



*Aspetti fiscali  
Aspetti generali  
Esercizio dell'attività*

***Agevolazione Tremonti-bis***

Con la legge n. 383 del 2001, è stata introdotta la cosiddetta agevolazione Tremonti-bis, che nel suo periodo di vigenza ha sostituito (fatti salvi alcuni particolari ambiti) la dual income tax e l'agevolazione Visco.

Attualmente la disciplina in analisi assume rilievo in riferimento alle disposizioni dettate in tema di revoca dell'incentivo fiscale ottenuto (di seguito analizzate) e alle disposizioni di proroga contenute nell'art. 5-sexies del D.L. n. 282 del 2002 (convertito con modifiche dalla legge 21 febbraio 2003, n. 27), in relazione agli investimenti effettuati in sedi operative ubicate nei Comuni interessati da eventi calamitosi, e nell'art. 5-ter del D.L. 24 giugno 2003, n. 147 (convertito con modifiche dalla legge 1° agosto 2003, n. 200), in relazione agli investimenti effettuati in sedi operative ubicate nei comuni interessati dagli eventi sismici dell'11 aprile 2003.

Le disposizioni in commento tendono a riprodurre la disciplina relativa alla soppressa agevolazione Tremonti contenuta nell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 (convertito con modificazioni dalla legge 8 agosto 1994, n. 489), alla quale, peraltro, viene fatto esplicito riferimento

Le disposizioni previste dal citato art. 4 della legge n. 383/2001 comportano l'esclusione dal reddito di impresa del 50 per cento del volume degli investimenti in beni strumentali, effettuati in eccedenza rispetto al volume risultante dalla media degli investimenti realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti, se eseguiti:

- nel periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, ma successivamente al 30 giugno 2001;
- nell'intero periodo di imposta successivo (l'esercizio 2002).

Attualmente la disciplina in analisi assume rilievo solo in riferimento alle disposizioni dettate in tema di revoca dell'incentivo fiscale ottenuto, che saranno di seguito analizzate.

Per espressa previsione normativa, nel calcolo della suddetta media il contribuente ha la facoltà di escludere il periodo nel quale gli investimenti sono stati più elevati.

L'agevolazione in commento trova applicazione anche in riferimento:

- alle spese sostenute per servizi, utilizzabili dal personale, di assistenza negli asili nido ai bambini di età inferiore a tre anni;
- alle spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

Rientrano in tali spese anche il costo del personale impegnato nelle attività di formazione e di aggiornamento, fino a concorrenza del 20 per cento del volume delle relative retribuzioni complessivamente corrisposte in ciascun periodo di imposta.

Si segnala che sono state previste apposite disposizioni per l'attestazione dell'effettività delle suddette spese.

***Ambito soggettivo***

L'agevolazione trova applicazione, a norma del comma 3 del predetto art. 4, anche in riferimento alle cooperative con un periodo di attività inferiore ai cinque anni, purché abbiano iniziato la predetta attività in data antecedente all'entrata in vigore della legge n. 383/2001.





Tali soggetti dovranno comunque determinare la media degli investimenti facendo riferimento ai periodi di imposta precedenti, ferma restando la possibilità di escludere il periodo nel quale l'ammontare dei predetti investimenti è risultato più elevato.

Come precisato dalla C.M. n. 90/E del 2001, l'agevolazione trova applicazione anche nei confronti dei soggetti che hanno iniziato l'attività nel corso del 2001 (purché prima dell'entrata in vigore della legge), in assenza di un periodo di imposta su cui operare il confronto. La successiva C.M. n. 4/E del 2002, ha chiarito in merito che al fine di usufruire della Tremonti-bis è sufficiente che la sola costituzione della cooperativa sia avvenuta entro il citato termine, non risultando necessario il compimento di alcun altro atto prodromico rispetto all'esercizio dell'attività.

Tali soggetti potranno, pertanto, beneficiare dell'agevolazione per gli esercizi 2001 e 2002, in riferimento al valore complessivo degli investimenti realizzati nei due periodi d'imposta.

E' stato, altresì, precisato che l'agevolazione non trova applicazione nei confronti dei soggetti la cui attività è cessata anteriormente alla data dell'entrata in vigore della legge, o che sono stati costituiti dopo la medesima data.

### *Ambito oggettivo*

Per espressa previsione normativa, ai fini dell'agevolazione, per investimenti si deve intendere:

- la realizzazione nel territorio dello Stato di nuovi impianti;
- il completamento di opere sospese;
- l'ampliamento, la riattivazione, e l'ammodernamento di impianti esistenti;
- l'acquisto di beni strumentali nuovi anche mediante contratti di locazione finanziaria.

Gli investimenti immobiliari rilevano, tuttavia, solo se sono relativi a beni strumentali per natura.

Secondo quanto espresso nella citata C.M. n. 90/E, la disciplina in commento è volta ad agevolare gli investimenti in beni patrimoniali, destinati ad essere utilizzati durevolmente nell'ambito dell'attività.

Nella suddetta declaratoria è stato, in particolare, chiarito che la norma si riferisce ai beni strumentali ammortizzabili, di cui agli artt. 102 e 103 (corrispondenti ai previgenti articoli 67 e 68), compresi quelli con costo non superiore a euro 516,46 integralmente deducibili nell'esercizio.

Si osserva che nel concetto di "acquisto di beni strumentali nuovi" si deve comprendere non soltanto l'acquisto a titolo derivato, ma anche la realizzazione degli stessi in appalto o in economia da parte del soggetto destinatario dell'agevolazione. Per quanto concerne i requisiti di "novità" del bene si segnala che la C.M. n. 4/E ha fornito diversi chiarimenti in merito.

### *Modalità di applicazione*

Il volume degli investimenti realizzati in ciascun periodo d'imposta interessato all'agevolazione deve essere diminuito dell'ammontare dei disinvestimenti, effettuati nel medesimo periodo.

Tale importo deve essere calcolato con riferimento al corrispettivo dei beni strumentali ceduti nei periodi medesimi, ovvero al valore normale dei beni destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa, ancorché gli stessi beni siano stati acquistati usati.



I criteri adottati per l'individuazione e il computo degli investimenti agevolati trovano applicazione, ai fini della media di confronto, anche in riferimento alla determinazione del valore degli investimenti realizzati negli esercizi precedenti.

E' stato precisato che se in un periodo d'imposta l'ammontare del corrispettivo o del valore normale dei beni strumentali ceduti, dismessi, ecc., supera il costo degli investimenti realizzati, l'ammontare da prendere a base per il calcolo della media va considerato pari a zero.

Ai fini del calcolo della media non si deve tenere conto delle rivalutazioni effettuate ai sensi della legge n. 342/2000.

L'agevolazione prevista dalla legge n. 383/2001 esclude dal reddito l'importo determinato in funzione degli investimenti, attraverso una variazione in diminuzione rilevante ai soli fini delle imposte sui redditi e che, pertanto, non ha effetti ai fini IRAP.

La predetta agevolazione concorre, inoltre, a determinare il risultato reddituale anche in presenza di una perdita, la quale rileverà ai fini della determinazione del reddito secondo le regole di cui agli artt. 8 e 84 del TUIR.

### *Disposizioni antielusive*

E' prevista la revoca dell'agevolazione nel caso in cui i beni oggetto dell'investimento siano ceduti a terzi, dismessi, destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa:

- entro il secondo periodo d'imposta successivo a quello della loro acquisizione (o ultimazione);
- entro il quinto periodo d'imposta successivo nel caso di beni immobili.

In caso di revoca, il reddito imponibile dovrà essere aumentato del corrispettivo dei beni ceduti o del loro valore normale negli altri casi.

Tale variazione in aumento dovrà essere determinata in misura pari al corrispettivo o al valore normale dei beni, fino a concorrenza della variazione in diminuzione effettuata nel periodo in cui è stato realizzato l'investimento, per la parte ad esso proporzionalmente riferibile.

### *Agevolazioni precedenti*

L'art. 5 della 383 ha soppresso alcune agevolazioni tributarie previste in una apposita tabella, salvo alcune particolari ipotesi. Sono state, in particolare, eliminate:

- la dual income tax;
- l'agevolazione Visco;
- la tassazione del reddito d'impresa con aliquota proporzionale, di cui all'art. 9 della 383;
- le agevolazioni di cui alla legge n. 449, così come prorogate dall'art. 145, c. 74 e 95, della 388.

A norma del comma 1 del predetto art. 5, i soggetti che nel periodo di imposta in corso alla data del 30 giugno 2001 hanno realizzato investimenti ed eseguito conferimenti in denaro (o accantonamenti di utili a riserva), rilevanti ai fini della disciplina di cui all'art. 2, c. 8 e 13 della legge n. 133 del 1999, possono continuare ad usufruire dei benefici connessi con l'agevolazione Visco oppure, in alternativa, optare per l'applicazione dell'agevolazione Tremonti-bis in relazione agli investimenti.

Come chiarito dalla C.M. n. 90/E, in caso di esercizio coincidente con l'anno solare, se il contribuente sceglie di continuare ad usufruire dell'agevolazione Visco, non potrà beneficiare



**legacoop**

*Lega Regionale Cooperative e Mutue di Basilicata*

di nessuna agevolazione in riferimento alle operazioni poste in essere successivamente al 30 giugno.

Se il contribuente, invece, opta per l'applicazione della legge 383 potrà farlo solo con riferimento agli investimenti realizzati successivamente alla predetta data.

Il cumulo delle suddette agevolazioni, per espressa previsione normativa, risulta possibile solo limitatamente alle spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale.

Per quanto concerne la dual income tax, i soggetti che alla data del 30 giugno 2001 hanno già eseguito operazioni di variazione in aumento del capitale, ai sensi del D.Lgs n. 466, possono continuare a beneficiare del relativo regime.

Come chiarito dalla citata C.M. n. 90/E, ai fini dell'esatta identificazione degli incrementi da intendersi eseguiti alla data del 30 giugno 2001, non assumono rilevanza gli apporti in denaro effettuati successivamente alla data di riferimento.

Possono essere computati, invece, gli accantonamenti a riserva degli utili dell'esercizio chiuso fino al 30 giugno 2001, anche se la delibera di approvazione del relativo bilancio sia intervenuta successivamente a tale data.

I predetti soggetti, in alternativa, possono optare per l'applicazione dell'incentivo previsto dalla legge 383, relativamente agli investimenti, rinunciando ai benefici connessi alla dual income tax.

Il cumulo delle agevolazioni è comunque consentito:

- per le spese sostenute per la formazione e l'aggiornamento del personale;
- quando l'imponibile assoggettato ad aliquota agevolata, per effetto della dual income tax, è inferiore al 10 per cento dell'imponibile totale.

Si segnala che sono state previste apposite disposizioni anche in riferimento agli investimenti di cui all'art. 8, c. 1,2,3, della 388.

Si evidenzia che per espressa previsione normativa, i redditi prodotti a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore della presente legge, che usufruiscono dell'agevolazione Visco e della dual income tax, non rilevano ai fini dell'attribuzione del credito di imposta limitato sugli utili distribuiti ai soci.

