

effettuano investimenti in beni strumentali nuovi da destinare alle proprie strutture produttive localizzate nelle aree svantaggiate del mezzogiorno e in talune aree del centro nord individuate dalla Commissione europea come destinatarie degli aiuti a finalità regionale, di cui alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettere a) e c), del Trattato che istituisce la Comunità europea.

Queste forme di credito d'imposta erano poco conosciute soprattutto dai piccoli e medi imprenditori, per cui il Garante ha contribuito a far conoscere i positivi interventi del Governo.

Il periodo entro cui possono essere effettuati detti investimenti è abbastanza esteso, comprendendo le annualità dal 2000 al 2006; in questo periodo possono essere effettuati tutti gli investimenti di beni strumentali nuovi sia materiali che immateriali previsti dagli articoli 67 e 68 del D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (Tuir).

Il requisito della novità ha la finalità principale di incentivare, nella sostanza, la produzione nazionale dei beni strumentali necessari alla generalità dei settori aziendali, con conseguenti ripercussioni positive sull'economia nazionale anche in termini di creazione di nuovi posti di lavoro, tendendo così al raggiungimento del massimo benessere collettivo

In sintonia con le scelte politiche dei governanti è stato disciplinato anche l'elemento quantitativo del costo-beneficio. Infatti, la determinazione dell'investimento agevolabile è data dal costo complessivo dei nuovi investimenti meno il costo non ammortizzato dei beni ceduti e di quelli dimessi, nonché degli stessi ammortamenti dedotti nel periodo d'imposta relativi ai beni strumentali della medesima specie di quelli agevolabili già posseduti dalla stessa struttura produttiva.

Invero, l'agevolazione fiscale è tanto più consistente per l'impresa quanto minori sono le cessioni, le dismissioni e gli ammortamenti di beni della stessa specie di quelli acquistati nuovi dalla medesima azienda. Pertanto, le imprese sono incentivate all'acquisto di beni strumentali nuovi e non anche di quelli usati e dimessi da altre aziende.

Al fine di snellire la operatività dell'aiuto è stato previsto che il contributo è fruibile soltanto in compensazione ai sensi dell'art. 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, per cui è esclusa la possibilità di erogazioni in denaro (che presupporrebbero elaborate fasi di gestione amministrativa) nonché la possibilità di richiedere rimborsi di quote non ancora fruite in compensazione dalle aziende. Infatti con l'art. 1, comma 517 della legge n. 311/2004, il legislatore ha stabilito che per ottenere il rimborso di quanto spettante, anche mediante la compensazione, di cui all'art. 17 già citato, i destinatari del beneficio di cui ai commi 515 e 516 dell'articolo 1 della legge citata, devono presentare entro il 30 giugno 2005, apposita dichiarazione ai competenti uffici dell'Agenzia delle Dogane, secondo le modalità e con gli effetti previsti dal regolamento recante la disciplina dell'agevolazione fiscale a favore degli esercenti le attività di trasporto merci di cui al D.P.R. n. 277 del 9 giugno 2000. Tali effetti anche per le agevolazioni fiscali, rilevano altresì ai fini delle disposizioni di cui al titolo 1 del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Infine, l'accordo fra l'ABI e la Confindustria per migliorare la competitività delle imprese italiane e nel contesto dell'U.E. con convenzioni di salvaguardia, non mancherà di produrre spunti di rilancio dell'esportazione del nostro Paese, a condizione che, però, non sia turbato da questioni sindacali egoistiche così darà ottimi risultati, dato che nel protocollo di intesa sono previsti maggiori investimenti per creare innovazioni tecnologiche con finanziamenti cospicui alle piccole e medie imprese.

Con questi accordi e la riattivazione di alcune centrali elettriche, che portano alla riduzione dei costi per consumo di energia, le imprese potranno spingersi all'esportazione delle nostre merci perché rese competitive con gli altri Stati ed aumentare l'occupazione.

6. I presupposti giuridici tributari in materia di principi contabili internazionali

Il D.Lgs. n. 38 del 28 febbraio 2005 detta principi di tutela del contribuente in materia di contabilità internazionale, per tutte le società quotate in borsa, le imprese di assicurazioni, le società aventi strumenti finanziari diffusi fra il pubblico (continentale e non), società finanziarie come le Capo Gruppo Bancarie, iscritte nell'albo delle società di intermediazione mobiliare, società di gestione del risparmio, società finanziarie iscritte nell'albo, istituti di moneta elettronica, imprese di assicurazioni, società incluse nel bilancio consolidato redatto dalla società retronominate, società che redigono il bilancio consolidato e società non definite diverse da quelle enucleate sono obbligate alla redazione del bilancio consolidato e di esercizio secondo gli IAS dal 2005 in poi, mentre sono escluse dall'applicazione dei principi contabili internazionali le Società che possono redigere il bilancio in forma abbreviata ai sensi dell'art. 2435 bis del codice civile.

Posto ciò, il D.Lgs. n. 38/2005 modifica il contenuto dell'art. 11, comma 1, lettere a) e d) nel contesto del contenuto degli artt. 83 e 109 del TUIR (DPR n. 917 del 1986), per cui:

“le due modifiche introdotte tengono conto del fatto che taluni fatti gestionali – per effetto dell'adozione dei principi contabili internazionali – non possono essere addebitati al conto economico, ma devono essere direttamente imputati a patrimonio”.

Da ciò discende che, la prima modifica stabilisce che la determinazione del reddito di impresa si effettua apportando le variazioni stabilite dalla norma fiscale all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, “aumentato o diminuito dei componenti che per effetto dei principi contabili internazionali sono imputati direttamente a patrimonio”, mentre la seconda modifica integra la norma che subordina la deducibilità dei componenti negativi alla loro imputazione a conto economico (salva la deduzione extracontabile per alcune fattispecie), prevedendo che “... si considerano imputati a conto economico i componenti imputati direttamente a patrimonio per effetto dei principi contabili internazionali”.

Da tali modifiche normative, applicabili anche ai componenti imputati a patrimonio nel primo esercizio di applicazione dei principi internazionali, tuttavia, non discende automaticamente né la tassabilità dei componenti positivi né la deducibilità dei componenti negativi imputati direttamente a patrimonio.

In questi contesti si determina il rimedio alla congiuntura internazionale a tutela del contribuente consociato.

A tal proposito si riscontra che le modifiche apportate dal D.Lgs. n. 38/2005 all'art. 11, commi 1, 2 e 3, del TUIR sulle spese relative a studi, ricerche, spese di produttività e propaganda lascia invariato il trattamento fiscale delle spese relative a studi e ricerche e quelle di pubblicità e propaganda; analogamente al passato, pertanto, le stesse saranno deducibili nell'esercizio in cui sono state sostenute, ovvero in quote costanti nell'esercizio stesso e nei successivi ma non oltre il quarto.

Nella generalità dei casi, le suddette spese, sostenute da soggetti che applicano i principi contabili internazionali, saranno da questi interamente imputate al conto economico dell'esercizio di sostenimento. In tale ipotesi dovrebbe essere comunque possibile, tramite apposite variazioni in sede di dichiarazione dei redditi, dedurre la spesa nell'arco di più esercizi.

Secondo l'Agenzia delle Entrate, i soggetti (non IAS) che capitalizzano in bilancio le suddette spese per ammortizzarle in più esercizi non potranno, al contrario, usufruire della facoltà di dedurle integralmente nell'esercizio di sostenimento attraverso le deduzioni extracontabili di cui all'art. 109, comma 4, del TUIR¹².

A) Da tutto ciò proviene che, nello stesso periodo di esercizio reddituale non modificano le medesime spese e non capitalizzano per effetto dei principi contabili internazionali, sono deducibili in quote costanti nell'esercizio in cui sono state sostenute e nei quattro successivi, come il Garante ha potuto riscontrare presso le grandi imprese societarie nella raccolta di dati e notizie di politica fiscale da fornire al Governo e Parlamento con visione positiva di insieme.

La modifica apportata ha l'evidente scopo di contrastare la potenziale riduzione di gettito correlata al fatto che, nella generalità dei casi, i soggetti che adottano gli IAS/IFRS avrebbero imputato integralmente a conto economico – e quindi, dedotto immediatamente – le spese cosiddette pluriennali.

In seguito alla modifica normativa, pertanto, le spese pluriennali non capitalizzabili secondo i principi contabili internazionali – diverse da quelle per studi e ricerche, nonché di pubblicità e propaganda – dovranno essere fiscalmente dedotte in cinque esercizi.

¹² Circolari 27 maggio 1994, n. 73 E/430; 3 maggio 1996, n. 108/E III – 6 – 328; Risoluzione Agenzia delle Entrate del 19 luglio 2002, n. 240/E; Circolare omonima, n. 48 del 1° dicembre 2004.

Per alcuni studiosi la norma non si presenta di facile ed univoca applicazione, mancando una definizione ai fini fiscali di spesa pluriennale, anche se vi è chiarezza direzionale, per chi scrive, quando non si ricorre a dei sotterfugi per evasione fiscale. Difatti, al n. 24 dei principi di contabilità nazionale, tuttavia si riscontra sulle immobilizzazioni materiali anche gli oneri pluriennali, ossia quei costi che non esauriscono la loro utilità in un esercizio, pur non essendo collegati all'acquisizione di un bene o un servizio.

In particolare tra i costi di impianto e ampliamento sono ricompresi:

- a) costi di start-up;
- b) costi di addestramento e qualificazione del personale;
- c) costi straordinari di riduzione del personale;
- d) costi di avviamento di impianti di produzione.

Nell'ambito delle Altre immobilizzazione immateriali il citato principio include:

- a) costi per l'acquisizione di commesse;
- b) costi per migliorie e spese incrementative su beni di terzi;
- c) oneri accessori su finanziamenti;
- d) costi per il trasferimento ed il riposizionamento di cespiti.

Posto ciò, lo IAS n. 38 del D.Lgs del 2005, invece, subordina l'iscrizione all'attivo di bilancio di un'attività (non monetaria) priva di sostanza fisica alla coesistenza di condizioni necessarie:

- I) identificabilità, intesa come separabilità al fine della vendita, locazione eccetera;
- II) producibilità di benefici economici futuri;
- III) controllabilità, intesa come potere di usufruire dei benefici e limitarne la fruizione a terzi.

Questa ristrutturazione prevista dalla legge agevola l'attività societaria e riduce i costi dell'organizzazione aumentando la funzione di redditi di impresa equilibrato alla tassabilità.

B) I Principi contabili internazionali (IAS n. 38, paragrafo 69) perciò, prevedono espressamente la non capitalizzabilità delle seguenti spese, da rilevare interamente a conto economico nell'esercizio di sostenimento, quali sono:

- a) le spese di avvio di una attività;
- b) le spese di formazione del personale;
- c) le spese pubblicitarie e attività promozionali;
- d) le spese di ricollocazione o riorganizzazione dell'attività.

Per definire una situazione contabile valida in sede di tutela fiscale e del contribuente, questa norma del D.Lgs. n. 38/2005, ha dettato direttive di trasformazioni contabili che non turbano il contribuente e tutelano anche il Fisco.

C) Ma il legislatore del D.Lgs. n. 38/2005, onde meglio identificare gli effetti giuridici nel campo fiscale internazionale, enuclea e riconosce altre forme di costi quali:

- a) i costi per operazioni sul capitale devono essere contabilizzati a riduzione del patrimonio netto (IAS n. 32, paragrafo 35), solitamente capitalizzati in base ai principi contabili nazionali ed ammortizzati;
- b) i costi per l'acquisizione di commesse devono essere inclusi, nella generalità dei casi, nei costi attribuibili alla commessa (IAS n. 11, paragrafo 21);
- c) i costi per trasferimento e riposizionamento di cespiti non sono capitalizzabili (IAS n. 16, paragrafo 19 c);
- d) gli oneri accessori su finanziamenti rappresentano una componente da considerare ai fini della valutazione secondo il costo ammortizzato del finanziamento ricevuto, gli stessi perciò, dovranno essere inizialmente imputati a riduzione del rispettivo debito finanziario e poi progressivamente addebitati a conto economico (con contropartita il debito medesimo) secondo il principio di competenza (IAS n. 39).

A tale proposito nel tentativo di comprendere meglio il campo di applicazione della nuova norma fiscale, è stato predisposto che le spese pluriennali non capitalizzabili in base ai principi contabili internazionali possono essere suddivisi in due categorie:

- a) spese pluriennali, letteralmente non capitalizzabili, dato che sono da imputare interamente a conto economico (spese di avvio di un'attività, di formazione del personale, pubblicitarie e promozionali, di ricollocamento o riorganizzazione, di trasferimento di cespiti, di locazione di siti Internet), o da iscrivere a riduzione del patrimonio netto (spese per operazioni sul capitale sociale);
- b) spese pluriennali che, pur non essendo a stretto rigore capitalizzabili e conseguentemente, ammortizzabili in più esercizi, concorrono alla formazione del reddito sulla base di criteri ispirati alla competenza economica (costi per acquisizione di commesse, oneri relativi a finanziamenti). Questa ricomposizione delle spese in sede di conti in generale oppure solo in sede di costi tecnici conducono ad un reddito di impresa del tutto epurato dai costi riducendo così la pressione tributaria per validità legislativa.

Da tutto quanto si è venuto analizzando da parte delle imprese in sede operativa, la regola della deducibilità in cinque esercizi deve applicarsi esclusivamente alle spese pluriennali (diverse da quelle per studi e ricerche, nonché di pubblicità e propaganda) che, sulla base dei principi contabili internazionali, dovranno essere imputate interamente al conto economico o al patrimonio netto della società.

In questa situazione tutte le imprese trovano nella legge la sostituzione dello Stato anche in sede internazionale.

Per ultimo vi è il concetto dei costi per migliorie e spese incrementative sui beni di terzi nel contesto della tutela fiscale e del contribuente.

Questi costi e spese dovrebbero rientrare nell'ambito dello IAS n. 16 (Immobili, impianti e macchinari) sia che abbiano autonoma funzionalità ed utilizzabilità (perché sono separabili dai beni cui si riferiscono) sia nel caso opposto. Deve trattarsi perciò in ogni caso, di spese dalle quali si attendono benefici futuri.

Se tali spese sono separabili dai beni stessi vanno iscritte fra le immobilizzazioni materiali nella specifica categoria di appartenenza.

In quest'ultima ipotesi non dovrebbero presentarsi particolari problematiche di natura fiscale, dato che la procedura di ammortamento sarà disciplinata quale ammortamento dei beni materiali.

Nel caso opposto, ossia di spese non dotate di autonoma funzionalità e non separabili dai beni ai quali si riferiscono, vanno ammortizzate nel più breve periodo tra quello in cui le migliorie possono essere utilizzate e quello di durata residua della locazione. Per alcuni studiosi ci sarebbe comprensione del rinnovo se questo dipende dal conduttore. Anche in tale ipotesi non dovrebbero presentarsi particolari problematiche.

Posto ciò, pur essendo fiscalmente riconducibili alle spese relative a più esercizi di cui al comma 3 dell'art. 108 del TUIR, non pare applicabile la nuova disciplina consistente la deducibilità in cinque quote costanti introdotta per le sole spese pluriennali non capitalizzabili per effetto dei principi contabili internazionali. Per tali motivi la procedura di ammortamento adottata in bilancio dovrebbe assumere pieno riconoscimento anche in ambito fiscale.

Tuttavia, l'eliminazione dell'attivo patrimoniale di costi iscritto nei precedenti esercizi e non più contabilizzati non rileva ai fini della determinazione del reddito, restando ferma la indeducibilità sulla base dei criteri applicativi dell'esercizio dell'attività.

Da tutto ciò discende che il D.Lgs. n. 38/2005 ha per fine quello di evitare impatto negativo sul gettito fiscale nell'ambito della prima applicazione dei principi IAS, collegati all'eliminazione dell'attività patrimoniale delle spese di capitalizzazione in esercizi pregressi, e ciò è stato accolto favorevolmente dalle società come si è potuto constatare in sede di incontri, di raccolta di dati e notizie previsti dall'art. 94, comma 8, della legge n. 289/2002.

7. Il problema delle rivalutazioni o svalutazioni delle plusvalenze o minusvalenze fiscali irrilevanti o rilevanti fiscalmente

Assodato che sia il metodo LIFO che FIFO hanno in sempre sempre le variabili a scatti in sede contabile, la rivalutazione monetaria dei beni d'impresa può sempre suddividersi in tre periodi:

- 1) il primo periodo (30 – 40 anni) è caratterizzato da un indirizzo politico legislativo fiscale all'aggiornamento periodico della rivalutazione;
- 2) il secondo periodo (circa 50 anni) è caratterizzato da un indirizzo reale per mancanza di leggi speciali alla rivalutazione sistemistica;
- 3) il terzo periodo, attuale, è contraddistinto da una ripresa di rivalutazione dei beni d'impresa voluta con leggi di impulso dei governanti, mediante anche un sistema tributario nazionale.

Per l'art. 110 del TUIR le plusvalenze e le minusvalenze provenienti da azioni, quote di azioni, strumenti finanziari simili alle azioni, obbligazioni e titoli simili immobilizzati ed obbligazioni e titoli simili non immobilizzati, sono irrilevanti ai fini fiscali, mentre sono rilevanti sia le plusvalenze previste dalla lett. e) del TUIR che le minusvalenze previste dall'art. 110, comma 2, del TUIR nel contesto dell'art. 94, comma 4, sempre del TUIR¹³.

Così, se i proventi dei titoli sono costituiti titoli mentre dalle partecipazioni ai risultati economici della società emittente di società dello stesso gruppo di un affare, essi si considerano fiscalmente simili alle azioni indipendenti dalla denominazione formale di titoli di azioni.

Assodato che le immobilizzazioni finanziarie non immobilizzate partecipano quali strumenti finanziari disponibili per la vendita, quali strumenti finanziari rilevanti sino alla scadenza sono soggetti al controllo fiscale, essi sono sempre strumenti fiscali rilevabili anche da parte dei contribuenti onesti per affidi fiscali e per tutela di redditi che i governanti non devono tenere presente in sede di legge finanziaria nella certezza del prelievo sopportabile.

L'art. 110, comma 1, del TUIR, come modificato dal D.Lgs. n. 38/2005, stabilisce che la valutazione dei crediti e debiti in valuta (anche sotto forma di obbligazioni e titoli equiparati) operata secondo il cambio di fine esercizio non assume, in linea generale, rilevanza fiscale.

A tale proposito, i plusvalori e i minusvalori derivanti dall'oscillazione dei cambi sono resi, rispettivamente, non tassabili e non deducibili a prescindere dalla durata di scadenza di debiti e crediti.

Posto ciò, il comma 2, della art. 13 del D.Lgs. n. 38/2005 (norme transitorie), prevede che “Le società che, nell'esercizio di prima applicazione dei principi contabili internazionali, anche per opzione, cambiano la valutazione dei beni fungibili passando dai criteri indicati nell'articolo 92,

¹³ CIAVARELLA D., *La finanza dinamica*, ed. U.R.T. Roma 1978, pag. 558 e segg.

commi 2 e 3... a quelli previsti dai citati principi contabili, possono continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione, anche per tutelare la funzione di reddito chiaramente tassabile come quota di partecipazione fiscale al reddito di impresa.

Il legislatore fiscale si è preoccupato del fatto che, per effetto dell'adozione dei principi contabili internazionali, le imprese non potranno più utilizzare il metodo Lifo di cui all'art. 92, commi 2 e 3 del TUIR.

Comunque, la scelta adottata dal D.Lgs. n. 38/2005 è stata quella di consentire alle imprese che adottano gli IAS di continuare ad adottare il criterio Lifo ai fini fiscali¹⁴, gestendo un doppio binario del magazzino, subordinatamente alla condizione che tale ultimo criterio sia stato utilizzato nei tre periodi precedenti a quello di prima applicazione dei principi contabili internazionali.

In base alla disposizione, le opere, forniture e servizi di durata ultrannuale non potranno più essere valutate al costo ma esclusivamente in base ai corrispettivi pattuiti.

A tale proposito, il provvedimento in discussione (art. 13, comma 3) stabilisce che per tali commesse è possibile continuare ad adottare ai fini fiscali i precedenti criteri di valutazione, e ciò è stato fatto dal Governo per incoraggiare le società ad operare a fini produttivi.

Posto ciò, ai sensi dall'art. 1, comma 469, della legge n. 266 del 23 dicembre 2005 (legge finanziaria 2006) "La rivalutazione dei beni d'impresa e delle partecipazioni, di cui alla sezione II del capo I della legge 21 novembre 2000, n. 342, e successive modificazioni, ad esclusione delle aree fabbricabili di cui al comma 473, può essere eseguita con riferimento a beni risultanti dal bilancio relativo all'esercizio in corso alla data del 31 dicembre 2004, nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo per il quale il termine di approvazione scade successivamente alla data di entrata in vigore della presente legge".

Da ciò discende che, per il comma 470, della norma citata: "il maggiore valore attribuito in sede di rivalutazione si considera fiscalmente riconosciuto ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP a decorrere dal terzo esercizio successivo a quello con riferimento al quale è stata eseguita".

Il problema giuridico di base dell'imposta sostitutiva come impulso coordinato ai sensi del comma 471, dell'art. 1 citato, sancisce che: "l'imposta sostitutiva dovuta, nella misura del 12 per cento per i beni ammortizzabili e del 6 per cento per i beni non ammortizzabili, è versata entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi relative al periodo d'imposta con riferimento al quale la rivalutazione è eseguita".

A tale proposito il saldo della rivalutazione di cui all'art. 1, comma 472 della legge n. 266/05 sancisce che: "il saldo di rivalutazione derivante dall'applicazione della disposizione di cui al comma 469 può essere assoggettato, in tutto o in parte, ad imposta sostitutiva delle imposte sui

¹⁴ Ciavarella D., *La finanza dinamica*, ed. U.R.T. Roma 1978, pag. 559 e segg.

redditi e dell'IRAP, nella misura del 7 per cento. L'imposta sostitutiva deve essere obbligatoriamente versata in tre rate annuali, senza pagamento di interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, rispettivamente secondo i seguenti importi: 10 per cento nel 2006; 45 per cento nel 2007; 45 per cento nel 2008. Si applicano, in quanto compatibili, le disposizioni di cui all'articolo 1, commi 475, 477 e 478, della legge 30 dicembre 2004, n. 311”.

Inoltre l'art. 1, comma 475 della legge n. 266/05 stabilisce che: “l'imposta sostitutiva dovuta, nella misura del 19 per cento, deve essere obbligatoriamente versata in tre rate annuali, senza pagamento di interessi, entro il termine di versamento del saldo delle imposte sui redditi, rispettivamente secondo i seguenti importi:

- a) 40 per cento nel 2006;
- b) 35 per cento nel 2007;
- c) 25 per cento nel 2008.

Entrambe le opzioni devono essere esercitate nella dichiarazione dei redditi.

I presupposti contabili internazionali perciò consentono, alternativamente, di escludere del tutto gli oneri finanziari dal concorso alla formazione del costo delle immobilizzazioni o di farvi concorrere tutti gli oneri finanziari sostenuti e non solo quelli relativi – in sostanza – a mutui di fini da raggiungere certamente anche se nel tempo.

La norma fiscale precedente prevedeva la capitalizzazione – fino al momento di entrata in funzione dei beni e per la quota ad essi ragionevolmente imputabile – degli interessi passivi relativi alla loro fabbricazione, nonché di quelli su prestiti contratti per la loro acquisizione, a condizione che fossero imputati anche in bilancio ad incremento del costo. In linea di massima, cioè prevedeva la capitalizzazione dei soli mutui di fini (veggasi art. 11, comma 1, lett. c), nn. 2) e 3) modificati dall'art. 110 del TUIR).

Tuttavia, l'intervento effettuato con il D.Lgs. n. 38/2005 “rende più aderente la disposizione del TUIR alle modifiche intervenute in materia a seguito delle direttive contabili internazionali”.

Indipendentemente perciò, dai criteri di contabilizzazione adottati dall'impresa utilizzatrice, ai fini fiscali sono deducibili i canoni di locazione finanziaria.

Il Garante del contribuente nella ricerca di dati e notizie nell'analisi delle imprese societarie ha riscontrato la validità e la forza della norma del D.Lgs. n. 38/2005 che si sostanzia nella differenza tra i canoni di locazione finanziaria e la somma degli ammortamenti e degli interessi passivi imputati a conto economico e la sua deducibilità previa imputazione all'apposito prospetto della dichiarazione dei redditi.

In tal modo il Garante ha potuto appurare come lo strumento di politica fiscale incoraggia l'imprenditore e favorisce e tutela il Fisco nella raccolta delle entrate fiscali secondo capacità contributiva.

8. Le agevolazioni fiscali nelle scelte politiche dei governanti

Una ulteriore ed opportuna integrazione e semplificazione è stata disposta nella legge finanziaria per l'anno 2005 con il comma 132 in cui è stata contemplata un'estensione oggettiva dell'agevolazione e con il comma 133 per il quale vi è un'estensione soggettiva.

In particolare, con il rifinanziamento dell'aiuto in argomento ad opera della deliberazione del CIPE n. 23/03 del 25 luglio 2003, pubblicata nella Gazzetta Ufficiale n. 185 dell' 11 agosto 2003, in primo luogo, è stato reso possibile l'avvio dell'investimento in un periodo di tempo maggiore (entro il 31 marzo dell'anno 2004) rispetto a quello di sei mesi decorrenti dalla data di presentazione dell'istanza di richiesta di concessione del contributo previsto dal comma 1-bis, dello stesso articolo 8 della legge n. 388 del 2000.

Inoltre, è stata riconosciuta la possibilità di fruire del contributo entro il terzo anno successivo a quello di presentazione dell'istanza di richiesta di concessione dell'aiuto (in luogo dei due anni previsti dall'art. 62, comma 1, lettera f), legge 27 dicembre 2002, n. 289 – legge finanziaria 2003) e conseguenzialmente sono stati differiti di un anno i limiti, minimi e massimi, di effettiva fruizione dei contributi maturati.

L'estensione soggettiva, invece, riguarda le imprese ubicate nelle aree del centro nord ammissibili alle deroghe previste dall'art. 87, paragrafo 3, lettera c), del Trattato che istituisce la Comunità europea. In mancanza della previsione disposta dal comma 133 della legge finanziaria per l'anno 2004 in commento, dette imprese non avrebbero potuto fruire dell'estensione oggettiva prevista dal precedente comma 132.

Ma, la volontà di confermare, corroborare e migliorare la funzionalità di questa agevolazione, non può prescindere dalla necessità di rifinanziare ulteriormente i fondi ad essa assegnati.

Sulla base di quanto previsto dagli artt. 60 e 61 legge 27 dicembre 2002, n. 289 (legge finanziaria per l'anno 2003), concernenti la possibilità di riallocazione delle risorse inutilizzate a favore di interventi maggiormente applicati e quindi "riusciti" a livello economico, è opportuno procedere al rifinanziamento dell'aiuto previsto dall'articolo 8 della legge n. 388 del 2000, al pari di quanto fatto nello scorso anno 2003 con la deliberazione del CIPE n. 23/03.

Infatti, è da considerare, innanzi tutto, che questo aiuto ha ricevuto tutte le prescritte autorizzazioni dalla Commissione europea¹⁵, per cui è in perfetta sintonia con la normativa

¹⁵ La Commissione europea ha approvato con un regolamento l'adozione dello IAS 39 per la rilevazione e valutazione degli strumenti finanziari, a eccezione dei paragrafi riguardanti l'uso dell'opzione "fair value" nonché la contabilizzazione delle operazioni di copertura. L'approvazione dei suddetti paragrafi è rimasta in sospeso in considerazione delle preoccupazioni espresse dalla Banca centrale Europea e dalle Autorità di vigilanza e regolamentazione dei mercati mobiliari, che temono un uso inappropriato dell'opzione di contabilizzazione al "fair value", in particolare in caso di passività propria di una società.

comunitaria. Eventuali altri tipi e forme di aiuto dovrebbero, in ogni caso, essere sottoposti al vaglio comunitario, che abbisogna di tempi spesso notevoli per accertare la compatibilità con la normativa dell'Unione europea non conciliabile con le evolutive esigenze economiche del nostro Paese.

Un'ulteriore considerazione va fatta circa gli stanziamenti assegnati in bilancio con l'art. 62, comma 3, della legge n. 289 del 2002, che si sono dimostrati insufficienti durante lo scorso anno 2003 e, molto probabilmente, lo saranno anche per il corrente 2004 e le successive annualità interessate, rispetto alle esigenze concrete della nostra imprenditoria fra le più operative e qualificate a livello mondiale, per cui saranno necessari altri interventi se si vuole operare per l'inserimento delle nostre imprese nell'economia globale.

In concreto, il connubio dell'agevolazione in esame con quella a favore delle assunzioni di nuovo personale dipendente, di cui all'art. 7 della legge 23 dicembre 2000, n. 388, ha incentivato negli ultimi anni le aziende ad incrementare gli investimenti in beni strumentali nuovi anche finalizzati all'incremento occupazionale, a tal punto da impiegare tutte le risorse stanziate in bilancio soltanto nei primi mesi dell'anno 2003. Ma questi nuovi e più raffinati *input* agevolativi del Governo non hanno avuto la conoscenza necessaria da parte del contribuente-operatore economico.

Si ricorda che antecedentemente agli interventi legislativi tesi a controllare e monitorare il flusso di spesa di tutte le agevolazioni di natura fiscale - facenti capo all'art. 5 del decreto legge 8 luglio 2002, n. 138, convertito, con modificazioni, dalla legge 8 agosto 2002, n. 178 - l'agevolazione fiscale di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000 era stata disciplinata senza alcun limite di spesa. Questo atteggiamento aveva determinato non poche problematiche a livello di copertura finanziaria, ma garantiva una costante continuità produttiva e commerciale dell'economia produttiva del Paese.

Certamente, i sopra menzionati interventi di controllo e di monitoraggio hanno costituito atti dovuti, tanto è vero che grazie ad essi è stato possibile nell'ultimo triennio evitare notevoli disavanzi di bilancio difficilmente giustificabili sotto il profilo politico.

Posto quanto è stato detto sulla movimentazione della politica fiscale in sede di intervento

Il regolamento, entrato in vigore il 29 dicembre 2004, si applica a partire dal 1° gennaio 2005 a tutti i tipi di strumenti finanziari, fatta eccezione per :

- a) Le partecipazioni in società controllate e collegate, che sono contabilizzate in base allo IAS 27 (Bilancio consolidato e separato) e allo IAS 28 (Partecipazioni in società collegate);
- b) I diritti e le obbligazioni relativi ad operazioni di leasing, a cui si applica lo IAS 17 (Leasing);
- c) I diritti e le obbligazioni dei datori di lavoro contenuti nei piani relativi ai benefici per i dipendenti, a cui si applica lo IAS 19 (benefici per i dipendenti);
- d) I diritti e gli impegni derivanti da contratti assicurativi (salvo che essi comportino in via principale il trasferimento di rischi finanziari);
- e) Gli strumenti finanziari che soddisfino la definizione di strumento rappresentativo di capitale contenuta nello IAS 32 (incluse le opzioni e warrants).

Tutto ciò è stato analizzato nel Regolamento 19 novembre 2004, n. 2086/2004, G.U.U.E. 9 dicembre 2004, n. 363/L1, al fine di determinare un'armonia di valori in sede operativa. Da ciò nasce anche la necessità della riduzione del costo di conto corrente alle imprese ed alle famiglie oltre al costo dei servizi per spingere la clientela all'operatività del servizio nell'impresa.

operativo le imprese di trasporto con sede legale e stabilimento operativo nelle isole possono beneficiare di una riduzione compensata dei pedaggi autostradali, oltre a un rimborso parziale dei costi marittimi (ex art. 1, comma 235, della legge n. 311 del 30 dicembre 2004).

Posto ciò, viene rinnovata la destinazione del Fondo di cui all'art. 27, comma 1, legge 27 dicembre 2002, n. 289, a coprire le spese relative al progetto "PC ai giovani", finalizzato a incentivare l'acquisizione e l'utilizzo di strumenti informatici e digitali tra i giovani che compiono 16 anni nel 2005, nonché la loro formazione.

I dipendenti delle pubbliche amministrazioni possono acquistare un personal computer usufruendo di una riduzione di costo ottenuta in esito a un'apposita selezione di produttori o distributori operanti nel settore informatico, esperita, previa indagine di mercato, dalla **Concessionaria Servizi Informatici Pubblici - CONSIP S.p.A.** (ex art. 1, commi 205 e 206 norma citata), ma il legislatore della legge finanziaria del 2005 va oltre alle agevolazioni fiscali sul pedaggio e sul progetto strategico nel settore informatico, affermando che viene rinnovato anche per l'anno 2005 il contributo di 70,00 euro riconosciuto a ciascun utente del servizio radiodiffusione, in regola per l'anno in corso con il pagamento del relativo canone di abbonamento, che acquisti o noleggi un apparecchio idoneo a consentire la ricezione, in chiaro e senza alcun costo per l'utente e per il fornitore di contenuti, dei segnali televisivi in tecnica digitale terrestre (T-DVB/C-DVB) e la conseguente interattività. Da ciò discende che il Governo ha tenuto presente che se il contributo viene riconosciuto per i contratti stipulati a decorrere dal 1° dicembre 2004 e la concessione del contributo è disposta entro il limite di spesa di 110 milioni di euro, il tutto risulta definito.

Un contributo statale pari a 50,00 euro e nel limite di spesa di 30 milioni di euro, è altresì stato riconosciuto alle persone fisiche o giuridiche che acquistano, noleggianno o detengono in comodato un apparecchio di utente per la trasmissione o la ricezione a larga banda dei dati via Internet.

Il contributo è corrisposto mediante uno sconto di ammontare corrispondente, praticato sull'importo previsto nei contratti di abbonamento al servizio di accesso a larga banda a Internet, purché stipulata a decorrere dal 1° dicembre 2004. La misura del contributo è elevata a 75,00 euro se l'accesso alla rete fissa o alla rete mobile UMTS da parte dell'utente ricade nei comuni il cui territorio sia ricompreso nelle aree o zone svantaggiate o con popolazione inferiore a diecimila abitanti (ex art. 1, commi 211 e 212)¹⁶.

¹⁶ L'art. 1, comma 211, della legge n. 311/04, sancisce: "L'intervento di cui al comma 1 dell'articolo 4 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, è rifinanziato, per l'anno 2005, per l'importo di 110 milioni di euro. Il contributo ivi previsto, la cui misura è fissata in euro 70, si applica ai contratti stipulati a decorrere dal 1° dicembre 2004. Le procedure per l'assegnazione dei contributi stabilite, relativamente all'anno 2004, dagli articoli 1, 2, 3 e 7 del decreto del Ministro delle comunicazioni 30 dicembre 2003, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale n. 18 del 23 gennaio 2004, sono estese, in quanto compatibili, ai contributi di cui al presente comma", il comma 212 stabilisce che: "L'intervento di cui al comma 2 dell'articolo 4 della legge 24 dicembre 2003, n. 350, è rifinanziato, per l'anno 2005, per l'importo di 30 milioni di euro. Il contributo si applica ai contratti stipulati a decorrere dal 1° dicembre 2004 nella misura di euro 50,

Da ciò previene che il Governo proponente non intende agevolare gli investimenti in genere ma quelli sulle aree sottoutilizzate del Paese in modo di promuovere occupazione e sviluppo economico. Difatti “allo scopo di rafforzare l’attrazione di nuovi investimenti nelle aree sottoutilizzate, Sviluppo Italia S.p.A. è autorizzata a concedere agevolazioni alle imprese capaci di produrre effetti economici addizionali e le agevolazioni fiscali consistono in:

- a) un contributo in conto interessi a valere sui mutui di durata non inferiore a cinque anni e non superiore a dieci, concessi da istituti autorizzati all’esercizio dell’attività bancaria. Il mutuo agevolato può coprire fino al 50% degli investimenti ammissibili;
- b) un contributo in conto capitale fino al limite massimo del 20% (elevabile al 35% nel caso di piccole e medie imprese) degli investimenti ammissibili;
- c) partecipazioni temporanee al capitale sociale, in misura non superiore al 15% (elevabile al 20% nel caso di piccole e medie imprese) del capitale sociale delle imprese beneficiarie.

Così, la prospettazione politico finanziaria fiscale si avvale dei dati del Consiglio Nazionale delle Ricerche, al fine di incentivare lo sviluppo economico nelle aree sottoutilizzate del Paese, con particolare riferimento a quelle meridionali, costituisce un Osservatorio sul mercato creditizio regionale procedendo all’elaborazione di studi di fattibilità per favorire la creazione di banche a carattere regionale”(ex art. 1 commi 215, 216 e 237).

Infine, viene reintrodotta la sanzione penale, e in particolare la reclusione da sei mesi a due anni, a carico di chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale del sostituto d’imposta, ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare complessivo superiore a 50.000 euro per ciascun periodo d’imposta (ex art. 1, comma 414)¹⁷.

Ciò non toglie però che il legislatore ha stabilito che gli interessi sulle somme che i soci, persone fisiche, versano alle società cooperative e loro consorzi alle condizioni previste dall’art. 13, D.P.R. 601/1973, sono deducibili solo per l’ammontare calcolato con riferimento alla misura minima degli interessi spettanti ai detentori dei buoni postali fruttiferi, aumentata dello 0,90% (ex art. 1, comma 465).

Tuttavia, le riserve e i fondi in sospensione d’imposta, anche se imputati al capitale sociale o al fondo di dotazione, esistenti nel bilancio o nel rendiconto dell’esercizio in corso alla data del 31

elevata ad euro 75 qualora l’accesso alla rete fissa o alla rete mobile UMTS da parte dell’utente ricada nei comuni il cui territorio sia ricompreso nelle aree di cui all’obiettivo 1 del regolamento (CE) n. 1260/1999 del Consiglio, del 21 giugno 1999, e comunque in quelli con popolazione inferiore a diecimila abitanti.

¹⁷ L’art.1, comma 414, della legge n. 311/04, sancisce: “Al decreto legislativo 10 marzo 2000, n. 74, dopo l’articolo 10 è inserito il seguente:

art. 10 – bis. – (Omesso versamento di ritenute certificate). – 1.E’ punito con la reclusione da sei mesi a due anni chiunque non versa entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale di sostituto di imposta ritenute risultanti dalla certificazione rilasciata ai sostituti, per un ammontare superiore a cinquantamila euro per ciascun periodo di imposta.

dicembre 2004, possono essere assoggettati, anche parzialmente, a imposta sostitutiva dell'Irpef (Ire), dell'Ires e dell'Irap.

L'imposta sostitutiva è indeducibile e può essere imputata, in tutto o in parte, alle riserve iscritte in bilancio o nel rendiconto. Se essa viene imputata al capitale sociale o fondo di dotazione, la corrispondente riduzione è operata, anche in deroga all'art. 2365 c.c., con le modalità di cui all'art. 2445, comma 2 c.c. (ex art. 1, commi 473 e 475).

Infine, viene fissato in 3.615,20 euro il limite di non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente, relativamente ai contributi di assistenza sanitaria di cui all'art. 51, comma 2 lettera a) del Tuir (ex art. 1, comma 505).

Ovviamente con l'art. 1, comma 529 della legge n. 311/04, il legislatore sancisce che a decorrere dal 1° gennaio 2005 le sanzioni amministrative pecuniarie saranno arrotondate all'unità di euro, per eccesso se la cifra decimale è pari o superiore a 50 centesimi di euro, ovvero per difetto se è inferiore a tale limite.

Con tutte queste agevolazioni fiscali in sede di politica finanziaria fiscale il legislatore ha inteso incentivare le imprese nell'individuazione soggettiva correlata ai fini di incrementare il reddito di impresa tassabile e per nuove intraprese.

9. Le risorse finanziarie come mezzo necessario alle crisi di congiuntura e come impulso agli investimenti.

Posto ciò ai sensi dell'art. 1, comma 412, della legge n. 266/05, al fine di rendere più efficiente l'utilizzo degli strumenti di incentivazione per gli investimenti e le assunzioni, alla legge 27 dicembre 2002, n. 289, sono apportate le seguenti modificazioni:

a) all'articolo 62, dopo il comma 1 e' inserito il seguente:

"1-bis. Le risorse derivanti da rinunce o da revoche di contributi di cui al comma 1, lettera c), sono utilizzate dall'Agenzia delle entrate per accogliere le richieste di ammissione all'agevolazione, secondo l'ordine cronologico di presentazione, non accolte per insufficienza di disponibilità";

b) all'articolo 63, comma 3, dopo il primo periodo, sono inseriti i seguenti:

"Ove il datore di lavoro presenti l'istanza di accesso alle agevolazioni prima di aver disposto le relative assunzioni, le stesse sono effettuate entro trenta giorni dalla comunicazione dell'accoglimento dell'istanza da parte dell'Agenzia delle entrate. In tal caso l'istanza e' completata, a pena di decadenza, con la comunicazione dell'identificativo del lavoratore, entro i successivi trenta giorni".

Da questi interventi ne proviene che i governanti con l'art. 1, comma 415 della legge n. 266/05 hanno stabilito che: " al fine di promuovere l'attuazione di investimenti e la gestione unitaria del servizio idrico integrato sul complesso del territorio di ciascun ambito territoriale ottimale nelle

aree programmazione economica (CIPE), in sede di riparto della dotazione aggiuntiva del fondo per le aree sottoutilizzate di cui all'articolo 61 della legge 27 dicembre 2002, n. 289, accantona un'apposita riserva premiale, pari a 300 milioni di euro, da riconoscere per spese in conto capitale, proporzionalmente alla popolazione, ai comuni e alle province che, consorziati o associati per la gestione degli ambiti territoriali ottimali di cui all'articolo 8 della legge 5 gennaio 1994, n. 36, risultino avere affidato e reso operativo il servizio idrico integrato a un soggetto gestore individuato in conformita' alle disposizioni dell'articolo 113 del testo unico di cui al decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, e successive modificazioni".¹⁸

Così, la produzione e la cessione di energia elettrica da fonti rinnovabili agroforestali effettuate dagli imprenditori agricoli costituiscono attivita' connesse ai sensi dell'articolo 2135, terzo comma, del codice civile e si considerano produttive di reddito agrario.

In quest'ambito di investimenti e di sviluppo, con l'art. 1, comma 431, della legge finanziaria 2006 citata, il legislatore ha stabilito che per assicurare la prosecuzione delle attivita' di rilevante valore sociale e culturale in atto, a valere sulle risorse del Fondo unico per lo spettacolo, di cui alla legge 30 aprile 1985, n. 163, e' concesso un contributo di 2 milioni di euro annui a decorrere dal 2006 in favore della Fondazione Centro sperimentale di cinematografia".

In questo contesto, la proposta governativa così come approvata dal Parlamento con l'art. 1, comma 434, ha affermato che "al fine di consentire nei siti di bonifica di interesse nazionale la realizzazione degli interventi di messa in sicurezza d'emergenza, caratterizzazione, bonifica e ripristino ambientale delle aree inquinate per le quali sono in atto procedure fallimentari, sono sottoscritti accordi di programma tra il Ministero dell'ambiente e della tutela del territorio, la regione, le province, i comuni interessati con i quali sono individuati la destinazione d'uso delle suddette aree, anche in variante allo strumento urbanistico, gli interventi da effettuare, il progetto di valorizzazione dell'area da bonificare, incluso il piano di sviluppo e di riconversione delle aree, e il piano economico e finanziario degli interventi, nonché le risorse finanziarie necessarie per ogni area, gli impegni di ciascun soggetto sottoscrittore e le modalita' per individuare il soggetto incaricato di sviluppare l'iniziativa".

¹⁸ L'art.1, comma 422, della legge n. 266 del 23 dicembre 2005, stabilisce che: L'importo previsto dall'articolo 21, comma 6-ter, del testo unico di cui al decreto legislativo 26 ottobre 1995, n. 504, come modificato dal comma 520 dell'articolo 1 della legge 30 dicembre 2004, n. 311, non utilizzato nell'anno 2005 e' destinato per l'anno 2006 nella misura massima di 10 milioni di euro per l'aumento fino a 20.000 tonnellate del contingente di cui al comma 421, da utilizzare con le modalita' previste dal decreto di cui al medesimo comma 421, nonché fino a 5 milioni di euro per programmi di ricerca e sperimentazione del Ministero delle politiche agricole e forestali nel campo bioenergetico. Il restante importo e' destinato alla costituzione di un apposito fondo per la promozione e lo sviluppo delle filiere agroenergetiche, anche attraverso l'istituzione di certificati per l'incentivazione, la produzione e l'utilizzo di biocombustibili da trazione, da utilizzare tenuto conto delle linee di indirizzo definite dalla Commissione biocombustibili, di cui all'articolo 5 del decreto legislativo 29 dicembre 2003, n. 387.

Il legislatore ha accolto tale proposta governativa perché convinto che con questo impulso economico quale è il contributo di 2 milioni di euro, costituisce mezzi finanziari per la ripresa delle fondazioni con nuove creatività operative e lavoro degli addetti. Ciò è stato riscontrato dal Garante negli incontri operativi al fine di riferire al Governo e Parlamento.

9 bis. L'intervento legislativo sulla riallocazione delle risorse inutilizzate

In considerazione dell'intervento legislativo di cui ai succitati artt. 60 e 61 della legge n. 289 del 2002, circa la riallocazione delle risorse inutilizzate, è quanto mai opportuno individuare nuove risorse (tra quelle non ancora utilizzate) da riassegnare a favore dell'agevolazione di cui all'art. 8 della legge n. 388 del 2000, in aggiunta, ovviamente, a quelle già stanziare in bilancio.

Ad avviso di questo Garante, è necessario garantire una continuità nell'erogazione delle principali agevolazioni fiscali riconosciute dallo Stato al settore imprenditoriale nella sua più ampia accezione, al fine di garantire il processo evolutivo economico del Paese, sia per un maggiore reddito nazionale che per una maggiore occupazione delle forze attive di lavoro.

In particolare, gli investimenti in beni strumentali di cui al succitato art. 8 della legge n. 388 del 2000, devono servire per:

- a) una maggiore produzione degli stessi da parte delle aziende di costruzione e, nel contempo, maggiore produzione delle imprese che li utilizzano;
- b) un incremento dell'occupazione nei settori produttivi commerciali ed in quelli dei relativi servizi;
- c) una incentivazione della movimentazione dei capitali, che genera inevitabilmente maggior gettito erariale in termini di imposizione diretta ed indiretta;
- d) una maggiore capitalizzazione delle imprese, che, contrariamente, sarebbero indotte a ricorrere sempre più all'indebitamento bancario al fine di sfruttare maggiormente la normativa tributaria relativa alla deducibilità degli interessi passivi;
- e) un maggiore incremento delle imprese giovanili e delle cooperative operanti nei vari settori delle grandi imprese pubbliche e private;
- f) l'individuazione delle Regioni maggiormente assistite per indirizzare le imprese marginali ad una maggiore produttività.

Così, il Garante del contribuente, nel suo contatto con i contribuenti, ha contribuito a far conoscere agli operatori economici l'attività del Governo e del Parlamento, trasfusa nelle leggi finanziarie, e che la politica fiscale non si estrinseca solo con prelievi tributari, ma anche mediante contributi (alcuni a fondo perduto), agevolazioni tributarie, crediti d'imposta, interventi mirati per l'acquisto di beni strumentali, ecc., i quali rappresentano, tra l'altro, mezzi di incoraggiamento per giovani imprenditori, professionisti, cooperative di vario tipo e genere.