulenza sull'iniziativa di formazione e - fino a concorrenza del 20% del volume delle relative retribuzioni complessivamente corrisposte in ciascun periodo d'imposta - le spese relative al personale interno, docente e discente, impegnato in tali attività.

Esempio

Costo agevolabile	Anno 2001
Assistenza asili nido	5.000.000
Aggiornamento personale	12.000.000
Contributi per l'aggiornamento del personale	2.000.000
Ammortamento beni utilizzati per l'attività di aggiornamento	500.000
Personale interno impiegato per l'attività di aggiornamento	3.000.000
Retribuzioni complessive anno 2001	10.000.000

Il costo agevolabile è pari a 17.000.000 (5.000.000+12.000.000-2.000.000+2.000.000), dato che:

- non devono essere presi in considerazione i contributi ricevuti (-2.000.000);
- non rilevano gli ammortamenti;
- il costo del personale interno è pari, al massimo, al 20% delle retribuzioni cioè 2.000.000 (10.000.000*20%).

Il reddito detassato è pari a 8.500.000 (17.000.000*50%)

La detassazione riguarda l'intero ammontare delle spese sostenute successivamente al 30 giugno 2001 e nel periodo d'imposta successivo (per omogeneità di trattamento con gli investimenti si ritiene che l'agevolazione in oggetto riguardi il 50% delle spese), indipendentemente dalla media degli anni precedenti, sia per i servizi acquisiti dall'esterno sia per l'organizzazione diretta del servizio stesso. Tuttavia, non rilevano le quote di ammortamento dei beni strumentali utilizzati per il progetto di formazione o per i servizi di assistenza ai bambini.

In particolare, nella Circolare n. 90/E del 2001 il Ministero delle finanze ha precisato che si deve fare riferimento a tutte le spese sostenute per le prestazioni di lavoro dipendente, dunque anche agli oneri previdenziali e alle eventuali spese di vitto e alloggio relative alle trasferte effettuate fuori dal territorio

comunale dai lavoratori dipendenti, nei limiti della loro deducibilità, ai fini della determinazione del reddito, stabilita dall'articolo 62, comma 1-ter, del Tuir.

Per fruire del beneficio della detassazione è necessario dimostrare di aver effettivamente sostenuto le spese in oggetto e che per le stesse non si sia beneficiato di contributi. Tale attestazione – per la quale non si richiede di verificare la congruità del corrispettivo della prestazione ricevuta rispetto ai parametri di mercato - può essere attestata, alternativamente:

- dal presidente del collegio sindacale;
- da un revisore dei conti;
- da un professionista iscritto all'albo dei revisori dei conti, dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali o dei consulenti del lavoro;
- da un direttore tecnico di un centro autorizzato di assistenza fiscale.

Revoca dell'agevolazione

E' prevista la revoca dell'agevolazione se i beni oggetto dell'investimento, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione o ultimazione (quinto periodo in caso di beni immobili) sono:

- ceduti a terzi;
- dismessi;
- destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo;
- assegnati ai soci, anche in sede di liquidazione ordinaria;
- destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo.

In tal caso, il reddito imponibile dell'esercizio in cui si verifica uno dei menzionati eventi deve essere aumentato di un importo pari:

- al corrispettivo dei beni ceduti;
- al valore normale dei beni dimessi;
- al valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore o del lavoratore autonomo;
- al valore normale dei beni assegnati ai soci;
- al valore normale dei beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa o dell'attività di lavoro autonomo.

Tuttavia, la variazione in aumento è determinata fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento, per la parte ad esso proporzionalmente riferibile. La precedente Legge Tremonti, invece, stabiliva che in caso di disinvestimento occorreva diminuire l'ammontare degli investimenti originari di un importo pari alla differenza tra i corrispettivi (o valore normale) dei beni ceduti ed i costi sostenuti nello stesso periodo d'imposta per la realizzazione degli investimenti agevolati; tale differenza costituiva una sopravvenienza attiva nel periodo di dismissione. Si segnala che al fine di evitare la revoca dell'agevolazione non è possibile considerare gli eventuali ulteriori investimenti effettuati nel medesimo periodo d'imposta relativo ai disinvestimenti.

Invece, non rappresenta un'ipotesi di revoca dell'agevolazione il trasferimento di un bene operato nel contesto di una cessione o conferimento d'azienda. In proposito, si segnala che nella precedente Legge Tremonti, ai fini dell'applicazione della disposizione antielusiva assumevano rilevanza anche gli atti di conferimento in società e le operazioni di cessione di azienda o di rami aziendali.

Legge Tremonti bis ed altre agevolazioni

Con particolari modalità è consentito continuare a fruire delle seguenti agevolazioni, in parte soppresse:

- legge Visco;
- Dit;
- credito d'imposta per nuovi investimenti.

Legge Visco

Possono continuare a fruire dell'agevolazione i soggetti che, nel periodo d'imposta in corso al 30 giugno 2001, abbiano già realizzato investimenti ed eseguito conferimenti in denaro o accantonamenti di utili a riserva, a condizione però che il contribuente non opti per l'applicazione dell'agevolazione prevista dalla legge Tremonti bis per gli investimenti realizzati successivamente alla predetta data. Tra i recenti chiarimenti forniti dal Ministero delle finanze nella Videoconferenza del 24 ottobre 2001 si segnala che, ai fini della Legge Visco, nella quantificazione degli investimenti netti gli ammortamenti dedotti devono essere considerati pro-quota, tenendo cioè presente che il periodo è pari a sei mesi.

In sostanza, nel caso di "opzione" per la Legge Visco eventuali operazioni poste in essere successivamente al 30 giugno 2001 non rilevano né ai fini dell'agevolazione di cui alla Legge Visco né ai fini dell'agevolazione di cui alla Legge Tremonti bis. Invece, in alternativa, è possibile optare per l'applicazione della detassazione di cui alla Legge Tremonti bis, ma solo con riferimento agli investimenti realizzati dal 1° luglio 2001.

In ogni caso, è consentito cumulare le agevolazioni in esame esclusivamente per quanto riguarda le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

Agevolazione Dit

Possono continuare ad usufruire dell'agevolazione Dit i soggetti che alla data del 30 giugno 2001 abbiano già eseguito operazioni di variazione in aumento del capitale, mentre non assumono rilevanza gli incrementi patrimoniali successivi a tale data.

Per una corretta applicazione dell'agevolazione Dit si evidenzia che:

- non assumono rilevanza gli apporti in denaro effettuati successivamente alla data di riferimento; In particolare si segnala che i conferimenti effettuati fino al 30 giugno 2001 vanno comunque ragguagliati ai giorni di possesso del patrimonio aziendale;
- assumono rilevanza dall'inizio del periodo d'imposta in cui sono deliberati gli accantonamenti a riserva degli utili dell'esercizio chiuso fino al 30 giugno 2001, anche se la delibera di approvazione del relativo bilancio sia intervenuta successivamente alla data di riferimento;
- assume rilevanza la riserva di cui all'art. 13 L. 342/2000 relativa alla rivalutazione effettuata nell'esercizio chiuso prima del 30 giugno 2001, anche se deliberata successivamente alla data di riferimento;
- non assume rilevanza la riserva per ammortamenti anticipati prevista dalla Legge finanziaria per il 2001, dato che tale operazione viene considerata efficace a partire dal 2002;
- le persone fisiche e le società di persone, continueranno ad applicare l'agevolazione Dit con riferimento al patrimonio netto che risulta dal bilancio relativo all'ultimo esercizio anteriore a quello in corso alla data del 19 ottobre 2001.

In ogni caso, ai fini dell'agevolazione Dit, è necessario tenere conto degli eventuali decrementi successivi alla data del 30 giugno 2001.

In deroga a quanto fin qui esposto, in presenza di un imponibile assoggettabile ad aliquota agevolata Dit inferiore al 10% del totale (Mini Dit), è possibile usufruire del cumulo delle agevolazioni. Tuttavia, si precisa che in caso di superamento del predetto limite non è consentito assoggettare ad aliquota agevolata Dit solo una quota inferiore al 10% di detto imponibile e contestualmente cumulare le due agevolazioni.

La scelta delle agevolazioni in oggetto può comunque essere rinnovata separatamente per ciascun periodo d'imposta agevolato ai fini della Legge Tremonti bis. Ciò significa che rimane possibile fruire dell'agevolazione Dit per il primo periodo d'imposta e della Tremonti bis per il periodo successivo.

In ogni caso, è consentito cumulare le agevolazioni in esame esclusivamente per quanto riguarda le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

Credito d'imposta per nuovi investimenti

L'agevolazione in oggetto non è in alcun modo cumulabile con il credito d'imposta concesso per i nuovi investimenti effettuati nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge 388/2000.

La scelta del beneficio fruibile deve infatti riguardare gli investimenti complessivamente effettuati su base nazionale in ciascun periodo d'imposta. Tuttavia è sempre consentito effettuare scelte diverse in relazione a differenti periodi d'imposta.

In ogni caso, è consentito cumulare le agevolazioni in esame esclusivamente per quanto riguarda le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

Ipotesi di cumulo delle differenti agevolazioni

- Dit – Tremonti formazione
- Visco – Tremonti formazione
- Dit - Visco
- Credito d'imposta – Tremonti formazione
- Dit – Visco – Tremonti formazione
- Mini Dit – Tremonti bis

Alimentazione dei canestri e capitalizzazione dell'impresa

A decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data del 19 ottobre 2001 i redditi che beneficiano dell'agevolazione Dit e di quella di cui alla Legge Visco non assumono più rilevanza ai fini dell'attribuzione del credito d'imposta limitato (Canestro B) ai soci in sede di distribuzione degli utili.

Si segnala che, invece, la precedente Legge Tremonti rilevava ai fini della maggiorazione di conguaglio.

Acconti d'imposta

Gli acconti Irpef ed Irpeg da versare nel corso del secondo periodo di imposta di applicazione dell'agevolazione (e relativi a quello successivo), sono calcolati nei modi ordinari, al lordo dell'agevolazione,

assumendo come imposta del periodo precedente e come imposta del periodo per il quale sono dovuti gli acconti, quella che si sarebbe applicata in assenza dell'agevolazione in oggetto.

Titolari di reddito di lavoro autonomo

L'agevolazione in esame rimane applicabile anche ai titolari di reddito di lavoro autonomo professionale, con le medesime modalità previste per i titolari di reddito d'impresa.

Beni agevolabili

L'agevolazione riguarda i beni strumentali per l'esercizio dell'arte o della professione acquisiti in proprietà o in leasing. In particolare, si segnala che:

- le spese relative all'acquisto di beni mobili adibiti promiscuamente all'esercizio dell'arte o della professione nonché le spese relative ai mezzi di trasporto a motore a deducibilità limitata sono agevolabili per la parte fiscalmente rilevante;
- gli immobili possono costituire oggetto di agevolazione solo se strumentali in quanto utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'arte o della professione; la limitazione dell'agevolazione agli immobili strumentali per natura è riferibile solamente ai soggetti titolari di reddito d'impresa, ai quali il concetto di strumentalità per natura è pertinente; in ogni caso, l'investimento agevolabile può interessare gli immobili strumentali come sopra definiti destinati ad uso ufficio ed accatastati nella categoria A/10.

Rimangono invece esclusi dal beneficio gli investimenti in oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione (tabella prevista dall'art. 36 del D.L. 41/1995).

Momento rilevante

In riferimento al momento rilevante ai fini dell'agevolazione, anche per i titolari di lavoro autonomo professionale rimane valido quanto esposto in merito ai soggetti titolari di redditi di impresa. Infatti, nella determinazione del reddito di lavoro autonomo i beni strumentali rilevano secondo il principio di competenza e non in funzione del principio di cassa, anche se utilizzati in base ad un contratto di locazione finanziaria.

Altre spese

Si evidenzia che per i soggetti titolari di reddito di lavoro autonomo, le spese di assistenza negli asili nido e di formazione e aggiornamento del personale rilevano secondo il principio di cassa.