



Agenzia delle Entrate

DIREZIONE CENTRALE NORMATIVA E CONTENZIOSO

Circolare del 09/05/2002 n. 38

Oggetto:

Agevolazioni per investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'articolo 8 della legge 23 dicembre 2001, n. 388 - Quesiti

Sintesi:

La circolare fornisce ulteriori chiarimenti in merito alle agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate previste dall'articolo 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, con particolare riguardo a:

- I SOGGETTI
- I PRESUPPOSTI DELL'AGEVOLAZIONE
- LA NOZIONE DI STRUTTURA PRODUTTIVA
- I BENI AGEVOLABILI
- IL REQUISITO DELLA NOVITA'
- GLI INVESTIMENTI ACQUISITI MEDIANTE CONTRATTI DI LOCAZIONE FINANZIARIA
- LA DECORRENZA E UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE
- LA DETERMINAZIONE DELL'INVESTIMENTO AGEVOLABILE
- LA NORMA ANTIELUSIVA
- IL CUMULO DI AGEVOLAZIONI

Alla circolare e' altresì allegata la comunicazione della Commissione europea, che con decisione del 20 giugno 2001 ha rettificato l'elenco dei bacini di occupazione (SLL) parziali, ammissibili alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato CEE, pertanto tale elenco sostituisce quello di cui all'Allegato B/2 della circolare n. 41/E del 18 aprile 2001.

Testo:

INDICE

1. SOGGETTI
2. PRESUPPOSTI DELL'AGEVOLAZIONE
3. FINANZIAMENTO DELL'INVESTIMENTO
4. NOZIONE DI STRUTTURA PRODUTTIVA
5. BENI AGEVOLABILI
6. REQUISITO DELLA NOVITA'
7. INVESTIMENTI ACQUISITI MEDIANTE CONTRATTI DI LOCAZIONE FINANZIARIA
8. DECORRENZA E UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE
9. DETERMINAZIONE DELL'INVESTIMENTO AGEVOLABILE
10. NORMA ANTIELUSIVA
11. CUMULO DI AGEVOLAZIONI

ALLEGATO: Comunicazione della Commissione europea SG(2001) D/289334 del 21 giugno 2001

PREMESSA

Con la presente circolare viene fornita risposta a diversi quesiti formulati in merito all'applicazione delle agevolazioni per gli investimenti nelle aree svantaggiate di cui all'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

Si ricorda che la Commissione europea con decisione del 20 giugno 2001 - comunicata alle Autorita' italiane con lettera del 21 giugno 2001, protocollo SG(2001) D/289334 - ha rettificato l'elenco dei bacini di occupazione (SLL) parziali, ammissibili alla deroga di cui all'articolo 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato CEE.

Detta comunicazione, che si allega in calce, comprende l'elenco dei

bacini di occupazione (SLL) parziali e sostituisce l'elenco di cui all'Allegato B/2 alla circolare n. 41/E del 18 aprile 2001.

1. soggetti

1.1.

Domanda

La circolare n. 41/E del 18.04.2001, al paragrafo 2, precisa che "per le imprese soggette a discipline comunitarie specifiche - quali ad esempio quelle del settore siderurgico e del settore automobilistico - l'applicazione del beneficio e' subordinata alla preventiva autorizzazione della Commissione ed ai controlli previsti dalle discipline stesse, cosi' come dettato dal comma 6 dell'articolo 8 in esame".

La nota 5 del citato paragrafo 2 rimanda alla nota 14 del paragrafo 9, secondo cui "i settori disciplinati da regole specifiche sono: trasporti, siderurgia, costruzioni navali, fibre sintetiche, tessile, abbigliamento industria automobilistica".

Secondo quanto contenuto nel paragrafo 2.6 della circolare del Ministero dell'Industria n. 900315 del 14.07.2000 (circolare esplicativa delle modalita' e procedure per la concessione ed erogazione delle agevolazioni alle attivita' produttive nelle aree depresse del Paese ai sensi della legge 488/92), i settori soggetti a divieti e/o limitazioni sono i seguenti: siderurgia, cantieristica navale, fibre sintetiche, industria automobilistica, industrie alimentari, delle bevande e del tabacco.

Come si puo' rilevare, nei due casi i cosiddetti "settori sensibili" non sono perfettamente coincidenti; ad esempio ai fini dell'agevolazione di cui all'art. 8 della legge 388/2000, non sembrerebbero sussistere limitazioni per le aziende del settore alimentare, delle bevande e del tabacco.

Quanto sopra rappresentato, si chiede di conoscere se i settori soggetti a preventiva autorizzazione siano solo quelli citati nella nota 14 della circolare n. 41/E ovvero se si debba fare riferimento a quelli esplicitati nella circolare del Ministero dell'Industria n. 900315, individuati singolarmente da specifici codici di attivita' ISTAT.

Risposta

La fruizione del regime agevolativo di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 non e' automatica per tutte le imprese.

Come precisato al comma 6 dell'art. 8, "il credito d'imposta a favore di imprese o attivita' che riguardano prodotti o appartengono ai settori soggetti a discipline comunitarie specifiche, ivi inclusa la disciplina multisetoriale dei grandi progetti, e' riconosciuto nel rispetto delle condizioni sostanziali e procedurali definite dalle predette discipline dell'Unione Europea e previa autorizzazione della Commissione delle Comunita' europee". Tale disciplina evidenzia una diversa regolamentazione per i c.d. "settori sensibili", vale a dire quei settori soggetti a normative comunitarie specifiche, nonche' per tutti i progetti di investimento di ammontare superiore alle soglie definite dalla disciplina multisetoriale dei grandi progetti.

Con riguardo all'agevolazione prevista dal citato articolo 8, approvata con decisione della Commissione del 13 marzo 2001, i "settori sensibili" sono quelli indicati dal paragrafo 9.1 al paragrafo 9.4 della circolare n. 41/E (siderurgia, industria automobilistica, cantieristica navale, fibre sintetiche).

Per le imprese del settore tessile e abbigliamento, l'agevolazione e' direttamente fruibile ma sono previste, relativamente ai grandi progetti, soglie piu' basse di investimento o di aiuto, al superamento delle quali scatta l'obbligo di notifica. Per tali imprese, infatti, l'obbligo di notifica sussiste in presenza di uno dei due requisiti seguenti, peraltro indicati anche al paragrafo 9.6, note numeri 17 e 18, della circolare n. 41/E:

- costo totale del progetto pari o superiore a 15 milioni di euro, piu' un'intensita' di aiuto cumulata, espressa in percentuale dei costi d'investimento ammissibili, pari o superiore al 50% del massimale degli aiuti regionali alle grandi imprese vigente nella zona considerata, piu' un aiuto per posto di lavoro creato o salvaguardato pari o superiore a 40.000 euro; oppure
- aiuto pari o superiore a 30 milioni di euro.

Si precisa inoltre che, in attesa della specifica approvazione da parte della Commissione europea, l'agevolazione e' momentaneamente sospesa per le imprese che esercitano attivita' economiche del settore trasporti.

Per gli investimenti relativi al settore agricolo (aziende agrarie e settore della trasformazione e commercializzazione dei prodotti agricoli) si segnala che la Commissione europea, con Decisione del 14 giugno 2001, ha autorizzato il relativo regime di aiuti. Per tale settore, le modalita' di applicazione dell'agevolazione saranno oggetto di separate istruzioni.

1.2

Domanda

Il paragrafo 2 della circolare n. 41/E prevede che "sono altresì escluse, per espressa previsione della Commissione europea, le imprese in difficoltà finanziaria (cfr. Comunicazione 1999/C 288/02). Al riguardo, si precisa che l'impresa, a prescindere dalla sua dimensione, e' considerata in difficoltà: a) se si tratta di società a responsabilità limitata qualora abbia perduto più della metà del capitale sottoscritto e la perdita di più di un quarto di tale capitale sia intervenuta nel corso degli ultimi dodici mesi"

In relazione a tale paragrafo si chiede:

- a) se il "capitale sottoscritto" faccia riferimento, nel passivo dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile, alla sola voce A), I - Capitale, ovvero al totale della lettera A) - Patrimonio Netto;
- b) nel caso in cui il riferimento fosse l'importo indicato alla voce A), I - Capitale, se la determinazione della perdita debba intendersi al netto delle riserve disponibili utilizzate per ridurla;
- c) nell'ipotesi in cui il capitale sociale sottoscritto di una società a responsabilità limitata coincida con il patrimonio netto e la società registri una perdita di oltre il 50 per cento del predetto capitale sociale, integralmente ripianata con un versamento a fondo perduto da parte dei soci, se la società stessa debba essere considerata in difficoltà finanziaria e, quindi, esclusa dall'accesso al credito d'imposta;
- d) quale sia il termine rispetto al quale debbano essere calcolati a ritroso gli "ultimi dodici mesi" per la verifica della perdita "di più di un quarto del capitale";
- e) se per la verifica della perdita di più della metà del capitale sottoscritto occorra riferirsi all'evoluzione del capitale sottoscritto sin dall'inizio della costituzione della società'.

Risposta

Come chiarito nella circolare n. 41/E del 18 aprile 2001, per espressa previsione della Commissione europea, sono escluse dalla agevolazione di cui all'art. 8 della legge 388/2000 le imprese in difficoltà finanziarie.

A tal proposito, si ritiene opportuno chiarire che:

- a) l'espressione capitale sottoscritto si riferisce alla sola voce A), I - Capitale, del passivo dello schema di stato patrimoniale di cui all'art. 2424 del codice civile;
- b) nel caso in cui la società abbia riserve disponibili in grado di ripianare la perdita superiore alla metà del capitale sottoscritto e proceda alla copertura mediante utilizzo di dette riserve, l'impresa non si considera in difficoltà finanziaria. Tale interpretazione risulta coerente con la definizione di impresa in difficoltà finanziaria contenuta nella Comunicazione della Commissione europea 1999/C 288/02, richiamata dalla circolare n. 41/E, secondo la quale "l'impresa e' in difficoltà qualora essa non sia in grado, con le proprie risorse finanziarie o ottenendo i fondi necessari dai proprietari/azionisti o dai creditori, di contenere le perdite che potrebbero condurla quasi certamente, senza un intervento esterno dei poteri pubblici, al collasso economico a breve o a medio termine";
- c) nell'ipotesi in cui una società a responsabilità limitata il cui Patrimonio Netto sia esclusivamente rappresentato dal capitale sociale sottoscritto, registri una perdita superiore alla metà del capitale sociale sottoscritto integralmente ripianata con un versamento a fondo perduto da parte dei soci, la società non si considera in difficoltà finanziaria;

- d) il termine rilevante per il computo degli ultimi dodici mesi nei quali verificare la perdita di piu' di un quarto del capitale sociale sottoscritto deve individuarsi con riferimento al giorno nel quale si realizza l'investimento agevolabile;
- e) la verifica della perdita di piu' della meta' del capitale sottoscritto e' effettuata con riferimento all'ammontare del capitale come determinato nell'ultima delibera di variazione.

1.3

Domanda

Qualora una societa' con sede fuori dalle aree svantaggiate procedesse ad incorporare una societa' con strutture produttive ubicate nelle aree svantaggiate, il credito d'imposta spettante alla societa' incorporata sarebbe fruibile dall'incorporante?

Risposta

Il credito d'imposta spettante alle societa' fuse o incorporate potra' essere fruito dalla societa' risultante dalla fusione o incorporante in quanto questa, ai sensi del comma 3 dell'art. 123 del TUIR, "subentra negli obblighi e nei diritti delle societa' fuse o incorporate".

Tuttavia, qualora i beni vengano, in tutto o in parte, destinati a strutture produttive diverse da quella che ha dato diritto all'agevolazione, e' necessario rideterminare il relativo credito d'imposta, ai sensi del secondo periodo del comma 7 dell'art. 8.

Inoltre, si precisa che la societa' risultante dalla fusione o incorporante potra' fruire dell'agevolazione per i nuovi investimenti successivamente effettuati nella struttura produttiva gia' appartenente all'incorporata.

1.4

Domanda

Per un'impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare sono agevolabili gli investimenti effettuati fino al 13 marzo 2001?

Risposta

Si ribadisce che solo gli investimenti effettuati successivamente al 13 marzo 2001 - data di approvazione del regime di aiuti da parte della Commissione europea - rilevano ai fini dell'agevolazione stessa, indipendentemente dalla circostanza che le imprese che li realizzano abbiano o meno il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare.

1.5

Domanda

La misura dell'agevolazione e' articolata in base alla localizzazione dell'investimento ed alla dimensione dell'impresa.

Con riferimento a tale secondo requisito, la nota n. 6 contenuta nel paragrafo 3 della c.m. 41/E rinvia, per la definizione di piccola e media impresa, all'Allegato alla Raccomandazione 96/280/CE del 3 aprile 1996 della Commissione europea, nonche' al decreto del Ministro dell'Industria del Commercio e dell'Artigianato del 18 settembre 1997. In base a tali atti, rientra nella definizione l'impresa che:

- ha un numero dipendenti inferiore a 250;
- ha un fatturato annuo inferiore a 40 milioni di euro o un totale dell'attivo di bilancio inferiore a 27 milioni di Euro;
- e' in possesso del requisito di indipendenza, ovvero non e' partecipata per almeno il 25% del capitale da imprese di grande dimensione.

Al riguardo, si segnala che il Ministro dell'Industria con decreto del 27 ottobre 1997 (emanata con riferimento alla legge n. 488/1992) ha specificato che per le imprese operanti nel settore dei servizi, ai fini della definizione di PMI, si applicano i seguenti parametri:

- dipendenti in numero inferiore a 95;
- fatturato annuo inferiore a 15 milioni di euro o un totale dell'attivo di bilancio inferiore a 10,1 milioni di Euro;
- in possesso del requisito di indipendenza.

Si chiede pertanto di confermare se, indipendentemente dal settore di operativita' dell'impresa, debba farsi riferimento ai limiti dimensionali di cui al decreto del Ministero dell'Industria del 18 settembre 1997.

Inoltre, con riferimento alla dimensione dell'impresa, si chiede quale sia il momento in cui occorre procedere alla verifica della sussistenza dei

parametri richiesti.

Al riguardo si segnala che la normativa applicabile ai sensi della legge n. 488/1992 prevede che il periodo di rilevazione del numero dei dipendenti, del fatturato annuo e del totale di bilancio, e' l'esercizio sociale relativo all'ultimo bilancio approvato prima della presentazione del modulo di domanda (o in mancanza relativo all'ultima dichiarazione dei redditi).

Poiche' per la fruizione dei benefici ex art. 8 in esame non e' prevista la predisposizione di alcuna domanda, si chiede a quale esercizio occorra fare riferimento per effettuare le suddette rilevazioni.

Risposta

L'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 consiste nel riconoscimento di un credito d'imposta nel rispetto dei criteri e dei limiti di intensita' di aiuto stabiliti dalla Commissione europea. I limiti d'intensita' di aiuto variano, oltre che in relazione all'ambito territoriale in cui e' effettuato l'investimento, anche in relazione alla dimensione dell'impresa.

Al riguardo, la circolare n. 41/E, alla nota 6, fa esplicito riferimento all'allegato alla Raccomandazione 96/280/CE del 3 aprile 1996 della Commissione europea relativa alla definizione delle piccole e medie imprese, ripresa nell'allegato 1 al Regolamento (CE) 70/2001 relativo all'applicazione degli articoli 87 e 88 del Trattato CE agli aiuti di Stato a favore delle piccole e medie imprese, nonche' dal Decreto del Ministero dell'Industria, del Commercio e dell'Artigianato del 18 settembre 1997.

Si ritiene, quindi, che in assenza di ulteriori specificazioni nella norma dell'art. 8, sia necessario individuare i limiti dimensionali dell'impresa cui commisurare l'agevolazione in base ai parametri fissati dalla Commissione europea che costituiscono un'integrazione delle condizioni di applicabilita' stabilite dalla normativa nazionale.

Si ritiene altresì che, oltre alla Raccomandazione della Commissione europea di cui sopra, si debba fare riferimento anche alla Comunicazione della Commissione sugli aiuti di Stato alle PMI del 20 marzo 1996, (gia' presa a riferimento dalla circolare n. 38/E del 14 febbraio 1997 riguardante la detassazione del reddito d'impresa reinvestito di cui all'art. 3 della legge 28 dicembre 1995, n. 549), la quale precisa che:

- a) i tre criteri sono cumulativi e, quindi, devono coesistere ai fini della classificazione dell'impresa fra le piccole e medie imprese;
- b) il numero delle persone impiegate corrisponde al numero di Unità di lavoro-annue (ULA), cioe' al numero dei dipendenti occupati a tempo pieno nell'esercizio; il lavoro a tempo parziale o il lavoro stagionale costituiscono frazioni di ULA;
- c) l'esercizio da prendere in considerazione e' l'ultimo esercizio antecedente a quello agevolato;
- d) per fatturato si intende, ai sensi dell'art. 28 della quarta direttiva 78/660 del 25 luglio 1978, l'ammontare del volume d'affari comprendente gli importi provenienti dalla vendita dei prodotti e dalla prestazione di servizi rientranti nelle attivita' ordinarie dell'impresa, diminuiti degli sconti concessi sulle vendite nonche' dell'imposta sul valore aggiunto e delle altre imposte direttamente connesse con il fatturato; tale ammontare e' indicato al punto A.1 dello schema di conto economico redatto ai sensi dell'art. 2425 del codice civile, secondo corretti principi contabili.

2. PRESUPPOSTI DELL'AGEVOLAZIONE

2.1

Domanda

E' sufficiente conservare ed esibire le fatture d'acquisto per comprovare il diritto all'agevolazione?

Risposta

Il diritto ad usufruire del credito d'imposta spetta solo in presenza dei presupposti, dei requisiti e delle condizioni voluti dalla legge.

Fa carico al beneficiario dell'agevolazione di acquisire, contabilizzare, conservare ed esibire, ove richiesto, tutta la documentazione elementare (contratti, corrispondenza, ordini, fatture, etc.) inerente all'investimento agevolato e che sara' oggetto, insieme ai libri ed alle scritture contabili, di attento esame in sede di controllo.

Per le fatture, poi, e' necessario che esse rechino, a pena di revoca dell'agevolazione e con scrittura indelebile, l'annotazione "Bene acquistato con il credito di imposta di cui all'art 8 della l. 388/2000, esposto mediante il modello F24 del mese di....".

E' bene, inoltre, rammentare che, maturando il diritto al credito d'imposta quando l'investimento si considera effettuato, rilevano ai fini del momento di effettuazione i criteri di cui all'art. 75 del TUIR.

I presupposti, i requisiti e le condizioni di cui alla legge 388/2000 per il riconoscimento del beneficio, saranno oggetto di rigoroso vaglio da parte degli organi preposti al controllo. La stessa legge, infatti, prevede un piano di interventi per le necessarie verifiche atte a garantire la corretta applicazione delle disposizioni normative.

I controlli, oltre che sugli aspetti documentali di cui si e' fatto cenno, si incentreranno altresì sulla effettività del costo sostenuto in relazione agli investimenti agevolati. L'effettività sarà verificata non solo in relazione alla concreta realizzazione dell'investimento ma anche al puntuale ed integrale sostenimento del costo di acquisizione o ultimazione del bene oggetto dell'investimento, come originariamente pattuito ed assunto ai fini della concessione del credito di imposta. La riduzione successiva a qualunque titolo del prezzo di acquisizione del bene comporterà la rideterminazione dell'agevolazione con esclusione della quota di costo non effettivamente sostenuta.

A tali fini saranno oggetto di analisi e riscontro le movimentazioni finanziarie e bancarie relative all'investimento agevolato.

2.2

Domanda

E' compatibile con i presupposti dell'agevolazione la concessione in uso temporaneo del bene oggetto di investimento, precisando che lo stesso continua a figurare nel patrimonio del soggetto che fruira' del credito d'imposta?

Risposta

Dall'esame congiunto delle disposizioni recate dai commi 2 e 7 dell'articolo 8, emerge in modo netto la volonta' del legislatore di finalizzare l'investimento agevolato, in modo duraturo ed esclusivo, al potenziamento della struttura produttiva di appartenenza del soggetto che ne beneficia, localizzata nelle aree depresse individuate dalla legge.

Ne consegue l'obbligo, affermato a pena di decadenza dall'agevolazione, di non distogliere il bene dalla specifica struttura produttiva di riferimento. Non e' consentito in alcun modo, pertanto, consentire a terzi, in forza anche di meccanismi negoziali atipici, di utilizzare direttamente o indirettamente i predetti beni.

Il rispetto di tale condizione sarà oggetto di controlli, anche in sede di accesso presso le strutture produttive cui sono destinati i beni oggetto dell'agevolazione.

In sede di controllo, sarà verificata l'effettiva entrata in funzione dei beni, nonché la presenza di ulteriori cause che comportano la decadenza dell'agevolazione quali ad esempio la dismissione, la cessione a qualunque titolo (vendita, affitto, ecc.) a terzi, la destinazione a finalità estranee all'esercizio dell'impresa e, comunque, l'utilizzo da parte di terzi dei beni agevolati ovvero la loro destinazione a strutture produttive diverse da quelle che hanno dato titolo all'agevolazione.

Si ribadisce, infine, che integra l'ipotesi di destinazione a struttura produttiva diversa anche il trasferimento dei beni agevolati da un ramo d'azienda ad un altro, dato che ogni ramo d'azienda costituisce una distinta struttura produttiva ai fini dell'applicazione dell'agevolazione.

3. FINANZIAMENTO DELL'INVESTIMENTO

3.1

Domanda

Nella circolare 41/E del 18 aprile 2001, si precisa, al paragrafo 4, che il beneficiario deve comunque partecipare al finanziamento dell'investimento con un apporto pari almeno al 25 per cento dell'ammontare dell'investimento stesso.

In precedenza, con la legge 488 del 19 dicembre 1992, che faceva riferimento al rapporto tra il capitale proprio investito nell'iniziativa e

l'investimento complessivo, e' stato chiarito che il capitale proprio investito o da investire nell'iniziativa e' costituito dagli aumenti del capitale sociale e/o dai conferimenti dei soci in conto aumento del capitale stesso, utili prodotti nel corso del programma non distribuiti o ammortamenti anticipati accantonati in un apposito fondo del patrimonio netto per tutta la durata del programma.

Si chiede, pertanto, come debba essere interpretata tale affermazione in relazione all'art. 8 e, in particolare:

- con quali modalita' debba essere effettuato l'apporto;
- se l'apporto deve essere in ogni caso effettuato con immissione di capitale proprio da parte del titolare o dei soci;
- quali sono i tempi entro i quali tale apporto si deve realizzare.

E, infine, qual'e' la corretta interpretazione che si deve adottare nel caso di investimenti che saranno realizzati con leasing?

Risposta

Il riferimento all'apporto minimo del 25 per cento e' contenuto nel modello utilizzato per la notificazione degli aiuti a finalita' regionale, dove la Commissione europea ha specificamente richiesto (punto 3.2 del questionario) che, nel caso d'investimento produttivo, fosse obbligatoriamente prevista la clausola in base alla quale "il beneficiario deve partecipare al finanziamento dell'investimento ammissibile con un apporto pari - al netto di qualsiasi aiuto - al 25 per cento almeno dell'ammontare dell'investimento stesso".

Tale previsione va interpretata alla luce degli "Orientamenti comunitari in materia di aiuti di stato a finalita' regionale" (Comunicazione CE n. 98/C74/06) che al paragrafo 4.2 stabiliscono: "Per garantire che gli investimenti produttivi che beneficiano degli aiuti siano economicamente redditizi e finanziariamente solidi, l'apporto del beneficiario destinato al loro finanziamento deve corrispondere almeno al 25 per cento". Viene poi chiarito, in nota, che "l'apporto minimo del 25 per cento deve essere esente da qualsiasi aiuto. Cio' non accade, ad esempio, quando si tratti di un prestito agevolato o di un prestito con garanzie pubbliche contenenti elementi di aiuto".

Pertanto, non devono necessariamente effettuarsi aumenti di capitale o conferimenti da parte dei soci a tale fine, ma deve ritenersi rispettato il predetto requisito anche nel caso in cui si faccia interamente ricorso all'indebitamento, purché cio' avvenga ai valori correnti di mercato e non usufruendo, ad esempio, di crediti agevolati.

In definitiva la regola comunitaria prevede solo che il 25 per cento dell'importo dell'investimento sia esente da qualsiasi aiuto. Nel caso specifico, poiché l'agevolazione in esame non e' cumulabile con altre forme di aiuto, la condizione di apporto minimo risulta, in pratica, sempre soddisfatta, considerato che la percentuale massima di credito d'imposta non puo' mai essere superiore al 65 per cento.

Alle stesse conclusioni deve giungersi anche per investimenti realizzati mediante contratto di locazione finanziaria.

Al contrario, l'agevolazione prevista dalla legge n. 488 del 1992, e' subordinata alla presentazione di un'istanza, cui segue una fase istruttoria e la formazione di una graduatoria sulla base di cinque parametri tra i quali riveste particolare importanza l'ammontare del capitale proprio investito nel progetto. In particolare, ai fini della concessione dei benefici di cui alla legge n. 488/92, la regola comunitaria dell'apporto minimo e' stata rafforzata con l'ulteriore previsione che tale apporto fosse costituito da capitale proprio.

4. NOZIONE DI STRUTTURA PRODUTTIVA

4.1

Domanda

Le imprese edili svolgono l'attivita' produttiva attraverso i cantieri, che costituiscono unita' non destinate a permanere su un determinato territorio se non per il tempo necessario alla realizzazione dell'intervento edilizio. I singoli cantieri possono essere considerati strutture produttive autonome?

Risposta

L'art. 8 della legge n. 388 del 2000 tende ad incentivare l'insediamento stabile di attivita' economiche nei territori indicati al comma 1, mediante

la realizzazione o il potenziamento di "strutture produttive". Si ritiene che il beneficio competa anche alle imprese edili che operano tramite cantieri localizzati nelle zone svantaggiate, indipendentemente dall'ubicazione della sede legale.

Cio' in conformita' all'orientamento espresso nella risoluzione n. 11/067 del 23 ottobre 1992 con riferimento alle agevolazioni previste dall'art. 11 della legge 2 maggio 1990, n. 102. In quella occasione fu affermato che i benefici per gli investimenti effettuati nelle "strutture produttive", localizzate nei territori colpiti dalle eccezionali avversita' atmosferiche dei mesi di luglio e di agosto 1987, dovevano essere riconosciuti anche ai cantieri. "Dato il carattere oggettivo del beneficio fiscale - precisava la risoluzione - l'esonero non puo' essere negato alle imprese edili che, sebbene costituite in zona non depresso, effettuino lavori nelle zone depresse".

Considerato che l'allestimento ed il mantenimento dei singoli cantieri ha carattere temporaneo, puo' riconoscersi come autonoma struttura produttiva l'insieme di tutti i cantieri presenti in ciascuna area svantaggiata, che esprimono e protraggono nel tempo il radicamento dell'impresa al territorio.

Ne deriva che:

- . gli investimenti dovranno essere unitariamente assunti al netto delle cessioni, dismissioni e ammortamenti relativi a tutti i cantieri che costituiscono la medesima struttura produttiva;
- . i beni potranno essere spostati solo tra i diversi cantieri che fanno parte della medesima struttura produttiva;
- . nel caso di chiusura dell'unico cantiere, si applica comunque la norma antielusiva, di cui al comma 7 del citato articolo 8, che prevede la rideterminazione dell'agevolazione in caso di cessione, dismissione o destinazione a finalita' estranea all'impresa nel periodo di tutela fiscale.

4.2

Domanda

Una s.n.c., che si occupa di gestione di supermercati, con nove punti vendita (supermercati) ubicati in varie citta' della Puglia, possiede un capannone industriale che acquisisce la merce direttamente dai fornitori e poi, con mezzi propri, provvede giornalmente alla distribuzione della merce nei vari punti vendita. I singoli punti vendita possono essere considerati autonome strutture produttive, con proprio personale, ricavi singolarmente individuabili e costi distintamente attribuibili? Pertanto, volendo acquisire beni strumentali per alcuni di questi punti vendita, il credito d'imposta dovra' tenere conto degli ammortamenti specifici di ciascun punto vendita, anche creando libri cespiti sezionali, o gli ammortamenti da considerare si riferiscono all'intera azienda?

Risposta

I singoli punti vendita possono essere considerati autonome strutture produttive, anche nel caso in cui gli acquisti siano effettuati direttamente dalla societa' che si occupa della gestione, dal momento che essi si configurano comunque come centri di costo e di profitto, in quanto i costi e i ricavi sono ad essi distintamente attribuibili, cosi' come chiarito nella circolare 41/E.

Per la determinazione separata delle dismissioni e degli ammortamenti, riferiti a ciascuna struttura produttiva, non si richiede necessariamente la tenuta di una contabilita' separata per ognuna delle medesime strutture, essendo sufficiente tenere separata evidenza della destinazione dei singoli cespiti.

4.3

Domanda

Un investimento, realizzato nell'ambito di uno stabilimento di produzione, puo' essere finanziato per il valore netto, ancorche' la struttura produttiva sia configurata come solo centro di costo e non gia' di profitto, in quanto, pur dotata della necessaria autonomia organizzativa, non gestisce l'attivita' commerciale, demandata ad apposite strutture di vendita?

Risposta

Lo stabilimento di produzione in questione, ancorche' non sia centro di profitto, costituisce autonoma struttura produttiva se nel comune o nel

perimetro aziendale in cui e' situato non e' localizzata un'altra unita' locale facente capo al medesimo soggetto giuridico. In via generale, ad ulteriore chiarimento di quanto affermato nella circolare n. 41/E del 18 aprile 2001, si precisa che rappresenta una struttura produttiva a se' stante anche un ramo d'azienda (inteso come autonomo centro di costo e di profitto), anche se e' situato nello stesso comune o nel medesimo perimetro aziendale di altra unita' produttiva riconducibile al medesimo soggetto giuridico.

Al contrario, un reparto (linea di produzione) non costituisce autonoma struttura produttiva se nel comune o nel perimetro aziendale esiste un'altra unita' locale del medesimo soggetto giuridico. In tale caso, le due o piu' diramazioni territoriali del soggetto costituiscono, nel loro insieme, un'unica struttura produttiva.

Pertanto, un semplice reparto, che non e' un ramo d'azienda con i descritti requisiti di centro di costo e di profitto, puo' costituire un'autonoma struttura produttiva se esso rappresenta l'unica unita' locale del medesimo soggetto giuridico localizzata nello stesso comune o nel medesimo perimetro aziendale.

4.4

Domanda

E' agevolabile l'intero ammontare degli acquisti, senza procedere alla nettizzazione degli stessi con cessioni, dismissioni e ammortamenti, qualora sia dimostrabile che l'investimento, sempre nell'ambito dello stesso stabilimento, sia volto alla creazione di una nuova unita' produttiva, ad esempio una differente produzione, prima non esistente?

Risposta

No, in quanto non puo' essere in nessun caso considerata autonoma struttura produttiva una mera linea di produzione o un reparto, pur dotato di autonomia organizzativa, che costituisca parte integrante del processo produttivo di un'unita' localizzata nel medesimo perimetro aziendale o nel medesimo Comune.

Potra' configurarsi un'autonoma struttura produttiva solo nel momento in cui la nuova struttura produttiva dovesse acquisire reale ed effettiva autonomia come centro di profitto.

4.5

Domanda

E' agevolabile nella misura piena, in quanto configurabile come nuova unita' produttiva, un investimento comportante il trasferimento di una linea di produzione in altra localizzazione, purché in differente Comune?

Risposta

Il trasferimento di una linea di produzione in un altro comune, ubicato nelle aree svantaggiate, configura la costituzione di un'autonoma struttura produttiva, agevolabile nella misura in cui nella stessa vengano realizzati investimenti in beni strumentali nuovi secondo le disposizioni di cui all'art. 8. In particolare, per il requisito della novita' si puo' fare riferimento al punto 6.3 della citata circolare 41/E.

Secondo gli "Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalita' regionale", l'obiettivo di promuovere lo sviluppo delle regioni svantaggiate, puo' infatti essere perseguito non solo con l'insediamento di nuove imprese, ma anche ammodernando e diversificando le attivita' preesistenti, purché gli investimenti realizzati siano mantenuti per un periodo minimo di cinque anni.

Gli stessi orientamenti, al quarto capoverso dell'Introduzione, ammettono esplicitamente tale possibilita': "Per privilegiare questo sviluppo e contenere i potenziali effetti negativi di una delocalizzazione, e' necessario subordinare la concessione di tali aiuti al mantenimento per un periodo minimo degli investimenti...nella regione svantaggiata".

Pertanto, se nel comune di destinazione esiste un'altra unita' locale dell'azienda, l'investimento agevolabile sara' determinato al netto degli ammortamenti, cessioni e dismissioni relativi a tutti i beni che, secondo i criteri precedentemente evidenziati, costituiscono la medesima struttura produttiva.

4.6

Domanda

Un'impresa con stabilimenti di produzione localizzati sia in aree svantaggiate che non, nella determinazione dell'investimento netto relativamente ad un'unita' produttiva situata in area depressa deve fare riferimento esclusivamente agli acquisti, dismissioni, cessioni e ammortamenti relativi alla struttura produttiva oggetto dell'investimento medesimo?

Risposta

Si', l'ammontare dell'investimento netto e' dato dal costo complessivo dei nuovi investimenti decurtato del costo non ammortizzato dei beni ceduti e dei beni dismessi, nonche' degli ammortamenti dedotti, relativi ai beni appartenenti alla stessa struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento.

4.7

Domanda

Provvedendo alla costruzione di un nuovo capannone industriale, ormai necessario alla struttura produttiva, che avverra' per stati di avanzamento lavori, tale struttura e' da considerare nella sua singolarita' e, quindi, ha diritto all'intero credito d'imposta spettante, non avendo, almeno per il 2001, alcun ammortamento?

Risposta

Un nuovo capannone industriale, ai fini dell'agevolazione, non puo' mai considerarsi autonoma struttura produttiva se lo stesso e' localizzato nel medesimo perimetro aziendale o nel medesimo comune in cui e' situata una struttura produttiva gia' esistente e riconducibile al medesimo soggetto giuridico.

Il capannone potrebbe rilevare ai fini dell'agevolazione come parte di una nuova struttura produttiva, ancora in fase di realizzazione, solo se e' situato in un comune dove non esistono altre unita' locali dell'impresa.

5. beni agevolabili

5.1

Domanda

E' agevolabile la costruzione ex novo di una sala convegni da utilizzare per le assemblee della societa'?

Risposta

La costruzione di una sala convegni, realizzata all'interno di un fabbricato preesistente puo' assumere rilevanza ai fini del beneficio fiscale limitatamente ai costi sostenuti per le opere di adattamento della struttura nella misura in cui siano patrimonializzati e abbiano natura incrementativa.

5.2

Domanda

La Commissione europea ha precisato che gli investimenti di sostituzione sono esclusi dal regime; l'acquisto di un singolo bene strumentale, in sostituzione di un altro bene strumentale, puo' essere oggetto di agevolazione?

Risposta

L'esclusione degli investimenti di sostituzione dal novero di quelli che possono formare oggetto dell'agevolazione in esame, e' garantita dalle stesse modalita' di calcolo dell'investimento netto. Come chiarito nella relazione ministeriale di accompagnamento alla legge 388 del 2000, tale meccanismo di determinazione del beneficio, che tiene conto delle cessioni, dismissioni e ammortamenti effettuati nell'esercizio, consente di determinare il montante delle acquisizioni dei beni strumentali che supera le dismissioni e gli ammortamenti di periodo. Tale montante, cui la norma correla il beneficio, e' espressivo proprio di investimenti di rinnovo, cioe' di investimenti che non si possono definire di "mera sostituzione"; questi ultimi, infatti, devono essere esclusi dall'agevolazione, ai sensi del punto 4.4 degli "Orientamenti in materia di aiuti di Stato a finalita' regionale".

Essendo questa la logica dell'agevolazione e sempre che ricorrano gli altri presupposti appena specificati, puo' beneficiare del credito d'imposta anche l'acquisto di un singolo bene strumentale, in sostituzione di un altro bene strumentale.

5.3

Domanda

Una societa' immobiliare, il cui statuto prevede la concessione in locazione di immobili a terzi, puo' beneficiare del credito d'imposta per l'acquisto/costruzione di un immobile che sara' successivamente destinato in locazione a terzi?

Risposta

No. L'agevolazione di cui all'art. 8 puo' essere concessa solo per i beni strumentali che siano "effettivamente destinati alle strutture produttive dell'impresa" come precisato nella circolare n. 41/E, punto 6.2.1.

Di conseguenza i beni immobili concessi in locazione a terzi non possono fruire dei benefici in quanto non sono inseriti ed utilizzati in una struttura produttiva del locatore, ne' possono essere considerati autonome strutture produttive.

5.4

Domanda

1. Tra gli investimenti agevolabili si possono considerare anche gli automezzi (e autocarri) per le imprese che non rientrano nel settore dei trasporti?
2. L'art. 8 prevede che sono agevolabili gli investimenti in beni strumentali nuovi di cui agli artt. 67 e 68 del TUIR: rientrano in tale previsione gli automezzi e le autovetture e quindi e' agevolabile il loro acquisto? In caso affermativo, per le autovetture ad uso promiscuo, rilevano le stesse limitazioni di cui all'art. 121 bis del TUIR?
3. Nel caso di acquisto di un'autovettura con le limitazioni di cui all'art. 121-bis del TUIR, l'investimento netto su cui calcolare il credito d'imposta comprende anche la parte non detraibile dell'IVA?

Risposta

Occorre premettere che, in occasione della notifica della particolare disposizione normativa alla Commissione europea, il Ministero delle Finanze aveva specificato, sia nella relazione ministeriale sia nel questionario, che "per il settore dei trasporti sono escluse dall'agevolazione le spese di investimento in materiale di trasporto (c.d. attivi mobili)". Cio' in quanto tale condizione era richiesta specificamente ed obbligatoriamente dalla stessa Commissione (punto 8.3 del modello per la notificazione di aiuti a finalita' regionale). In questo senso, pertanto, la normativa comunitaria esclude espressamente, ma solo per il settore trasporti, che le spese destinate all'acquisto di materiale di trasporto possano rientrare tra quelle ammissibili agli aiuti.

Con specifico riguardo all'articolo 8 in esame, la norma prevista dal comma 2, stabilisce che per nuovi investimenti si intendono le acquisizioni di beni strumentali nuovi, facendo rinvio agli articoli 67 e 68 del TUIR, ed escludendo espressamente solo i costi relativi all'acquisto di mobili e macchine ordinarie di ufficio.

Pertanto, gli investimenti in automezzi e autovetture possono formare oggetto di agevolazione se effettuati da imprese che non operano nel settore trasporti.

Tuttavia, ai fini del calcolo dell'investimento netto, la scrivente ritiene applicabile la disciplina prevista dall'articolo 121-bis del TUIR, che limita la rilevanza fiscale del costo d'acquisto dei mezzi di trasporto a motore utilizzati nell'esercizio d'impresa.

Pertanto, per i mezzi di trasporto nuovi che formano oggetto di agevolazione l'ammontare dell'investimento e' determinato in misura corrispondente al costo di acquisto fiscalmente rilevante ai sensi dell'articolo 121-bis del TUIR. Nell'ipotesi di cui al comma 1, lett. b), dello stesso articolo, l'investimento agevolabile rilevera' esclusivamente per il 50 per cento del costo (ovvero per l'80 per cento per gli agenti e rappresentanti di commercio) che non eccede il limite di 35 milioni di lire (50 milioni per gli agenti).

Si precisa, infine, che il costo del bene agevolato deve assumersi al lordo dell'IVA indetraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1 del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633.

5.5

Domanda

- 1) L'acquisto di un'area destinata alla realizzazione di un fabbricato industriale rientra tra gli investimenti agevolabili? In particolare, i benefici di cui all'art. 8 si applicano solo alle spese di costruzione o anche al costo di acquisto dell'area?
- 2) Nel caso di acquisizione in locazione finanziaria di un fabbricato con annesso terreno in cui il locatario si trovera' ad acquistare un bene immobile "a corpo" (capannone e terreno), la spesa del terreno dovra' essere scorporata dal valore del contratto, oppure sara' ammessa all'agevolazione?

risposta

Nella richiesta di autorizzazione inoltrata alla Commissione europea, il Governo italiano ha espressamente indicato, quali investimenti ammissibili, solamente i fabbricati, gli impianti e gli attivi immateriali, in conformita' al rinvio contenuto nell'art. 8 ai beni strumentali di cui agli articoli 67 e 68 del TUIR.

In conformita' a quanto evidenziato nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001 ai fini dell'agevolazione "Tremonti-bis", i terreni, in quanto privi del requisito della strumentalita', sono, in via generale, esclusi dall'agevolazione. Benche' non rilevino autonomamente come beni agevolabili, i terreni possono tuttavia rientrare nell'ambito applicativo del beneficio qualora incorporino, per accessione, un fabbricato strumentale effettivamente destinato ad una struttura produttiva dell'impresa ubicata in una delle aree svantaggiate. Ne consegue che il diritto a fruire dell'agevolazione sorge soltanto con l'inizio dei lavori di costruzione del fabbricato, vale a dire da quando la destinazione del terreno a scopo edificatorio trova concreta attuazione. E' da questo momento che il costo di acquisizione dell'area edificabile potra' computarsi nell'ammontare degli investimenti rilevanti ai fini dell'agevolazione in parola.

Posto che l'acquisto dell'area e' funzionale alla costruzione del fabbricato, il relativo investimento potra' integrare i presupposti dell'agevolazione soltanto con la completa realizzazione del fabbricato e che, prima di questo momento, il costo dell'area potra' fruire del beneficio fiscale soltanto in misura corrispondente al rapporto tra il costo relativo alla quota-parte dei lavori effettuati (o stato avanzamento lavori) al termine di ciascun periodo d'imposta agevolato e l'ammontare complessivo del costo preventivato per l'intera costruzione sull'area.

Resta inteso che il costo relativo ad un'area fabbricabile rileva ai fini del beneficio fiscale di cui trattasi a condizione che questa sia acquisita successivamente al 13 marzo 2001, data in cui la Commissione europea ha approvato l'agevolazione, e che i lavori di costruzione abbiano inizio entro il 31 dicembre 2006, data di scadenza dell'agevolazione stessa.

In merito al secondo quesito, si precisa che nel caso di acquisizione di un fabbricato strumentale nuovo con annesso terreno, tanto in proprieta' quanto in locazione finanziaria, e' agevolabile, nel rispetto delle condizioni precedentemente evidenziate, il costo dell'investimento comprensivo del valore del terreno su cui insiste il fabbricato.

5.6

Domanda

L'attivita' di noleggio di autogru', con il connesso acquisto di autogru' e degli altri mezzi di sollevamento, e' agevolabile?

Risposta

In via generale, un'impresa che svolge attivita' di noleggio puo' beneficiare dell'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000. Nel caso prospettato, infatti, non puo' negarsi che i beni nuovi oggetto delle prestazioni di noleggio siano qualificabili come beni strumentali, in quanto ammortizzabili ai sensi dell'art. 67 del TUIR.

Occorre tuttavia precisare che l'agevolazione in questione puo' essere concessa solo se gli stessi beni risultano destinati ad una struttura produttiva dell'impresa locatrice, situata nei territori di cui al comma 1 dell'art. 8.

E' chiaro che per i beni utilizzati nell'attivita' di noleggio, la destinazione alla struttura produttiva prescinde dall'effettiva presenza fisica dei beni in azienda, ma, al tempo stesso, la sola iscrizione dei beni in contabilita' non rappresenta una condizione sufficiente a garantire un

utilizzo del bene conforme alla finalita' della norma.
La destinazione dei beni alla struttura produttiva deve risultare da elementi certi e precisi. In altri termini, il beneficio sara' fruibile qualora i beni siano inseriti in un effettivo complesso aziendale facente capo all'impresa e siano utilizzati in concreto nelle aree agevolate.

5.7

Domanda

Nella circolare n. 5/E del 26/1/2001, in risposta ad un quesito tendente a conoscere se nella definizione di beni strumentali fossero compresi gli immobili di categoria C/1, C/2, A/10 e D/8, l'Agenzia delle Entrate ha precisato che "tutti gli immobili strumentali per natura e per destinazione, di cui all'art. 40 del TUIR, rientrano nell'ambito dell'agevolazione".

Nella successiva circolare n. 41/E, paragrafo 6.2.1, l'Agenzia ha poi previsto che "gli investimenti in immobili strumentali per natura sono agevolabili solo se effettivamente destinati alla struttura produttiva dell'impresa".

Sembrebbe, pertanto, che un immobile strumentale per destinazione ma non per natura sia escluso dalle agevolazioni; sul punto, comunque, potrebbe essere utile una conferma.

Risposta

Ai sensi dell'art. 8, l'agevolazione e' fruibile per tutti gli immobili strumentali purché destinati a strutture produttive situate nelle aree svantaggiate. Essa pertanto e' applicabile sia agli immobili strumentali per destinazione che a quelli strumentali per natura.

La precisazione contenuta al paragrafo 6.2.1 della circolare n. 41/E si riferisce ai soli immobili strumentali per natura al fine di ribadire la necessita' del loro diretto utilizzo nella struttura produttiva dell'impresa.

Di conseguenza, non possono essere agevolati gli immobili strumentali per natura dati in locazione a terzi.

La stessa precisazione non e' necessaria per gli immobili strumentali per destinazione in quanto direttamente afferenti ad una struttura produttiva dell'impresa localizzata nelle aree svantaggiate.

5.8

Domanda

Nella circolare 41/E del 18 aprile 2001, al paragrafo 6.4, si afferma che "le spese per l'acquisizione dei beni si considerano sostenute, per i beni mobili, alla data della consegna o spedizione". Nel caso di un bene consegnato nel dicembre 2000, restituito nel gennaio 2001 perche' non conforme all'ordine, con successiva riconsegna del bene ad aprile del 2001, l'investimento e' agevolabile?

Risposta

La sintetica formulazione del quesito non precisa i motivi della non conformita' del bene all'ordine, per cui si presume che lo stesso faccia riferimento ad ipotesi di vizi o di mancanza di qualita' della cosa.

In tal caso, il riconoscimento dei vizi o della mancanza di qualita' della cosa da parte del venditore con l'assunzione dell'impegno ad eliminarli, riparando o sostituendo la cosa stessa, comporta unicamente, secondo l'orientamento della giurisprudenza di legittimita', la sostituzione, con efficacia novativa totale o parziale, dell'originaria obbligazione di garanzia del venditore con una obbligazione di "fare" (Cass. n. 3656 del 28 maggio 1988).

Nel caso prospettato, l'agevolazione non puo' essere concessa, dal momento che, ai fini della spettanza del bonus, il bene deve considerarsi acquisito al momento della prima consegna, avvenuta in data non successiva al 13 marzo 2001.

La seconda consegna, relativa al bene dato in sostituzione, costituisce semplicemente l'adempimento dell'obbligazione di fare sopra descritta.

5.9

Domanda

La circolare 41/E fa divieto di considerare, nella determinazione dell'investimento agevolabile, le cessioni, dismissioni e ammortamenti relativi ai beni esclusi di cui al paragrafo 6.2.3. In tale elenco non si riportano, tuttavia, i beni usati, che sono esclusi per definizione, a norma

del comma 2 dell'art. 8. E' possibile escludere gli ammortamenti dei beni usati per determinare l'investimento netto?

Risposta

Ai fini della determinazione dell'investimento agevolabile, l'ammortamento dei beni usati deve essere portato in diminuzione dell'investimento rilevante. L'indicazione contenuta al punto 6.5 della circolare n. 41/E, secondo la quale "le cessioni, le dismissioni e gli ammortamenti relativi ai beni esclusi di cui al paragrafo 6.2.3" deve essere considerata tassativa.

5.10

Domanda

Sono agevolabili gli investimenti consistenti nell'acquisto di autoambulanze nuove, di apparecchiature di pronto soccorso per quelle già in esercizio e di un capannone prefabbricato da adibire a sede della ditta, effettuati da parte di un'impresa esercente l'attività di servizi di trasporto con ambulanze (codice attività 85.14.4)?

Risposta

Il comma 2 dell'art. 8 della Legge n. 388 del 2000 ha limitato il riconoscimento del credito d'imposta agli investimenti effettuati nelle aree svantaggiate, a condizione che essi consistano in "acquisizioni di beni strumentali nuovi di cui agli articoli 67 e 68 del testo unico delle imposte sui redditi", con esplicita esclusione dei "mobili e macchine ordinarie di ufficio di cui alla tabella approvata con decreto del Ministro delle finanze 31 dicembre 1988".

Occorre preliminarmente evidenziare che l'attività di "Servizi di autoambulanza, delle banche del sangue ed altri servizi sanitari" (cod. 85.14.4) rientra, secondo la classificazione delle attività economiche ai fini IVA, nel settore "Sanità ed altri servizi sociali". Gli investimenti effettuati da imprese di tale settore, pertanto, sono rilevanti ai fini dell'agevolazione purché possano qualificarsi come beni strumentali nuovi.

Rientrano nell'agevolazione, come già precisato nella circolare n. 5/E del 26 gennaio 2001, i beni immobili strumentali, sia per natura che per destinazione, purché presentino il requisito della novità.

Pertanto, il capannone prefabbricato da adibire a sede della ditta potrà essere agevolato se costituisce, ai fini dell'agevolazione, un "bene strumentale nuovo" per l'impresa acquirente.

Alla stessa stregua, non sembrano sussistere preclusioni alla fruizione del regime agevolativo per l'acquisto delle "nuove" apparecchiature di pronto soccorso da attribuire in dotazione alle autoambulanze già in uso.

Deve riconoscersi la concessione del beneficio fiscale anche per l'acquisto delle autoambulanze nuove, in quanto l'agevolazione è esclusa solo per gli attivi mobili del settore trasporti.

5.11

Domanda

Un soggetto che ha optato per la dispensa da adempimenti per le operazioni esenti, ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972, deve considerare l'investimento su cui calcolare il credito d'imposta al netto o al lordo dell'imposta sul valore aggiunto?

Risposta

Le imprese che hanno optato per la dispensa da adempimenti ai sensi dell'art. 36-bis del d.P.R. n. 633 del 1972 non sono ammesse a detrarre dall'imposta dovuta l'IVA assolta su acquisti e importazioni di beni e servizi. Tale imposta rappresenta un onere fiscalmente rilevante in quanto sostenuto nell'esercizio dell'impresa e riferito ad attività ed operazioni da cui derivano ricavi o proventi che concorrono alla formazione del reddito d'impresa. Il predetto onere, come già affermato nella Risoluzione del 19 gennaio 1980 prot. n. 869, non perde il carattere di "accessorietà" ma integra il costo originario.

Per i soggetti in questione, pertanto, l'imposta sul valore aggiunto relativa all'acquisizione di beni strumentali aventi i requisiti previsti dalla norma dell'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 sarà capitalizzata e concorrerà alla determinazione dell'investimento agevolabile, in conformità a quanto evidenziato nella circolare n. 154 del 30 maggio 1995, paragrafo 4.3.

6. requisito della novita'

6.1

Domanda

Una societa' vorrebbe acquistare un capannone dove attualmente esercita la propria attivita', utilizzato in locazione dal 1998. E' possibile fruire del credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 se l'acquisto avviene dopo il 13 marzo 2001?

Risposta

Nel caso prospettato, il capannone, al momento dell'acquisto, risulta gia' utilizzato dall'acquirente stesso, anche a se a titolo di locazione. Tale bene non potra' essere considerato quale bene strumentale "nuovo" e, pertanto, l'acquisto in data successiva al 13 marzo 2001 non puo' avere alcuna rilevanza ai fini dell'agevolazione in argomento.

6.2

Domanda

Secondo quanto previsto al paragrafo 6.3 della circolare n. 41/E "gli investimenti agevolabili si caratterizzano, inoltre, per il requisito della novita' del bene, restando esclusi, di conseguenza, quelli riguardanti beni a qualunque titolo gia' utilizzati. Il requisito della novita' sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia ne' il produttore ne' il rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) ne' da parte del cedente ne' da alcun altro soggetto."

Mentre per l'acquisto di beni strumentali diversi dagli immobili non sembrano sorgere difficolta' (bastera', infatti, acquisire la consueta dichiarazione di nuova fabbricazione da parte del fornitore), per gli immobili potrebbe porsi il problema del valore probatorio di una dichiarazione rilasciata dal rivenditore.

Risposta

Ai sensi dell'art. 8, comma 2, della legge n. 388 del 2000 sono agevolabili gli investimenti consistenti nell'acquisizione di beni strumentali nuovi. Sono esclusi dall'agevolazione i beni a qualunque titolo gia' utilizzati sia dal cedente che da altro soggetto.

La novita' del bene, per quanto riguarda gli immobili, deve risultare da un'attestazione del venditore, fatti comunque salvi i poteri dell'amministrazione di procedere al controllo ed alla verifica della sussistenza del requisito.

6.3

Domanda

E' agevolabile l'investimento consistente nell'acquisto di un immobile gia' adibito a supermercato da altra societa', effettuato da parte di una societa' a responsabilita' limitata esercente l'attivita' di commercio al minuto con piu' supermercati, al fine di attivare un altro punto vendita? E se l'acquisto avviene in leasing?

Risposta

L'immobile acquistato dalla societa' non puo' essere agevolato, essendo lo stesso gia' stato utilizzato dal cedente e quindi privo del requisito della "novita'", condizione essenziale per la fruizione del credito d'imposta.

La soluzione non puo' essere diversa nel caso in cui il medesimo investimento immobiliare sia effettuato a titolo di leasing con clausola di riscatto a favore del locatario.

Solo gli investimenti in beni strumentali nuovi realizzati nel nuovo punto vendita potranno godere dell'agevolazione, dal momento che lo stesso punto vendita costituira' per l'acquirente una struttura produttiva autonoma.

6.4

Domanda

Una societa' a responsabilita' limitata esercente attivita' di commercio di articoli per alberghi, casalinghi e articoli da regalo, acquista un capannone gia' esistente, ma che necessita di interventi strutturali notevoli tali da paragonare la ristrutturazione ad una costruzione ex novo, al fine di allocarvi un magazzino ed un punto vendita. E' agevolabile tale fattispecie?

Risposta

Il capannone industriale in oggetto, se già utilizzato, non possiede, il requisito della novità, per cui il relativo costo d'acquisto, in via generale, non può essere considerato come investimento agevolabile.

L'agevolazione può, invece, essere concessa limitatamente ai costi sostenuti per gli interventi strutturali effettuati, poiché, come precisato al paragrafo 6.2.1 della circolare n. 41/E, i costi sostenuti per "...l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti..." rientrano negli investimenti agevolabili.

Si precisa infatti che, come già rilevato con la circolare 27 ottobre 1994, n. 181 e ribadito con la circolare 17 ottobre 2001, n. 90, 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:

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

Può considerarsi "nuovo", tuttavia, anche un immobile strumentale che risulti dalla radicale ristrutturazione di un bene acquistato usato qualora ricorrano i seguenti presupposti: 1) che gli interventi non costituiscano mero adattamento della struttura alle caratteristiche di una eventuale nuova categoria catastale; 2) che l'importo complessivo dei lavori sia comunque prevalente rispetto al costo di acquisto dell'immobile; 3) che l'immobile, successivamente ristrutturato, sia stato acquistato dopo il 13 marzo 2001; 4) che il cedente attesti di non aver fruito della stessa agevolazione per l'immobile di cui al precedente punto 2).

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

6.5

Domanda

Un'impresa di costruzioni edili ha acquisito mediante contratto di locazione finanziaria decennale un immobile strumentale non di nuova costruzione, già accatastato nella categoria A/2 e trasformato in categoria A/10 al momento del trasferimento alla società di leasing.

Si chiede se:

- 1) l'immobile possiede il requisito della "novità" per l'impresa edile?
- 2) trattandosi di leasing decennale il credito d'imposta è utilizzabile per il periodo successivo all'esercizio in corso al 2001?
- 3) i lavori di ristrutturazione effettuati sull'immobile dall'utilizzatore godono di tali agevolazioni?

Risposta

Il credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 è fruibile esclusivamente per investimenti in beni strumentali nuovi.

La sintetica formulazione del quesito fa supporre che nel caso specifico il requisito della novità potrebbe sussistere qualora la società di leasing abbia operato sullo stesso interventi di radicale trasformazione e non di mero adattamento della struttura alle caratteristiche della nuova categoria catastale, che l'importo complessivo dei lavori sia comunque prevalente rispetto al costo d'acquisto dell'immobile e che quest'ultimo sia stato effettuato dopo il 13 marzo 2001.

In assenza di tali condizioni la società utilizzatrice non potrà includere nell'ammontare dell'investimento agevolabile il costo del bene sostenuto dal concedente.

La stessa società utilizzatrice, tuttavia, potrà fruire del beneficio limitatamente ai costi sostenuti per i lavori di ristrutturazione effettuati sull'immobile che non rappresentino meri interventi di manutenzione ordinaria.

Infine, si precisa che il credito d'imposta che matura nel momento di effettuazione degli investimenti rilevanti potra' essere utilizzato anche nei successivi periodi d'imposta.

6.6

Domanda

- 1) Si puo' beneficiare del credito d'imposta se si acquista da un privato un immobile, non di nuova costruzione, con destinazione urbanistica di ufficio, o occorre che l'immobile venga acquistato da un costruttore e sia quindi di nuova costruzione?
- 2) Puo' essere considerato nuovo e quindi rientrare nell'agevolazione l'acquisto di un fabbricato strumentale da un'impresa di costruzioni che prima della cessione ha operato sullo stesso la completa ristrutturazione, trasformandolo da appartamento (A/3) ad ufficio (A/10), e questo non e' stato ancora mai utilizzato?
- 3) Una s.r.l. esercente attivita' di elaborazione dati puo' usufruire dei benefici di cui all'art. 8 per l'acquisto, per la propria attivita' produttiva, di appartamenti edificati nei primi anni del novecento ed adibiti fino ad oggi ad uso abitativo? Il cambio di destinazione d'uso puo' soddisfare il requisito della novita'?

Risposta

Come chiarito nella circolare 41/E, gli investimenti agevolabili si caratterizzano per il requisito della novita' del bene, restando esclusi, di conseguenza, quelli riguardanti beni a qualunque titolo gia' utilizzati. Il requisito della novita' sussiste anche nel caso in cui l'acquisto del bene avvenga presso un soggetto che non sia ne' il produttore (rectius il costruttore) ne' il rivenditore, a condizione che il bene stesso non sia mai stato utilizzato (o dato ad altri in uso) ne' da parte del cedente, ne' da alcun altro soggetto.

Come gia' evidenziato nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, puo' essere considerato "nuovo" un fabbricato strumentale acquistato da un'impresa di costruzioni che prima della cessione abbia operato sullo stesso una radicale trasformazione; cio' 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 e' tenuto ad attestare la sussistenza dei suddetti requisiti.

In sostanza, si ritiene di poter estendere alla categoria dei beni immobili quanto gia' effettuato con riferimento a beni complessi che incorporano beni usati.

Tale interpretazione pone l'accento sulla prevalenza dell'innovazione - dovuta ai lavori di radicale trasformazione - rispetto alla preesistente entita' dell'immobile, tenuto conto della realta' economica e immobiliare del Paese e delle finalita' della norma dettata per promuovere investimenti innovativi volti a stimolare lo sviluppo economico.

6.7

Domanda

Una societa' esercente attivita' commerciale (servizi) che acquista i cespiti oggetto dell'agevolazione da una societa' collegata o controllata puo' usufruire del credito d'imposta su tali acquisti?

Risposta.

La societa' acquirente puo' fruire del credito d'imposta a condizione che i beni acquistati dalla societa' controllata o collegata siano beni strumentali "nuovi" nei termini precedentemente specificati. Nessuna rilevanza assume la circostanza che tra cedente e cessionario sussistono rapporti di controllo o di collegamento, dal momento che ogni impresa che costituisce autonomo soggetto giuridico puo' fruire dell'agevolazione per gli investimenti realizzati in proprie strutture produttive ubicate nelle aree svantaggiate.

7. Investimenti acquisiti mediante contratti di locazione finanziaria

7.1

Domanda

1. Per gli investimenti realizzati dall'impresa mediante contratti di appalto, l'ammontare dell'investimento e' commisurato all'importo dei corrispettivi liquidati in base agli stati di avanzamento lavori (S.A.L.) per le porzioni dell'opera realizzate in ciascun periodo d'imposta. Nel caso di contratti di locazione finanziaria aventi ad oggetto immobili, di cui la societa' concedente abbia affidato la costruzione a terze ditte appaltatrici, si possono assumere, quale investimento dell'utilizzatore, in ciascuno dei periodi agevolati, i corrispettivi liquidati dalla societa' di leasing committente, in base agli stati di avanzamento lavori?
2. Se l'investimento avviene mediante contratto di locazione finanziaria, lo stesso puo' considerarsi realizzato al momento della stipula del contratto oppure con il verbale di consegna?

Risposta

La risposta al presente quesito e' desumibile dalle affermazioni riportate nella circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001.

L'agevolazione spetta anche nell'ipotesi in cui la societa' di leasing realizza, in appalto, un immobile allo scopo di concederlo in locazione finanziaria all'utilizzatore che si impegna a corrispondere importi una tantum e canoni periodici, con possibilita' di opzione di acquisto alla scadenza del contratto.

Tale contratto prevede, ordinariamente, che l'appalto sia predisposto in pieno accordo con l'utilizzatore, il quale avra' diritto di intervento a fini del controllo e dell'approvazione dei pagamenti in base agli stati di avanzamento lavori. A sua volta, il concedente e' esonerato per qualsiasi responsabilita' in ordine a qualita', vizi e/o difformita' dell'opera, essendo a carico dell'utilizzatore tutti i rischi di mancata realizzazione e perdita totale o parziale dell'immobile.

Tanto premesso, occorre riconoscere alla fattispecie un trattamento coerente con il criterio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione o realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing, espresso nella relazione ministeriale al decreto legge n. 414/89, reiterato con il d.l. n. 90/90, recante modifiche all'art. 67 del TUIR. Tale criterio e' finalizzato ad "assicurare nel tempo, in relazione alle mutevoli condizioni di mercato, la necessaria neutralita' fiscale della scelta aziendale tra acquisizione dei beni in proprieta' o in leasing".

Nella stessa direzione, volta a privilegiare la sostanza del contratto di locazione finanziaria oltre la forma, si collocano i principi contabili internazionali (vedi IASC n. 17) che danno rilievo alla sostanza economico-finanziaria del contratto di leasing rispetto alla sua forma giuridica.

Per quanto sopra, si ritiene corretto assumere quale investimento dell'utilizzatore - nella particolare ipotesi sopra delineata - i corrispettivi che la societa' di leasing concedente ha liquidato, in ciascun periodo d'imposta agevolato, all'appaltatore in base agli stati d'avanzamento lavori, secondo quanto gia' chiarito per gli investimenti realizzati direttamente dall'imprenditore mediante contratti di appalto a terzi.

7.2

Domanda

La circolare n. 41/E prevede che su ogni fattura di acquisto riguardante beni o servizi per i quali e' applicata l'agevolazione di cui all'art. 8 deve essere apposta, a pena di revoca dell'agevolazione, con scrittura indelebile, anche mediante apposito timbro, la dicitura: "Bene acquistato con il credito di imposta di cui all'art. 8 della l. 388/2000, esposto mediante il modello F24 del mese di....". Nel caso di investimenti realizzati mediante contratti di leasing, la predetta dicitura deve essere apposta su tutte le fatture che si riferiscono ai canoni. Cio' significa che ai fini dell'agevolazione rilevano i canoni man mano che vengono pagati? Da chi deve essere apposta tale dicitura?

risposta

La previsione dell'apposizione di tale timbro risponde all'esigenza di controllare il corretto utilizzo del credito d'imposta in parola.

Il timbro va apposto, sulle fatture che si riferiscono ai canoni, dall'utilizzatore, che, nell'ambito del contratto di leasing, e' il soggetto

beneficiario dell'agevolazione.

Con circolare 41/E e' stato chiarito che, per gli investimenti effettuati mediante contratti di locazione finanziaria, ai fini della determinazione dell'investimento agevolabile, assume rilevanza unicamente il costo sostenuto dal locatore per l'acquisto dei beni, al netto delle spese di manutenzione. Nel caso in cui l'IVA sui canoni di locazione non sia detraibile da parte dell'utilizzatore, ai fini dell'agevolazione assume rilievo anche l'IVA pagata dal locatore sull'acquisto del bene.

7.3

Domanda

E' ammissibile l'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 nel caso di acquisto di un immobile strumentale (uffici) e contestuale trasferimento della sede della societa', attualmente situata in un immobile in affitto?

Risposta

Il bene immobile strumentale e' ammesso all'agevolazione se possiede il requisito della "novita'" ed e' destinato ad una struttura produttiva situata nei territori di cui al comma 1 dell'art. 8, come gia' precisato nella circolare n. 41/E.

7.4

Domanda

I fabbricati costruiti in economia e ceduti nuovi a societa' di leasing con contratto di lease-back rientrano nell'agevolazione?

risposta

L'argomento e' stato compiutamente trattato con la circolare n. 90/E del 2001.

Rientrano nell'agevolazione anche i beni costruiti in economia o in appalto e ceduti a societa' di leasing con contratto di lease back.

Per gli investimenti realizzati in economia o in appalto, si e' detto che i relativi costi sono determinati, rispettivamente, con riferimento alle spese complessivamente sostenute nel periodo d'imposta avuto riguardo ai criteri di competenza di cui all'art.75 del TUIR o agli stati di avanzamento lavori, e che l'agevolazione compete anche per le opere in corso, gia' iniziate in esercizi precedenti al periodo di applicazione dell'agevolazione, limitatamente ai costi sostenuti, successivamente al 13 marzo 2001 e nei periodi d'imposta agevolati.

Secondo i medesimi criteri, pertanto, potranno godere dell'agevolazione gli investimenti connessi alla realizzazione in economia o in appalto di un bene nuovo, o al completamento di opere, all'ampliamento di impianti esistenti, ecc., poi oggetto del contratto di lease back.

Nel caso specifico occorre valutare se la successiva cessione del bene alla societa' di leasing sia o meno rilevante ai fini della determinazione dell'investimento netto, nonche' ai fini della applicazione della disposizione antielusiva introdotta.

E' necessario, a tal fine, considerare la particolare natura del contratto di lease back.

La giurisprudenza di legittimita' ha definito il lease back come un "contratto atipico, da iscriverne, pero', in uno schema dotato di una sua qualificante tipicita' sociale", trattandosi di un contratto di impresa diretto a soddisfare specifici interessi meritevoli di tutela giuridica (Cass. 7 maggio 1998, 4612).

Nell'ambito di tale schema, il trasferimento del bene e' attuato "per realizzare un disegno economico che rappresenta un momento dell'usuale attivita' dell'imprenditore...(e)...costituisce necessario presupposto per la concessione del bene in leasing". Si tratta di un orientamento - recepito con la circolare n. 218 del 30 novembre 2000 - che qualifica la cessione come "vendita a scopo di leasing" di un bene che continua a rimanere nella disponibilita' dell'impresa senza pregiudizio della sua permanente destinazione all'originaria struttura produttiva.

Tanto premesso, e tenuto conto della finalita' delle disposizioni normative in esame, si ritiene che, ai fini dell'applicazione dell'agevolazione, la cessione del bene alla societa' di leasing nel contesto di una operazione di lease back non e' rilevante ai fini della determinazione dell'ammontare degli investimenti netti, ne' ai fini

dell'applicazione della norma antielusiva. Nel particolare caso, infatti, la cessione del bene non pregiudica in nessun modo la permanenza dell'investimento presso la medesima struttura produttiva. Tuttavia, costituira' motivo di rideterminazione dell'agevolazione ai sensi del comma 7 dell'art. 8 della legge n. 388 del 2000, tanto il mancato esercizio del diritto di opzione, quanto la cessione del contratto di leasing. Ovviamente, la contestuale acquisizione del bene in leasing non configura, per l'utilizzatore, un ulteriore investimento che duplicherebbe i benefici. E cio' neppure nell'ipotesi in cui il bene, non ancora entrato in funzione, fosse da considerare nuovo.

8. DECORRENZA E UTILIZZO DELL'AGEVOLAZIONE

8.1

Domanda

L'acquisto di un immobile da destinare a propria sede operativa avvenuto con atto di compravendita stipulato in data 7/3/2001 e registrato in data 23/3/2001 puo' godere delle agevolazioni?

Risposta

La circolare n. 41/E del 18 aprile 2001, al paragrafo 5 ("Decorrenza"), chiarisce che "sono agevolabili gli investimenti effettuati successivamente alla data di approvazione del regime agevolativo da parte della Commissione, avvenuto in data 13 marzo 2001".

La stessa circolare, al paragrafo 6.4, precisa che "la fruizione del beneficio fiscale e' subordinata all'acquisizione del bene nel periodo d'imposta, da assumere secondo i criteri stabiliti nell'art. 75 del Tuir. Pertanto, 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 proprieta' o di altro diritto reale".

In applicazione dei citati criteri di cui all'art. 75 del TUIR, il bene immobile in questione deve considerarsi acquisito in data anteriore al 14 marzo 2001 e, pertanto, non puo' rilevare ai fini dell'agevolazione di cui all'art. 8.

8.2

Domanda

La stipula di un contratto preliminare di compravendita di un immobile da adibire a sede legale ed operativa di una societa' a responsabilita' limitata, in cui e' contenuto l'importo versato a titolo di anticipo e di caparra confirmatoria, legittima alla fruizione dell'agevolazione, considerato che il credito d'imposta e' fruibile al momento del sostenimento del costo e che la stipula del preliminare rappresenta il primo momento di sostenimento di costi per l'acquisto del bene strumentale?

Risposta

Ai sensi del comma 5 dell'art. 8 della legge n. 388 del 2000 "il credito d'imposta e' determinato con riguardo ai nuovi investimenti eseguiti in ciascun periodo d'imposta...". La fruizione del beneficio fiscale e' quindi subordinata all'acquisizione del bene nel periodo d'imposta, da assumere secondo i criteri stabiliti nell'art. 75 del TUIR, vale a dire, 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 proprieta' o di altro diritto reale.

Dal contratto preliminare non derivano effetti traslativi del diritto di proprieta' dell'immobile ma esclusivamente effetti obbligatori, in particolare l'acquirente si impegna a concludere un successivo contratto di compravendita, i cui effetti traslativi si produrranno solo se e quando tale contratto definitivo sara' stipulato.

Appare quindi evidente che, ai fini dell'agevolazione in questione, la stipulazione del contratto preliminare non costituisce il "momento rilevante" della realizzazione dell'investimento.

Pertanto, il pagamento di parte del prezzo del bene a titolo di anticipo e di caparra confirmatoria non assume alcun rilievo in merito alla determinazione dell'investimento rilevante. Il costo di acquisto dell'immobile sara' considerato nell'investimento agevolabile relativo al

periodo d'imposta in cui sara' stipulato l'atto.

8.3

Domanda

Nel caso di acquisto da parte di un'impresa di pulizie di un autocarro per il trasporto di cose, considerato che:

- l'autocarro si configura quale bene strumentale per l'esercizio della propria attivita' imprenditoriale;
- l'autocarro e' stato immatricolato il giorno 14/03/2001;
- e' stato consegnato alla ditta il giorno 15/03/2001;
- l'acquisto e' stato regolato tramite finanziamento contratto in data 20/03/2001;
- il concessionario rivenditore del bene ha emesso la fattura in data antecedente all'acquisizione, cioe' il 13/03/2001;

con riferimento a quanto previsto dal punto 5.0 della circolare n. 41 del 18.4.2001, si chiede se sono agevolabili gli investimenti effettuati successivamente alla data di approvazione del regime agevolativo da parte della Commissione risultanti da fatture emesse anteriormente la predetta data.

Risposta

L'investimento in questione e' agevolabile. L'impresa acquirente puo' beneficiare del credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000 in quanto la consegna del bene, che ai sensi dell'art. 75 del TUIR individua il momento in cui l'investimento si riconsidera realizzato, e' avvenuta successivamente al 13 marzo 2001.

9. DETERMINAZIONE DELL'INVESTIMENTO AGEVOLABILE

9.1

Domanda

Si chiede di conoscere se per la nozione di "costo" dell'investimento debba farsi riferimento ai criteri previsti nell'art. 76 del TUIR, in particolare per quanto attiene agli oneri accessori di diretta imputazione (spese di trasporto e messa in opera dei beni strumentali, interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, oneri di concessione edilizia per la costruzione di un nuovo fabbricato strumentale, etc.).

Risposta

La norma dell'articolo 8 non fornisce una specifica qualificazione della nozione di costo dell'investimento. Pertanto, nella determinazione del costo complessivo dei nuovi investimenti deve farsi necessariamente riferimento ai principi generali enunciati nell'art. 76 del TUIR.

In particolare, secondo quanto disposto dal comma 1, lettera b), del citato articolo 76, concorrono alla determinazione del costo dell'investimento agevolabile anche gli oneri accessori di diretta imputazione esclusi gli interessi passivi e le spese generali.

Sempre ai sensi della citata norma del TUIR, con riguardo ai beni strumentali, "si comprendono nel costo fino al momento della loro entrata in funzione e per la quota ragionevolmente imputabile ai beni medesimi, gli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, interna o presso terzi, nonche' gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che siano imputati nel bilancio ad incremento del costo stesso".

9.2

Domanda

Ai sensi del paragrafo 6.5 della circolare n. 41/E, l'ammontare dell'investimento rilevante ai fini della concessione dell'agevolazione in argomento e' dato dal costo complessivo dei nuovi investimenti, a diverso titolo acquisiti, decurtato del costo non ammortizzato dei beni ceduti e dei beni dismessi, nonche' degli ammortamenti dedotti, relativi ai beni appartenenti alla stessa struttura produttiva nella quale si effettua il nuovo investimento.

Su questo punto si chiede di chiarire:

1. se vadano computati gli ammortamenti civili o fiscali (anche se e' ragionevole presupporre che si tratti di quelli fiscali stante il tenore della C.M. che parla di "ammortamenti dedotti");
2. se in ipotesi di cessione di un contratto di leasing, il decremento rilevante sara' pari a zero (stante l'inesistenza del valore netto

contabile) o, come si ritiene, pari al valore residuo ricalcolato simulando il piano di ammortamento dei cespiti come se fossero stati acquistati in proprieta';

3. se rilevano in diminuzione anche gli ammortamenti sui beni acquistati usati;
4. come vanno computate le quote di contributi in conto impianti afferenti beni strumentali acquisiti nell'esercizio o nei precedenti.

Risposta

In merito al quesito proposto, si ritiene di dover evidenziare quanto segue.

1. La circolare n. 41 del 18 aprile 2001, al paragrafo 6.5 "Determinazione dell'investimento agevolabile", prevede che l'ammontare dell'investimento rilevante e' determinato decurtando dal costo complessivo dei nuovi investimenti il costo non ammortizzato dei beni ceduti e dismessi nonche' degli "ammortamenti dedotti" dei beni appartenenti alla stessa struttura produttiva. Pertanto, gli ammortamenti da prendere in considerazione per il calcolo dell'investimento netto agevolabile sono gli ammortamenti che hanno concorso alla determinazione del reddito, siano essi ordinari, ridotti, anticipati o accelerati. Per i beni acquisiti in locazione finanziaria, invece, occorre fare riferimento agli ammortamenti determinati applicando al costo sostenuto dal concedente la corrispondente aliquota ordinaria prevista dal D.M. 31 dicembre 1988.
2. In caso di cessione del contratto di leasing, occorre riconoscere alla fattispecie un trattamento coerente con il criterio di tendenziale equivalenza tra l'acquisizione o realizzazione del bene in proprio e quella effettuata tramite contratto di leasing. Pertanto, la cessione del contratto di leasing deve equipararsi alla cessione o dismissione di un bene di proprieta' dell'impresa. Poiche' la norma prevede che l'investimento netto deve essere decurtato del costo non ammortizzato dei beni ceduti o dismessi, nel caso specifico, in seguito alla cessione del contratto di leasing da parte dell'utilizzatore, occorre ricostruire il valore netto contabile del bene, sottraendo dal costo d'acquisto sostenuto dal concedente l'importo complessivo degli ammortamenti riferibili al bene stesso calcolato con le aliquote ordinarie previste dal D.M. 31 dicembre 1988. Tale valore netto dovra' portarsi in diminuzione del costo degli investimenti rilevanti effettuati nel periodo d'imposta in cui avviene la cessione del contratto. Qualora il contratto di leasing ceduto abbia ad oggetto un bene agevolato in precedenti periodi d'imposta, se ricorrono le condizioni previste al comma 7 dell'art. 8, dovra' procedersi anche alla rideterminazione del credito d'imposta.
3. Al paragrafo 6.5 della citata circolare n. 41/E e' precisato che solo le cessioni, le dismissioni e gli ammortamenti relativi ai beni esclusi dall'agevolazione di cui al paragrafo 6.2.3 non rilevano ai fini della determinazione dell'investimento netto, per cui gli ammortamenti effettuati sui beni acquistati usati, diversi da quelli esclusi, incidono nella determinazione dell'investimento netto.
4. Le quote di ammortamento relative a beni strumentali per i quali si e' beneficiato di contributi in conto impianti vanno calcolate sul costo fiscalmente riconosciuto. Indipendentemente dalla modalita' di contabilizzazione dei contributi, l'ammortamento rilevera' sempre al netto della quota di contributo portata in rettifica. A titolo esemplificativo, nel caso di acquisto nell'anno 2000 di un cespite del valore di 1.000, che fruisce di un contributo in conto impianti di 300 e con aliquota di ammortamento del 10%, gli ammortamenti che andranno detratti dall'investimento lordo dell'anno 2001 saranno sempre pari a 70.

10. NORMA ANTIELUSIVA

10.1

Domanda

La cessione o il conferimento di un'azienda, comprensiva di beni oggetto dell'agevolazione, comporta la rideterminazione del credito d'imposta in capo al soggetto conferente?

Risposta

Si ritiene che, ai fini dell'agevolazione di cui all'articolo 8 della legge

n. 388 del 2000, la cessione o il conferimento d'azienda non costituiscono necessariamente cause di rideterminazione del credito d'imposta ai sensi della norma antielusiva contenuta nel comma 7 del citato articolo 8.

Coerentemente con quanto affermato con circolare n. 207/E del 16 novembre 2000 e con circolare n. 90/E del 17 ottobre 2001, e' da ritenere che in caso di trasferimento di azienda non si dovra' procedere alla rideterminazione del credito d'imposta. Invero, il trasferimento di un bene operato nel contesto di una cessione o conferimento d'azienda, in quanto rientrante in un piu' ampio schema di riorganizzazione aziendale, non contrasta con la ratio della norma antielusiva prima richiamata, finalizzata ad impedire fenomeni di dismissione temporanea dei beni nell'impresa al solo fine di fruire dell'agevolazione. Tale norma 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 finalita' elusive. Si ritiene, pertanto, che l'impresa non decada automaticamente dall'agevolazione qualora, in un contesto piu' 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 elusivita' dell'operazione.

Naturalmente, le stesse operazioni di cessione d'azienda, ove caratterizzate da profili di elusivita', saranno soggette all'applicazione della norma di cui all'art. 37-bis del DPR. 600 del 19873.

In conclusione, l'operazione di cessione o conferimento dell'azienda non contrasta con le finalita' di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000, spettante esclusivamente per gli investimenti realizzati in aree depresse con carattere di stabilita', nella misura in cui risulti comunque soddisfatta la destinazione del bene alla struttura produttiva originaria.

10.2

Domanda

L'art. 8, comma 7, della legge 388 del 2000 stabilisce che se entro il quinto periodo d'imposta successivo a quello nel quale sono entrati in funzione, i beni oggetto dell'agevolazione vengono "destinati a strutture produttive diverse da quelle che hanno diritto all'agevolazione", il credito d'imposta e' rideterminato escludendo i beni anzidetti.

Si chiede se la citata norma antielusiva si applichi anche se la struttura produttiva di destinazione e' ubicata in una regione per la quale e' previsto un credito d'imposta in misura diversa.

Risposta

La destinazione dei beni agevolati ad una struttura produttiva diversa da quella per la quale spetta l'agevolazione comporta la rideterminazione del credito d'imposta, escludendo dall'investimento agevolato il costo dei beni stessi.

Il contribuente dovra' rettificare il credito d'imposta spettante, versando nei termini previsti la quota di credito eventualmente utilizzata indebitamente.

11. CUMULO DI AGEVOLAZIONI

11.1

Domanda

Una societa' puo' fruire dell'agevolazione del credito d'imposta sugli investimenti in aree svantaggiate, di cui all'art. 8 della legge n. 388/2000, e anche di quella prevista per le nuove assunzioni, di cui all'art. 7 della stessa legge n. 388/2000?

Risposta

La circolare n. 41/E, al paragrafo 4, ha chiaramente evidenziato la contemporanea fruibilita' dell'agevolazione in commento e del credito d'imposta per nuove assunzioni di cui all'art. 7 della legge n. 388 del 2000. Tale possibilita' deriva dalla considerazione che il credito d'imposta di lire 800.000 mensili non costituisce "aiuto di Stato" ed e', per espressa previsione contenuta nel comma 8 del citato articolo 7, cumulabile con altri benefici eventualmente concessi.

Alla stessa conclusione si giunge in merito all'ulteriore credito d'imposta di lire 400.000, per il quale il comma 10 del citato art. 7 ha previsto che "si applica la regola de minimis di cui alla comunicazione della Commissione delle Comunita' europee 96/C68/06... e ad esso sono cumulabili altri

benefici eventualmente concessi ai sensi della predetta comunicazione". La stessa circolare n. 41/E, infatti, chiarisce che sono compatibili con il predetto regime agevolativo gli aiuti che soddisfano i criteri della regola de minimis.

11.2

Domanda

Un soggetto che ha già utilizzato in compensazione il credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388/2000, può rinunziarvi ed optare per l'applicazione dei benefici di cui all'agevolazione "Tremonti-bis"?

Risposta

Si ritiene che, essendosi modificato il quadro normativo di riferimento con la recente approvazione della legge "Tremonti-bis", il contribuente può optare per l'applicazione di quest'ultima agevolazione, nonostante abbia già utilizzato in compensazione il credito d'imposta.

A tal fine, il contribuente dovrà versare ciascun importo già utilizzato in compensazione, maggiorato degli interessi, ai sensi dell'art. 20 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 602, entro il termine per il versamento a saldo dell'imposta sui redditi dovuta per il periodo d'imposta nel quale sono stati realizzati gli investimenti.

11.3

Domanda

L'agevolazione è cumulabile con la Super-Dit?

Risposta

L'ultimo periodo del comma 1 dell'art. 8 prevede inderogabilmente la non cumulabilità del credito d'imposta con altri aiuti di Stato a finalità regionale o con altri aiuti che abbiano ad oggetto i medesimi beni che fruiscono del credito d'imposta.

In proposito la circolare n. 41/E del 18 aprile 2001 ha puntualizzato che la fruizione dell'agevolazione in commento è ammissibile in presenza di altre agevolazioni fiscali purché le stesse consistano in "... misure che si rivolgono, su base paritaria, a tutte le imprese che operano sul territorio nazionale, in quanto non si considerano aiuti di Stato".

La circolare specifica che tale deroga opera, ad esempio, per misure di pura tecnica fiscale o per misure che, nel ridurre l'onere fiscale connesso a determinati costi di produzione, perseguono un obiettivo di politica economica generale.

L'agevolazione fiscale prevista dal regime della super DIT, diretta a ridurre la tassazione del reddito delle imprese che incrementano il proprio patrimonio, risponde alle menzionate finalità e può pertanto coesistere con il credito d'imposta di cui all'art. 8 della legge 23 dicembre 2000, n. 388.

11.4

Domanda

La circolare 41/E del 18/04/2001 al punto 4 "Cumulabilità" dispone: "non è cumulabile con altri contributi a fondo perduto, in conto capitale o in conto interessi, eventualmente percepiti dall'impresa per l'acquisizione dello stesso bene. Sono invece fruibili gli aiuti che soddisfano i criteri della regola c.d. de minimis, di importo così poco elevato da non avere un impatto sensibile sugli scambi e sulla concorrenza fra Stati membri, per i quali non vi è obbligo di previa notifica alla Commissione europea". Infatti, secondo il regolamento 69/2001 "la regola de minimis lascia impregiudicata la possibilità che le imprese ricevano, anche per lo stesso progetto, aiuti di Stato autorizzati dalla Commissione o rientranti in un regolamento di esenzione per categoria".

Tutto ciò premesso, è ammissibile per lo stesso bene il cumulo dell'agevolazione in oggetto con altro tipo di agevolazioni, siano queste sotto forma di contributi a fondo perduto, in conto capitale o in conto interessi, concesse secondo la regola de minimis?

Risposta

L'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 non è cumulabile con altri contributi o aiuti di Stato che abbiano ad oggetto i medesimi beni che fruiscono di tale beneficio salvo che, come precisato nella circolare n. 41/E del 2001, gli aiuti soddisfino i criteri della

regola c.d. de minimis, vale a dire aiuti di importo così poco elevato da non avere un impatto sensibile sugli scambi e sulla concorrenza tra gli Stati membri.

Tale regola, riportata alla nota 8 della circolare n. 41/E, fissa un importo assoluto di aiuto al di sotto del quale non vi è obbligo di previa notifica alla Commissione europea. Tale importo, stabilito in 100.000 EUR per un periodo di tre anni, è espresso al lordo di qualsiasi imposta diretta e comprende qualsiasi aiuto pubblico accordato come aiuto de minimis.

Ai sensi del quinto considerando del regolamento n. 69/2001, "la regola de minimis lascia impregiudicata la possibilità che le imprese ricevano, anche per lo stesso progetto, aiuti di Stato autorizzati dalla Commissione o rientranti in un regolamento di esenzione per categoria".

Pertanto, il credito d'imposta dell'art. 8 può essere fruito con riferimento ad investimenti per i quali l'impresa beneficia di altre agevolazioni, sotto forma di contributi a fondo perduto, in conto capitale o in conto interessi, qualora i citati contributi siano concessi nel rispetto della regola de minimis e le singole leggi agevolative non prevedano specifiche ipotesi di incumulabilità.

ALLEGATO: Comunicazione della Commissione europea SG(2001)
D/289334 del 21 giugno 2001

.....OMISSIS

N.B. La circolare completa di allegato è visibile in formato PDF nella pagina Web del Servizio di Documentazione Tributaria.