

# Circolare del 03/05/1996 n. 108 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Risposte a quesiti in materia di imposte sui redditi I.V.A., imposta di registro e tasse sulle concessioni governative.

## Sintesi:

**Sintesi:** La circolare risponde ai quesiti nelle materie indicate in oggetto, formulati in occasione di Telefisco 1996.

## Testo:

In relazione ai quesiti nelle materie indicate in oggetto, formulati in occasione di TELEFISCO 1996, dagli uffici delle entrate nonche' da organi di stampa specializzati, questo Ministero ha fornito le risposte che, per opportuna conoscenza, sono di seguito riportate.

### IMPOSTE SUI REDDITI

#### 1. ESONERO DALL'OBBLIGO DI PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE DEI REDDITI

##### 1.1 Redditi sostitutivi di lavoro dipendente - limiti di esonero

D. I lavoratori dipendenti che posseggono solo redditi costituiti da integrazioni salariali, indennita' di mobilita', etc., sono sempre tenuti alla presentazione del modello 740 indipendentemente dall'importo di tali indennita'?

R. Il trattamento di integrazione salariale, le indennita' di mobilita', etc., costituiscono redditi sostitutivi di quello di lavoro dipendente ai sensi dell'art. 6, comma 2, del TUIR. Da cio' consegue che ad essi si applica la disciplina prevista per tale categoria di reddito, salvo il fatto che, non sono assoggettati alla ritenuta alla fonte; si precisa che alla predetta ritenuta sono, invece, assoggettate le somme erogate dall'Inps a titolo di trattamento di integrazione salariale. I contribuenti in questione hanno diritto alla detrazione per lavoro dipendente e, ovviamente, a quelle per carichi di famiglia. Pertanto, ove ricorrono le condizioni di esonero (ad esempio, perche' i menzionati redditi danno luogo ad un'imposta che al netto delle detrazioni spettanti e' di importo non superiore a 20.000 lire), i contribuenti percettori dei detti redditi sono esonerati dall'obbligo di presentare la dichiarazione.

#### 2. ONERI DEDUCIBILI E ONERI PER I QUALI SPETTA LA DETRAZIONE

##### 2.1 Contributi obbligatori

2.1.1 Contributo al S.S.N. pagato nelle polizze di assicurazione R.C. veicoli  
D. Il contributo al Servizio sanitario nazionale che si paga nelle polizze di assicurazione di responsabilita' civile per i veicoli puo' essere considerato un onere deducibile?

R. Il contributo al S.S.N. pagato nelle polizze di assicurazione R.C. veicoli rientra tra i contributi previdenziali ed assistenziali, versati a seguito di disposizioni di legge, deducibili dal reddito complessivo, ai sensi dell'art. 10, lett. e), del TUIR.

Infatti, le istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi (Modd. 730 e 740) precisano che tra i detti contributi rientrano anche quelli sanitari obbligatori effettivamente versati per l'assistenza erogata nell'ambito del Servizio sanitario nazionale (c.d. "tassa sulla salute") tra i quali rientra il contributo in esame. Infatti, l'art. 11-bis, comma 2, inserito dall'art. 126 del Decreto Legislativo 17 marzo 1995, n.175, nella legge 24 dicembre 1969, n. 990, prevede espressamente che detto contributo si applica, con aliquota del 6,5 per cento, sui premi incassati e che deve essere distintamente indicato in polizza e nelle quietanze; inoltre, la medesima disposizione stabilisce che l'assicuratore ha diritto di rivalersi nei confronti del contraente per l'importo del contributo.

##### 2.2 Erogazioni liberali

###### 2.2.1 Erogazioni liberali per la ricerca scientifica

D. Le erogazioni liberali in danaro a favore di enti o associazioni impegnate nella raccolta di fondi per la ricerca scientifica (ad es. per la lotta contro i tumori, l'AIDS, la distrofia muscolare, la leucemia ed altre) sono deducibili dal reddito complessivo della persona fisica?

R. Gli oneri sostenuti dal contribuente, per i quali spetta la deduzione dal reddito complessivo sono tassativamente elencati nell'art. 10 del TUIR. Le donazioni e oblazioni erogate in favore degli enti impegnati nella ricerca scientifica, non sono riconducibili ad alcuna delle fattispecie previste dal citato art. 10 e pertanto tali erogazioni non sono deducibili dal reddito complessivo. Va, peraltro, precisato che per coloro che esercitano attivita' d'impresa le erogazioni in questione sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa ai sensi dell'art. 65, comma 2, lett. a), del TUIR.

##### 2.3 Interessi passivi

###### 2.3.1 Interessi passivi. Mutuo contratto dal nudo proprietario

D. Al nudo proprietario di un immobile adibito ad abitazione principale dello stesso spetta la detrazione sugli interessi passivi per il mutuo ipotecario stipulato per l'acquisto di tale immobile?

R. L'art. 13-bis, comma 1, lett. b), del TUIR prevede espressamente la possibilita' di calcolare la detrazione d'imposta con riferimento agli interessi passivi, agli oneri accessori e alle quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione, relativi a mutui stipulati per l'acquisto di una abitazione da adibire a dimora abituale del contribuente. La stessa disposizione stabilisce che il mutuo deve essere stipulato nei sei mesi successivi o antecedenti l'acquisto dell'unita' immobiliare e che questa deve essere adibita a dimora abituale del contribuente entro i sei mesi successivi all'acquisto. La stessa disposizione non prevede che ai fini della detrazione il contribuente debba risultare anche obbligato a dichiarare il reddito dell'unita' immobiliare. Pertanto, in presenza di tutte le condizioni richieste dalla norma (ivi compresa quella in base alla quale l'immobile acquistato deve essere la dimora abituale del contribuente che intende calcolare la detrazione), il nudo proprietario puo' usufruire dell'onere in questione. E' appena il caso di ricordare che, proprio sulla base di quanto precisato, la detrazione degli interessi passivi e relativi oneri accessori non compete mai all'usufruttuario in quanto lo stesso non acquista l'unita' immobiliare.

### 2.3.2 Mutui ipotecari sovvenzionati con contributi regionali

D. Possono essere detratti per intero gli interessi passivi derivanti da mutui ipotecari contratti per l'acquisto dell'abitazione principale qualora il contribuente fruisca a fronte del mutuo di un contributo erogato in base ad una legge regionale?

R. Per principio di carattere generale per fruire della detrazione relativa agli oneri e' necessario che essi siano rimasti effettivamente a carico del contribuente, salvo quanto espressamente disposto per talune spese mediche. Pertanto, nel caso prospettato la rilevanza fiscale degli interessi in parola e' limitata all'importo realmente rimasto a carico del contribuente e, quindi, solo alla parte eccedente il contributo ricevuto salvo che lo stesso non sia stato erogato in conto capitale. E' appena il caso di precisare che qualora il contributo stesso venga corrisposto in un periodo d'imposta successivo a quello in cui il contribuente ha usufruito della detrazione relativamente all'intero importo degli interessi passivi, l'ammontare di tale contributo percepito va assoggettato a tassazione separata quale onere rimborsato.

### 2.3.3 Mutuo ipotecario relativo ad immobile per il quale e' variata la destinazione

D. In che misura possono essere detratti gli interessi passivi relativi ad un mutuo ipotecario stipulato per l'acquisto dell'abitazione principale, qualora nel corso dell'anno ne sia variata la destinazione?

R. Ai fini della detrazione degli interessi passivi in questione occorre preliminarmente individuare la data di stipulazione del mutuo ipotecario.

. Per i contratti di mutuo stipulati anteriormente al 1993 la detrazione spetta, su un importo massimo di 7.000.000 di lire per ciascun intestatario del mutuo, a condizione che l'unita' immobiliare sia stata adibita ad abitazione principale alla data dell'8.12.1993 e che nella rimanente parte dell'anno 1993, cosi' come per gli anni successivi, il contribuente non abbia variato l'abitazione principale per motivi diversi da quelli di lavoro. Se nel corso dell'anno l'immobile non e' piu' utilizzato come abitazione principale (per motivi diversi da quelli di lavoro), a partire dallo stesso anno, la detrazione degli interessi passivi (nonche' oneri accessori e quote di rivalutazione dipendenti da clausole di indicizzazione) per il mutuo ipotecario contratto per l'acquisto di tale abitazione spetta solo sull'importo massimo di 4.000.000 per ciascun intestatario del mutuo.

. Per i contratti di mutuo stipulati dall'1.1.1993 la detrazione spetta, su un importo massimo complessivo di 7 milioni di lire, a condizione che l'unita' immobiliare sia stata adibita ad abitazione principale entro sei mesi dall'acquisto (ovvero entro l'8.6.1994 per i soli mutui stipulati nel corso dell'anno 1993) e che l'acquisto sia avvenuto nei sei mesi antecedenti o successivi alla data di stipulazione del mutuo. Se nel corso dell'anno l'immobile non e' piu' utilizzato come abitazione principale (per motivi diversi da quelli di lavoro) la detrazione per il medesimo anno spetta nell'intera misura. Tuttavia, a partire dal periodo d'imposta successivo il contribuente, sempreche' il trasferimento della dimora abituale non sia avvenuto per motivi di lavoro, non ha invece piu' diritto ad alcuna detrazione.

### 2.3.4 Mutuo ipotecario relativo alle pertinenze dell'abitazione principale

D. Gli interessi passivi pagati in dipendenza di mutui ipotecari contratti dopo il 1993 per l'acquisto di unita' immobiliari (box, cantina, ect.), costituenti pertinenza dell'abitazione principale acquistata in anni precedenti, costituiscono oneri per i quali spetta la detrazione d'imposta?

R. Nell'art. 13-bis, comma 1, lett. b), del TUIR sono previsti, tra gli oneri per i quali spetta la detrazione dall'imposta linda, gli interessi passivi corrisposti per mutui garantiti da ipoteca su immobili contratti per l'acquisto dell'unita' immobiliare da adibire ad abitazione principale entro i sei mesi successivi all'acquisto stesso. L'acquisto dell'unita' immobiliare deve essere effettuato nei sei mesi antecedenti o successivi alla data di

stipulazione del mutuo.

Nella stessa disposizione e' inoltre stabilito che per abitazione principale si intende quella nella quale il contribuente dimora abitualmente.

La disposizione, dunque, non fa alcun riferimento alle eventuali pertinenze, a differenza dell'art. 34, comma 4-quater, del Tuir che nel disporre la deduzione fino ad 1 milione di lire fa espresso richiamo al reddito dell'unita' immobiliare adibita ad abitazione principale delle persone fisiche e a quello delle sue pertinenze.

Pertanto, cosi' come ai fini della maggiorazione di 1/3 della rendita catastale il mancato richiamo nell'art. 38 del TUIR alle pertinenze e' stato interpretato nel senso che la maggiorazione non si applica alle pertinenze degli immobili tenuti a disposizione, analogamente, nell'ipotesi in esame si deve ritenere che la detrazione non spetti ove il mutuo sia stato stipulato per acquistare autonomamente una pertinenza della dimora abituale del contribuente.

#### 2.3.5 Rinegoziazione di mutuo

D. Un mutuo stipulato nel 1992 in ECU per l'acquisto della prima casa, nel 1993 e' stato rinegoziato ed e' cambiata la banca contraente, rimanendo invariati gli altri elementi. Il diritto alla detrazione per interessi viene perso del tutto o viene persa solo la possibilita' della detrazione secondo la normativa vigente al momento della stipula del contratto originario?

R. Nel caso prospettato, poiche' una delle parti contraenti e' variata rispetto all'originario contratto di mutuo, il contribuente - come gia' chiaramente illustrato nelle istruzioni per la compilazione delle dichiarazione dei redditi - non puo' piu' fruire della detrazione spettante in base alla normativa vigente al momento della stipula del contratto originario. Conseguentemente, trattandosi di mutuo stipulato a decorrere dall'1.1.1993 la detrazione degli interessi passivi e dei relativi oneri accessori puo' spettare solo se sussistono tutte le condizioni previste nell'art. 13-bis, comma 1, lett. b), del TUIR e, quindi, nel caso di specie non compete alcuna detrazione.

#### 2.4 Spese mediche

##### 2.4.1 Trasporto in Ambulanza

D. Si puo' considerare una spesa medica specialistica il costo sostenuto per il trasporto in ambulanza?

R. Non rientra tra le spese mediche per le quali spetta la detrazione d'imposta la spesa sostenuta per il trasporto in ambulanza, mentre lo sono le prestazioni di assistenza medica effettuate durante il trasporto.

##### 2.4.2 Visite specialistiche

D. E' detraibile la spesa sostenuta per visita specialistica effettuata da un medico legale o da un ortopedico ai fini del risarcimento dei danni derivanti da infortunio stradale da parte della compagnia assicuratrice? E quella sostenuta per visita specialistica sportiva effettuata presso un ospedale? E la visita per il rinnovo della patente di guida?

R. Le spese mediche danno diritto alla detrazione d'imposta a prescindere dal luogo o dal fine per il quale vengono effettuate. La distinzione tra spese mediche specialistiche e spese mediche generiche rileva al solo fine di stabilire se la detrazione deve essere calcolata sull'intero importo o sulla parte che eccede lire 500 mila.

##### 2.4.3 Anestesia epidurale, inseminazione artificiale e indagini di diagnosi prenatale

D. L'anestesia epidurale e l'inseminazione artificiale possono essere considerate tra le spese mediche per le quali la detrazione spetta sull'intero importo? E l'amniocentesi, villocentesi o altre indagini di diagnosi prenatale?

R. L'anestesia epidurale, l'inseminazione artificiale, l'amniocentesi, la villocentesi e le altre analisi di diagnosi prenatale costituiscono spese mediche per le quali la detrazione spetta sull'intero importo.

##### 2.4.4 Acquisto di personal computer per portatore di handicap

D. E' possibile considerare deducibile o detraibile la spesa relativa all'acquisto di un personal computer per un portatore di handicap che necessita di ausili didattici per poter scrivere a causa di difficolta' distoniche ad entrambi gli arti superiori?

R. Le spese mediche deducibili dal reddito complessivo o per le quali spetta la detrazione d'imposta sono tassativamente indicate negli artt. 10, comma 1, lett. b), e 13-bis comma 1, lett. c), del TUIR.

In particolare, il richiamato art. 10 prevede alla lett. b) la deducibilita' per la parte che eccede lire 500 mila delle spese mediche e di quelle di assistenza specifica necessarie nei casi di grave e permanente invalidita' o menomazione, sostenute da portatori di handicap riconosciuti come tali ai sensi degli artt. 3 e 4 della legge 5.2.1992, n. 104. Le spese alle quali fa riferimento la cennata disposizione sono quelle mediche, nonche' quelle inerenti all'assistenza specifica necessaria ai portatori di handicap.

Dall'ambito di applicazione della citata norma sono escluse, pertanto, le spese che rappresentano un costo mediato e accessorio delle suddette prestazioni professionali e sono, inoltre, da ritenere escluse le spese sostenute per assistenza generica fornita da personale non qualificato anche

se relativa a casi di grave e permanente invalidita' o menomazione.

Del pari, l'acquisto del personal computer in questione non rientra fra le spese mediche per le quali spetta una detrazione d'imposta in base alla lett. c) dell'art. 13-bis, del TUIR, che prevede esclusivamente le spese chirurgiche, per prestazioni specialistiche e per protesi dentarie e sanitarie in genere, ivi compresi i mezzi necessari per la deambulazione, la locomozione ed il sollevamento di portatori di menomazioni funzionali permanenti.

#### 2.4.5 Liquidi per lenti a contatto

D. Si puo' considerare una spesa medica il costo sostenuto per l'acquisto del liquido per le lenti a contatto?

R. La spesa relativa all'acquisto del liquido per le lenti a contatto rientra fra le spese mediche per le quali la detrazione spetta sull'intero importo in quanto detto liquido e' indispensabile per l'utilizzazione delle lenti stesse che, come e' noto, rientrano tra le protesi mediche e sanitarie.

#### 2.4.6 Documentazione degli oneri sostenuti per conto di figli a carico

D. Le spese mediche, i premi di assicurazione e le tasse scolastiche sostenute per i figli a carico possono essere detratte da uno solo dei genitori, anche se la documentazione della spesa e' intestata al figlio?

R. Le spese mediche, i premi di assicurazione sulla vita e contro gli infortuni, nonche' i contributi previdenziali non obbligatori per legge e le spese per frequenza di corsi di istruzione secondaria e universitaria sono detraibili anche se l'onere e' stato sostenuto nell'interesse delle persone fiscalmente a carico. In questi casi, nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione dei redditi e' stato precisato che se il documento comprovante il sostenimento della spesa e' intestato a uno dei genitori, la detrazione spetta al genitore stesso. Se, invece, il documento e' intestato al figlio, le spese devono essere suddivise al 50 per cento tra i due genitori. Tuttavia, poiche' ai fini della detrazione degli oneri e' necessario che essi siano rimasti effettivamente a carico del contribuente, se la spesa e' stata sostenuta da uno solo dei genitori e questi e' in grado di provarlo, il medesimo potra' tenere conto dell'intero importo per calcolare la detrazione. A tal fine, nel documento comprovante la spesa deve essere annotata una dichiarazione con la quale il genitore interessato attesti di aver sostenuto interamente la spesa.

### 3. DETRAZIONI

#### 3.1 Detrazioni per carichi di famiglia e incremento delle detrazioni per figli a carico

##### 3.1.1 Detrazioni per carichi di famiglia

D. Ai fini dell'applicazione dell'art. 23 del D.P.R. n. 600/1973 il beneficiario delle detrazioni si deve limitare a dichiarare al proprio sostituto d'imposta quali sono le detrazioni per carichi familiari spettanti e il periodo per il quale sussiste il diritto al riconoscimento, senza l'onere di doverne predeterminare l'esatto ammontare spettante?

R. L'art. 23, secondo comma, lett. a), del D.P.R. n. 600/1973 precisa che le detrazioni di cui agli artt. 15 e 16 del D.P.R. 597/1973 (ora artt. 12 e 13 del TUIR) sono effettuate a condizione che il percipiente dichiari di avervi diritto e ne indichi la misura. Con l'accezione "misura" il legislatore non ha inteso esigere - da chi intende usufruire delle citate detrazioni - l'onere di predeterminare l'esatto ammontare, bensì ha richiesto soltanto l'obbligo di indicare in quale delle fattispecie previste dall'articolo 12 del TUIR rientri il percipiente. Pertanto, nelle ipotesi previste per detrazioni per figli a carico, occorre specificare se la detrazione spetta in misura semplice, doppia o nella misura prevista per il coniuge a carico per il primo figlio e per gli altri figli successivi al primo, in misura doppia; nelle ipotesi di detrazione per altri familiari a carico, invece, occorre indicare la percentuale di spettanza (100 %, 50%, etc.).

##### 3.2 Incremento di detrazioni per figli a carico

##### 3.2.1 Sussistenza del diritto in presenza di familiari non previdenzialmente a carico

D. Il diritto all'incremento delle detrazioni puo' sussistere oltre che per i familiari indicati espressamente, anche per altri conviventi che si trovano nelle medesime condizioni (ad es., suoceri o cognati del contribuente)?

R. Il diritto all'incremento delle detrazioni spetta ai soggetti che percepiscono l'assegno per il nucleo familiare alle condizioni di cui all'art. 4 della legge 23 dicembre 1994, n. 725. Ai sensi della disposizione in questione tali soggetti hanno diritto all'incremento delle detrazioni per figli a carico a partire dal terzo. La stessa disposizione prevede, inoltre, che ai figli sono equiparati i portatori di handicap o ultrasettantenni, conviventi e privi di mezzi di sostentamento. Le istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi hanno precisato che si deve fare riferimento ai componenti del nucleo familiare presi in considerazione ai fini dell'attribuzione dell'assegno e, quindi, solo a quelli riportati nelle istruzioni per la compilazione dei Modd. 730 e 740/96 (voce di Appendice). Pertanto, ai fini del diritto all'incremento delle detrazioni, sono equiparati ai figli, il coniuge non legalmente ed effettivamente separato, i fratelli, le sorelle ed i nipoti. Inoltre, in base a quanto disposto dal richiamato art. 4,

tutti i familiari in questione devono essere:

- portatori di handicap ai sensi degli artt. 3 e 4 della legge 5 febbraio 1992, n. 104, o di eta' superiore a settant'anni;
- conviventi con il contribuente;
- privi di mezzi di sostentamento (cioe' non devono possedere redditi propri assoggettabili all'IRPEF per un ammontare superiore a quello previsto per la corresponsione della pensione sociale pari a lire 4.641.000).

### 3.2.2 Recupero della detrazione spettante

D. Nel caso in cui, sussistendo tutti i requisiti previsti dalla legge, il contribuente abbia richiesto al datore di lavoro di riconoscergli l'incremento delle detrazioni in sede di tassazione del reddito di lavoro dipendente e l'importo sia superiore all'imposta dovuta, il contribuente e' tenuto a presentare la dichiarazione dei redditi per recuperare la detrazione spettante oppure e' concessa la possibilita' al sostituto d'imposta di compensare il credito con le ritenute del mese successivo?

R. L'art. 4 della legge n. 725 del 1994 stabilisce che, nel caso in cui l'importo dell'incremento delle detrazioni per figli a carico sia superiore all'imposta dovuta, il contribuente "in sede di dichiarazione dei redditi" puo' chiederne il rimborso. Pertanto, nelle istruzioni per la compilazione dei Modd. 730 e 740 e' stato precisato in Appendice (al modello base) alla voce "Incremento delle detrazioni per figli a carico" che se l'ammontare dell'incremento delle detrazioni supera quello dell'imposta netta, il contribuente, con la presentazione di uno dei suddetti modelli, puo' conseguirne il rimborso (caso previsto per entrambi i modelli) ovvero chiedere di utilizzare l'eccedenza in diminuzione delle imposte dovute per l'anno successivo (caso previsto per il solo Mod. 740). Tale possibilita', pertanto, e' l'unica che ha il contribuente per poter ottenere l'eccedenza dell'incremento spettante, la quale non puo' essere riconosciuta, dunque, dal sostituto d'imposta.

### 3.2.3 Sussistenza del diritto in assenza di figli

D. Ai fini dell'incremento delle detrazioni per figli a carico, in assenza di figli ed in presenza nel nucleo familiare di un portatore di handicap ai sensi degli artt. 3 e 4 legge 104/1992, si ha diritto all'incremento della detrazione?

R. L'art. 4 della legge 23 dicembre 1994, n. 725 prevede che ai fini del diritto all'incremento ai figli sono equiparati i portatori di handicap o ultrasettantenni conviventi e privi di mezzi di sostentamento. Detta disposizione e' stata interpretata nel senso che, ai fini del diritto all'incremento delle detrazioni, sono equiparati ai figli i componenti del nucleo familiare indicati dall'art. 2, comma 6, del D.L. 13 marzo 1988, n. 69, convertito, con modificazioni, dalla legge 13 maggio 1988, n. 153, portatori di handicap di cui agli articoli 3 e 4 della legge 5 febbraio 1992, n. 104, o di eta' superiore a settant'anni, purché, nell'anno di riferimento, siano conviventi con il soggetto che percepisce l'assegno e non possiedano redditi propri assoggettabili all'imposta sul reddito delle persone fisiche per un ammontare superiore a quello previsto per la corresponsione della pensione sociale di cui all'articolo 26 della legge 30 aprile 1969, n. 153, e successive modificazioni ed integrazioni. In tal caso l'incremento spetta, anche in assenza dei figli, sempreche' ricorrano tutte le condizioni richieste, ivi compresa quella relativa alla presenza di almeno tre dei menzionati familiari in possesso dei requisiti previsti. Pertanto, considerato che l'incremento della detrazione spetta solo a partire dalla terza unita', qualora nel nucleo familiare sia presente solo un portatore di handicap l'incremento non spetta.

### 3.2.4 Soggetti che non hanno richiesto l'assegno per il nucleo familiare

D. Il diritto all'incremento delle detrazioni per figli a carico spetta anche a chi, pur avendone i requisiti, non ha ancora richiesto l'assegno per il nucleo familiare?

R. Le istruzioni ai modelli di dichiarazione dei redditi relativi al 1995 nell'individuare i soggetti che hanno diritto all'incremento delle detrazioni, fanno riferimento ai "beneficiari" dell'assegno per il nucleo familiare. Pertanto, per beneficiari devono intendersi i soggetti che effettivamente percepiscono l'assegno e nessun rilievo puo' assumere la fattispecie in cui un soggetto, pur avendo tutti i requisiti richiesti per usufruire dell'assegno per il nucleo familiare, non abbia ancora inoltrato la relativa richiesta.

## 4. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

### 4.1 Tassabilita' dei redditi prodotti da soggetti residenti in Italia che prestano la propria attivita' lavorativa in Francia e nel Principato di Monaco.

D. Sono tassabili in Italia i redditi di lavoro dipendente corrisposti a soggetti residenti in Italia da datori di lavoro francesi e monegaschi stante il disposto dell'art. 3, c. 3, lett. c) del TUIR e quale credito d'imposta riconoscere eventualmente a detti lavoratori? Nel caso, invece, si tratt di frontalieri residenti in Francia che prestino attivita' di lavoro dipendente in Italia, a quale Ufficio dell'Amministrazione finanziaria dovrà essere inoltrata l'istanza di rimborso dell'imposta eventualmente assolta nel nostro

Paese, nell'ipotesi in cui non spetti il credito d'imposta?

R.

1) Francia

Con la Francia e' in vigore una Convenzione contro le doppie imposizioni che, nel disciplinare all'art. 15 la tassazione dei redditi di lavoro dipendente, al paragrafo 4 del medesimo articolo prevede espressamente che "i redditi derivanti dal lavoro dipendente di persone abitanti nella zona di frontiera di uno degli Stati e che lavorano nella zona di frontiera dell'altro Stato sono imponibili in via esclusiva nello Stato del quale dette persone sono residenti". In altre parole, i lavoratori frontalieri residenti in Italia che lavorano in Francia, sono tassati in via esclusiva nel nostro Paese con l'obbligo di dichiarare tali redditi in sede di presentazione del Mod. 730 o 740. Le autorita' fiscali francesi, dal canto loro, devono astenersi da qualsiasi pretesa impositiva, avendo la convenzione attribuito, in via esclusiva, il potere di tassazione al Paese di residenza dei lavoratori frontalieri.

Si precisa che nel caso in esame non puo' invocarsi l'applicazione dell'art. 3, comma 3, lett. c), del TUIR, che esclude dalla base imponibile "i redditi derivanti da lavoro dipendente prestato all'estero in via continuativa e come oggetto esclusivo del rapporto". Il legislatore del Testo Unico, pur non facendo piu' ricorso alla categoria concettuale del "cittadino emigrato" (espressione usata nel previgente DPR 597/73) ed usando una terminologia piu' consona alle mutate condizioni economiche e culturali, ha voluto sostanzialmente riferirsi alla stessa fattispecie di soggetti, riservando un trattamento di favore a quei lavoratori che si trasferiscono stabilmente in uno Stato estero a motivo del lavoro ivi prestato in via continuativa ed esclusiva. Nel caso dei lavoratori frontalieri e' evidente che la condizione della stabilita' della permanenza all'estero non sussiste.

Da quanto sopra discende che i redditi prodotti in Francia dai lavoratori frontalieri residenti vanno tassati nel nostro Paese. Nel caso in cui anche la Francia abbia applicato le imposte su detti redditi occorrera' chiederne il rimborso secondo le modalita' stabilite dalla norma fiscale francese. In tale ipotesi, infatti, non esiste possibilita' di chiedere il credito per l'imposta assolta in Francia in quanto la Convenzione attribuisce in via esclusiva il potere di imposizione all'Italia.

Nel caso, invece, si tratti di frontalieri residenti in Francia che prestino attivita' di lavoro dipendente in Italia, l'istanza di rimborso dell'imposta eventualmente assolta nel nostro Paese deve essere presentata alla Direzione Regionale - Sezione Staccata della Provincia, dove ha sede il concessionario della riscossione territorialmente competente, ai sensi dell'art. 38 del DPR 29.12.1973, n. 602.

Per completezza di esposizione si rammenta che l'Amministrazione finanziaria ha, in piu' occasioni, consentito al sostituto d'imposta di applicare direttamente il regime convenzionale sotto la propria responsabilita' ed in presenza di idonea documentazione (vedi a tale proposito la Circolare del 25.11.1978, n. 147 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette).

2) Principato di Monaco

Con riferimento al caso in cui il lavoratore residente in Italia produca redditi di lavoro dipendente nel Principato di Monaco (con il quale non e' in vigore alcun trattato per evitare le doppie imposizioni sui redditi) si precisa che nessuna norma fiscale internazionale disciplina la potesta' impositiva dei due Stati in presenza di un reddito transnazionale. Ne consegue che i redditi dei lavoratori residenti in Italia possono essere tassati, in base a norme fiscali monegasche, anche nel Principato di Monaco, ma la tassazione definitiva avviene in Italia, paese di residenza del lavoratore, che potra' detrarre, ai sensi dell'art. 15 del TUIR, dall'imposta italiana le imposte pagate all'estero.

Anche in tal caso non trova applicazione l'esclusione della base imponibile prevista dal citato art. 3, comma 3, lett. c), del TUIR per le medesime considerazioni svolte al punto 1), relative alla stabilita' della residenza all'estero del lavoratore.

5. MODULO W

5.1 Trasferimenti da e verso i Paesi dell'Unione Europea

D. Un soggetto residente in Italia tenuto alla compilazione del Quadro W, ai sensi del D.L. 167/1990, che detenga investimenti e/o attivita' di natura finanziaria nei Paesi dell'Unione Europea o che abbia effettuato trasferimenti fra i suddetti Paesi deve dichiararli nel Quadro W?

R. L'articolo 22 della legge 6 febbraio 1996, n. 52 (legge comunitaria 1994), entrata in vigore il 25 febbraio 1996, ha soppresso l'obbligo di dichiarazione previsto dall'art. 4, commi 1, 2, e 3 del D.L. 167/90 "per gli investimenti, le attivita' di natura finanziaria e i trasferimenti operati all'interno dell'Unione Europea, fatta eccezione per i trasferimenti da e per l'Italia".

Al riguardo, si precisa che e' ormai principio consolidato, in sede giurisprudenziale, che la legge nuova e' da ritenersi applicabile "agli effetti non esauriti del rapporto ed alle fasi di esso che siano in via di

svolgimento al momento dell'entrata in vigore della legge stessa" (Cass. 20 gennaio 1970, n. 112). Tale principio comporta che la legge sopravvenuta e' immediatamente applicabile quando disciplini gli atti di un procedimento anche se riguardanti eventi ed effetti sostanziali gia' compiuti oppure introduca, sopprima o limiti nuovi presupposti, condizioni e facolta' per il riconoscimento di diritti ed obblighi inerenti al pregresso fatto generatore.

In questo contesto, si rileva che la norma prevista dall'articolo 4 del D.L. n.167/1990 non introduce alcuna obbligazione tributaria, ma riveste carattere strumentale in quanto ha unicamente lo scopo di portare a conoscenza dell'Amministrazione fiscale le consistenze ed i flussi relativi agli investimenti all'estero ed alle attivita' estere di natura finanziaria detenuti dai soggetti residenti.

Pertanto, la norma di soppressione dell'obbligo di dichiarazione introdotta con la legge comunitaria e' applicabile a decorrere dalla dichiarazione dei redditi 1995; infatti, tale norma e' diretta a regolamentare l'adempimento di un obbligo che, pur essendo collegato ad una situazione pregressa (periodo d'imposta 1995), tuttavia non e' stato ancora espletato al momento della data di entrata in vigore della legge comunitaria di modifica.

Sulla base di quanto sopra, i soggetti residenti che si trovano nelle condizioni specificate nella domanda devono dichiarare soltanto i trasferimenti relativi agli investimenti e/o alle attivita' finanziarie effettuati dall'Italia verso un Paese dell'Unione Europea o da quest'ultimo verso l'Italia qualora l'ammontare complessivo dei trasferimenti stessi superi i 20 milioni di lire all'anno.

Per quel che concerne invece gli Stati non appartenenti all'Unione Europea restano fermi gli obblighi di dichiarazione sia in ordine agli investimenti all'estero e alle attivita' estere di natura finanziaria sia ai relativi trasferimenti da, verso e sull'estero.

## 5.2 Presentazione del modulo W nei casi di liquidazione

D. Un'associazione tra professionisti che e' stata posta in liquidazione nel mese di dicembre 1995 e' tenuta alla presentazione di una dichiarazione dei redditi per il periodo che va dall'inizio del periodo d'imposta alla data di messa in liquidazione ed una dichiarazione per il periodo che va da quest'ultima data alla fine del periodo d'imposta. In tal caso l'associazione e' obbligata a compilare due modelli W relativamente a ciascuno dei suddetti periodi ed allegarli alle relative dichiarazioni oppure uno solo per tutto l'anno ed allegarlo alla seconda dichiarazione?

R. Considerato che il modulo W conserva piena autonomia rispetto alla dichiarazione dei redditi e che riguarda la rilevazione su base annua dei trasferimenti da e verso l'estero di denaro, titoli e valori mobiliari, nel caso prospettato esso deve essere presentato o spedito - con riferimento all'intero periodo d'imposta 1995 - autonomamente rispetto alle dichiarazioni dei redditi relative all'associazione professionale per ciascuno dei suddetti periodi.

## 6. REDDITI D'IMPRESA

### 6.1 Agevolazioni per nuovi investimenti (art. 3, commi da 85 a 91 della legge n. 549 del 1995)

#### 6.1.1 Costruzione in appalto

D. La costruzione a mezzo di contratto di appalto di beni immobili - strumentali per natura e per destinazione - su terreno proprio, puo' essere considerata agevolabile ai sensi dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995?

R. La realizzazione tramite appalto di un bene immobile su terreno proprio puo' essere considerata nuovo investimento e, come tale, agevolabile ai sensi del comma 88 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995, sempreche' siano rispettate le condizioni ivi previste.

#### 6.1.2 Investimenti in nuovi impianti

D. La proroga al 30 aprile 1996 riguarda esclusivamente i beni strumentali nuovi o anche le altre tipologie di investimento: costruzione di nuovi impianti, ampliamenti, ristrutturazioni, ecc.?

R. L'agevolazione prevista dal comma 88 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 si applica ai beni strumentali nuovi, consegnati o spediti entro il 30 aprile 1996, ancorche' destinati ad operazioni di ammodernamento o di ampliamento di impianti esistenti, nonche' alla realizzazione di nuovi impianti.

#### 6.1.3 Societa' con esercizi che si chiudono al 30 giugno

D. Con la chiusura dell'esercizio al 30 giugno 1995 ha avuto termine l'ultimo periodo per beneficiare ordinariamente dell'agevolazione prevista dall'art. 3 del decreto - legge 10 giugno 1994, n. 357, convertito dalla legge 8 agosto 1994, n. 489.

Si chiede di conoscere se in tale ipotesi possa valere la miniproroga prevista dall'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995: contratti conclusi entro il 30 settembre 1995 e consegna o spedizione dei beni entro il 30 aprile 1996.

R. Per l'applicazione della disposizione prevista dal comma 88 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 e' necessario che la condizione della conclusione dei contratti si verifichi entro la data del 30 settembre 1995 e,

comunque, ove antecedente al 30 settembre 1995, non oltre la data di chiusura del periodo di imposta agevolato, cioe' non oltre la data di chiusura del periodo di imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994. Nella fattispecie rappresentata, pertanto, la predetta disposizione, nel rispetto delle altre condizioni, e' applicabile soltanto in caso di contratti conclusi entro il 30 giugno 1995.

#### 6.1.4 Cumulabilita' con altre agevolazioni

D. Quali sono esattamente le agevolazioni cumulabili con quella di cui al comma 85 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995?

R. Secondo quanto disposto dal comma 91 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995, le agevolazioni previste nei commi che precedono non sono cumulabili con le altre agevolazioni statali concesse a qualsiasi titolo alle attivita' produttive in base all'art. 1, comma 2, del D.L. n. 415 del 1992, convertito dalla legge n. 488 del 1992, al decreto-legge n. 32 del 1995, convertito dalla legge n. 104 del 1995 e al decreto-legge n. 244 del 1995, convertito dalla legge n. 341 del 1995. La predetta agevolazione di cui all'art. 3, comma 85, e' cumulabile, invece, con quelle concesse all'attivita' di ricerca ai sensi delle predette leggi.

Resta ferma, di conseguenza, la cumulabilita' fra i benefici sopra menzionati e le altre agevolazioni, sia fiscali che finanziarie, recate da leggi diverse da quelle espressamente richiamate dal citato comma 91 come, ad esempio, la legge 28 novembre 1965, n. 1329 (cosiddetta Sabatini).

#### 6.1.5 Modalita' di calcolo dell'agevolazione

D. Quali sono le modalita' per l'individuazione del volume degli investimenti e del plafond di raffronto ai fini dell'applicazione dell'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995?

R. Il comma 85 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 prevede che il beneficio fiscale si applica, nel rispetto dei limiti di intensita' di aiuto per le diverse aree, per gli investimenti realizzati nelle aree di cui agli obiettivi 1, 2 e 5b, nonche', per le imprese di piccole dimensioni, nel restante territorio nazionale, assumendo il volume dei predetti investimenti in eccedenza rispetto alla media degli investimenti del periodo di imposta anteriore a quello in cui gli investimenti stessi sono realizzati e dei quattro precedenti.

Al riguardo si ritiene che il raffronto vada effettuato separatamente, per ciascuna delle aree territoriali anzidette (cioe' quelle di cui agli obiettivi 1, 2 e 5b singolarmente considerati e il restante territorio nazionale) tra il volume degli investimenti realizzati nel periodo di imposta agevolato e la media di quelli realizzati nei cinque periodi di imposta precedenti.

#### 6.1.6 Societa' senza ricavi e/o dipendenti

D. Si puo' affermare che un'impresa, purche' esistente al 15 settembre 1995, sia ammessa all'agevolazione per il 1996 prevista dall'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995, anche se chiude il 1995 senza ricavi e/o dipendenti (in quanto sta procedendo alla costruzione degli impianti)?

R. Tenuto conto della generica formulazione della norma, l'agevolazione di cui al comma 85 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 si applica all'impresa esistente al 15 settembre 1995 anche se ha chiuso l'esercizio in corso alla predetta data senza ricavi e/o dipendenti.

#### 6.1.7 Esercizi non coincidenti con l'anno solare

D. Anche nel caso di esercizi non coincidenti con l'anno solare (ad esempio con chiusura al 30 novembre 1995 o al 31 gennaio 1996), restano ferme le condizioni relative alle date indicate nel comma 88 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 per la stipulazione del contratto, per il versamento del 20% e per la data di consegna?

R. I termini del 30 settembre 1995 per la conclusione del contratto e del 30 aprile 1996 per la consegna o spedizione dei beni, previsti dal comma 88 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995, prescindono dalla data di chiusura degli esercizi dei soggetti agevolati che scadono successivamente a detti termini, essendo posti unicamente quali condizioni da osservare ai fini della determinazione dell'ammontare degli investimenti realizzati nel periodo di imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994.

#### 6.1.8 Utilizzo del bene entro il 30 aprile 1996

D. La norma di legge e' esplicita nel porre come unica condizione che la consegna o spedizione del bene abbia luogo entro il 30 aprile 1996.

L'entrata in funzione del bene, con il conseguente inizio dell'ammortamento, deve comunque aver luogo entro il termine del periodo di imposta in corso a detta data?

R. In conseguenza dell'introduzione della disposizione di cui all'art. 3, comma 89, della legge n. 549 del 1995, la quale prevede una disciplina antielusiva volta al recupero del beneficio in caso di successiva cessione dei beni oggetto di investimento, per i beni il cui acquisto e' di competenza del periodo di imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994, nonche' per quelli che si considerano realizzati in tale periodo, ai sensi dell'art. 3, comma 88, della citata legge n. 549, non assume rilievo, ai fini dell'agevolazione, la loro entrata in funzione entro la data di chiusura di detto periodo.

Ai fini dell'individuazione del periodo di imposta in cui l'investimento si considera effettuato, resta ferma comunque la rilevanza del momento di entrata in funzione per gli acquisti di competenza del periodo di imposta in corso al 12 giugno 1994 e dei periodi precedenti.

6.1.9 Natura del pagamento del 20% del prezzo o del costo del bene

D. L'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995 pone tra le varie condizioni da rispettare, per usufruire delle agevolazioni ivi previste, che sia effettuato il versamento di un importo pari ad almeno il 20% del prezzo o del costo del bene, senza specificare a quale titolo. Si puo' quindi ritenere idoneo anche un versamento a titolo di caparra o deposito cauzionale?

R. Il termine generico di "importo" usato nell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995 non condiziona la natura del pagamento che, pertanto, puo' essere effettuato anche a titolo di caparra o di deposito cauzionale.

6.1.10 Esistenza del soggetto al 15 settembre 1995

D. Sono ammesse al beneficio di cui all'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995 le societa' costituite il 15 settembre 1995, anche se l'omologazione e' avvenuta successivamente a tale data?

R. Ai fini dell'ammissione al beneficio previsto dall'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995 si ritiene sufficiente che la societa' sia stata costituita entro il 15 settembre 1995, anche se a tale data non sia intervenuto il provvedimento di omologazione.

Relativamente alle imprese individuali, si ritiene sufficiente che dalla dichiarazione di inizio attivita' presentata ai fini dell'IVA risulti che l'impresa era esistente alla data del 15 settembre 1995.

6.1.11 Pagamento del 20% nei contratti di leasing

D. L'onere di pagare il 20% riguarda solo l'utilizzatore nei confronti della societa' di leasing e/o anche la societa' di leasing deve avere versato un analogo importo al fornitore del bene?

R. Nei casi di locazione finanziaria la condizione posta dall'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, prevede il versamento dell'importo del 20 per cento del prezzo del bene acquisito da parte della sola impresa utilizzatrice nei confronti della societa' di leasing.

6.1.12 Data di conclusione del contratto

D. La norma dispone la conclusione del contratto non oltre il 30 settembre 1995. Per stabilire esattamente la data del contratto e' possibile fare riferimento alle norme generali che disciplinano i rapporti contrattuali e comunque ricorrere agli strumenti generalmente utilizzati nei rapporti commerciali?

R. L'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995 pone, tra l'altro, quale condizione per la sua applicabilita' che i contratti relativi all'acquisizione dei beni oggetto di investimento agevolato "risultino conclusi non oltre il 30 settembre 1995".

Tenuto conto che la norma non richiede particolari oneri probatori si ritiene che per la verifica di tale condizione sia sufficiente far ricorso alla documentazione generalmente utilizzata nei rapporti commerciali e rilevante anche ai fini tributari (cfr. art. 22, terzo comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600).

6.1.13 Strumentalita' degli immobili

D. Le proroghe sono concesse solo per immobili strumentali per natura utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa. Fino a quando i beni agevolati dovranno avere tale requisito?

R. I commi 87 e 88 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995 escludono espressamente dai benefici ivi previsti gli immobili strumentali per natura non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento.

Stante il tenore letterale delle disposizioni, dovrebbe ritenersi incompatibile con la concessione del beneficio il successivo cambio di destinazione degli immobili in discorso, nel senso cioe' che un tale evento, in qualunque periodo si verifichi, dovrebbe costituire fatto risolutivo del beneficio stesso comportando l'applicazione della disposizione contenuta nel comma 89 dello stesso art. 3.

Considerato che quest'ultima disposizione limita ai due periodi d'imposta successivi a quello in cui gli investimenti sono realizzati l'onere del mantenimento degli stessi presso l'impresa, si ritiene che nella fattispecie ipotizzata l'agevolazione non venga meno se la condizione dell'utilizzo diretto sussiste almeno per un analogo periodo di tempo.

Pertanto, l'eventuale cambio di destinazione avvenuto nel corso di detto periodo e' da considerarsi equivalente ad una operazione di cessione con le conseguenze da essa derivanti assumendo ai fini della determinazione dell'eventuale sopravvenienza attiva il valore normale da determinare con riferimento al momento del cambio di destinazione.

6.1.14 Lavori su aree fabbricabili

D. L'agevolazione di cui all'art. 3, comma 85, della legge n. 549 del 1995, compete anche nel caso di acquisto di area fabbricabile con opera di costruzione iniziata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi. La concessione edilizia da' atto della strumentalita' per natura, ma non di quella per destinazione, la cui conoscenza potrebbe essere solo

successiva. E' possibile agevolare questo tipo di investimento?

R. La condizione posta dal comma 87, secondo periodo, dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995, secondo cui l'investimento immobiliare e' limitato ai beni strumentali per natura utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che ha effettuato l'investimento preclude l'applicabilita' del beneficio di cui al comma 85 nell'ipotesi in cui nel periodo d'imposta nel quale si puo' fruire dell'agevolazione non sussistono, per gli immobili di cui trattasi, entrambe le due condizioni (strumentalita' per natura e utilizzo esclusivo nell'esercizio dell'impresa) previsti dalla norma stessa.

6.1.15 Opere in corso di esecuzione al 31 dicembre 1995

D. Si puo' verificare il caso di un immobile la cui costruzione in economia abbia raggiunto al termine del 1995 uno stato di avanzamento lavori che e' considerato investimento per il 1995, periodo in cui non e' richiesta la strumentalita' per destinazione. Se l'opera viene completata nel 1996 e concessa in locazione, non v'e' dubbio che gli stati di avanzamento lavori del 1996 non siano agevolabili, ma tale situazione rischia di travolgere anche l'investimento 1995?

R. L'esclusione dall'ambito degli investimenti agevolabili degli immobili strumentali per natura, non utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa da parte del soggetto che effettua l'investimento, si applica solo agli effetti delle disposizioni recate dai commi 85 e 88 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995. Pertanto, in caso di immobili realizzati nel corso di piu' esercizi, l'applicazione del beneficio, ai sensi dell'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994, per la parte dell'investimento realizzata nel periodo d'imposta in corso al 12 giugno 1994 e in quello successivo, non viene meno ove l'immobile, una volta ultimato, non sia destinato all'utilizzo esclusivo dell'esercizio dell'impresa.

6.1.16 Norma antielusiva

D. Il comma 89 dell'articolo 3 della legge 549 del 1995 fa riferimento alla perdita dell'agevolazione nel caso di cessione del bene. Cosa accade se il bene viene trasferito per effetto di conferimento ordinario, oppure se fa parte di una azienda ceduta? Come vengono trattate, inoltre, agli stessi effetti, le operazioni di fusione e di scissione?

R. Ai fini dell'applicazione della disposizione antielusiva di cui al comma 89 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995, assumono rilievo tutte le operazioni di cessione da cui derivano componenti di reddito fiscalmente rilevanti. Nel volume dei disinvestimenti rilevanti agli stessi effetti va ricompreso anche il valore normale dei beni destinati a finalita' di consumo personale o familiare dell'imprenditore, o assegnati ai soci, anche in sede di liquidazione ordinaria o destinati a finalita' estranee all'esercizio dell'impresa. Pertanto, assumono rilevanza ai fini in questione gli atti di conferimento in societa' e le operazioni di cessione dell'azienda o di rami aziendali; sono invece da escludere le operazioni considerate fiscalmente neutre, quali ad esempio, le fusioni e le scissioni.

6.1.17 Sovrapposizione tra le agevolazioni

D. Le istruzioni lasciano intendere l'alternativa "piena" tra diverse disposizioni, e cioe' la miniproroga del comma 88 e l'estensione dell'agevolazione al 1996 prevista dal comma 85 dell'articolo 3 della legge 549 del 1995, per i beni che hanno tutti i requisiti previsti dalle norme. A proposito della prima disposizione, viene precisato che essa "compete in alternativa all'ammissione al beneficio previsto dal comma 85". Cio' significa che se una impresa beneficia della miniproroga entro il 30 aprile 1996 perde completamente la possibilita' di detassare investimenti in zone depresse effettuati dal 1° maggio 1996 in poi?

R. Nelle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi, approvate con DD. MM. 15 febbraio 1996, e' stato precisato che il comma 88, dell'art. 3, della legge n. 549 del 1995, non ha carattere vincolante e, pertanto, in alternativa, i beni ivi considerati (cioe' quelli consegnati o spediti nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994 ed entro il 30 aprile 1996) possono essere assunti quali investimenti del periodo d'imposta di loro consegna o spedizione ai fini dell'applicazione della disciplina agevolativa di cui al precedente comma 85.

Resta comunque inteso, che l'eventuale applicazione del citato comma 88 non pregiudica la applicabilita', ricorrendone i presupposti, dell'agevolazione di cui al comma 85 con riferimento ad altri investimenti realizzati nel secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994.

6.1.18 Investimenti entrati in funzione nel 1995 o nel 1996

D. Le istruzioni non richiedono piu' il requisito dell'entrata in funzione per i beni che sono stati consegnati a partire dal 1995 (rectius dal primo periodo successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994). Esse pero' affermano che "resta ferma la rilevanza del momento dell'entrata in funzione" per gli acquisti di competenza di periodi precedenti. Questo significa che un bene acquistato nel 1994 sara' detassato nel 1995 o nel 1996 se entra in funzione in questi periodi, oppure che non sara' mai detassato se

al 31 dicembre 1996 non risulta utilizzato?

R. Ad ulteriore precisazione di quanto indicato nelle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione e al precedente punto 6.1.8, si chiarisce che i beni il cui acquisto sia di competenza del periodo d'imposta in corso al 12 giugno 1994, non entrati in funzione entro la data di chiusura di tale periodo, possono essere computati nel volume degli investimenti agevolati del successivo periodo d'imposta (1995), oltre che nel caso in cui vengano messi in funzione in tale secondo periodo, anche nel caso in cui, pur non essendo entrati in funzione, siano posseduti alla data del 15 settembre 1995.

#### 6.1.19 Compilazione del prospetto per la determinazione del reddito reinvestito

D. Si chiede di conoscere se ai fini della compilazione del prospetto per la determinazione del reddito reinvestito contenuto nei modelli di dichiarazione relativi ai redditi 1995, si debba tener conto anche degli investimenti realizzati ai sensi dell'art. 3, comma 88, della legge 28 dicembre 1995, n. 549.

R. Tenuto conto che il prospetto per la determinazione del reddito reinvestito serve a stabilire l'ammontare del reddito da agevolare nel periodo d'imposta considerato (1995), si ritiene che in esso debba essere indicato soltanto il totale degli investimenti relativi ai beni consegnati o spediti entro il 31 dicembre 1995.

Infatti anche se ai sensi dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, gli investimenti relativi ai beni consegnati o spediti dopo il 31 dicembre 1995 si considerano comunque realizzati nel periodo d'imposta 1995, tuttavia la medesima disposizione stabilisce che il reddito agevolato va escluso dalla imposizione nel periodo d'imposta in cui i beni sono consegnati o spediti.

#### 6.1.20 Riporto delle perdite

D. Nel caso in cui sussistano perdite di anni precedenti, non potute utilizzare in quanto per effetto dell'applicazione della legge Tremonti nei periodi d'imposta da quest'ultima considerati non emerge un reddito imponibile, si chiede di conoscere se ai fini della determinazione dell'acconto relativo al terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12 giugno 1994, possa tenersi conto di dette perdite.

R. L'art. 3, comma 92, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, stabilisce che: "ai fini dell'aconto relativo al terzo periodo d'imposta successivo a quello in corso alla data del 12 giugno 1994, l'imposta dovuta per l'esercizio precedente va rideterminata computando il reddito d'impresa senza tener conto delle esclusioni dal reddito previste dai commi da 85 a 91".

La citata disposizione recata dal comma 92, dell'art. 3, stabilisce, in sostanza, che la determinazione dell'aconto relativo al primo periodo d'imposta successivo a quello ultimo di applicazione dell'agevolazione prevista dai precedenti commi, non deve essere influenzata dall'ammontare del reddito agevolato. Tale disposizione trova applicazione anche nel caso in cui l'imposta dovuta per il secondo periodo d'imposta successivo a quello in corso al 12/6/1994 non risulti superiore al limite stabilito ai fini dell'obbligo di versamento dell'aconto per il successivo periodo d'imposta. In sede di rideterminazione di detta imposta potra' tenersi conto anche di eventuali perdite pregresse, alle condizioni e nei limiti previsti dalla vigente normativa per il riporto delle perdite stesse.

#### 6.1.21 Individuazione del secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono realizzati

D. Ai fini della norma antielusiva contenuta nell'art. 3, comma 89, della legge 28 dicembre 1995, n. 549, si chiede di conoscere per gli investimenti riguardanti i beni consegnati o spediti entro il 30 aprile 1996 di cui al precedente comma 88, quale debba ritenersi "il secondo periodo d'imposta successivo a quello in cui gli investimenti sono realizzati".

R. L'ultima parte dell'art. 3, comma 88, della legge n. 549 del 1995, stabilisce che per i beni consegnati o spediti dopo il 31 dicembre 1995, l'investimento si considera realizzato nel periodo d'imposta in cui il contratto si e' concluso, ed il reddito agevolato va escluso dall'imposizione nel periodo d'imposta in cui i beni sono consegnati o spediti.

Poiche' il successivo comma 89, che contiene la norma antielusiva, fa decorrere " il secondo periodo d'imposta successivo" da quello in cui gli investimenti sono realizzati, ne discende che anche con riferimento agli investimenti riguardanti i beni consegnati o spediti dopo il 31 dicembre 1995, ma entro il 30 aprile 1996, il secondo periodo d'imposta e' il 1997.

#### 6.1.22 Acquisto di immobile da parte di una impresa avente per oggetto la costruzione e la vendita di immobili

D. Una societa' che svolge l'attivita' di costruzione e vendita di immobili, ha acquistato nell'anno 1994 un fabbricato classificato A/10, utilizzato dal venditore come uffici. Successivamente, nei primi mesi dell'anno 1995 la societa' esegue una serie di interventi affinche' l'immobile, rispettando le vigenti norme, potesse essere locato all'amministrazione comunale per adibirlo a scuola.

Si chiede di conoscere se l'intero investimento possa considerarsi

agevolabile ai sensi del D.L. 357/94 (legge Tremonti) visto che gli interventi che sono stati realizzati, tra l'altro necessari per rendere gli impianti a norma, hanno permesso una utilizzazione del tutto nuova dell'immobile, passando da uffici a scuola.

R. Nelle istruzioni ai modelli di dichiarazione dei redditi e' stato precisato che le imprese che hanno per oggetto esclusivo o principale (in base all'attivita' effettivamente esercitata) la costruzione di immobili per la successiva rivendita, non possono fruire dell'agevolazione con riferimento agli immobili costruiti (o acquistati per venderli) costituendo essi beni-merce.

#### 6.1.23 Acquisto e riattivazione di immobile

D. Nel 1995 una societa' ha acquistato, da una societa' in fallimento, vari capannoni industriali non utilizzati da quasi un decennio, rivendendoli poi ad altri imprenditori. Questi ultimi, successivamente, hanno sostenuto costi rilevanti per la riattivazione. Si chiede di conoscere se detti imprenditori che utilizzano direttamente gli immobili, possano essere destinatari delle norme agevolative previste dall'art. 3 del D.L. 357 del 1994 e, in caso positivo, si chiede di precisare se, ai fini del calcolo per l'agevolazione, siano rilevanti soltanto i costi sostenuti per la riattivazione od anche quelli sostenuti per l'acquisto degli immobili.

R. L'art. 3 del D.L. n. 357 del 1994 stabilisce che per investimento si intende, fra l'altro, l'ampliamento, la riattivazione e l'ammodernamento di impianti esistenti nonche' l'acquisto di beni strumentali nuovi, anche mediante contratti di locazione finanziaria. Pertanto, nel caso proposto e' da ritenersi che sono agevolabili solo i costi sostenuti per la riattivazione dell'impianto. Non e' invece agevolabile il costo sostenuto per l'acquisto degli immobili, in quanto per questi non si ravvisa il requisito della "novita'" previsto dalla norma agevolativa.

#### 6.2 Svalutazione dei crediti e riprese di valore per gli enti creditizi e finanziari

##### 6.2.1 Svalutazione dei crediti e riprese di valore per gli enti creditizi e finanziari

D. Dopo le innovazioni apportate dalla legge n. 549 del 1995, la svalutazione dei crediti degli enti creditizi e finanziari continua ad operare "per massa" ovvero viene riferita ad ogni singolo credito? La ripresa di valore sui crediti e' obbligatoria oppure facoltativa?

R. Per gli enti creditizi e finanziari i crediti vanno valutati, ex art. 20 del decreto legislativo n. 87 del 1992, singolarmente o, per i crediti raggruppati in categorie omogenee, forfetariamente.

Ai fini fiscali, in base all'art. 71, comma 3, del TUIR, come sostituito dall'art. 3, comma 103, lett. d), della legge n. 549 del 1995, l'ammontare complessivo delle svalutazioni, sia analitiche che forfetarie, diminuito delle rivalutazioni risultanti in bilancio, e' deducibile nell'esercizio, nel limite dello 0,50 per cento dell'ammontare dei crediti risultanti in bilancio, aumentato delle svalutazioni e diminuito delle predette rivalutazioni; l'eventuale eccedenza e' deducibile in sette quote costanti a decorrere dall'esercizio successivo.

La rivalutazione dei crediti attiene ad una scelta di carattere prettamente civilistico che, se operata, assume anche rilievo fiscale.

##### 6.2.2 Svalutazione crediti e accantonamenti per rischi su crediti impliciti per contratti di leasing

D. Con riferimento alle nuove disposizioni riguardanti la svalutazione dei crediti e gli accantonamenti per rischi su crediti per gli enti creditizi e finanziari, si chiede di conoscere come va determinato l'ammontare dei crediti impliciti.

R. L'art. 71 del TUIR, come sostituto dell'art. 3, comma 103, lett. d) della legge 28 dicembre 1995, n. 549 al comma 4 stabilisce, tra l'altro, che, per gli enti creditizi e finanziari, nell'ammontare dei crediti si comprendono anche quelli impliciti nei contratti di locazione finanziaria. A tal fine, detti crediti vanno assunti al netto delle eventuali somme, a qualsiasi titolo corrisposte (anche a titolo di deposito cauzionale) dall'utilizzatore, atteso che queste ultime costituiscono comunque una garanzia a fronte del credito vantato dal concedente.

#### 6.3 Riporto delle perdite in caso di fusione

D. Si puo' ritenere abrogato l'art. 123, comma 5, del TUIR, nella parte in cui non ammette il riporto delle perdite fino a concorrenza delle plusvalenze iscritte nel bilancio dell'incorporante ai sensi dello stesso art. 123, comma 2, dato che si tratta di plusvalenze fiscalmente neutre?

R. Il comma 5 dell'art. 123 del TUIR, che disciplina il riporto delle perdite da parte della societa' incorporante o risultante dalla fusione, prevede talune limitazioni, tra le quali quella relativa all'ipotesi in cui la predetta societa' possedeva le azioni o quote delle societa' la cui perdita e' riportabile. In tal caso, la perdita riportabile e' ridotta "delle plusvalenze di cui al comma 2 del medesimo art. 123 iscritte nel bilancio della societa' risultante dalla fusione o incorporante".

Al riguardo, tenuto conto che l'art. 27 della legge 23 dicembre 1994, n. 724, non consente piu' l'iscrizione di plusvalenze con riconoscimento delle

stesse ai fini fiscali, si ritiene che la disposizione contenuta nell'art. 123 del TUIR sia stata implicitamente abrogata.

#### 6.4 Aumento di capitale

##### 6.4.1 Spese per aumento di capitale

D. Si chiede di conoscere se la scelta effettuata in sede di bilancio in ordine al trattamento delle spese sostenute in occasione di operazioni di aumento del capitale sia valida anche ai fini fiscali; con la conseguenza che in caso di opzione per l'immediata ed integrale imputazione al conto economico non si deve procedere alla ripartizione in cinque anni della deduzione ai fini fiscali.

R. La disposizione recata dal comma 3, dell'art. 74 del TUIR, non individua autonomamente una categoria di spesa da considerare comunque di carattere pluriennale. Si ritiene pertanto che in presenza di spese, come quelle relative all'aumento del capitale sociale, per le quali la disciplina civilistica non impone come obbligatoria l'iscrizione nell'attivo e la conseguente ripartizione in più esercizi, l'eventuale integrale imputazione delle stesse al conto economico dell'esercizio di sostenimento valga anche sul piano fiscale, nel rispetto del principio posto dall'art. 52 del TUIR.

#### 6.5 Regolarizzazione delle scritture contabili

##### 6.5.1 Riserva da regolarizzazione

D. Nell'art. 4, comma 2, del decreto-legge 30 dicembre 1995, n. 565 (reiterato con il D. L. 28 febbraio 1996, n. 93), il legislatore usa per la prima volta l'espressione "Riserva attribuita ai soci o partecipanti o all'imprenditore" per definire la riserva in sospensione d'imposta che può nascere dalla regolarizzazione. Il termine sostituisce l'espressione "utilizzata" o quella di "riserva distribuita", per lasciar fuori dall'ipotesi di tassazione, ad esempio, la destinazione a copertura delle perdite di esercizio. La collocazione della riserva stessa è comunque sempre tra quelle in sospensione d'imposta ex art. 105, comma 6, lett. a), del TUIR da collocarsi al rigo 10 del prospetto delle riserve?

R. La riserva di cui al citato art. 4, comma 2, del decreto-legge 28 febbraio 1996, n. 93, è classificabile tra quelle in sospensione di imposta e, pertanto, il relativo ammontare va indicato nel rigo 10 del prospetto delle riserve contenuto nel mod.760.

##### 6.5.2 Iscrizione attivita' omesse

D. Con la circolare n. 12/07/1033 del 09/05/92 il Ministero ha precisato che l'iscrizione delle attivita' omesse deve avvenire applicando le regole previste dall'art. 2425 del C.C. (oggi 2426). Inoltre ha precisato che, dal punto di vista fiscale, i valori stessi andavano assunti nei limiti in cui risultavano compatibili con le regole del TUIR. e che per gli immobili, gli impianti, ecc., va assunto il prezzo di costo quale risulta da idonea documentazione. In mancanza, possono applicarsi le regole previste dal DPR 689 del 1974?

R. Nel confermare il contenuto della circolare n. 12 del 1992, si precisa che qualora non sussista la documentazione comprovante il costo sostenuto dall'impresa per l'acquisto dei beni in questione, il valore potrà essere determinato sulla base dei criteri previsti dal DPR n. 689 del 1974.

#### 6.6 Promotori finanziari

D. L'inquadramento fiscale dei promotori finanziari segue le regole del reddito d'impresa (Risoluzione ministeriale n. 267/E dell'11 novembre 1995) o del reddito di lavoro autonomo (decreto interministeriale del 24 novembre 1995)?

R. Come già affermato nella risoluzione dell'11 novembre 1995, n. 267, il reddito prodotto dai promotori finanziari va inquadrato nell'ambito del reddito d'impresa. D'altra parte, i promotori finanziari non sono menzionati nell'art. 2, comma 26, della legge 8 agosto 1995, n. 335, che individua i destinatari dell'obbligo contributivo.

#### 6.7 Imposta sul patrimonio netto

##### 6.7.1 Acconto

D. Si chiede di conoscere se ai fini della commisurazione dell'acconto dell'imposta sul patrimonio netto il contribuente possa, in analogia a quanto previsto per gli acconti IRPEG (IRPEF) e ILOR, prendere a riferimento la minore imposta che prevede di versare per l'anno di competenza anziché quella dell'anno precedente.

R. L'art. 20 del D.L. n. 41 del 23 febbraio 1995 nell'istituire l'obbligo dell'aconto per l'imposta sul patrimonio netto dovuta per il periodo d'imposta in corso alla data del 30 settembre 1995 (obbligo poi esteso ai successivi esercizi, in conseguenza della proroga dell'imposta sul patrimonio netto fino all'esercizio in corso al 30 settembre 1997 disposta dal comma 110 dell'art. 3 della legge n. 549 del 1995, ed elevato al 55 per cento) ha stabilito che il versamento dell'aconto medesimo deve effettuarsi nei termini e con le modalità previste per l'imposte sui redditi. Occorre inoltre considerare che in base alla disciplina istitutiva recata dal D.L. 30 settembre 1992, n. 394, convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461, per la riscossione dell'imposta sul patrimonio netto valgono in via generale le regole previste per l'IRPEG (l'IRPEF) e l'ILOR. Si ritiene pertanto che anche per il versamento dell'aconto dell'imposta sul

patrimonio netto si renda applicabile la disciplina contenuta nell'art. 4 del D.L. 2 marzo 1989, n. 69, convertito dalla legge 27 maggio 1989, n. 154.

#### 6.7.2 Possesso indiretto di partecipazioni

D. Si chiede di conoscere se, ai fini della riduzione della base imponibile dell'imposta sul patrimonio netto, la condizione del periodo di possesso minimo possa essere soddisfatta cumulando periodi di possesso diretto e periodi di possesso indiretto, come, ad esempio, nel caso di partecipazione posseduta tramite un soggetto non residente dal 1º ottobre al 15 novembre e poi posseduta direttamente dal 16 novembre fino al termine dell'esercizio.

R. Per effetto del comma 4 dell'art.1 del D.L. n. 394 del 1992, convertito dalla legge n. 461 dello stesso anno, istitutivo dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, ai fini della determinazione della base imponibile, per i soggetti che alla fine dell'esercizio possiedono da almeno tre mesi azioni, titoli simili o quote in società o enti soggetti a detta imposta, il patrimonio netto è diminuito del loro valore contabile o, se minore, di un valore pari alla corrispondente frazione di patrimonio netto della società o ente partecipato.

Nella circolare n. 7 del 21 aprile 1993, tenuto conto del carattere antielusivo della norma che ha stabilito un periodo minimo di possesso, è stato precisato che tale requisito temporale deve sussistere anche nei confronti dei soggetti non residenti tramite i quali si ha la partecipazione del soggetto residente.

Tanto premesso, tenuto conto della rilevanza, ai fini di cui trattasi, anche del possesso indiretto, si ritiene che nulla osti, con riferimento ad una determinata partecipazione, che ai fini del calcolo dei tre mesi si tenga conto sia del periodo di possesso indiretto che di quello diretto.

#### 6.8 Credito d'imposta a favore dei tassisti

D. Si chiede di conoscere se devono essere compilati i righi U21 del mod. 740/96, S18 del mod. 750/96 e R24 del mod. 760/96, nel caso in cui il titolare di licenza per l'esercizio del servizio di taxi abbia ottenuto, prima della presentazione della dichiarazione dei redditi, un buono d'imposta relativo all'eccedenza del credito concesso nel 1994.

R. Nel prospetto relativo al credito d'imposta concesso a favore dei titolari di licenza per l'esercizio del servizio di taxi, contenuto nei modelli 740/U, 750/S e 760/R, relativi ai redditi del 1995, è previsto che, rispettivamente, nel rigo U21, S18 e R24, sia indicato l'ammontare del credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione.

Considerato che nel corso del periodo antecedente la data di presentazione della dichiarazione dei redditi 1995, possono essere stati rilasciati dei buoni d'imposta in sostituzione dell'eccedenza del credito relativo al 1994, ai sensi dell'art. 2, comma 5-quater, del D. M. 27 settembre 1995, ne deriva che, ai fini dell'utilizzo del credito nei predetti righi, dovrà essere indicata soltanto l'eventuale differenza tra l'ammontare del credito d'imposta residuo risultante dalla precedente dichiarazione e l'importo ottenuto con il buono d'imposta.

#### 6.9 Regime fiscale sostitutivo per nuove iniziative produttive

D. Si chiede se un contribuente che ha iniziato l'attività nel 1995 come intermediario di commercio fruendo dell'agevolazione prevista dall'art.1 del DL n. 357 del 1994 sulla base del possesso dei requisiti ivi previsti, può continuare a beneficiare dello stesso regime agevolato nel caso in cui aggiunge nel 1996 alla precedente attività anche quella di agente di commercio.

R. In presenza dei requisiti previsti dall'art.1 del DL n. 357 del 1994 il soggetto interessato può avvalersi del regime fiscale sostitutivo per l'anno di inizio di attività e per i due successivi a nulla influendo se nel corso di detto triennio sia stata intrapresa un'altra attività in aggiunta a quella che ha dato luogo all'agevolazione.

#### 6.10 Esclusione dall'ILOR - Art. 115, comma 2, lett.e-bis), del TUIR

D. L'associato in partecipazione con apporto di lavoro entra nel computo dei tre addetti ai fini dell'esclusione dall'ILOR ai sensi dell'art. 115, comma 2, lett. e-bis) del TUIR?

R. L'art.115, comma 2, lett.e-bis), del TUIR pone come condizione per il riconoscimento dell'esclusione dall'ILOR che il numero delle persone addette, esclusi gli apprendisti fino ad un massimo di tre, compreso il titolare, non sia superiore a tre. Pertanto, ai fini dell'applicazione della norma, occorre tener conto per il computo del requisito numerico delle persone che a qualsiasi titolo prestano la loro opera nell'impresa ivi compresi gli associati in partecipazione con apporto di lavoro.

#### 6.11 Cessione del contratto di leasing

D. Ai fini della determinazione della sopravvenienza attiva per cessione di contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene deve essere assunto al lordo o al netto dei canoni residui dovuti dal cessionario?

R. L'art. 55, comma 5, del TUIR, dispone che in caso di cessione del contratto di locazione finanziaria il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva.

In proposito, si ritiene che ai fini della determinazione della sopravvenienza attiva da assoggettare a tassazione detto valore normale non

puo' che essere assunto al netto dei canoni relativi alla residua durata del contratto e del prezzo stabilito per il riscatto, che dovranno essere pagati dal cessionario in dipendenza della cessione, attualizzati alla data della cessione medesima.

#### 6.12 Imputazione delle plusvalenze per un'impresa in liquidazione

D. Un imprenditore ha comunicato alla Camera di commercio nel gennaio 1996 la cessazione della propria attivita' con effetto dal 31 dicembre 1995. In data 30 gennaio 1996 ha comunicato all'ufficio delle imposte competente la messa in liquidazione dell'unica impresa gestita. L'imprenditore aveva conseguito nel 1993 plusvalenze assoggettate a tassazione in quote costanti ed aveva sostenuto nello stesso anno 1993 costi di manutenzione eccedenti il limite di deducibilita' previsto dall'art. 67 del TUIR.. Cio' premesso, tenuto presente altresi' che la liquidazione e' ancora in corso e senza esercizio di attivita', si chiede di conoscere se le quote di plusvalenze e di costo normalmente imputabili agli esercizi successivi al 1995, debbano essere nel caso in specie comprese anche nello stesso esercizio 1995 ovvero in quelli successivi ed in quali.

R. L'art. 124, comma 2, del TUIR stabilisce che per le imprese individuali e per le societa' in nome collettivo e in accomandita semplice il reddito d'impresa relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione e' determinato in base al bilancio finale, che deve essere redatto anche nei casi di cui all' art. 79. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio, il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio e' determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio ovvero a norma dell'art. 79 se ne ricorrono i presupposti, salvo conguaglio in base al bilancio finale. Pertanto, considerato che per i periodi intermedi di liquidazione il reddito che ne deriva e' sempre determinato in base ai criteri del reddito d'impresa, di cui al Titoli I, capo VI, ne deriva che anche in tali esercizi intermedi dovranno essere imputate le quote di plusvalenze o di costo fiscalmente rilevanti in base alle normali regole.

Le eventuali quote residue di plusvalenze dovranno necessariamente concorrere alla formazione del reddito relativo all'ultimo esercizio in cui si chiude la fase di liquidazione.

#### 6.13 Societa' di persone esercenti attivita' agricola

D. Quali modalita' di compilazione del mod. 750 devono essere osservate dalle societa' in nome collettivo ed in accomandita semplice che esercitano esclusivamente attivita' agricole rientranti nei limiti dell'art. 29 del TUIR? R. Le societa' in nome collettivo e quelle in accomandita semplice che esercitano esclusivamente attivita' agricole rientranti nei limiti previsti dall'art. 29 del TUIR, essendo titolari di proventi di cui all'art. 57 dello stesso TUIR, sono generalmente obbligate alla tenuta della contabilita' semplificata ai sensi dell'art. 18 del D.P.R. n. 600 del 1973 e, conseguentemente, alla compilazione del mod. 750/B.

### 7. REDDITI DI LAVORO AUTONOMO

7.1 Compensi pagati agli autori di articoli da parte di giornali e riviste  
D. I compensi pagati dai quotidiani e dalle riviste agli autori di articoli (quindi di opere protette dal diritto d'autore) devono essere trattati come proventi da collaborazioni coordinate e continuative (art. 49, comma 2, lett. a), del TUIR) o come proventi per l'utilizzo dell'opera dell'ingegno (art. 49, comma 2, lett. b), del TUIR)?

R. Nell'ambito della redazione di articoli occorre distinguere l'ipotesi in cui viene ceduta un'opera dell'ingegno, la cui riproduzione sia tutelata dalle norme sul diritto d'autore (art. 2575 del codice civile e legge n. 633 del 1941), da quella in cui si instaura un rapporto di collaborazione a giornali e riviste in relazione al quale l'oggetto complessivo della prestazione esula dalla disciplina relativa alla tutela del diritto d'autore, quale e', ad esempio, l'ipotesi dei correttori di bozze o delle persone che si limitano a fornire alla redazione del giornale notizie utili per la redazione dell'articolo.

E' soltanto nella prima ipotesi che il reddito derivante dalla redazione di articoli elaborati dall'autore puo' essere considerato rientrante tra i redditi di cui all'art. 49, comma 2, lett.b), del TUIR, mentre gli altri casi rientrano tra i redditi di cui all'art. 49, comma 2, lett.a).

#### 7.2 Sindaci

D. Con l'istituzione del registro dei revisori, si puo' ritenere che la funzione sindacale sia uscita dalle collaborazioni e costituisca sempre una professione in senso proprio (art. 49, comma 1, TUIR)?

R. No, in quanto l'iscrizione nel registro dei revisori da' esclusivamente diritto all'uso del titolo di "revisore contabile" ma non introduce una nuova figura professionale.

Pertanto, i compensi percepiti per lo svolgimento dell'attivita' sindacale, soltanto qualora essa rientri nell'ambito dell'attivita' professionale svolta, costituiscono proventi dell'attivita' professionale medesima e non possono essere considerati quali compensi derivanti da collaborazione coordinata e continuativa.

## 8. PRESENTAZIONE DEI MODELLI DI DICHIARAZIONE

8.1 Quadri dei modelli di dichiarazione non compilati: esonero dall' obbligo di presentazione

D. Alcuni quadri della dichiarazione dei redditi sono fascicolati nella stessa quartina (es, quadri L/M/A1-740, quadri E/H/I/T-740,). Nel caso di riproduzione di tali quadri mediante stampanti laser su fogli singoli e' possibile presentare solo i quadri effettivamente compilati o occorre comunque inviare anche i quadri non compilati? (ad es. se e' stato compilato il quadro L si puo' presentare soltanto tale quadro senza i quadri M e A1 che risulterebbero in bianco).

R. I contribuenti non sono obbligati alla presentazione di quadri non compilati. Anche in presenza di quadri fascicolati insieme ad altri e' quindi possibile presentare solo quelli effettivamente utilizzati. Tale principio e' applicabile per tutti i quadri di dichiarazione, indipendentemente dalle modalita' con cui gli stessi vengono riprodotti (stampa per l'utilizzo manuale, stampa per l'utilizzo meccanografico, riproduzione mediante stampanti laser, etc.). Va, peraltro, tenuto presente tuttavia che la quartina base di tutti i modelli di dichiarazione va invece integralmente presentata, anche se parzialmente compilata.

8.2 Quadri dei modelli di dichiarazione stampati fronte-retro: ordine di sequenza

D. Stampando le dichiarazioni dei redditi mediante stampante laser con modalita' "fronte-retro", qualora non debbano essere compilati alcuni quadri facenti parte di una stessa quartina (ad esempio viene stampato il quadro E ed il quadro I, ma non il quadro H) si chiede se e' corretto procedere nel seguente modo:

. nel fronte del primo foglio viene stampato il quadro E, mentre nel suo retro non viene stampato il quadro H (che segue normalmente nell'accorpamento della modulistica "manuale") bensì al suo posto viene stampato il quadro I.

R. La modalita' di compilazione indicata nel quesito non puo' essere adottata dai contribuenti in quanto non sarebbe rispettata la conformita' di sequenza prevista dal decreto di approvazione dei modelli.

8.3 Utilizzo dei modelli di dichiarazione prelevati da Internet

D. Per la presentazione della dichiarazione dei redditi possono essere utilizzati i modelli di dichiarazione prelevati dai siti Internet che contengono informazioni di carattere fiscale ?

R. Si, e' possibile a condizione che i modelli in questione risultino conformi a quelli approvati con decreto ministeriale e rechino l'indicazione dell'indirizzo del sito dal quale sono stati prelevati e degli estremi del suddetto decreto. Sui modelli andranno altresì indicati i dati identificativi del soggetto che ne ha curato la stampa se diverso dal contribuente. Nel caso di modelli prelevati dal sito Internet del Ministero delle Finanze, l'indirizzo del sito da indicare e' il seguente: "HTTP//WWW.FINANZEINTERBUSINESS.IT".

## 9. PARAMETRI PER LA DETERMINAZIONE DEI RICAVI E COMPENSI

9.1 Prospetto dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri: obbligo di compilazione per i contribuenti in regime di contabilita' ordinaria

D. Il prospetto relativo all'indicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri deve essere compilato da tutti i soggetti in regime di contabilita' ordinaria ?

R. I soggetti in regime di contabilita' ordinaria che hanno conseguito ricavi di ammontare non superiore a dieci miliardi di lire devono compilare il prospetto relativo all'indicazione dei dati rilevanti ai fini dell'applicazione dei parametri indipendentemente dalla eventuale dichiarazione di inattendibilita' delle scritture contabili. La compilazione del suddetto prospetto si rende necessaria al fine dell'elaborazione e manutenzione degli studi di settore e per selezionare i contribuenti nei cui riguardi procedere ad accessi, verifiche o ispezioni finalizzati a verificare se la contabilita' ordinaria sia stata tenuta nel rispetto dei criteri indicati nel Regolamento previsto dall'art. 3, comma 181 della Legge n. 549 del 1995.

9.2 Adeguamento dei ricavi e compensi a quelli risultanti dalla applicazione dei parametri per i soggetti in contabilita' ordinaria

D. I contribuenti in regime di contabilita' ordinaria possono adeguare i ricavi o compensi dichiarati a quelli risultanti dall'applicazione dei parametri?

R. I contribuenti in regime di contabilita' ordinaria, con ricavi non superiori a dieci miliardi di lire, possono adeguare i ricavi e compensi dichiarati a quelli risultanti dall'applicazione dei parametri, indipendentemente dall'eventuale verifica di inattendibilita' della contabilita'.

## 10. IMPOSTA DI REGISTRO

10.1 Agevolazione per l'acquisto della prima casa

10.1.1 Acquisto della nuda proprietà'

D. E' agevolato l'acquisto della sola nuda proprietà'?

R. La risposta al quesito, in senso affermativo, e' suggerita dalla

lettura della nuova normativa che regola l'agevolazione dell'acquisto della "prima casa". L'art. 3, comma 131 della legge 549, infatti, sostituisce la nota II bis all'art. 1, Tariffa, parte I del T.U. n. 131/86 che disciplina l'imposta di registro ed individua espressamente quali sono i negozi giuridici a titolo oneroso ammessi al beneficio. A differenza della generica precedente normativa che concedeva, con un'ampia espressione, l'aliquota agevolata al "trasferimento" di case di abitazione non di lusso, l'attuale disciplina indica puntualmente la tipologia dei diritti reali oggetto del trasferimento agevolato e tra questi menziona anche l'acquisto della nuda proprietà.

#### 10.1.2 Acquisto di una quota di comproprietà'

D. L'acquisto solamente di una quota di comproprietà può beneficiare delle agevolazioni?

R. L'acquisto di una quota di comproprietà beneficia dell'agevolazione recata dalla norma in esame nell'ipotesi in cui si è in presenza di tutti i requisiti previsti. Cio' in quanto, nel caso particolare, oltre a non esservi una espressa esclusione normativa, alla lett.c) della nota II bis, nel testo attuale, e' previsto "che l'acquirente dichiari di non essere titolare, neppure per quote, anche in regime di comunione legale su tutto il territorio nazionale dei diritti di proprietà ..... su altra casa di abitazione acquistata dallo stesso soggetto o dal coniuge con le agevolazioni del presente articolo ovvero ... omissis ....".

Sembra, quindi, che lo stesso legislatore ammetta la possibilità che una quota di comproprietà sia acquistata in regime agevolato.

#### 10.1.3 Acquisto di due garages oltre all'appartamento

D. In sede di originario acquisto, si possono comperare, oltre all'appartamento, due garages con le agevolazioni?

R. No, per espressa previsione normativa. I diritti oggetto del trasferimento -ancorche' questo venga effettuato con un diverso atto- possono essere anche quelli relativi alle pertinenze dell'immobile che sia stato acquisito in precedenza a regime agevolato, purché le stesse siano classificate o classificabili nelle categorie catastali C2 - C6 e C7 limitatamente ad una sola pertinenza per ciascuna categoria.

### 11. IVA

11.1 Regime speciale per i beni usati, gli oggetti d'arte, d'antiquariato e da collezione: modalita' di registrazione dei documenti contabili

D. I soggetti che applicano il regime del margine con i sistemi analitico o globale, utilizzando conseguentemente gli speciali registri previsti rispettivamente dai commi 2 e 4 dell'art. 38 del D.L. n. 41 del 23 febbraio 1995, convertito dalla legge n. 85 del 1995, sono tenuti ad annotare i documenti relativi agli acquisti e alle cessioni effettuate anche negli ordinari registri IVA previsti dagli artt. 23, 24 e 25 del D.P.R. n. 633 del 1972 ?

R. I contribuenti che applicano il regime del margine con il metodo analitico o con quello globale non sono obbligati ad annotare i documenti relativi agli acquisti ed alle spese accessorie e di riparazione, rilevanti ai fini della disciplina speciale, nel registro degli acquisti di cui all'art. 25 del D.P.R. n. 633 del 1972. Tali contribuenti non hanno neppure l'obbligo di annotare i documenti emessi, in relazione alle cessioni effettuate, nei registri delle fatture o dei corrispettivi di cui rispettivamente agli artt. 23 e 24 del cennato D.P.R. n. 633 del 1972.

L'unica prescrizione rinvenibile, infatti, nell'art. 38 del decreto-legge 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, riguarda la necessaria annotazione dei documenti relativi agli acquisti ed alle cessioni negli speciali registri del margine. I contribuenti che utilizzano il metodo analitico di determinazione del margine devono tuttavia tenere il registro di cui all'art. 24 del DPR n. 633 del 1972 (o quello di cui all'art. 23 del medesimo DPR n. 633), nel quale devono, entro i termini previsti per le liquidazioni periodiche, annotare i margini complessivi del periodo, distinti per aliquota.

In assenza di una specifica disposizione che obblighi alla ripetuta annotazione dei medesimi documenti contabili, la conclusione a cui si è pervenuti risponde a criteri ed esigenze di semplificazione, evitando un aggravio di adempimenti formali collegati a motivi di cautela fiscale.

### 12. TASSE DI CONCESSIONE GOVERNATIVA

12.1 Tassa sulla numerazione e bollatura di libri e registri

#### 12.1.1 Soggetti obbligati

D. Cosa si intende per società di capitali? Solo società per azioni, a responsabilità limitata ed in accomandita per azioni od anche gli altri soggetti dell'art. 87, lett.a) del TUIR?

R. Ai fini del pagamento della tassa annuale forfetaria di concessione governativa, per società di capitali si intendono solo le società per azioni, in accomandita per azioni e le società a responsabilità limitata.

Non si ritiene che fra le stesse rientrino le società cooperative e le società di mutua assicurazione che, anche dalla classificazione del codice civile, sono collocate in titoli diversi del libro V : le società nel titolo V, mentre le imprese cooperative e le mutue assicurazioni nel titolo VI. Pertanto, queste ultime, per la numerazione e la bollatura

di libri e registri, sono tenute al pagamento di lire 100000 per ogni 500 pagine o frazioni di 500 pagine.

#### 12.1.2 Trasferimento di sede

D. Ai soggetti che passano alla competenza di altro ufficio IVA e' richiesto il pagamento di altra "tassa iniziale" per il rilascio della nuova "partita". Dato il diverso presupposto delle tasse per la vidimazione iniziale, si puo' ritenere che essa non sia dovuta in caso di trasferimento?

R. La tassa annuale forfetaria di concessione governativa per la vidimazione iniziale di libri e registri non e' dovuta nell'ipotesi di trasferimento della sede sociale che comporti il trasferimento nella circoscrizione territoriale di competenza di altro ufficio IVA. In tal caso, infatti, manca il presupposto per l'applicazione della tassa forfetaria, in quanto non e' prevista una nuova numerazione e bollatura dei suddetti libri e registri.

#### 12.1.3 Societa' in liquidazione o sottoposte a procedure concorsuali

D. Si puo' ritenere che la tassa annuale per la prima vidimazione non sia dovuta nelle stesse ipotesi di esonero dal pagamento della tassa annuale sulla partita IVA, cosicche' se i soggetti che si trovano in tali ipotesi dovessero presentare registri per la numerazione e bollatura, sarebbero tenuti al pagamento della singola tassa d'atto al pari degli imprenditori individuali e delle societa' di persone?

R. La tassa annuale forfetaria di concessione governativa per la vidimazione di libri e registri da parte delle societa' di capitali non gode delle stesse ipotesi di esonero previste per il pagamento della tassa annuale sulla partita IVA, in quanto, non essendo espressamente prevista l'esenzione, la stessa non puo' essere estesa per analogia.

La tassa, pertanto, rimane applicabile sempre che permanga l'obbligo della tenuta di libri numerati e bollati nei modi previsti dal Codice civile.

Gli uffici in indirizzo sono pregati di dare la massima diffusione al contenuto della presente circolare.