



Agenzia delle Entrate

Roma, 13 maggio 2002

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

OGGETTO: Legge 18 ottobre 2001, n. 383, recante “Primi interventi per il rilancio dell’economia”. Risposta ai quesiti.

Ad integrazione della circolare del 18 gennaio 2002, n. 4/E, si forniscono ulteriori chiarimenti in ordine alla corretta applicazione della disciplina agevolativa recata dall’articolo 4 della legge n. 383, del 18 ottobre 2001 (c.d. agevolazione Tremonti – bis).

1 SPESE DI FORMAZIONE E AGGIORNAMENTO DEL PERSONALE.

Ai sensi del comma 2, dell’articolo 4, della legge n. 383/2001 le spese di formazione e aggiornamento sostenute, a decorrere dal 1 luglio 2001, dal datore di lavoro per il proprio personale dipendente sono agevolabili nella misura del 50% del loro intero ammontare.

Come è stato già precisato nella circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002, a queste spese si aggiunge il costo del personale impegnato nell’attività di formazione e aggiornamento, ammesso a fruire del beneficio nel limite del 20%.

In altri termini, ai fini della determinazione dell’agevolazione, si deve tener conto anche del costo “interno” sostenuto dal datore di lavoro per il personale che, sottratto al lavoro ordinario, ha partecipato a progetti di formazione/aggiornamento.

Quest'ultimo deve essere determinato tenendo conto del costo giornaliero del dipendente, quale si ottiene suddividendo la somma degli emolumenti lordi annui fissi corrisposti al dipendente in base alla sua posizione organica al momento dello svolgimento del corso, dei contributi previdenziali annuali a carico del datore di lavoro e della quota di indennità di fine rapporto, per il numero dei giorni lavorativi previsti da contratto.

Il 20% del costo giornaliero del dipendente per i giorni di formazione/aggiornamento, maggiorato degli oneri connessi con la specifica trasferta, costituisce il limite massimo agevolabile.

Esempio:

Si consideri l'ipotesi di partecipazione di un solo dipendente ad un corso di formazione esterno di 2 giorni, tenutosi fuori dal territorio comunale dove svolge la sua attività lavorativa. Si ipotizzi che i giorni lavorativi previsti contrattualmente siano 260 e che per i due giorni di corso siano state sostenute le seguenti spese:

- Quota di partecipazione al corso	800
- spese di vitto e alloggio	600
- spese di viaggio	200
- Indennità di trasferta	150

Il costo del dipendente per due giorni di corso sarà così determinato:

Retribuzione annuale fissa di base:	50.000
-------------------------------------	--------

Contributi previdenziali annuali a carico del datore di lavoro:	15.000
---	--------

Quota T.F.R.:	4.000
---------------	-------

Costo annuo del dipendente:	69.000
-----------------------------	--------

Costo del dipendente per 2 giorni di corso:	$69.000 \times 2 / n. \text{ giorni lavorativi} =$
---	--

	$138.000/260 =$	531
Costo complessivo dei 2 gg. di formazione:		
a) spese di vitto e alloggio		600
b) spese di viaggio		200
c) Indennità di trasferta		150
d) Costo del dipendente per 2 gg. del corso		531
Totale		<u>1.481</u>
Limite massimo agevolabile di a), b), c), d)	$1481 \times 20\% =$	296,2
Totale spese agevolabili	$296,2 + 800 =$	1096,2
Entità dell'agevolazione	$1096,2 \times 50\% =$	548,1

Qualora il dipendente sia stato assunto nel corso dell'anno, si dovrà procedere al calcolo prima specificato, ragguagliando il numero complessivo dei giorni lavorativi previsti contrattualmente al tempo effettivamente lavorato dal dipendente nell'anno.

In altri termini, se questo è stato assunto il 1 ottobre (un quarto di anno), il numero dei giorni lavorativi complessivi annui previsti da contratto dovrà essere ridotto del 75%. Facendo riferimento al precedente esempio, il costo del dipendente che ha partecipato ad un'iniziativa di formazione sarà determinato considerando 65 giorni lavorativi.

Nell'agevolazione Tremonti - bis rientra anche il costo del dipendente che ha partecipato ad un'iniziativa di formazione con durata inferiore alla giornata lavorativa. In questa ipotesi, il costo giornaliero del dipendente dovrà essere commisurato alle ore effettive in cui lo stesso è stato impiegato nell'attività di formazione.

L'agevolazione spetta a prescindere dalla tipologia del contratto di lavoro subordinato (a tempo determinato, indeterminato, ecc.) stipulato con il personale impegnato nell'attività di formazione.

Conformemente alla *ratio* della norma agevolativa, di dare impulso ed incrementare le attività di formazione e aggiornamento dei dipendenti, si ritiene che non possano costituire oggetto di agevolazione le iniziative di formazione/aggiornamento connaturate a specifici rapporti di lavoro e, in quanto tali, obbligatorie per disposizione di legge (es. contratti di apprendistato e di formazione e lavoro). In tali rapporti di lavoro, tuttavia, si considerano agevolabili le spese sostenute per le iniziative di formazione/aggiornamento assunte dall'impresa in aggiunta a quelle obbligatorie per legge.

2 BENI IMMOBILI

Ai sensi dell'art. 4 della legge n. 383/2001, l'agevolazione ha per oggetto esclusivamente l'acquisto di beni strumentali nuovi.

In alcune particolari fattispecie, l'acquisto del bene strumentale avviene attraverso procedure complesse, nelle quali la proprietà del bene viene conseguita in un momento posteriore a quello in cui se ne acquista la disponibilità

Si pensi ad esempio all'acquisto di un capannone da cooperative edificatrici, in cui l'operazione si concretizza in due momenti rilevanti: 1) iniziale assegnazione del bene che permette l'utilizzo dello stesso ma non costituisce titolo idoneo a dimostrare l'avvenuto acquisto; 2) successivo rogito che costituisce titolo idoneo a dimostrare l'avvenuto acquisto, ma che ha per oggetto un bene che risulta già utilizzato.

Al riguardo si precisa che, ai fini dell'agevolazione, è rilevante il momento a partire dal quale il bene si considera fiscalmente appartenente al socio. E' invero questo il momento in cui il socio acquisisce il possesso dell'immobile rilevante ai fini delle imposte sui redditi e dell'imposta comunale sugli immobili: ciò si verifica, generalmente, con il verbale di assegnazione definitiva quando il bene è ultimato e consegnato. Tale orientamento, espresso dal Ministero delle finanze con risoluzione 9 aprile 1976, prot. n. 880, viene attualmente ribadito nelle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi modd. Unico/2002 e 730/2002.

L'assegnazione definitiva si differenzia sia dalla preassegnazione o assegnazione provvisoria, che sostituisce il mero atto di prenotazione quando le caratteristiche urbanistiche, edilizie ed economiche del programma della cooperativa abbiano assunto un contenuto sufficientemente definito (normalmente dopo il rilascio della concessione ad edificare e l'appalto dei lavori), sia dall'atto pubblico con il quale si trasferisca la proprietà in capo al socio assegnatario.

Si ritiene infine utile fornire alcune precisazioni in merito alla sussistenza del requisito della novità in particolari fattispecie presentate all'esame della scrivente.

Si osserva preliminarmente che l'effettuazione di interventi strutturali su un immobile usato che comportino “...*l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti...*” dà diritto al beneficio fiscale commisurato al costo dell'intervento.

Come già precisato con la circolare 27 ottobre 1994, n. 181 e ribadito con la circolare 17 ottobre 2001, n. 90, infatti, l'espressione “*impianti*” comprende anche i fabbricati e i manufatti stabilmente incorporati al suolo, nonché le aree su cui gli stessi insistono e quelle accessorie; l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti si realizzano:

- 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;
- attraverso interventi intesi a riportare in funzione impianti disattivati;
- attraverso interventi di carattere straordinario volti ad un adeguamento tecnologico dell'impianto che consenta di incrementare i livelli di efficienza ed economicità dell'impresa.

In generale, l'agevolazione compete non soltanto per i beni acquistati, ma anche per quelli autoprodotti: sarà ugualmente agevolabile il costo sostenuto

per la realizzazione, in appalto o in economia, di un immobile strumentale (cfr. circolari 17/10/2001 n. 90/E, par. 3 e 18/04/2001 n. 41/E, par. 6.2).

Può considerarsi “nuovo” e quindi agevolabile un bene complesso autoprodotta ove alla sua realizzazione abbia concorso un bene usato, purché il costo di quest’ultimo non sia di rilevante entità rispetto al costo complessivamente sostenuto (cfr. circolari 17/10/2001 n. 90/E, par. 3 e 18/04/2001 n. 41/E, par 6.3).

Allo stesso modo, può essere considerato “nuovo” un fabbricato strumentale acquistato da un’impresa di costruzioni che prima della cessione abbia operato sullo stesso una radicale trasformazione; ciò a condizione che gli interventi non costituiscano mero adattamento della struttura alle caratteristiche di una eventuale nuova categoria catastale e che l’importo complessivo dei lavori sia sempre prevalente rispetto al costo di acquisto dell’immobile da parte del cedente, il quale è tenuto ad attestare la sussistenza dei suddetti requisiti (cfr. circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001). Si è ritenuto, in sostanza, di estendere alla categoria dei beni immobili quanto già affermato con riguardo ai beni complessi che incorporano beni usati; tale interpretazione pone l’accento sulla prevalenza dell’innovazione - dovuta ai lavori di radicale trasformazione - rispetto alla preesistente entità dell’immobile.

Sulla base delle riferite affermazioni, può considerarsi “nuovo” anche un immobile strumentale che risulti dalla radicale ristrutturazione di un bene acquistato usato, qualora ricorrano le seguenti condizioni: a) che gli interventi di radicale trasformazione non costituiscano mero adattamento della struttura alle caratteristiche di una eventuale nuova categoria catastale e che l’importo complessivo dei lavori sia comunque prevalente rispetto al costo di acquisto dell’immobile; b) che l’immobile, successivamente ristrutturato, sia stato acquistato dopo il 30 giugno 2001 nell’ambito di un unitario progetto finalizzato alla realizzazione di un immobile strumentale per natura; c) che il cedente attesti di non aver fruito della stessa agevolazione per l’immobile di cui al precedente punto b).

In presenza di questi tre presupposti sarà agevolabile sia il costo di acquisto dell'immobile usato che quello relativo alla ristrutturazione.

3 SOCIETÀ IN ACCOMANDITA SEMPLICE

Nella recente risoluzione n. 152 del 4 ottobre 2001 la scrivente ha affermato, in tema di deducibilità delle perdite fiscali nelle Sas, che *“L'articolo 8 del TUIR non fissa un limite alla complessiva deducibilità delle perdite fiscali ma detta, invece, un criterio per la loro ripartizione. Criterio che favorisce i soci accomandatari, atteso che quest'ultimi rispondono solidalmente e illimitatamente delle obbligazioni sociali con tutto il loro patrimonio, indipendentemente dalla quota conferita”*; di conseguenza, tali soci possono dedurre le perdite anche se eccedenti la quota di partecipazione alla società.

Il criterio esposto nella citata risoluzione n. 152 deve considerarsi valido per ogni perdita fiscale realizzata dalla società, anche se la stessa si verifica per più esercizi e in assenza di una effettiva perdita civilistica; pertanto, tale criterio trova applicazione anche nel caso in cui l'applicazione dell'agevolazione Tremonti bis ad una Sas in contabilità ordinaria determini una perdita fiscale pur in presenza di un utile civilistico.

I soci accomandanti potranno quindi dedurre per ogni periodo d'imposta la perdita fiscale nei limiti della quota conferita; viceversa, ai soci accomandatari è attribuita per intero la possibilità di dedurre fiscalmente la parte di tali perdite in eccedenza rispetto al capitale sociale.

4 CONTRIBUTI

Nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001 è stato chiarito che, ai fini dell'agevolazione, l'investimento deve essere assunto al netto di eventuali contributi. Quest'ultimi, però, possono essere erogati in un esercizio successivo

rispetto a quello in cui si è verificato l'investimento agevolabile con la Tremonti bis.

Ricorrendo tale ipotesi, nel periodo d'imposta in cui si verifica la certezza del diritto a percepire il contributo, si dovrà rideterminare l'agevolazione spettante sul relativo bene acquistato, considerando il valore dell'investimento realizzato al netto del contributo stesso. Il recupero della maggiore agevolazione fruita avverrà attraverso una variazione in aumento da operare in sede di dichiarazione dei redditi.

Si consideri il seguente esempio:

Anno X

Anno X+1

(rideterminazione dell'agevolazione spettante nell'anno X considerando il contributo di 20)

Investimenti	1000	Investimenti (al netto del contr.)	980
Disinvestimenti	300	Disinvestimenti	300
Investimenti netti	700	Investimenti netti	680
Media del quinquennio	500	Media del quinquennio	500
Investimenti agevolabili	200	Investimenti agevolabili	180
Agevolazione (50% di 200)	100	Agevolazione (50% di 180)	90
Variazione in diminuzione	100	Variazione in aumento (100 – 90)	10

Nel periodo d'imposta X+1, quando nasce il diritto a percepire il contributo di 20 sull'investimento lordo di 1000 già realizzato nel periodo d'imposta X, si dovrà effettuare una variazione in aumento di 10, pari alla maggiore agevolazione fruita (100) rispetto a quella spettante (90): in altri termini, una variazione corrispondente al 50% del valore del contributo stesso.

Tuttavia, quando il 50% dell'ammontare del contributo risulta maggiore del beneficio fruito sull'investimento agevolato, nel periodo X+1 la variazione in aumento dovrà essere operata nei limiti dell'agevolazione fruita nel periodo d'imposta X.

Anno X

Anno X+1

(rideterminazione dell'agevolazione spettante nell'anno X considerando il contributo di 300)

Investimenti	1000	Investimenti (al netto del contr)	700
Disinvestimenti	300	Disinvestimenti	300
Investimenti netti	700	Investimenti netti	400
Media del quinquennio	500	Media del quinquennio	500
Investimenti agevolabili	200	Investimenti agevolabili	0
Agevolazione (50% di 200)	100	Agevolazione	0
Variazione in diminuzione	100	Variazione in aumento (100 – 0)	100

Se il contributo spettante sugli investimenti dell'anno X è pari a 300, non si avrebbe diritto ad alcuna agevolazione in quanto l'ammontare ricalcolato degli investimenti agevolabili risulta pari a zero. Pertanto, in questa ipotesi, la variazione in aumento sarà pari all'intera agevolazione fruita (100).

Ne consegue che, a prescindere dall'ammontare del contributo stesso, nessuna variazione in aumento dovrà essere operata se nel periodo agevolato non si è fruito del beneficio della Tremonti *bis*.

L'ammontare del contributo dovrà essere considerato sia ai fini del valore degli investimenti agevolabili, sia ai fini del calcolo della media di riferimento. Infatti, se il contributo è relativo ad investimenti realizzati nel quinquennio precedente, il valore degli investimenti netti potrebbe risultare maggiore.

Si precisa, infine, che si dovrà tener conto anche dell'eventuale successiva revoca del contributo contabilizzato in diminuzione degli investimenti agevolati o degli investimenti che hanno rilevato nella media del quinquennio, al fine di rideterminare l'effettivo beneficio spettante e di conseguenza effettuare, a seconda dei casi, nel periodo d'imposta in cui si è verificata la revoca del contributo, la ripresa fiscale in aumento o l'istanza di rimborso.

5 LEASING

Con riferimento agli investimenti realizzati mediante contratti di *lease-back*, nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001 è stato chiarito che costituiscono motivo di revoca dell'agevolazione ai sensi dell' articolo 4, comma 6, della legge 18 ottobre 2001, n. 383 sia il mancato esercizio del diritto di opzione, sia la cessione del contratto di leasing.

Al riguardo, si sottolinea che tali ipotesi di revoca hanno efficacia solo se si verificano entro i limiti temporali indicati dal comma 6 e, quindi, entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello di realizzazione dell'investimento ovvero entro il quinto periodo d'imposta successivo in caso di beni immobili.

Si ritiene infine opportuno fornire chiarimenti in ordine al trattamento fiscale dei contratti di c.d. “locazione operativa”, che si caratterizzano per il fatto che l'utilizzatore non ha diritto di riscattare dalla società di leasing i beni alla fine del contratto.

Questo particolare contratto, ai sensi delle istruzioni di vigilanza per gli Intermediari Finanziari iscritti nell' “Elenco Speciale” emanate dalla Banca d'Italia con Circolare del 5/8/1996, n. 216, può essere stipulato dalle società di leasing qualora le relative operazioni siano poste in essere nel rispetto delle seguenti condizioni (Cap. III, par. 3.2 Chiarimenti in materia di attività finanziarie):

- “ - *gli acquisti di beni oggetto dell'attività vengano effettuati in presenza di contratti di leasing già stipulati con la clientela;*
- *sia negozialmente previsto il trasferimento in capo ad altri soggetti (es. fornitori dei beni) di ogni rischio e responsabilità concernenti il bene locato previsti a carico del locatore nonché delle obbligazioni accessorie riguardanti l'assistenza e la manutenzione del bene;*
- *sia contrattualmente previsto l'obbligo di riacquisto del bene da parte del fornitore o di altro soggetto terzo nei casi in cui al termine della locazione non si renda possibile procedere per l'intermediario ad ulteriori locazioni del bene stesso”.*

Considerato che tali condizioni fanno assumere al contratto natura prettamente finanziaria, si esclude che l'acquisto di beni da parte delle società di leasing si configuri come investimento in senso economico e che le stesse, conseguentemente, possano fruire dell'agevolazione della detassazione.

6. ACQUISTI CON PATTO DI RISERVATO DOMINIO

Sono ammessi a fruire del beneficio fiscale della Tremonti-bis gli acquisti di beni con patto di riservato dominio di cui all'articolo 1523 del c.c., a

condizione che si tratti di beni strumentali e che sia soddisfatto il requisito della novità.

L'investimento si considera effettuato secondo le ordinarie regole nel momento della consegna del bene ovvero alla stipulazione dell'atto, senza tener conto delle clausole di riserva della proprietà, come previsto dall'articolo 75 del TUIR.

Tali contratti si caratterizzano per il fatto che la proprietà si trasferisce con il pagamento dell'ultima rata di prezzo da parte dell'acquirente, tuttavia fin dalla conclusione del contratto gravano su quest'ultimo i rischi ed oneri, non solo di manutenzione e riparazione, ma anche fiscali, relativi al bene. Infatti, il venditore conserva un semplice diritto reale tipico di garanzia (riservato dominio) mentre all'acquirente spettano immediatamente le facoltà e i poteri, di diritto sostanziale e processuale, caratterizzanti il diritto di proprietà.

In conclusione, si ritiene che la modalità di pagamento del prezzo e il conseguente acquisto posticipato della proprietà, non incidendo in alcun modo sulla sostanza economica dell'investimento, non pregiudichino il diritto all'agevolazione, garantito espressamente dalla norma anche nell'ipotesi di acquisto di beni mediante contratti di *leasing*.

Conformemente a quanto previsto per tali contratti in caso di mancato esercizio del diritto di opzione, l'eventuale risoluzione del contratto di acquisto con riserva di proprietà, disciplinata dall'articolo 1526 del c.c. per inadempimento del compratore, costituirà motivo di revoca dell'agevolazione ai sensi del comma 6 dell'articolo 4 della legge in esame.