

## Circolare del 16/07/1998 n. 188 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Serv. III

Risposte a quesiti in materia di imposte sui redditi ed IVA.

### Sintesi:

**Sintesi:** Con la presente e' stata data risposta ad una pluralita' di quesiti proposti in occasione di Telefisco 1998, nonche' da organi di stampa specializzata, aventi ad oggetto l'estromissione di beni dal patrimonio aziendale, le operazioni di riorganizzazione aziendale, le ONLUS, la DIT, l'IRAP, la nuova disciplina sulla maggiorazione di conguaglio, nonche' varie altre problematiche rilevanti ai fini IVA e imposte dirette.

### Testo:

In relazione ai quesiti nelle materie indicate in oggetto, formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata (Sole 24 Ore, ItaliaOggi), questo Ministero ha fornito le relative risposte che, per opportuna conoscenza, sono di seguito riportate.

#### REDDITO DI IMPRESA

1. Modalita' di conteggio delle quote di ammortamento per le auto aziendali (art. 121-bis del T.U.I.R.).
2. Le autovetture per gli agenti e rappresentanti di commercio.
3. Autovetture ed autocaravan dati in uso promiscuo ai dipendenti.
4. Rilevanza delle plus/minusvalenze.
5. Costi auto deducibili in base al T.U.I.R.
6. Coefficienti di ammortamento. Durata minima del contratto di locazione finanziaria.

#### LEGGE 27 DICEMBRE 1997, N. 449 (FINANZIARIA 1998)

1. Articolo 29: assegnazione beni di comodo. Societa' in liquidazione.
2. Articolo 29: assegnazione beni di comodo. Soggetti assegnatari.
3. Articolo 29: assegnazione beni di comodo. Immobili assegnabili.
4. Articolo 30: Esclusione di beni dal patrimonio d'impresa in liquidazione.
5. Art. 30: Esclusione dell'immobile dall'impresa e successiva cessione dello stesso.
6. Presupposto per la detrazione delle spese per interventi di recupero edilizio.
7. Periodo di spettanza della detrazione per interventi di recupero edilizio.
8. Detrazione per interventi di recupero edilizio in presenza di comproprietà'.

#### OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE AZIENDALE (D.Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358)

1. Disavanzi di fusione e scissione. Imposta sostitutiva.
2. Il concetto di possesso iniziale di partecipazione.
3. Le perdite riportabili del primo triennio.

#### IRAP

1. Articolo 11, comma 1, lettera c), numero 3) - Collaborazioni coordinate e continuative - Quota contributo INPS a carico del committente.
2. Art. 11, comma 1, lettera c), numero 3) - Amministratori e sindaci.
3. Articolo 12, comma 2 - Insiediamento in Italia dei non residenti.
4. Articolo 37, comma 2 - societa' con esercizio a cavallo.
5. Tremonti: forfettari senza acconto IRAP.
6. Acconto 1998: sanzioni sul non versato.
7. Clausola di salvaguardia.
8. Patrimonio netto: imposta deducibile.
9. Deducibilita' limitata per gli oneri.
10. Continuita' anche per il personale.
11. Deducibilita' IRAP per oneri diversi.
12. Servizi bancari deducibili.
13. Ammortamento marchi deducibilita' estesa.
14. Esercizio di attivita' sul territorio di piu' regioni.
15. Gli acquisti di beni strumentali per gli esercenti attivita' agricola.
16. L'accertamento dei tributi soppressi con l'entrata in vigore dell'IRAP.

#### REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

1. I biglietti anonimi documentano le spese di viaggio.
2. Beni e servizi ceduti ai dipendenti.
3. Addizionale IRPEF non compensabile per i non titolari di conto fiscale.
4. Categorie di dipendenti.
5. Incentivi all'esodo.
6. Aliquota applicabile ai fini della tassazione del TFR.
7. L'autorizzazione preventiva del datore di lavoro non e' necessaria per il compimento delle trasferte all'estero.
8. Irretroattivita' della nuova formulazione dell'art. 48, comma 2, del T.U.I.R.
9. Rimborsi spese misti per i dipendenti e per i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

#### IVA

1. Societa' di mero godimento: ritorno all'imprenditorialita'.
2. Beni destinati ad essere ceduti gratuitamente.
3. Trattamento dei veicoli acquistati in regime di esenzione.
4. Compilazione del quadro VA.
5. Trasformazioni dopo le chiusure.
6. Contribuenti minimi in regime forfetario.
7. Contribuenti minimi: opzioni per l'ordinario.
8. Regime del margine globale.

#### DUAL INCOME TAX

1. Decorrenza dell'agevolazione.
2. Rilevanza delle rinunce ai crediti effettuate dai soci.
3. Debiti di finanziamento.

#### MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

1. Imposta sostitutiva: irrilevanza della perdita.
2. Fondi in sospensione: nessun affrancamento.
3. Importo minimo dell'imposta sostitutiva.
4. Credito d'imposta sui dividendi.

#### REDDITI DI CAPITALE

1. Operazioni su titoli o valori in valuta.
2. Regime transitorio. Operazioni su titoli o valori in valuta.
3. Operazioni di compravendita su certificati di deposito.
4. Regime transitorio. Valorizzazione di certificati di deposito.
5. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Obbligazioni e altri titoli che scadono il 1 luglio 1998.
6. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Cessioni a termine di valuta.
7. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Premi, opzioni, etc.
8. Regime transitorio. Irrilevanza delle minusvalenze.
9. Regime transitorio. Valorizzazione di azioni non quotate.
10. Regime transitorio. Valorizzazione di obbligazioni convertibili non quotate e warrant.
11. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Plusvalenze su partecipazioni.
12. Decorrenza del D.L. n. 323 del 1997.
13. Regime transitorio. Criterio del valore delle partecipazioni possedute al 28 gennaio 1991.
14. Regime transitorio. Criterio del valore delle partecipazioni possedute al 28 gennaio 1991 con perizia giurata.
15. Compensazione delle plus/minusvalenze.
16. Regime transitorio. Valorizzazione della sola nuda proprieta' o del solo usufrutto.
17. Regime transitorio. Casi di utilizzo del criterio del valore al 1 luglio 1998 senza applicazione dell'imposta sostitutiva.
18. Regime transitorio. Ininfluenza del regime di tassazione scelto prima del 1 luglio 1998.
19. Regime transitorio. Valorizzazione della sola nuda proprieta' o usufrutto. Determinazione del costo.
20. Regime ordinario. Determinazione della percentuale di partecipazione in caso di nuda proprieta' o usufrutto.
21. Uscita dal regime del risparmio gestito.
22. Regime transitorio. Utilizzo del criterio del valore su una parte della partecipazioni possedute al 1 luglio 1998.

#### ALTRI QUESITI

1. Tutti i contributi "fuori" dal reddito.
2. Bar interni a circoli: cosi' la non commercialita'.
3. Per le ONLUS di diritto niente comunicazione.
4. Mod. 760 e bilanci in 2 convocazione.
5. Bilanci approvati il 30/4/98.
6. Utilizzo delle perdite fiscali ai fini IRPEG.
7. L'assistenza fiscale delle associazioni di categoria.
8. Acconti congiunti ripartizioni libere.
9. Omessi versamenti sanabili con interessi.
10. Controlli formali per le dichiarazioni '99.
11. Dichiarazioni PC in una unica busta.
12. Dichiarazione unica e nuove sanzioni.
13. Versamenti e compensazioni.
14. Credito Ccssn per non titolari partita IVA.
15. Crediti da unico '98 compensabili.
16. Affrancamento e dichiarazione.
17. Versamenti integrativi.

\*\*\*\*\*

#### REDDITO DI IMPRESA

1. Modalita' di conteggio delle quote di ammortamento per le auto aziendali (art. 121-bis del T.U.I.R.).

D. Le nuove regole si applicano per il periodo di imposta in corso al 31 dicembre 1997; pertanto dovrebbero interessare anche i veicoli gia' posseduti dalle aziende a tale data. In quale modo si conteggiano gli ammortamenti e come rileva il limite di 35 milioni nel caso di autoveicoli posseduti alla data del 1 gennaio 1997?

R. L'articolo 17, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, che ha inserito nel T.U.I.R. l'articolo 121-bis con il quale sono stati indicati i limiti di deduzione delle spese e degli altri componenti negativi relativi a taluni mezzi di trasporto a motore, utilizzati nell'esercizio di imprese, arti e professioni, al comma 3 prevede che le disposizioni stesse hanno effetto a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data del 31 dicembre 1997.

Da cio' discende che i criteri di deduzione indicati dalla norma trovano applicazione anche per le residue quote di ammortamento relative ai veicoli acquistati in periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 31 dicembre 1997.

2. Le autovetture per gli agenti e rappresentanti di commercio.

D. La norma prevede che il limite di 35 milioni per le autovetture viene elevato a 50 milioni per gli autoveicoli degli agenti o rappresentanti di commercio. Si chiede conferma che il termine autoveicoli, nel caso specifico, deve essere inteso in senso generico e quindi riferito alle autovetture. Si chiede inoltre conferma che la disposizione riguarda tutti i soggetti che svolgono attivita' di agenti o rappresentanti di commercio. In pratica si chiede di sapere se per chi svolge attivita' di agenzia o rappresentanza di commercio le autovetture prevedono un limite di deduzione per gli ammortamenti pari all'80 per cento di 50 milioni.

R. L'ultimo periodo della lettera b), comma 1, dell'articolo 121-bis del T.U.I.R., dispone che "Il predetto limite di 35 milioni di lire per le autovetture e' elevato a 50 milioni di lire per gli autoveicoli utilizzati da agenti o rappresentanti di commercio".

Al riguardo si precisa che seppur in detto periodo il legislatore fa riferimento, genericamente, agli "autoveicoli" tale riferimento deve essere interpretato sistematicamente con la disposizione introdotta dall'articolo 121-bis del T.U.I.R., nel senso che l'elevazione del limite a 50 milioni riguarda soltanto le autovetture di cui all'articolo 54, comma 1, lettera a), del codice della strada.

Parimenti, deve ritenersi che il riferimento agli agenti o rappresentanti di commercio, contenuto nel suddetto ultimo periodo dell'articolo 121-bis, vada riferito a coloro che svolgono l'attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio, indipendentemente dalla natura giuridica rivestita dal soggetto che esercita tale attivita' (impresa individuale, associazione, societa').

In conclusione, per coloro che svolgono l'attivita' di agenzia o di rappresentanza di commercio, il costo sostenuto per l'acquisto di un'autovettura rileva entro il limite di 50 milioni. Cio' posto, a detto costo va applicata la percentuale di deduzione dell'80 per cento (in definitiva, il costo sostenuto risulta deducibile entro il limite di 40 milioni).

3. Autovetture ed autocaravan dati in uso promiscuo ai dipendenti.

D. Quale criterio di deducibilita' trova applicazione nell'ipotesi in cui un'impresa, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, acquisti un'autovettura nel corso dell'anno e successivamente la conceda in uso promiscuo ai propri dipendenti?

R. Le spese e gli altri componenti negativi relativi ad un'autovettura acquistata da un'impresa nel corso del periodo d'imposta e successivamente data in uso promiscuo ai dipendenti sono deducibili per l'intero ammontare (art. 121-bis, comma 1, lettera a), numero 2) qualora detto bene sia concesso in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo decorrente dal momento dell'acquisto fino al termine del periodo d'imposta.

Al riguardo valga il seguente esempio:

- impresa con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare;
- acquisto dell'autovettura il 31 luglio (giorni residui alla fine del periodo d'imposta 153);
- concessione in uso promiscuo ai dipendenti il 16 ottobre (77 giorni al termine del periodo d'imposta).

In tal caso le spese e ogni altro componente negativo sono deducibili integralmente per effetto del disposto dell'art. 121-bis, comma 1, lettera a), numero 2), del T.U.I.R..

4. Rilevanza delle plus/minusvalenze.

D. Nelle plus/minusvalenze, al numeratore si devono inserire gli ammortamenti fiscalmente dedotti e al denominatore gli ammortamenti effettuati. Il dato da tenere in considerazione al numeratore riguarda gli ammortamenti fiscali (su un importo non superiore a 17,5 milioni), oppure gli ammortamenti civilistici (calcolati sul costo effettivo)?

R. Il comma 2 dell'articolo 121-bis del T.U.I.R. dispone che ai fini della determinazione del reddito di impresa le plusvalenze e le minusvalenze patrimoniali rilevano nella stessa proporzione esistente tra l'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato.

Pertanto, ai fini della proporzione richiesta dalla suddetta norma, tenuto conto dell'espresso riferimento "all'ammontare dell'ammortamento fiscalmente dedotto e quello complessivamente effettuato", deve ritenersi che al numeratore vada indicato il costo sostenuto entro i limiti per il quale esso rileva (quindi 17,5 milioni) e al denominatore gli ammortamenti effettuati ai fini civilistici.

5. Costi auto deducibili in base al T.U.I.R.

D. Le componenti positive e negative devono essere assunte ai fini IRAP in conformita' delle norme concernenti la determinazione del reddito d'impresa. Per quanto concerne la nuova disciplina sul trattamento delle autovetture utilizzate nell'attivita' aziendale, i valori rilevanti dovranno essere quelli derivanti dall'applicazione del nuovo articolo 121-bis del T.U.I.R., in riferimento alla quota di spese fiscalmente rilevante in funzione dell'utilizzo del veicolo?

R. Ai fini IRAP, i costi riferiti alle autovetture soggette ai limiti di deducibilita' di cui all'art. 121-bis del T.U.I.R. rilevano in conformita' al predetto articolo.

6. Coefficienti di ammortamento. Durata minima del contratto di locazione finanziaria.

D. Sono deducibili ai fini fiscali i canoni corrisposti a seguito della stipula di un contratto di locazione finanziaria di durata pari a 24 mesi ed avente ad oggetto un'autovettura?

R. L'art. 67, comma 8, del T.U.I.R., relativamente ai beni mobili utilizzati a seguito della stipula di un contratto di locazione finanziaria, dispone che la deduzione dei canoni di locazione da parte dell'impresa utilizzatrice e' ammessa, in relazione all'attivita' esercitata dall'impresa stessa, a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla meta' del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro delle finanze (per i beni strumentali entrati in funzione nei periodi di imposta iniziati in data successiva al 31 dicembre 1988 trattasi del D.M. 31 dicembre 1988).

Al riguardo, con riferimento alla durata minima che deve rivestire il contratto di locazione finanziaria, si ritiene che non assuma rilievo la regola posta dal comma 2 dell'art. 67 del T.U.I.R., secondo la quale detti coefficienti debbono essere ridotti alla meta' per il primo esercizio (nel qual caso, ai fini in esame, il contratto di locazione finanziaria dovrebbe avere una durata non inferiore a 30 mesi), in quanto il rinvio operato a quest'ultimo comma dal successivo comma 8 dello stesso art. 67 del T.U.I.R., e' da intendersi esclusivamente quale richiamo dei coefficienti tabellari.

D'altronde, anche l'art. 50 del T.U.I.R., relativamente alla determinazione del reddito di lavoro autonomo, al comma 2, terzo periodo, dispone che la deduzione dei canoni di locazione finanziaria di beni mobili e' ammessa a condizione che la durata del contratto non sia inferiore alla meta' del periodo di ammortamento corrispondente al coefficiente stabilito con decreto del Ministro delle finanze.

In conclusione, posto che per le autovetture si applica il coefficiente di ammortamento del 25 per cento, deve considerarsi valido il contratto di locazione finanziaria che, in relazione all'attivita' dell'impresa utilizzatrice, abbia durata non inferiore a 24 mesi.

LEGGE 27 DICEMBRE 1997, N. 449 (FINANZIARIA 1998)

1. Articolo 29: assegnazione beni di comodo. Societa' in liquidazione.

D. La norma agevolativa risulta applicabile in ipotesi di societa' in liquidazione?

R. Alla luce di tale disciplina contenuta nell'articolo 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, che non menziona la procedura di liquidazione, si ritiene che possano avvalersi dell'agevolazione tutte le societa', anche se in liquidazione, purché sussistano le condizioni previste dalla norma.

2. Articolo 29: assegnazione beni di comodo. Soggetti assegnatari.

D. La norma non sembra fare alcuna distinzione relativamente alla caratteristiche soggettive dei soci. La norma risulta applicabile solo per le persone fisiche ovvero anche per i soci aventi diversa natura giuridica?

R. Tenuto conto del disposto letterale dell'art. 29 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, si ritiene che possano avvalersi dell'agevolazione tutti i soci, anche se soggetti diversi dalle persone fisiche, purché sussistano le condizioni previste dalla norma.

3. Articolo 29: assegnazione beni di comodo. Immobili assegnabili.

D. La norma specifica che sono assegnabili gli immobili diversi da quelli strumentali per destinazione: sono compresi tra questi anche gli immobili "merce"?

R. La disciplina contenuta nell'art. 29 della legge n. 449 del 27 dicembre 1997 stabilisce che possono essere assegnati ai soci i beni immobili diversi da quelli indicati dall'art. 40, comma 2, primo periodo del T.U.I.R., ne consegue, pertanto, che possano essere assegnati ai soci in via agevolata anche gli immobili merce.

4. Articolo 30: Esclusione di beni dal patrimonio d'impresa in liquidazione.

D. La disposizione di cui all'art. 30 della legge finanziaria 1998, si applica anche nei riguardi di una impresa individuale in liquidazione?

R. Analogamente a quanto fatto presente per il disposto di cui all'art. 29 della legge n. 449 del 1997, si ritiene che la circostanza che l'impresa individuale sia in liquidazione non comporta esclusione dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'art. 30 della suddetta legge n. 449 del 1997.

5. Art. 30: Esclusione dell'immobile dall'impresa e successiva cessione dello

stesso.

D. Un imprenditore individuale si e' avvalso della facolta' prevista dall'art. 30 della legge n. 449 del 1997 escludendo un bene immobile dal patrimonio dell'impresa. Si chiede di conoscere da quando decorre il termine di cinque anni previsto dall'art. 81, comma 1, lett. b) del T.U.I.R..

R. L'art. 81, comma 1, lett. b), del T.U.I.R. prevede, tra l'altro, che costituiscono redditi diversi le plusvalenze realizzate mediante cessione a titolo oneroso di beni immobili acquistati o costruiti da non piu' di cinque anni, esclusi quelli acquisiti per successione o donazione e le unita' immobiliari urbane che per la maggior parte del periodo intercorso tra l'acquisto o la costruzione e la cessione sono state adibite ad abitazione principale del cedente o dei suoi familiari.

Pertanto, dal tenore letterale della norma emerge che la medesima ha la finalita' di assoggettare a tassazione operazioni speculative derivanti dalla compravendita di immobili. Nel caso in esame, il passaggio dell'immobile dalla sfera imprenditoriale a quella personale, che proprio la disposizione recata dall'art. 30 della legge n. 449 del 1997 intende favorire, non comporta la configurabilita' del citato intento speculativo atteso che l'immobile estromesso resta nella titolarita' giuridica del soggetto che pone in essere l'operazione. Ne deriva che, come tale, detto passaggio non interrompe il decorso del termine quinquennale di cui al richiamato art. 81, comma 1, lett. b), del T.U.I.R..

6. Presupposto per la detrazione delle spese per interventi di recupero edilizio.

D. Secondo il testo di legge, presupposto della detrazione per le ristrutturazioni edilizie dovrebbe essere la "spesa sostenuta" secondo il principio di "cassa": pertanto, se ne puo' derivare che la detraibilita' e' connessa al momento in cui la spesa e' sostenuta, indipendentemente dalla data di fatturazione o di esecuzione dei lavori cui la spesa si riferisce; in altri termini, e' detraibile la spesa sostenuta nel 1998 per lavori eseguiti e fatturati nel 1997? Sara' detraibile la spesa anticipata nel 1999 per lavori da eseguirsi oltre il 1999?

R. Il comma 6 dell'art. 1 della legge 27 dicembre 1997, n. 449, prevede che la detrazione d'imposta del 41 per cento per gli interventi di recupero edilizio spetta con riferimento alla spese sostenute nel periodo d'imposta in corso alla data del 1 gennaio 1998 ed in quello successivo. Ai fini della detrazione rileva, dunque, il momento in cui la spesa e' sostenuta.

Le spese si possono ritenere sostenute allorquando viene effettuato il relativo pagamento. Il momento del pagamento puo', quindi, anche cadere in un periodo d'imposta diverso da quello in cui i lavori vengono eseguiti o e' emessa fattura delle spese.

In base al regolamento il pagamento deve essere effettuato mediante bonifico bancario dal quale risulta la causa del versamento, il codice fiscale del beneficiario della detrazione ed il numero di partita IVA o del codice fiscale del soggetto a favore del quale il bonifico e' effettuato.

Conseguentemente, se i lavori sono stati eseguiti nel 1997 e il pagamento degli stessi si verifica, mediante bonifico, nel 1998 si avra' diritto alla detrazione in questione sempreche' siano stati posti in esame tutti gli adempimenti richiesti e sussista la prevista documentazione da produrre nei termini indicati nel suddetto regolamento.

Così pure, spettera' la detrazione in parola per la quota di spesa anticipata nel 1999 a fronte di interventi di recupero edilizio eseguiti oltre tale data.

7. Periodo di spettanza della detrazione per interventi di recupero edilizio.

D. I 150 milioni di detrazione spettano sia nel 1998 che nel 1999?

R. Il limite di 150 milioni - in assenza di una specifica disposizione ad hoc non va inteso come un tetto complessivo, il contribuente puo' usufruire della detrazione d'imposta prevista per gli interventi di recupero edilizio per le spese sostenute nel 1998 fino ad un importo massimo complessivo delle stesse di 150 milioni e fino ad un importo ulteriore di 150 milioni per le spese sostenute nel 1999.

Il predetto limite, come gia' precisato, pertanto non e' influenzato dall'eventuale circostanza che il contribuente effettui nello stesso periodo d'imposta interventi di recupero appartenenti alle diverse tipologie previste o su piu' di un immobile.

Resta fermo che la detrazione spetta fino a concorrenza dell'imposta dovuta per lo stesso anno e che deve essere ripartita in quote costanti nell'anno in cui sono state sostenute le spese e nei quattro successivi. E' consentito alternativamente ripartire la predetta detrazione in dieci quote di pari importo.

8. Detrazione per interventi di recupero edilizio in presenza di comproprietà

D. Se un appartamento e' di proprieta' di tre fratelli per 1/3 ciascuno, a ognuno di essi spetta la detrazione di 150 milioni?

R. Il limite di 150 milioni e' fissato con riferimento a ciascuno dei soggetti che in base all'art. 1, comma 1, della legge n. 449 del 1997 puo' fruire della detrazione in quanto possessore o detentore dell'immobile.

Conseguentemente, gli interventi di recupero possono interessare oltre

che gli immobili di proprieta' del contribuente anche quelli di proprieta' di terzi, utilizzati dal contribuente sulla base di titolo idoneo (ad esempio, un contratto a titolo oneroso o gratuito).

In caso di contitolarita' del diritto di proprieta' o di altro diritto reale, cosi' come in presenza di piu' soggetti che contemporaneamente sono legittimati a fruire della detrazione, ad esempio, nell'ipotesi di conduttore e proprietario dell'immobile, o di usufruttuario e nudo proprietario, ciascuno di essi puo' fruire della detrazione e per ognuno di loro la stessa va calcolata entro il limite di 150 milioni.

OPERAZIONI DI RIORGANIZZAZIONE AZIENDALE (D. Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358)

1. Disavanzi di fusione e scissione. Imposta sostitutiva.

D. E' consentito convalidare con il pagamento dell'imposta sostitutiva solo parte dei maggiori valori di bilancio conseguenti all'attribuzione dei disavanzi di fusione o di scissione?

R. Ai sensi del comma 1 dell'art. 6 del Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 358 i maggiori valori iscritti in bilancio per effetto della imputazione dei disavanzi da annullamento o da concambio derivanti da operazioni di fusione o scissione di societa' si considerano fiscalmente riconosciuti se assoggettati all'imposta sostitutiva indicata nell'articolo 1 del medesimo Decreto Legislativo n. 358 del 1997.

Con la circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997 e' stato precisato che il riconoscimento del disavanzo di fusione e di scissione puo' essere ottenuto, in tutto o in parte, mediante il pagamento dell'imposta sostitutiva.

2. Il concetto di possesso iniziale di partecipazione.

D. Nel risalire al possesso iniziale di una partecipazione (limitatamente al cedente rispetto al possessore del 30 aprile 1997 in via transitoria) potrebbero risultare nella "catena" uno o piu' passaggi non rilevanti, come:

- vendite di privati con capital-gain forfettario;
- vendite all'estero e/o dall'estero.

In questi casi viene completamente meno la possibilita' di far valere gli elementi fiscalmente rilevanti nei rimanenti passaggi, in quanto la catena e' interrotta, oppure vengono solo neutralizzati i componenti positivi o negativi che si sono formati in queste fasi, il cui risultato peraltro e' agevolmente determinabile tra il valore dei passaggi rilevanti, quello finale del passaggio precedente e quello iniziale del passaggio successivo.

Esempio:

- Valore iniziale 1.000;
- Cessione rilevante a 1.200;
- Cessione irrilevante a 1.400;
- Cessione rilevante a 2.000.

Si considerano solo le 800 lire rilevanti  $(1.200 - 1.000) + (2.000 - 1.400)$  oppure la presenza di una cessione irrilevante impedisce di utilizzare anche le basi di tassazione riferibili a quelle rilevanti?

R. Ai sensi del comma 2 dell'art. 6 del Decreto Legislativo 8 ottobre 1997, n. 358, i maggiori valori iscritti per effetto dell'imputazione del disavanzo da annullamento delle azioni o quote si intendono fiscalmente riconosciuti, senza l'applicazione dell'imposta sostitutiva, fino a concorrenza dell'importo complessivo netto delle plusvalenze, diminuite delle eventuali minusvalenze, rilevanti ai fini dell'applicazione dell'imposta sostitutiva ai sensi dell'art. 2 del Dl n. 27 del 1991 convertito dalla legge n. 102 del 1991.

Peraltro si ritiene che, l'esistenza di una plusvalenza assoggettata a tassazione in via forfetaria ai sensi dell'art. 3 del citato Dl n. 27 del 1991 convertito dalla legge n. 102 del 1991 non comporti l'irrilevanza, ai fini del riconoscimento del disavanzo da annullamento, delle plusvalenze e delle minusvalenze assoggettate a tassazione ai sensi del citato art. 2 del Dl n. 27 del 1991, manifestatesi prima o dopo quella tassata in via forfetaria.

3. Le perdite riportabili del primo triennio.

D. Il richiamo alle perdite "formatesi dal periodo di imposta 1997", sta a significare che:

- un'impresa che ha iniziato l'attivita' nel 1995, puo' riportare senza limiti le perdite del 1997 (terzo periodo);
- un'impresa che ha iniziato l'attivita' nel 1996, puo' riportare senza limiti le perdite del 1997 e del 1998 (secondo e terzo periodo).

In altri termini non occorre che il 1997 sia il primo periodo di attivita'?

R. Ai sensi dell'art. 102, comma 1-bis, del T.U.I.R. le perdite realizzate nei primi tre periodi di imposta possono, con le modalita' previste al comma 1 del medesimo articolo 102, essere computate in diminuzione del reddito complessivo dei periodi di imposta successivi senza alcun limite di tempo.

Secondo l'art. 9, comma 7, del D. Lgs. 8 ottobre 1997, n. 358, la norma in esame si applica alle perdite formatesi a decorrere dal periodo di imposta in corso alla data di entrata in vigore dello stesso D. Lgs. n. 358 del 1997 (8 novembre 1997).

Con la circolare n. 320/E del 19 dicembre 1997 e' stato precisato che, in sede di prima applicazione della norma, i soggetti che ne possono usufruire sono quelli che alla suddetta data dell'8 novembre 1997 si trovano nel primo periodo di imposta ovvero in uno dei primi tre periodi dalla loro costituzione.

Così, ad esempio, nel caso di un soggetto il cui periodo di imposta sia coincidente con l'anno solare e che si sia costituito nel corso del 1995, rientrano nel beneficio previsto dal comma 1-bis dell'art. 102 del T.U.I.R., le perdite conseguite nel periodo di imposta 1997 mentre si applica la disciplina del riporto in cinque periodi di imposta di cui al comma 1 del citato art. 102 del T.U.I.R., relativamente alle perdite realizzate nei periodi di imposta 1995 e 1996.

IRAP

1. Articolo 11, comma 1, lettera c), numero 3) - Collaborazioni coordinate e continuative - Quota contributo INPS a carico del committente.

D. Si può ritenere che la variazione in aumento della base IRAP riguardi solo il compenso e non la quota del contributo INPS (ex) 10% a carico del committente, posto che la norma è esplicita nel fare riferimento ai "compensi erogati a terzi" e non ai "costi", termine utilizzato al numero 1) per i dipendenti?

R. L'art. 11, comma 1, lett. c), n. 3), del decreto legislativo n. 446 del 15 dicembre 1997, stabilisce che non sono ammessi in deduzione i compensi erogati a terzi in esecuzione di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui all'art. 49, comma 2, lett. a), del T.U.I.R..

Nella dizione "compensi erogati a terzi" non si comprende la parte di contributo INPS del 12% (ex 10%) che rimane a carico del committente che costituisce, invece, un debito verso l'istituto previdenziale.

2. Art. 11, comma 1, lettera c), numero 3) - Amministratori e sindaci.

D. È confermata la posizione ministeriale sulla natura di collaborazione coordinata e continuativa per l'attività dell'amministratore, anche se professionista iscritto in albi?

Se l'attività di sindaco è svolta da un dottore commercialista o ragioniere, il costo relativo è deducibile dalla società?

R. Come chiarito nelle istruzioni per la compilazione delle dichiarazioni dei redditi Mod. 740/E/97, il reddito derivante dall'esercizio di arti e professioni è costituito dall'ammontare dei compensi, in denaro e in natura, anche sotto forma di partecipazione agli utili, al netto dell'Iva, percepiti nell'anno per l'attività professionale, compresi quelli derivanti da attività svolte all'estero, nonché dai compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa che comportano lo svolgimento di attività rientranti nell'oggetto proprio della professione (ad esempio, compensi percepiti da geometri in qualità di componenti del Consiglio nazionale o ragionieri per l'ufficio di sindaco o revisore ricoperti in società o enti). Tale interpretazione (e non quella suggerita nel quesito riferita "all'amministratore") è confermata anche ora e, pertanto, in presenza dei compensi attratti nell'ambito di quelli professionali, che, quindi, non costituiscono compensi di collaborazione coordinata e continuativa non esplica effetto l'indeducibilità disposta dall'articolo 11, comma 1, lettera c), numero 3), del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446.

3. Articolo 12, comma 2 - Insediamento in Italia dei non residenti.

D. È confermato che le nozioni relative all'insediamento dei non residenti, contenute nell'articolo 12, comma 2, debbano essere così correlate, in funzione al disposto degli schemi OCSE:

- esercizio di attività commerciali = stabile organizzazione;
- esercizio di arti e professioni = bassa fissa;
- esercizio di attività non commerciali = ufficio.

Come conseguenza, si può quindi affermare che non è soggetto ad IRAP un ufficio in Italia di impresa commerciale estera, che non abbia natura di stabile organizzazione (ad esempio ufficio acquisti)?

R. I criteri per la determinazione del valore della produzione realizzata da soggetti non residenti sono disciplinati dall'art. 12 del decreto legislativo n. 446 del 1997. In particolare, con riferimento allo svolgimento dell'attività produttiva nel territorio dello Stato vengono mutate le regole fissate dal modello OCSE stabile organizzazione e base fissa.

Sulla base di detti criteri non si considera, tra l'altro, che vi sia una stabile organizzazione se una sede fissa di un'impresa commerciale non residente venga utilizzata al solo fine di acquistare merci o di raccogliere informazioni per l'impresa o di pubblicità; pertanto l'ufficio acquisti di un'impresa commerciale non residente, qualora lo stesso svolga esclusivamente detta attività di acquisto di merci, non può considerarsi soggetto passivo ai fini dell'IRAP.

4. Articolo 37, comma 2 - società con esercizio a cavallo.

D. L'obbligo di proseguire il versamento dei contributi al Servizio Sanitario Nazionale, per le società in cui esercizio è iniziato anteriormente all'1.10.1997, riguarda solo la quota a carico del datore di lavoro, dato che quella a carico del dipendente è comunque assorbita dalla addizionale IRPEF?

R. Il quesito è di competenza dell'INPS che, comunque, ha già chiarito circolare n. 1 del 1998, che l'obbligo di proseguire il versamento dei contributi al servizio sanitario nazionale per le società il cui esercizio è iniziato anteriormente al 1 ottobre 1997, riguarda soltanto la quota a carico del datore di lavoro e non quella a carico del lavoratore dipendente.

5. Tremonti: forfettari senza acconto IRAP.

D. Le istruzioni al quadro IQ IRAP precisano che non sono soggetti passivi del nuovo tributo coloro che hanno iniziato una nuova attivita' produttiva avvalendosi del regime fiscale sostitutivo di cui al dl 357/94, in quanto non e' configurabile una base imponibile ai fini IRAP. Tale precisazione vale anche con riferimento a quei soggetti che si sono avvalsi per l'ultimo anno nel corso del 1997 di tale regime fiscale sostitutivo e che, nel 1998, saranno soggetti passivi a tutti gli effetti dell'imposta? Tale soluzione e' coerente con quanto affermato nelle istruzioni con riferimento alla necessita' di versamento dell'acconto solo per quei soggetti passivi che rivestono tale posizione sia nel 1997 che nel 1998?

R. I soggetti che si sono avvalsi, come ultimo anno, del regime fiscale sostitutivo di cui alla legge n. 357/94 per il 1997, non sono tenuti al versamento dell'acconto anche se nel 1998 saranno soggetti passivi dell'Irap.

6. Acconto 1998: sanzioni sul non versato.

D. Le istruzioni al modello IQ precisano che il contribuente ha comunque la facolta' di determinare l'acconto per l'anno 1998 sulla base dell'imposta che globalmente prevede di determinare per tale anno di competenza. Si afferma pero' che resta ferma l'applicazione, ai fini del regime sanzionatorio, delle disposizioni del comma 2, dell'articolo 4, del dl 69/89 convertito dalla legge 154/89, avendo riguardo alla misura dell'acconto e alle singole rate. Come si concilia tale affermazione con quanto previsto dall'articolo 13 del D.Lgs. 471/97 in materia di ritardati od omessi versamenti diretti, in base al quale al momento di versamento del saldo si tiene conto anche degli acconti non versati? Non si verifica, con riguardo all'IRAP, una duplicazione della sanzione non prevista nel regime generale con riferimento al versamento in acconto delle diverse imposte?

R. La sanzione per ritardato od omesso versamento alle prescritte scadenze, in acconto o a saldo dell'imposta, prevista dall'art. 34 del D.Lgs. n. 446 del 1997, deve ritenersi applicabile secondo quanto disposto dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997, nella parte in cui quest'ultima norma prevede che la misura del 30% va irrogata sull'ammontare dell'imposta non versata a saldo, detraendo dall'imposta dovuta l'ammontare dei versamenti in acconto, ancorche' non effettuati (eliminazione del cosiddetto "effetto a cascata").

La suesposta disciplina sanzionatoria non risulta essere incompatibile con la previsione dell'art. 4, comma 2, del dl n. 69/89, in quanto tale ultima norma fissa, per i versamenti in acconto, soltanto delle soglie di esclusione della punibilita', che l'imposta dovuta o i versamenti effettuati devono raggiungere, rapportare alla medesima imposta dovuta per il periodo per il quale l'acconto e' risultato inferiore in relazione all'imposta risultante dalla dichiarazione precedente (per l'Irap, cosiddetta "imposta figurativa"), ma capiente rispetto a quella effettivamente dovuta per il periodo in corso.

Al raggiungimento delle predette soglie, ai sensi dell'art. 4, comma 2, richiamato, la sanzione non si applica, indipendentemente dall'operativita' o meno del metodo "a cascata", che, in ogni caso, ora l'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997 ha eliminato per il calcolo delle sanzioni irrogabili, anche ai fini IRAP.

7. Clausola di salvaguardia.

D. L'articolo 45 del D.Lgs. 446/97 come modificato dal provvedimento approvato lo scorso 9 aprile, prevede che, qualora si acceda al meccanismo della clausola di salvaguardia sia in acconto che in sede di saldo, la differenza tra l'imposta dovuta in via ordinaria per il 1998 e l'imposta effettivamente pagata in base alle disposizioni che regolano proprio la clausola di salvaguardia (commi 3 e 4 dell'articolo 45), costituisce una detrazione di imposta dall'IRAP per gli anni successivi con un massimo del 75%. Nell'ipotesi contraria, vale a dire quando il contribuente decida di non avvalersi della clausola di salvaguardia, al momento di determinazione del saldo in eccesso rispetto alle rate di acconto pagate per il periodo di imposta 1998, tale maggior somma pagata costituira' evidentemente credito riportabile o rimborsabile analogamente alla disciplina prevista ai fini delle imposte sui redditi?

R. Nell'ipotesi in cui il contribuente, pur in presenza dei presupposti richiesti dalla norma, in sede di versamento degli acconti IRAP non si sia avvalso della "clausola di salvaguardia", l'eventuale credito che ne deriva in sede di determinazione del saldo a seguito del ricalcolo dell'imposta dovuta in base alla predetta clausola, puo' essere riportato o chiesto a rimborso a scelta del contribuente.

8. Patrimonio netto: imposta deducibile.

D. Nelle istruzioni ministeriali ai vari quadri IQ in relazione ai diversi modelli di dichiarazione, si afferma, con riguardo alle componenti positive e negative di reddito ai fini fiscali che sono, rispettivamente, non tassabili e non deducibili, nella disciplina delle imposte sui redditi che queste possono rilevare ai fini IRAP qualora inserite in una delle voci contabili rilevanti ai fini della determinazione della base imponibile dell'imposta regionale. A titolo di esempio, si tratta dell'ICI, affermando che essendo l'imposta comunale sugli immobili classificabile tra gli oneri diversi di gestione nella voce B14 del conto economico redatto ai sensi dell'articolo 2425 del codice

civile, questa e' deducibile ai fini IRAP. Alla stessa stregua si puo' considerare deducibile ai fini IRAP anche l'imposta patrimoniale, in quanto, dal punto di vista contabile, viene inserita nella voce B 14 del conto economico qualora questa transiti dallo stesso conto economico?

R. L'imposta sul patrimonio netto delle imprese contabilizzata secondo i principi civilistici nella voce B14 del conto economico, ancorche' non deducibile ai fini delle imposte sui redditi, e' deducibile ai fini IRAP, alla stessa stregua dell'ICI.

9. Deducibilita' limitata per gli oneri.

D. La normativa ai fini IRAP richiama, ai fini della determinazione della base imponibile, l'applicazione delle regole contenute nel DPR 917/86. Con riferimento, a titolo di esempio, alle spese di rappresentanza, deducibili nella misura massima di 1/3 in quote costanti in cinque esercizi cosi' come previsto dall'articolo 74 del DPR 917/86 e' corretto ipotizzare anche ai fini IRAP una deducibilita' determinata in base alla norma appena richiamata? e' dunque corretto applicare tale principio a tutte le componenti di costo che, ai fini fiscali hanno una deducibilita' limitata?

R. Tutte le componenti negative che hanno una deducibilita' limitata ai sensi delle disposizioni del T.U.I.R. sono deducibili in base alle predette disposizioni sempreche' collocati nelle voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP.

10. Continuita' anche per il personale.

D. Il requisito della continuita' richiesto dall'articolo 4 del D.Lgs. introduttivo dell'Irap e' da riferire all'esercizio dell'attivita' o al contrario anche ai singoli addetti impiegati? Per esemplificare: e' possibile ai fini IRAP considerare rilevante l'esercizio di un'attivita' in uno stabilimento a cui sono assegnati per tutti i giorni dell'anno dei dipendenti che pero' singolarmente considerati svolgono in quel luogo la loro attivita' per un periodo dell'anno inferiore ai tre mesi?

R. Circa il requisito della continuita' che deve caratterizzare la presenza del personale addetto allo stabilimento, cantiere, ufficio o base fissa, si fa presente che questo deve essere inteso quale presenza stabile dell'addetto nei predetti luoghi.

Il concetto di stabilita' non e' individuabile nella sola presenza dell'addetto nei luoghi medesimi, occorre che tale presenza si configuri quale sede di lavoro dell'addetto, ovvero quale attribuzione di nuova sede di lavoro per lo stesso, ancorche' per un periodo di tempo inferiore a tre mesi. Dal concetto di continuita' restano quindi escluse le ipotesi di personale inviato in trasferta o missione temporanea.

11. Deducibilita' IRAP per oneri diversi.

D. L'esemplificazione riportata dalle istruzioni ministeriale in tema di ICI porta a considerare che possono esistere delle differenze Fra trattamento ai fini IRAP e ai fini IRPEG/IRPEF. La soluzione dettata in tema di imposta comunale sugli immobili potrebbe indurre a ricondurre a tale ipotesi anche altri fattispecie (es. IVA sugli omaggi, sanzioni ecc.). e' corretta tale interpretazione? E se si' quale deve essere il criterio guida da seguire (stante l'impossibilita' di un'elencazione esaustiva di tutte le ipotesi)?

R. Sono deducibili ai fini IRAP i costi classificabili nella voce di conto economico "oneri diversi di gestione" che siano inerenti all'attivita' svolta dal soggetto passivo ancorche' indeducibili ai fini delle imposte sui redditi.

12. Servizi bancari deducibili.

D. Le componenti dei servizi bancari che non sono riconducibili a oneri finanziari veri e propri come per esempio il noleggio di cassette di sicurezza, i pagamenti per la custodia di titoli, le spese e le commissioni di factoring e in genere tutti i costi diversi dagli interessi e dagli sconti passivi, possono essere portati in deduzione dalla base imponibile IRAP, inserendo tali ammontari nella voce B7-costi per servizi, come indicato dal documento interpretativo del principio contabile n. 12, oppure non esiste la possibilita' di differenziare tali oneri da quelli propriamente finanziari, rendendoli in tal modo indeducibili?

R. Le componenti dei servizi bancari che non sono riconducibili a oneri finanziari veri e propri, classificabili in voci di conto economico rilevanti ai fini IRAP, possono essere portati in deduzione ai fini IRAP.

13. Ammortamento marchi deducibilita' estesa.

D. L'articolo 21 della legge n. 449 del 1997 ha introdotto, tra l'altro, una nuova disciplina per il trattamento dei marchi d'impresa e dell'avviamento. Tale regime si applica anche ai cespiti gia' in uso al 31 dicembre 1997 e per tali fattispecie e' prevista una normativa transitoria tendente a ricondurre l'ammortamento sostenuto entro i nuovi limiti imposti. Quali riflessi avra' sull'IRAP la modifica della disciplina, specie per le componenti gia' in uso?

R. La modifica della disciplina di deduzione fiscale dei marchi d'impresa e dell'avviamento non comporta particolari problemi in ordine all'individuazione della base imponibile IRAP. Resta infatti fermo il principio secondo cui l'ammortamento sui predetti beni rileva ai fini IRAP per la quota deducibile ai fini delle imposte sui redditi.

14. Esercizio di attivita' sul territorio di piu' regioni.

D. Nel caso di esercizio dell'attivita' su piu' territori regionali vengono

a costituirsi distinti rapporti tributari (uno per ogni regione)?.

E' data la possibilita' ai contribuenti di compensare le posizioni debitorie e creditorie che potrebbero crearsi contemporaneamente con riguardo alle diverse regioni o al contrario ogni singola posizione deve essere trattata in modo autonomo?

R. Il contribuente deve compilare l'apposita sezione del quadro Q nella quale si provvede alla ripartizione territoriale del valore della produzione netta e si procede al calcolo dell'imposta IRAP spettante alle regioni. Il contribuente che in sede di versamento dell'acconto ha attribuito l'acconto medesimo ad una regione e, in sede di versamento del saldo in base alle disposizioni di cui all'art. 4 del D. Lgs. n. 446 del 1997, attribuisce ad esempio, l'intero importo del saldo ad un'altra regione, ha il solo obbligo di indicare nell'apposita sezione del quadro Q, l'imputazione dell'imposta a detta regione, senza operare alcuna compensazione tra posizioni debitorie e creditorie. Sara' compito dell'Amministrazione finanziaria procedere ai conguagli tra le due regioni interessate.

15. Gli acquisti di beni strumentali per gli esercenti attivita' agricola.

D. Gli esercenti attivita' agricola nei limiti dell'art. 29 del T.U.I.R. determinano la base imponibile IRAP come differenza tra l'importo dei corrispettivi e degli acquisti registrati sui registri previsti ai sensi della normativa IVA.

Si chiede se gli acquisti di beni strumentali costituiscano una delle componenti negative per la determinazione del valore della produzione.

R. Gli acquisti di beni strumentali sono deducibili ai fini della predetta imposta laddove documentati da fattura d'acquisto e registrati sul registro IVA degli acquisti.

16. L'accertamento dei tributi soppressi con l'entrata in vigore dell'Irap.

D. L'art. 36 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, ha disposto l'abolizione di taluni contributi e tributi dalla data di entrata in vigore dell'Irap. In particolare, sono stati aboliti l'ILOR, l'ICIAP, la tassa di concessione governativa per l'attribuzione della partita IVA e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

Tanto premesso, si chiede di conoscere l'esatta portata del comma 2 dell'art. 36 del predetto decreto legislativo n. 446 del 1997 laddove e' previsto che i versamenti relativi ai predetti tributi sono effettuati anche successivamente alla data della loro abolizione. In particolare si chiede di conoscere se facendo riferimento la norma ai soli versamenti, sia preclusa da parte dell'Amministrazione finanziaria, successivamente alla data di abolizione dei tributi in parola, la possibilita' di effettuare accertamenti su di essi.

R. L'art. 36 del decreto legislativo n. 446 del 1997 la cui rubrica titola "Decorrenza dell'imposta e abolizione di contributi e tributi" specifica la decorrenza dell'abolizione delle imposte e tasse indicate nello stesso articolo 36, precisando nel comma 2 che i versamenti relativi ai tributi soppressi i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data.

La citata disposizione non si ritiene possa dar luogo a dubbi interpretativi tenuto conto che cio' che e' stato soppresso e' soltanto ed esclusivamente il tributo, non essendo stata abrogata la norma che disciplina i tributi stessi, ovvero le fasi, comunque successive, di verifica da parte degli uffici competenti.

Pertanto le norme che disciplinano gli accertamenti e i controlli continuano ad operare "ad esaurimento" nei limiti temporali della decadenza, con riferimento ai tributi aboliti, a nulla rilevando il fatto che la norma sopra richiamata regoli esclusivamente i "versamenti" che debbono comunque essere effettuati nei casi in cui il "presupposto d'imposizione" di tali tributi si sia verificato anteriormente alla data dalla quale ha effetto la loro abolizione.

Analoghe considerazioni valgono con riferimento all'art. 51 dello stesso decreto legislativo n. 446 del 1997, relativamente all'abolizione dei tributi ivi previsti.

#### REDDITO DI LAVORO DIPENDENTE

1. I biglietti anonimi documentano le spese di viaggio.

D. Nel caso di rimborso spese a pie' di lista possono ritenersi documenti validi quali giustificativi di spese deducibili per azienda gli scontrini fiscali non integrati con quanto richiesto dal regolamento emanato in attuazione della delega contenuta nell'art. 3, comma 147, della legge n. 549/95 (cosiddetto scontrino parlante), qualora sia di immediata evidenza il loro collegamento con la trasferta (luogo della trasferta coincidente con il luogo di sostenimento della spesa, ecc.)?

R. Si conferma che, come chiarito al paragrafo 2.4.1. della circolare n. 326/E, le spese di viaggio e di trasporto con mezzi pubblici possono essere documentati attraverso i relativi biglietti, anche se anonimi. Anche ai fini della documentazione delle altre spese sostenute in occasione delle trasferte, quali quelle di vitto e alloggio e quelle rimborsabili in esenzione d'imposta fino ad un importo massimo giornaliero di lire 30.000, non e' necessaria

l'intestazione al dipendente dei documenti stessi, essendo sufficiente che le spese stesse risultino sostenute nei luoghi e nel tempo di svolgimento delle trasferte stesse e che siano attestate dal dipendente mediante nota riepilogativa.

2. Beni e servizi ceduti ai dipendenti.

D. Il nuovo comma 3, dell'art. 48, subito dopo l'indicazione dei criteri di determinazione del valore dei generi in natura prodotti dall'azienda, stabilisce che "non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore, nel periodo d'imposta, a L. 500 mila". Questa norma deve essere letta nel senso che la suddetta franchigia vale per tutte le tipologie di benefit o nel senso che vale solo per i beni e servizi prodotti direttamente dall'impresa/datore di lavoro?

R. Ai sensi dell'art. 48, comma 3, del T.U.I.R., il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati al dipendente non concorre a formare il reddito di lavoro dipendente se per l'intero periodo d'imposta non e' superiore a L. 500 mila.

Se supera tale importo concorre interamente a formare reddito. Come chiarito nella circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, al paragrafo 2.3.1, tale previsione costituisce un principio di carattere generale applicabile anche ai beni e servizi specificati nel successivo comma 4. Resta confermato, dunque, che il limite in questione trova applicazione non soltanto per i prodotti dell'azienda ceduti al dipendente, ma piu' in generale per tutti i compensi in natura forniti al dipendente e ai suoi familiari.

3. Addizionale IRPEF non compensabile per i non titolari di conto fiscale.

D. Nella circolare del Ministero delle finanze n. 326/E del 23 dicembre 1997, si fa riferimento, in relazione all'applicabilita' delle ritenute, alla possibilita' che un accordo tra sostituto d'imposta e sostituito possa concorrere all'applicazione di un'aliquota IRPEF piu' elevata per non rendere necessario il conguaglio di fine anno. Tale possibilita' potrebbe di fatto neutralizzare gli effetti dell'applicazione dell'addizionale IRPEF, considerando che questa, ai sensi dell'art. 50 del D.lgs. 446/97 e come evidenziato dalla circolare n. 3/del 9 gennaio 1998, si rende applicabile solo in sede di conguaglio. In sostanza e' possibile frazionare in piu' mesi l'addizionale stessa procedendo poi, dal punto di vista finanziario, alla compensazione delle somme dovute dal lavoratore dipendente al momento del conguaglio, in quanto in posizione creditoria ai fini IRPEF e debitoria ai fini dell'addizionale?

R. L'applicazione da parte del sostituto, su richiesta del sostituito, nel corso dell'anno, di una ritenuta piu' elevata di quella derivante dal ragguaglio degli scaglioni di reddito al periodo di paga e' stata presa in considerazione nella circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, al fine di venire incontro alle esigenze di quanti desiderano evitare un conguaglio troppo elevato alla fine del periodo d'imposta. D'altronde non vi e' motivo di vietare comportamenti che, senza recare danno all'erario, sono piu' agevoli per gli interessati. Va precisato, tuttavia, che tale sistema non puo' essere utilizzato con riferimento all'addizionale regionale all'IRPEF, almeno per quanto riguarda l'anticipo di versamento. E' opportuno ricordare, infatti, che tale addizionale e' dovuta soltanto se una volta calcolata l'IRPEF lorda e detratte tutte le detrazioni spettanti, nonche' i crediti d'imposta sui dividendi e sui crediti d'imposta per i redditi prodotti all'estero, residua ancora un'IRPEF dovuta. Pertanto il versamento anticipato dell'addizionale regionale nei diversi periodi di paga potrebbe far si' che si trovino ad aver versato detta addizionale soggetti che, invece, non sono tenuti. In questo caso sarebbe necessario presentare l'istanza di rimborso dell'importo versato indebitamente alla regione competente, con comprensibile disagio per gli interessati (si ricorda, infatti, che l'addizionale, per i soggetti che non sono titolari di conto fiscale, non e' compensabile).

4. Categorie di dipendenti.

D. Quando la norma si riferisce a "Categorie di dipendenti", si deve necessariamente fare riferimento alle categorie civilistiche (dirigenti, quadri, operai, ecc.) ovvero la categoria omogenea puo' individuarsi anche all'interno della singola azienda?

(Es. Tutti i dipendenti dello stabilimento ovvero tutti gli operai del turno di notte).

R. La circolare n. 326/E del 1997 ha gia' chiarito che l'espressione "categorie di dipendenti", utilizzata dal legislatore, non va intesa soltanto con riferimento alle categorie previste nel codice civile (dirigenti, operai, etc.), bensì "a tutti i dipendenti di un certo tipo (ad esempio, tutti i dirigenti, o tutti quelli di un certo livello o una certa qualifica)". Anche l'esempio proposto nel quesito, cioe' "tutti gli operai del turno di notte" e' idoneo ad individuare una categoria di dipendenti nel senso richiesto dal legislatore poiche' sufficiente ad impedire in senso teorico che siano concesse erogazioni ad personam in esenzione totale o parziale da imposte.

5. Incentivi all'esodo.

D. Il nuovo comma 4 bis dell'art. 17 del T.U.I.R., dispone la tassazione con aliquota pari alla meta' di quella applicabile per la tassazione del TFR per

le somme corrisposte, a seguito di incentivo all'esodo a lavoratori di eta' superiore ai 50 o 55 anni a seconda se donne o uomini.

Tale normativa risulta applicabile anche agli incentivi all'esodo concordati nel corso del 1997 per i quali la materiale corresponsione dell'indennita' avverra' nel corso del 1998?

R. Ai fini dell'applicazione della nuova disciplina prevista per la tassazione delle somme aggiuntive concesse per incentivi all'esodo dei dipendenti e' irrilevante la data in cui e' stato concordato l'esodo poiche' assume valore soltanto il momento in cui sorge il diritto alla percezione delle somme. Pertanto, benché concordati eventualmente nel 1997, fruiscono della disciplina di favore tutte le somme aggiuntive corrisposte a seguito di cessazione del rapporto di lavoro che decorrono dal 1 gennaio 1998, vale a dire nei confronti di soggetti che il 31 dicembre 1997 erano in costanza di servizio e il cui diritto alla percezione delle somme sorge, quindi, dal primo gennaio 1998. Resta fermo, invece, che eventuali somme aggiuntive relative alla cessazione di rapporti che decorrono antecedentemente alla predetta data del 1 gennaio 1998, ad esempio per soggetti che erano in costanza di servizio soltanto fino al 30 dicembre 1997 e il cui diritto alla percezione e' sorto entro il 31 dicembre 1997, sono da assoggettare a tassazione in base alla disciplina vigente nel 1997, anche se corrisposte nel corso del 1998.

6. Aliquota applicabile ai fini della tassazione del TFR.

D. Quale aliquota va applicata ai fini della tassazione del TFR per dipendenti che hanno cessato il loro rapporto di lavoro al 31.12.1997?

R. La circolare n. 3/E del 9.1.1998, ha precisato che "coerentemente con quanto gia' chiarito in analoghe occasioni (ad esempio, nella circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997 a proposito della nuova disciplina delle somme concesse per incentivi all'esodo) le nuove disposizioni in esame, relative agli scaglioni di reddito, alle aliquote e alla riduzione sopra evidenziata, si applicano per le indennita' di fine rapporto e le indennita' equipollenti, nonche' per le altre indennita' corrisposte a seguito di cessazioni del rapporto di lavoro che decorrono dal 1 gennaio 1998, vale a dire nei confronti di soggetti che il 31 dicembre 1997 erano in costanza di servizio e il cui diritto alla percezione delle somme sorge, quindi, dal 1 gennaio 1998". Resta fermo, invece, che eventuali indennita' relative alla cessazione di rapporti che decorrono antecedentemente alla predetta data del 1 gennaio 1998, ad esempio per soggetti che erano in costanza di servizio soltanto fino al 30 dicembre 1997 e il cui diritto alla percezione e' sorto entro il 31 dicembre 1997, sono da assoggettare a tassazione con le aliquote in vigore nel 1997 e hanno diritto alla riduzione di lire 500.000, anche se corrisposte nel corso 1998.

7. L'autorizzazione preventiva del datore di lavoro non e' necessaria per il compimento delle trasferte all'estero.

D. Nel punto 2.4.1. della circolare n. 326/E il Ministero ha chiarito, nell'intento di semplificare gli obblighi formali a carico del contribuente, che al fine di consentire l'esclusione dell'indennita' chilometrica dalla formazione del reddito di lavoro dipendente, non e' necessario che il datore di lavoro provveda al rilascio di una espressa autorizzazione scritta che contenga tutti i dati relativi alla percorrenza ed al tipo di autovettura ammessa per il viaggio. Nell'ottica del medesimo spirito di semplificazione, si puo' ritenere esteso tale esonero anche alle autorizzazioni rilasciate in via generale per il compimento delle trasferte?

R. Come chiarito nella circolare n. 326/E del 1997, tutte le interpretazioni, le risoluzioni e le circolari riguardanti i redditi di lavoro dipendente e quelli a questi assimilati non richiamate nel corpo della circolare stessa sono revocate. Pertanto, poiche' in nessun paragrafo della citata circolare n. 326/E e' imposta la predisposizione di un'autorizzazione preventiva alla trasferta, ne consegue che tale documento non e' piu' richiesto ad alcun fine e che la trasferta e le spese ad essa collegate devono risultare dalla normale documentazione conservata dal datore di lavoro.

Infatti, si e' ritenuto che l'obbligo in questione costituisca un adempimento che complicava la gestione dell'azienda senza assicurare all'Amministrazione finanziaria garanzie in merito all'inerenza della spesa, superiori a quelle fornite dalla ordinaria documentazione relativa alle spese stesse.

8. Irretroattivita' della nuova formulazione dell'art. 48, comma 2, del T.U.I.R.

D. La circolare n. 326/E chiarisce, al punto 2.2.3., che tra le prestazioni di vitto e le somministrazioni in mense aziendali, anche gestite da terzi sono compresi le convenzioni con ristoranti. Tale interpretazione deve ritenersi valida anche per i periodi d'imposta anteriore al 1998, oppure deve avere effetto solo a partire dal 1 gennaio 1998?

R. La nuova formulazione dell'articolo 48, comma 2, lettera c), del T.U.I.R. ha consentito di ritenere le convenzioni con i ristoranti comprese tra le somministrazioni di vitto e quelle in mense aziendali, poiche' la disposizione ora contiene una espressa precisazione e cioe' che puo' trattarsi anche di somministrazioni "gestite da terzi". Poiche' la nuova disciplina dei redditi di lavoro dipendente e di quelli a questi assimilati si applica a decorrere

dal 1 gennaio 1998 (cfr. quanto chiarito nel paragrafo 9 della circolare n. 326/E del 1997) il nuovo regime non puo' ritenersi applicabile anche per i periodi d'imposta anteriore al 1998. Per il 1997 restano confermati i chiarimenti forniti a tal proposito nella circolare n. 137/E del 15 maggio 1997, punto 1.1.

9. Rimborsi spese misti per i dipendenti e per i titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

D. L'art. 62, comma 1-ter, del T.U.I.R., dispone che le spese di vitto e alloggio sostenute per le trasferte effettuate fuori dal territorio comunale dai lavoratori dipendenti e dai titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa sono ammesse in deduzione per un ammontare giornaliero non superiore a lire 350.000 (limite elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero). Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi per l'anno 1996 chiariscono che il limite di deducibilita' di cui sopra si riferisce esclusivamente ai rimborsi a pie' di lista, rimanendo quindi esclusi i casi di rimborso forfetario e misto. Poiche' l'attuale formulazione dell'art. 48, comma 5, del T.U.I.R. identifica una nuova ipotesi di rimborso misto di contenuto simile a quella di rimborso analitico (rimborso delle spese di vitto e alloggio e' corresponsione di una indennita' di lire 30.000, elevate a lire 50.000 per le trasferte all'estero), l'interpretazione data dal Ministero nelle suddette istruzioni puo' essere estesa "per analogia" alla nuova ipotesi di rimborso misto?

R. La nuova disciplina dei rimborsi misti delle spese sostenute in occasione delle trasferte fuori del territorio comunale dove il dipendente ha la sede di lavoro, contenuta nell'articolo 48, comma 5, del T.U.I.R., benché di contenuto simile a quella fissata nello stesso articolo per il rimborso analitico, non consente di estendere "per analogia" alle ipotesi di rimborso misto quanto stabilito nell'art. 62, comma 1-ter, del T.U.I.R. a proposito dei limiti di deducibilita' da parte dell'imprenditore dei rimborsi analitici delle spese per le trasferte fuori del territorio comunale dei dipendenti e dei titolari di rapporti di collaborazione coordinata e continuativa.

L'interpretazione proposta "per analogia" sarebbe, infatti, sfavorevole al contribuente e, come tale, non consentita. Si ricorda, infatti, che non esiste una disposizione di legge, se non per quanto riguarda i fabbricati, che stabilisca che e' deducibile nella determinazione del reddito d'impresa soltanto cio' che costituisce reddito per il dipendente. Pertanto, e' necessario tenere distinta la disciplina contenuta nell'art. 48, commi 5 e 6, del T.U.I.R., fissata per la determinazione del reddito di lavoro dipendente, da quella stabilita a proposito della determinazione del reddito d'impresa.

I.V.A.

1. Societa' di mero godimento: ritorno all'imprenditorialita'.

D. Una societa' possiede un appartamento messo a disposizione del socio senza un corrispettivo adeguato. Il 1 gennaio 1998 lo autofattura per passarlo alla "sfera personale". Se e' l'unico bene la societa' si deve anche cancellare dall'IVA (circolare 328/E).

Dopo un certo periodo di tempo il socio lascia l'immobile, che viene affittato a terzi con un canone di mercato.

Come si puo' far rivivere in societa' e/o chiudere la sfera personale della societa' rimasta in vita per altre attivita'?

R. Una societa' che abbia chiuso la propria partita IVA in quanto aveva come unica attivita' la messa a disposizione del socio di un immobile abitativo senza corrispettivo adeguato, qualora intenda concedere in locazione l'immobile a terzi deve acquisire un nuovo numero di partita IVA.

Nell'ipotesi, invece, in cui la societa' sia rimasta in vita, in quanto svolge anche altre attivita', essa, qualora intenda locare l'immobile a terzi, non dovra' porre in essere particolari formalita' per riacquisire nella sfera commerciale rilevante ai fini dell'IVA l'immobile precedentemente estromesso attraverso l'autoconsumo.

Il reinserimento dell'immobile nella sfera commerciale dovra' risultare peraltro da una idonea documentazione quale, ad esempio, il contratto di locazione concluso con il terzo.

2. Beni destinati ad essere ceduti gratuitamente.

D. L'imposta assolta sui beni di valore unitario non superiore a L. 50.000, destinati ad essere ceduti gratuitamente e' indetraibile? Si ricorda che la cessione gratuita di tali beni non e' soggetta ad IVA ai sensi dell'articolo 2, punto 4 del D.P.R. 633/73 e l'articolo 74 del T.U.I.R. pur considerandoli spese di rappresentanza ne consente la deducibilita'.

R. Gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio, non rientrano nell'attivita' propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza con conseguente indetraibilita' dell'imposta sul valore aggiunto ai sensi dell'articolo 19-bis-1, del D.P.R. n. 633/72, a prescindere dal loro valore unitario e dal loro costo.

Ne consegue che la successiva cessione gratuita costituisce operazione non rilevante ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 4.

Viceversa, gli acquisti di beni destinati ad esse ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio rientra nell'attivita' propria dell'impresa, non costituiscono spese di rappresentanza e le relative cessioni gratuite devono essere assoggettate ad imposta ai sensi dell'articolo 2, secondo comma, numero 4, del D.P.R. n. 633 del 1972.

3. Trattamento dei veicoli acquistati in regime di esenzione.

D. Una societa' ha acquistato un veicolo in regime di esenzione ex articolo 10, numero 27-quinquies del D.P.R. n. 663/72. Quando rivende il veicolo che regime applica? Fatturazione con I.V.A., esenzione o margine?

R. I veicoli nuovi acquistati senza poter detrarre, neppure parzialmente, la relativa imposta, all'atto della rivendita formano oggetto di cessioni esenti dall'IVA ai sensi dell'art. 10. n. 27-quinquies, del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633.

Il regime del margine si rende invece applicabile, ai sensi dell'art. 36 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito dalla legge 22 marzo 1995, n. 85, alla rivendita di veicoli usati a suo tempo acquistati presso privati, presso contribuenti che hanno applicato il regime del margine ovvero presso contribuenti che hanno ceduto in regime di esenzione ai sensi dell'art. 10, n. 27-quinquies, del D.P.R. n. 633 del 1972.

4. Compilazione del quadro VA.

D. Secondo quanto si legge al punto 3.3, pag. 105, delle istruzioni, nelle ipotesi di trasformazioni sostanziali soggettive il contribuente dichiarante deve compilare un modulo per se stesso e un modulo per ciascun soggetto partecipante alla trasformazione, evidenziando in ogni modulo i dati relativi a ogni soggetto (in tale ipotesi deve essere compilata, per ciascun modulo, la sezione 2 dei quadri VA e VL). Nella pagina successiva, al punto 4.1 si legge invece che, sia in ipotesi di contabilita' separata che di trasformazioni soggettive, la sezione 2 del quadro VA e' da compilare una sola volta, indicando il riepilogo dei dati, per ciascun soggetto. Si chiede quindi di chiarire quali siano le corrette modalita' di compilazione del quadro VA, sezione 2, in ipotesi di trasformazioni soggettive.

R. Nella sezione 2 dei quadri VA e VL nonche' dei quadri VK, VO e VU devono essere esclusivamente riportati i dati riepilogativi per ogni singolo soggetto. Pertanto, non dovranno in nessun caso essere riepilogati, nelle sezioni e nei quadri suddetti, dai concernenti soggetti diversi. Come gia' chiarito nel par. V3 delle istruzioni al terzo fascicolo del modello Unico, solo nel caso in cui un contribuente abbia tenuto contabilita' separate ai sensi dell'articolo 36 del DPR n. 633/72, i dati riepilogativi (contenuti nei quadri VK, VO, VU e nella sezione 2 dei quadri VA e VL) relativi a tale singolo soggetto dovranno essere indicati una sola volta, utilizzando il primo modulo per uniformita' di comportamento.

5. Trasformazioni dopo le chiusure.

D. Nel caso di trasformazione soggettiva avvenuta dopo il 31/12/97 (modificazione di societa' in ditta individuale, successione, dotazione ecc.), si chiede come debba essere redatta la dichiarazione, sia nell'ipotesi in cui il contribuente che ha assorbito la posizione estinta fosse gia' titolare di un proprio numero di partita IVA, sia nel caso in cui egli abbia invece aperto la partita IVA in dipendenza della trasformazione (e quindi con decorrenza dal 1998).

R. Premesso che nei casi succitati si verifica, in linea generale, una situazione di continuita' tra i soggetti partecipanti alla trasformazione (modificazione di ditta individuale in societa', donazione, successione ereditaria ecc.), per le modalita' di presentazione della dichiarazione vanno distinte due diverse ipotesi, per illustrare le quali si propone il caso di un imprenditore individuale che abbia conferito la propria azienda in societa'.

1) Conferimento avvenuto durante l'anno 1997.

In tale caso, la societa' conferitaria dovra' presentare, entro il mese di giugno 1998, il modello di dichiarazione IVA approvato con dm 15 gennaio 1998, composto di due moduli, uno per se stessa contenente i dati delle operazioni effettuate nel corso del 1997, e uno per l'indicazione dei dati concernenti l'attivita' svolta dal conferente per la frazione d'anno compresa fino all'ultima liquidazione eseguita prima del conferimento, secondo le modalita' gia' descritte nelle istruzioni per la compilazione di detto modello. Sul frontespizio della dichiarazione devono essere percio' indicati la denominazione o ragione sociale, il codice fiscale nonche' la partita IVA della societa' conferitaria; nel modulo relativo all'attivita' svolta dall'imprenditore individuale antecedentemente alla data del conferimento deve essere indicata, nel rigo VA8, la partita IVA del soggetto conferente. Su ciascuno dei due moduli, inoltre, deve essere indicato il codice fiscale della societa' dichiarante e compilata anche la sezione 2 dei quadri VA e VL.

Conseguentemente, l'imprenditore individuale conferente non dovra' presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno 1997.

2) Conferimento avvenuto nel mese di gennaio 1998 (o comunque prima della presentazione della dichiarazione annuale per il 1997).

In tale fattispecie, poiche' l'attivita' per l'intero anno 1997 e' stata svolta dall'imprenditore individuale conferente, si possono

verificare le due seguenti ipotesi:

a) se nell'atto di conferimento le parti non hanno stabilito espressamente che il debito o il credito relativo all'IVA resta in capo all'imprenditore individuale, la società conferitaria deve presentare la dichiarazione IVA per l'anno 1997 indicando i dati del soggetto conferente nella parte riservata al contribuente e i propri dati nel riquadro "Dichiarante", e riportando il valore 9 nella casella relativa al codice di carica.

Conseguentemente, l'imprenditore individuale conferente non dovrà presentare la dichiarazione IVA relativa all'anno 1997;

b) se invece, nell'atto di conferimento, è espressamente stabilito che il debito o il credito relativo all'IVA resta di spettanza dell'imprenditore individuale, quest'ultimo deve presentare la dichiarazione IVA utilizzando il modello Unico 98, con conseguente facoltà di compensazione. I principi sopra illustrati trovano naturalmente applicazione in tutte le ipotesi di cessione d'azienda, a titolo gratuito od oneroso, anche se diverse dal conferimento.

Naturalmente, nell'ipotesi di successione ereditaria gli adempimenti, secondo le modalità sopra descritte, devono essere effettuati in ogni caso dagli eredi.

6. Contribuenti minimi in regime forfetario.

D. Secondo le istruzioni ufficiali (punto 4.7, pagina 131), i contribuenti rientranti nel regime forfetario ex art. 3, comma 171, legge n. 662/96, devono compilare, oltre al neoistituito quadro VM, solo i quadri VH e VL. Alla luce di ciò, come deve redigere la dichiarazione il contribuente in regime forfetario che abbia effettuato acquisti intracomunitari o autofatturato acquisti da soggetti non residenti in Italia?

R. Come già precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello Unico 98 (fascicolo 3), i contribuenti "minimi" forfetari sono sempre tenuti alla compilazione, oltre che del quadro VM, anche dei quadri VH e VL (e del quadro VO in caso di comunicazione di opzioni). In particolare, è stato specificato, con riferimento al quadro VL, che i soli rigi da non compilare sono quelli compresi da VL5 a VL8, in quanto utilizzabili per l'indicazione di altre forme di detrazione (in via analitica), non ammesse per questa categoria di contribuenti. Peraltro, si ricorda che l'imposta relativa alle operazioni citate deve essere indicata nei rigi VL2 e VL3 afferenti, rispettivamente, l'IVA sugli acquisti effettuati da soggetti non residenti e autofatturati ai sensi dell'articolo 17, terzo comma, e l'IVA sugli acquisti intracomunitari, il cui ammontare, desunto dal registro delle fatture emesso (o da quello dei corrispettivi), deve sommarsi all'imposta determinata forfettariamente (riportata al rigo VL1) e concorre, quindi, a formare il totale dell'Iva a debito da indicare nel rigo VL4.

7. Contribuenti minimi: opzioni per l'ordinario.

D. Il contribuente che nel 1997 ha applicato il regime normale (e che compila dunque i quadri VE, VF ecc.), possiede, a consuntivo, le caratteristiche previste per l'applicazione del regime forfetario nel 1998. Si chiede se, intendendo optare per il regime normale ai sensi dell'art. 3, comma 175, legge n. 662/96, sia corretto comunicare tale scelta barrando la casella 1 del rigo VM6.

R. Anche il contribuente che ha applicato nel 1997 l'imposta nei modi ordinari e, pertanto, non sarebbe tenuto alla compilazione del quadro VM (predisposto per i contribuenti minimi), deve comunque barrare la casella 1 del rigo VM6, contenuta nel detto quadro del modulo IVA (del modello Unico 98) qualora, pur ricorrendo ai presupposti di legge per l'applicazione del regime forfetario, abbia deciso di mantenere, anche per l'anno 1998, il regime ordinario di determinazione dell'imposta.

8. Regime del margine globale.

D. Un contribuente rivenditore di beni usati con il sistema del margine globale durante il secondo e il terzo trimestre 1997 ha liquidato un margine positivo, provvedendo ai conseguenti versamenti IVA. Per effetto degli acquisti fatti nell'ultimo periodo dell'anno, tuttavia, evidenzia a consuntivo un margine negativo che viene esposto nel rigo VG6. Si chiede pertanto se sia corretto che, ricalcolato il margine sulla base delle operazioni dell'intero anno, il margine positivo del secondo e terzo trimestre venga assorbito dagli acquisti complessivamente superiori alle vendite e conseguentemente dia luogo, da un punto di vista contabile:

- all'assenza di operazioni imponibili nel quadro VE;
- al credito IVA corrispondente ai versamenti d'imposta eseguiti per il secondo e terzo trimestre.

R. Nella compilazione del quadro VG, sez. 2, deve farsi riferimento, al fine di determinare la base imponibile lorda, o in alternativa il margine negativo, alle risultanze contabili relative a tutto l'anno 1997. Ne consegue che, nella situazione prospettata, il credito di costo da indicare al rigo VG6 non sarà quello evidenziato dall'ultima liquidazione periodica ma quello risultante dalla riliquidazione effettuata su base annua secondo le modalità esplicitate dal prospetto di compilazione B contenuto nelle istruzioni alla dichiarazione annuale. Anche le risultanze finali dei registri devono quindi tenere conto

che il margine negativo utilizzabile nell'anno 1998 e' quello calcolato su base annua e risultante al rigo VG6 della dichiarazione per il 1997.

Pertanto, dal punto di vista contabile si verifichera':

- l'assenza di operazioni imponderabili nel quadro VE;
- un credito IVA corrispondente ai versamenti d'imposta eseguiti per il secondo e terzo trimestre.

DUAL INCOME TAX

1. Decorrenza dell'agevolazione.

D. L'art. 5, comma 3, del decreto legislativo sulla Dual income tax nel definire il primo periodo d'imposta di applicazione della DIT per le persone fisiche e le societa' di persone, limitatamente al reddito d'impresa, precisa che la variazione in aumento assume rilievo nei limiti della riduzione dei debiti da finanziamento (al netto dei crediti da finanziamento, esistenti alla chiusura dell'esercizio in corso al 30.9.1996 ... nonche' del valore dei beni strumentali nuovi acquisiti ... a decorrere dall'esercizio successivo a quello anzidetto.

Poiche' l'art. 7 fissa la decorrenza in generale per tutti i soggetti, e' corretto riferire la decorrenza di cui all'art. 5 con riferimento a quella prevista dall'art. 7, ovvero la prima disposizione intende dettare una norma di sfavore nei confronti di tali soggetti nel senso che l'agevolazione e' concessa con un anno di ritardo, dopo la prova dell'avvenuto investimento?

R. Ai sensi dell'art. 5, comma 3 del D.lgs. 18 dicembre 1997, n. 466, il valore dei beni strumentali nuovi rileva, ai fini del calcolo della variazione in aumento, soltanto se acquisiti a decorrere dall'esercizio successivo a quello in corso alla data del 30 settembre 1996.

L'art. 7 del medesimo decreto legislativo stabilisce che le disposizioni della DIT entrano in vigore a partire dall'esercizio successivo a quello in corso alla data del 30 settembre 1996.

Cio' posto, appare di tutta evidenza che non vi e' alcuna contraddizione tra la decorrenza dell'agevolazione indicata nell'art. 7, che, nel caso delle societa' di persone e imprenditori individuali, e' stabilita nel periodo di imposta 1997 e la disposizione del comma 3 dell'art. 5 del decreto legislativo.

2. Rilevanza delle rinunce ai crediti effettuate dai soci.

D. La relazione ministeriale al decreto sulla DIT, relativamente all'ingresso di nuova liquidita' nell'imposta, precisa che restano escluse dalla formazione dell'incremento le rinunce di crediti effettuate da soci.

Deve ritenersi, per converso, che la decisione dei soci di trasferire il credito per mutui, per prestazioni, ecc., ad un finanziamento in conto capitale, realizzi sempre un incremento.

R. Tenuto conto della precisazione indicata nella relazione ministeriale, la quale stabilisce l'esclusione ai fini della variazione in aumento del capitale investito delle rinunce ai crediti vantati dai soci nei confronti della societa', resta sempre preclusa ai fini dell'agevolazione la rilevanza delle predette rinunce.

3. Debiti di finanziamento.

D. Il capitale di riferimento e' previsto sempre alla data di chiusura dell'esercizio in corso al 30.9.1996.

E' corretto ritenere che:

- a) se al termine dell'esercizio 1997, l'incremento si misura in 100 milioni l'agevolazione va computata su tale valore;
- b) se alla chiusura del periodo d'imposta 1998, si realizza un decremento di 40 milioni, l'agevolazione per l'anno 98 si computera' su 60 milioni;
- c) Relativamente alle persone fisiche ed alle societa' di persone, limitatamente al reddito d'impresa, viene posta la condizione che la variazione in aumento, tra l'altro, assume rilievo nei limiti della riduzione dei debiti di finanziamento al netto dei crediti della stessa specie.

Nell'eccezione economico - aziendale, tra i debiti di finanziamento non sono inclusi ne' i debiti verso fornitori ne' quelli verso banche, ad esempio per scoperti di c/c, assumendo tale caratteristica solo i debiti a medio e lungo termine.

E' questa la interpretazione corretta, ovvero per debiti di finanziamento si intende qualsiasi posizione debitoria con la sola esclusione dei debiti verso i fornitori?

R. La variazione in aumento del capitale investito deve essere necessariamente calcolata con riferimento ad ogni singolo periodo d'imposta per il quale si intende verificare il presupposto dell'agevolazione; ne consegue che, nell'esempio prospettato nel periodo d'imposta 1997 la variazione in aumento del capitale investito e' pari a 100 milioni. Nel periodo d'imposta successivo la variazione in aumento del capitale investito, tenuto conto della riduzione della variazione in aumento di 40 milioni, sara' pertanto pari a 60 milioni, come indicato nell'esempio stesso.

In ordine al quesito relativo alla nozione di "debiti da finanziamento", si ritiene che nella stessa non si comprendono ne' i debiti verso fornitori, ne' quelli verso banche sulla base di scoperti di conto corrente.

## MAGGIORAZIONE DI CONGUAGLIO

1. Imposta sostitutiva: irrilevanza della perdita.

D. Le perdite dell'esercizio 1997 e degli esercizi precedenti possono essere portate in riduzione delle riserve prima della loro affrancazione con l'imposta sostitutiva del 5,6 oppure del 2,2 per cento?

R. L'art. 1, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre, n. 467, prevede l'applicazione di una imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio del 5,6 per cento e del 2,2 per cento da applicarsi rispettivamente sui seguenti fondi e riserve di cui ai commi 2 e 4 dell'art. 105 del T.U.I.R. (nel testo previgente alle modifiche apportate), esistenti nel bilancio o rendiconto dell'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996:

1. riserve o altri fondi formati con utili o proventi non assoggettati ad IRPEG, a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1 dicembre 1983, (art. 105, comma 2);
2. riserve o altri fondi già esistenti alla fine dell'ultimo esercizio chiuso anteriormente alla data del 1 dicembre 1983 o formati con utili o proventi dell'esercizio stesso (art. 105, comma 4).

La disposizione contenuta nel successivo comma 2 dell'art. 1 dello stesso decreto legislativo dispone, inoltre, che l'ammontare delle riserve e fondi di cui al comma 4, dell'art. 105 del T.U.I.R., nel testo previgente alle modifiche apportate, è ridotto dell'importo di cui al comma 3, secondo periodo dello stesso art. 105 del T.U.I.R. - vale a dire della cosiddetta "franchigia" non utilizzata - risultante dalla dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio, successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996.

Pertanto, l'imposta sostitutiva dovrà essere applicata a detti fondi e riserva, così come sopra determinati, senza possibilità di effettuare riduzioni per effetto delle perdite subite nell'esercizio 1997 e degli esercizi precedenti.

2. Fondi in sospensione: nessun affrancamento.

D. In sede di applicazione della legge Amato le banche hanno rivalutato - in sospensione d'imposta - il costo fiscale dei beni conferiti nella Banca S.p.A.: Se le banche non hanno affrancato detti plusvalori ai sensi dell'articolo 23 e seguenti del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41, convertito nella legge 22 marzo 1995, n. 85, le riserve iscritte nel patrimonio netto possono essere affrancate in base all'imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio del 5,6 per cento?

R. L'art. 1 del decreto legislativo n. 467 del 1997 prevede l'affrancamento obbligatorio solo ed esclusivamente per le riserve di cui all'art. 105, comma 2 e 4, del T.U.I.R. (nel testo antecedente le modifiche apportate dallo stesso decreto legislativo). Trattasi dunque delle riserve o altri fondi formati con utili o proventi non assoggettati ad IRPEG a decorrere dall'esercizio in corso alla data del 1 dicembre 1983 (art. 105, comma 2) e riserve o altri fondi già esistenti alla fine dell'ultimo esercizio chiuso anteriormente alla data del 1 dicembre 1983 o formati con utili o proventi dell'esercizio stesso (art. 105, comma 4).

Pertanto, i fondi in sospensione di imposta non potranno essere affrancati mediante l'assoggettamento ad imposta sostitutiva della maggiorazione di conguaglio.

3. Importo minimo dell'imposta sostitutiva.

D. E' previsto un importo minimo al di sotto del quale l'imposta sostitutiva prevista dall'art. 1, comma 1 del D.Lgs 467 può non essere versata?

R. L'imposta sostitutiva prevista dall'art. 1, comma 1 del D.Lgs. n. 467 del 1997 non deve essere versata se di importo inferiore a Lire 20.000.

4. Credito d'imposta sui dividendi.

D. In relazione alla regolamentazione transitoria della nuova disciplina del credito d'imposta sui dividendi e con riferimento, in particolare, alla regola della conversione della franchigia (rigo RF12 del mod. 760/RF/98) prevista dalla lett. d) del comma 4 dell'art. 3 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467 secondo cui detta franchigia va convertita in imposte del c.d. canestro "A" per quote costanti in dieci esercizi, si chiede se, nel caso di liquidazione di una società che si concluda prima del decorso di dieci esercizi, sia corretto procedere alla conversione delle quote residue in franchigia nell'esercizio in cui si chiude la liquidazione medesima.

R. La soluzione prospettata nel quesito è da ritenere corretta atteso che, analogamente a quanto avviene per i regimi di rateizzazione dei componenti positivi e negativi di reddito, l'estinzione della società conseguente alla liquidazione comporta l'esigenza di dare definizione, nell'esercizio in cui la liquidazione si conclude, anche al particolare criterio di ripartizione temporale previsto dalla lett. d), comma 4, dell'art. 3 del D. Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467.

## REDDITI DI CAPITALE

1. Operazioni su titoli o valori in valuta.

D. Ai fini del calcolo delle plus/minusvalenze, ovvero guadagni e perdite, come debbono essere valutate le operazioni su titoli o valori in valuta?

In particolare, su:

- obbligazioni;
- certificati di deposito;
- OICVM esteri.

R. Nel paragrafo 2.3.2. della circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, alla pagina 63, e' stato precisato che, ai fini del calcolo delle plus/minusvalenze, derivanti dalle operazioni su titoli e altre attivita' (ad esempio, obbligazioni, certificati di deposito, etc.), di cui alle lettere c), c-bis) e c-ter) dell'articolo 81 del T.U.I.R., qualora il costo di acquisto ovvero il corrispettivo percepito attraverso la loro cessione o rimborso sia espresso in valuta, si rendono applicabili i criteri dettati dal comma 2 dell'articolo 9 dello stesso T.U.I.R..

2. Regime transitorio. Operazioni su titoli o valori in valuta.

D. Per titoli e valori espressi in valuta, ai fini del regime transitorio previsto dagli artt. 14 e 15, quale cambio deve essere utilizzato?

R. L'articolo 14, comma 10, del D.Lgs. n. 461 del 1997, stabilisce che per i titoli, i certificati, i diritti, le valute estere, i metalli preziosi allo stato grezzo o monetato, gli strumenti finanziari, i rapporti o crediti posseduti alla data di entrata in vigore del decreto n. 461 del 1997, la valorizzazione avviene assumendo quale costo o valore di acquisto quello risultante dalla documentazione di data certa, anche proveniente dalle scritture contabili degli intermediari abilitati all'applicazione dell'imposta a norma degli articoli 6 e 7. Tuttavia, limitatamente alle plusvalenze e gli altri proventi divenuti imponibili per effetto delle nuove disposizioni, in luogo del detto costo o valore di acquisto puo' essere assunto il valore risultante dalla media aritmetica dei prezzi rilevati nel mese di giugno 1998 per i titoli, diritti, valute estere, metalli preziosi, strumenti finanziari e rapporti negoziati in mercati regolamentati italiani, ovvero quello risultante dalla media aritmetica dei prezzi rilevati negli ultimi cinque giorni di borsa aperta del mese di giugno 1998, nel caso in cui le predette attivita' finanziarie siano negoziate esclusivamente in mercati regolamentati esteri. Ai fini dell'applicazione della disposizione in esame, qualora i titoli o i diritti siano espressi in valuta e' necessario effettuare prima le suddette medie aritmetiche utilizzando gli importi espressi in valuta, quindi, l'importo della media espresso in valuta va convertito in lire, utilizzando il cambio vigente alla data del 1 luglio 1998.

3. Operazioni di compravendita su certificati di deposito.

D. Le operazioni di compravendita su certificati di deposito, danno origine a plus/minusvalenze ex art. 81, lett. c-ter)?

R. Le operazioni di compravendita (cessioni a termine o a pronti) di certificati di deposito, danno origine a plus/minusvalenze ai sensi dell'articolo 81, comma 1, lettera c-ter), del T.U.I.R.. Si ricorda, invece, che i proventi derivanti dalle operazioni pronti contro termine su certificati di deposito costituiscono redditi di capitale ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera g-bis), dello stesso T.U.I.R..

4. Regime transitorio. Valorizzazione di certificati di deposito.

D. Ai fini del regime transitorio, e' possibile procedere ad una valutazione dei certificati di deposito in essere al 30 giugno?

R. L'articolo 14, comma 10, del D.Lgs. n. 461 del 1997, prevede la possibilita' di valorizzare titoli, certificati, valute, rapporti, metalli, strumenti o crediti detenuti alla data di entrata in vigore del decreto legislativo e fissa i relativi criteri. Pertanto, e' possibile valorizzare anche i certificati di deposito. Nel paragrafo 5.2.8. della circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, alla pagina 177, e' illustrata la disposizione in questione.

5. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Obbligazioni e altri titoli che scadono il 1 luglio 1998.

D. Le obbligazioni ed altri titoli che scadono il 1 luglio rientrano nel nuovo regime ovvero ne sono esclusi?

R. Il comma 4 dell'articolo 14 del D.Lgs. n. 461 del 1997 stabilisce che le nuove disposizioni in materia di redditi diversi di natura finanziaria si applicano alle plusvalenze realizzate a partire dal 1 luglio 1998. Nella circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, al paragrafo 5.2.1., e' stato precisato (pag. 165) che non rientrano nell'ambito della nuova disciplina le plusvalenze e le minusvalenze conseguite in sede di rimborso di titoli scaduti entro il 30 giugno 1998 anche se il rimborso venga eseguito successivamente a tale data.

Pertanto, le obbligazioni ed altri titoli che scadono il 1 luglio 1998 rientrano nell'ambito della nuova disciplina.

6. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Cessioni a termine di valuta.

D. Cessioni a termine di valuta. Contratti conclusi prima del 1 luglio, ma con cessione successiva al 30 giugno. Ricadono nel nuovo regime, ovvero sono soggetti al D.L. n. 378/92? In altri termini, sono contratti ad effetti reali od obbligatori?

R. I contratti relativi a cessioni a termine di valuta conclusi prima del 1 luglio 1998, ma con cessione successiva al 30 giugno 1998, rientrano nell'ambito applicativo delle nuove disposizioni in quanto le plusvalenze relative a detti contratti sono realizzate al momento della cessione. Si ricorda, infatti, come chiarito anche nella circolare n. 165/E, al paragrafo

5.2.1., che la nuova disciplina si applica alle plus/minusvalenze realizzate a partire dal 1 luglio 1998 e che le plusvalenze s'intendono realizzate nel momento in cui si perfeziona la cessione a titolo oneroso delle partecipazioni, titoli, e diritti piuttosto che nell'eventuale diverso momento in cui viene liquidato il corrispettivo della cessione.

7. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Premi, opzioni, etc.

D. Premi, opzioni, etc. nati prima del 1 luglio 1998. Si ritiene che, nonostante il fatto che il premio od il prezzo sia già stato incassato, anche questi valori producano effetti nel nuovo regime, per cui occorrerà procedere alla loro valorizzazione ex artt. 14 e 15. E' corretto?

R. I contratti a premio o di opzione conclusi prima del 1 luglio 1998 e rimasti aperti a detta data possono essere, in linea generale, valorizzati ai sensi delle disposizioni contenute negli articoli 14 e 15 del D.Lgs. n. 461 del 1997 poiché le plusvalenze relative alle operazioni cui si riferiscono saranno realizzate successivamente all'entrata in vigore del provvedimento.

Invece, i contratti a premio o di opzione che sono stati chiusi anteriormente a detta data rientrano nella precedente disciplina.

8. Regime transitorio. Irrilevanza delle minusvalenze.

D. Valorizzazione azioni al 1 luglio con applicazione del regime analitico di cui al DL n. 27/91. Se il contribuente, ai fini di vedersi riconosciuto il valore frazionale del patrimonio netto ovvero di perizia delle proprie azioni o quote, applica il regime analitico, e così facendo il costo di acquisto deflazionato risulta superiore, il maggior valore è riconosciuto come minusvalenza ai fini del nuovo articolo 81?

R. Come già chiarito nella circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, nel caso in cui la plusvalenza al 1 luglio 1998 sia assoggettata ad imposta sostitutiva con il sistema analitico, in forza dei criteri del decreto-legge n. 27 del 1991, richiamati dall'articolo 14 del D.Lgs. n. 461 del 1997, dette plusvalenze possono essere compensate con eventuali minusvalenze "effettivamente realizzate" anteriormente alla predetta data e con le eccedenze riportate dai periodi d'imposta precedenti, indicate nella dichiarazione dei redditi relativa al periodo d'imposta in corso al 1 luglio 1998. Viceversa, stante il tenore letterale della medesima disposizione, non rilevano in ogni caso le eventuali minusvalenze derivanti dall'applicazione del suddetto criterio del valore al 1 luglio 1998.

9. Regime transitorio. Valorizzazione di azioni non quotate.

D. Valorizzazione azioni non quotate possedute al 1 luglio. La perizia giurata può essere fatta da ogni singolo socio, ovvero deve essere concordata tra tutti i soci? Come valore di perizia giurata, si ritiene accettabile una perizia giurata che determini un valore minimo e non puntuale della società? Per frazione del patrimonio netto si intende la "fotografia" del bilancio, senza quindi tener conto di eventuali movimenti relativi al patrimonio effettuati dall'1.1.1998 e senza tener conto di altri elementi (es. patrimonio rilevante ai fini imposta patrimoniale, patrimonio di vigilanza per le banche, etc.)?

Per un titolo quotato sul terzo mercato, si ritiene accettabile una perizia giurata che tenga conto, ad esempio, del valore medio o, al limite, del valore minimo di quotazione del mese di giugno 1998?

R. Come già chiarito al paragrafo 5.2.3. della circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, ai sensi dell'articolo 14, comma 6, del D.Lgs. n. 461 del 1997, ai fini della determinazione delle plusvalenze e delle di cui alle lettere c) e c-bis) del comma 1 dell'articolo 81 del T.U.I.R. possedute alla data di entrata in vigore del citato decreto, se si tratta di titoli, quote o diritti non negoziati nei mercati regolamentati, in luogo del costo o valore di acquisto può essere assunto il valore della frazione del patrimonio netto della società, associazione od ente rappresentata da detti titoli, quote e diritti, determinato sulla base dell'ultimo bilancio approvato anteriormente al 1 luglio 1998. Ai sensi del comma 9 dell'art. 14 in commento, al contribuente è tuttavia consentito di determinare il valore al 1 luglio 1998 della frazione di patrimonio netto riferibile alla predetta partecipazione non già sulla base delle risultanze contabili dell'ultimo bilancio approvato anteriormente alla predetta data, bensì sulla base di una relazione giurata di stima. Detta perizia deve essere redatta, esclusivamente da soggetti iscritti all'albo dei dottori commercialisti, dei ragionieri e dei periti commerciali, nonché nell'elenco dei revisori contabili e alla stessa si applica l'articolo 64 del c.p.c..

Tuttavia, la disposizione di cui alla lettera c) del comma 6 dell'art. 14 in rassegna, stabilisce che il criterio ivi previsto si applica a condizione che le plusvalenze comprese nel predetto valore siano assoggettate ad imposta sostitutiva sulla base delle regole stabilite nel citato decreto-legge n. 27 del 1991. Ciò comporta che le plusvalenze maturate fino al 30 giugno 1998, come sopra determinate, sono soggette all'imposta sostitutiva con i criteri di cui al medesimo decreto-legge n. 27 del 1991 secondo quanto precisato alla precedente lettera b).

Tanto premesso è utile ribadire che la relazione giurata di stima prevista dal comma 9 dell'articolo 14 deve essere riferita all'intero patrimonio sociale e deve essere indicata, unitamente ai dati identificativi

dell'estensore della perizia, nella dichiarazione dei redditi della societa', associazione o ente, relativa al periodo d'imposta in corso alla data del 1 luglio 1998. Detta relazione giurata, che deve esprimere il valore effettivo di mercato della societa' e non un valore minimo, deve essere resa nota ai soci, associati o partecipanti che ne facciano richiesta. Dalla suesposta disciplina consegue che condizione inderogabile per la sua applicazione e' l'indicazione dei dati della perizia nella dichiarazione dei redditi della societa' e cio' anche nell'ipotesi in cui la stessa non sia stata richiesta dalla societa'; l'unica eccezione a tale condizione e' prevista per le partecipazioni in societa' non quotate non residenti nel territorio dello Stato, non tenute alla presentazione della dichiarazione dei redditi in Italia. In quest'ultimo caso il valore periziato e i dati identificativi dell'estensore della perizia giurata devono essere indicati nella dichiarazione dei redditi del possessore della partecipazione. Va, inoltre, precisato che soltanto nel caso in cui la relazione sia predisposta per conto della societa', la stessa disposizione stabilisce che la relativa spesa e' deducibile dal reddito d'impresa della societa' o ente in quote costanti nell'esercizio in cui e' stata sostenuta e nei quattro successivi.

Merita di essere sottolineato che la richiamata circolare n. 165/E ha gia' chiarito, altresì, che per frazione del patrimonio netto di cui all'articolo 14, comma 6, lettera c), determinato sulla base dell'ultimo bilancio approvato, s'intende quella desunta dalle risultanze contabili del predetto patrimonio. Si tratta, in sostanza della fotografia del patrimonio della societa' che emerge dalle risultanze contabili dell'ultimo bilancio approvato.

Tale sistema di valorizzazione si contrappone a quello previsto dal comma 9 dello stesso articolo 14 e che consiste, invece, nella determinazione del valore della societa' al 1 luglio sulla base di una perizia giurata di stima, redatta da uno dei soggetti individuati nello stesso comma e per la quale il redattore e' soggetto alla responsabilita' di cui all'articolo 64 del codice di procedura civile. Il giuramento e la responsabilita' del richiamato articolo del codice di procedura civile sono stati previsti proprio perche' in questa ipotesi non si ha un riferimento certo quale le risultanze contabili di un bilancio gia' approvato.

Infine, per quanto attiene alla valorizzazione di un titolo "quotato sul terzo mercato" si fa presente che in questa ipotesi si tratta di un titolo non quotato in quanto il "terzo mercato" e' un mercato non regolamentato e, quindi, non rilevante fiscalmente, in ogni caso la perizia giurata di stima deve esprimere il valore effettivo di mercato della societa'.

10. Regime transitorio. Valorizzazione di obbligazioni convertibili non quotate e warrant.

D. Quali sono le regole di valorizzazione delle obbligazioni convertibili non quotate possedute al 1 luglio? E dei warrant?

R. Le regole di valorizzazione delle obbligazioni convertibili non quotate sono contenute nell'articolo 14, comma 6, lettera c), del D.Lgs. n. 461 del 1997 facendo, a tal fine, riferimento alla frazione di patrimonio netto rappresentata dalla partecipazione che puo' essere acquisita attraverso l'esercizio del diritto alla conversione.

Resta inteso che, per la valorizzazione delle partecipazioni si fa, comunque, riferimento al patrimonio netto effettivo.

11. Decorrenza del D.Lgs. n. 461 del 1997. Plusvalenze su partecipazioni.

D. Le plusvalenze su partecipazioni cedute entro il 30 giugno con pagamento dilazionato sono soggette al vecchio o al nuovo regime? Di conseguenza eventuali "acconti" percepiti su partecipazioni che saranno cedute dopo il 30 giugno sono soggetti al vecchio o al nuovo regime.

R. Si e' gia' detto che ai fini dell'individuazione della disciplina applicabile alle plusvalenze si deve far riferimento al momento di realizzazione delle stesse e non al momento del pagamento del corrispettivo. Pertanto, gli acconti percepiti su partecipazioni che saranno cedute dopo il 30 giugno 1998 sono soggetti alla nuova disciplina, mentre i pagamenti dilazionati riscossi dopo il predetto 30 giugno 1998 per cessioni intervenute prima di tale data sono soggette alla precedente disciplina.

12. Decorrenza del D.L. n. 323 del 1997.

D. Dalle istruzioni al quadro T della dichiarazione dei redditi risulta che nel caso di cessione di partecipazioni, diritti d'opzione, warrants, obbligazioni convertibili a partire dal 1 ottobre 1997, per verificare se nell'arco di 12 mesi e' stata ceduta una "partecipazione qualificata" occorre sommare alle percentuali corrispondenti alle partecipazioni, diritti d'opzione, warrants, obbligazioni convertibili ceduti a partire dal 1 ottobre 1997 le sole partecipazioni (e non anche i diritti d'opzione, i warrants ed obbligazioni convertibili ceduti anteriormente a tale data, ma entro i 12 mesi). Questa interpretazione e' corretta?

R. Si questa interpretazione e' corretta. Infatti, le istruzioni per la compilazione del Quadro RT del modello UNICO 98, che prevedono l'obbligo, ai fini dell'individuazione della cessione di una partecipazione qualificata, di sommare alle partecipazioni, diritti di opzioni, warrants, obbligazioni convertibili ceduti a partire dal 1 ottobre 1997 le sole cessioni di

partecipazioni, tengono conto della circostanza che la previsione relativa ai "diritti" e' stata inserita nella lettera c) solo con l'articolo 4 del D.L. 29 settembre 1997, n. 328, convertito dalla legge 29 novembre 1997, n. 410, la cui decorrenza e' stata specificamente disciplinata dall'articolo 21, comma 23, della legge n. 449 del 1997 (in senso conforme anche circolare n. 165/E del 24 giugno 1998).

13. Regime transitorio. Criterio del valore delle partecipazioni possedute al 28 gennaio 1991.

D. Il valore alla data del 28 gennaio 1991 della frazione di patrimonio netto determinato sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio approvato anteriormente al 28 gennaio 1991 per una societa' con esercizio coincidente con l'anno solare e' pari alla frazione di patrimonio netto contabile risultante dal bilancio al 31 dicembre 1989? Se cosi' e', qual e' il valore di una partecipazione derivante dalla sottoscrizione del capitale iniziale di una societa' costituita nel 1990?

R. Il metodo di valorizzazione delle plusvalenze possedute alla data del 30 giugno 1998 secondo il valore alla data del 28 gennaio 1991 della frazione del patrimonio netto determinato sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio approvato anteriormente al 28 gennaio 1991 comporta, per una societa' con esercizio coincidente con l'anno solare, che si debba fare riferimento alla frazione di patrimonio netto contabile risultante dal bilancio al 31 dicembre 1989 (art. 14, comma 8, lettera b), del D.Lgs. n. 461 del 1997). Va, inoltre, precisato, conseguentemente, che per una societa' costituita nel 1990 tale metodo di valorizzazione e' inapplicabile.

14. Regime transitorio. Criterio del valore delle partecipazioni possedute al 28 gennaio 1991 con perizia giurata.

D. Nel caso in cui si opti - ai sensi del comma 9 - per la redazione della relazione giurata di stima del valore alla data del 28 gennaio 1991 della frazione di patrimonio netto determinato sulla base delle risultanze dell'ultimo bilancio approvato anteriormente al 28 gennaio 1991, la perizia deve indicare il valore che la societa' aveva alla data di chiusura dell'ultimo bilancio approvato anteriormente alla data del 28 gennaio 1991, oppure puo'/deve tener conto delle variazioni intervenute fino al 28 gennaio 1991?

R. Nel caso in cui si opti per il metodo del valore al 28 gennaio 1991 determinato sulla base di una relazione giurata di stima (art. 14, comma 9, del D.Lgs. n. 461 del 1997), la perizia deve tener conto delle variazioni intervenute fino a tale data rispetto alle risultanze contabili e deve esprimere il valore effettivo di mercato della societa' alla data del 28 gennaio 1991.

15. Compensazione delle plus/minusvalenze.

D. Minusvalenze realizzate entro il 30 giugno 1998. Sono compensabili con le plusvalenze realizzata a partire dal 1 luglio 1998? Indifferentemente per le plusvalenze qualificate e per le altre?

Ed inoltre, la minusvalenza virtuale derivante dall'affrancamento e' utilizzabile in compensazione delle plusvalenze conseguita a partire dal 1 luglio 1997?

R. Le minusvalenze effettivamente realizzate entro il 30 giugno 1998 sono compensabili con le plusvalenze realizzate a partire dal 1 luglio 1998, indipendentemente dal tipo di cessione di partecipazione (qualificate e non qualificate). Le minusvalenze virtuali non sono, invece, compensabili (in senso conforme la circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, paragrafo 5.2.4 pag. 173).

16. Regime transitorio. Valorizzazione della sola nuda proprieta' o del solo usufrutto.

D. Il titolare della piena proprieta' di una partecipazione puo' affrancare solo la nuda proprieta' o l'usufrutto?

R. Il titolare di un diritto puo' affrancare soltanto il diritto che possiede e, pertanto, il titolare della piena proprieta' di una partecipazione puo' esclusivamente valorizzare la piena proprieta' della stessa e non i diritti parziali della nuda proprieta' o dell'usufrutto che nei suoi confronti non si possono configurare.

17. Regime transitorio. Casi di utilizzo del criterio del valore al 1 luglio 1998 senza applicazione dell'imposta sostitutiva.

D. Le partecipazioni qualificate ricevute in successione diventano non qualificate. Se sono detenute da oltre 15 anni possono essere affrancate senza applicazione dell'imposta sostitutiva?

Affrancamento senza "plusvalenza virtuale" (partecipazioni non qualificate detenute da oltre 15 anni; costo rivalutato maggiore del valore al 1 luglio 1998). Sara' necessario indicare il valore affrancato nella dichiarazione dei redditi del socio?

R. Qualora le partecipazioni possedute alla data del 1 luglio 1998 possiedano a tale data tutti i requisiti che avrebbero comportato l'esclusione dal pagamento dell'imposta sostitutiva u00C5'come nel caso previsto dall'ultimo periodo della lettera c-bis) del comma 1 dell'art. 81 del T.U.I.R., nel testo vigente prima delle modifiche introdotte dal D.Lgs n. 461 del 1997, delle partecipazioni non qualificate possedute da oltre quindici anni ovvero nel

caso di quelle acquisite per successione 00A9 l'uso del criterio del valore alla data del 1 luglio 1998 non comporta l'obbligo di corrispondere l'imposta sostitutiva sulla plusvalenza maturata a tale data sulle partecipazioni in questione e in tal caso non deve essere fornita alcuna indicazione nella dichiarazione dei redditi (in senso conforme la circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, paragrafo 5.2.3, lettera f, pag. 171).

18. Regime transitorio. In influenza del regime di tassazione scelto prima del 1 luglio 1998.

D. In caso di cessione di partecipazioni non qualificate già effettuate nel corso del 1998, la mancata opzione per il regime forfetario impedisce l'applicazione del forfait in sede di affrancamento delle residue partecipazioni? In caso di opzione per il regime forfetario è compromessa la possibilità di affrancare in regime analitico?

R. La valorizzazione della partecipazione posseduta alla data del 30 giugno 1998 è compiutamente disciplinata nell'articolo 14 del D.Lgs. n. 461 del 1997 (articolo 15 per le gestioni). Pertanto, ai fini dell'individuazione del criterio da adottare si deve far riferimento soltanto alle disposizioni in esso contenute ed è ininfluente il regime di tassazione prescelto fino alla predetta data del 30 giugno (analitico o forfetario).

19. Regime transitorio. Valorizzazione della sola nuda proprietà o usufrutto. Determinazione del costo.

D. In caso di affrancamento della sola nuda proprietà o del solo usufrutto, il costo da contrapporre al valore della nuda proprietà o dell'usufrutto è calcolato applicando al costo della piena proprietà i coefficienti di cui agli articoli 46 e 48 del testo Dpr n. 131/1986 secondo il principio fissato dalla circolare 10 maggio 1985, n. 16?

In tal caso si tiene conto del coefficiente relativo all'età dell'usufruttuario alla data del 30 giugno 1998?

R. In caso di valorizzazione della sola nuda proprietà o del solo usufrutto, il costo da contrapporre al valore della nuda proprietà o dell'usufrutto è calcolato applicando le disposizioni degli articoli 46 e 48 del D.P.R. n. 131 del 1986, secondo quanto già precisato nella circolare della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette n. 16 del 10 maggio 1985 e confermato dalla circolare n. 165/E del 1998, paragrafo 5.2.3, lettera f, pagina 170.

Pertanto, nella fattispecie ipotizzata si tiene conto del coefficiente determinato alla data del 30 giugno 1998.

20. Regime ordinario. Determinazione della percentuale di partecipazione in caso di nuda proprietà o usufrutto.

D. Ai fini della determinazione della percentuale di partecipazione al capitale vale ancora la regola del coefficiente di cui agli articoli 46 e 48 del testo unico del registro?

R. Per la determinazione della percentuale di partecipazione al capitale in caso di nuda proprietà o usufrutto sono ancora applicabili le disposizioni degli articoli 41 e 46 del D.P.R. n. 131 del 1986, integrate con i chiarimenti forniti con circolare n. 16 del 1985 della soppressa Direzione Generale delle Imposte Dirette, confermati dalla circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, paragrafo 2.2.1, pag. 47.

21. Uscita dal regime del risparmio gestito.

D. Chiusura in corso d'anno di conto gestito con minusvalenze riportabili. Possibilità di compensazione immediata di tali minusvalenze con plusvalenze derivanti da altri contratti di gestione.

Esempio: persona fisica che stipula con banca italiana due diversi contratti di gestione. Nel corso del medesimo periodo d'imposta (esempio, 1999) realizza un risultato di gestione negativo in relazione al conto n. 1 e prevede di realizzare un risultato di gestione positivo in relazione al conto n. 2. La persona fisica chiude il conto n. 1 e utilizza il relativo risultato negativo a fronte del risultato positivo che realizzerà sul conto n. 2 nel corso del medesimo periodo d'imposta.

R. Il comma 13 dell'articolo 7 del D.Lgs. n. 461 del 1997 disciplina espressamente le modalità di utilizzo del risultato negativo della gestione emergente al momento dell'uscita dallo speciale regime opzionale del risparmio gestito. Come già chiarito con circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, tale situazione, che si verifica in caso di scioglimento del contratto o di revoca dell'opzione, impedisce materialmente di riportare in avanti il risultato negativo nell'ambito della medesima gestione che lo ha prodotto: per questo motivo è stata offerta al contribuente la possibilità di dedurre il predetto risultato negativo dalle plusvalenze che formano oggetto di dichiarazione secondo le modalità previste dall'art. 82, comma 4, del T.U.I.R. oppure nell'ambito di un altro rapporto di gestione intestato allo stesso contribuente, per il quale sia stata ovviamente esercitata la prescritta opzione. Per consentire l'esercizio di questo diritto, la disposizione in esame ha stabilito che il gestore rilasci al contribuente un'apposita certificazione dalla quale risulti l'importo del risultato negativo e l'anno in cui esso si è prodotto. Il risultato negativo può essere inoltre computato in diminuzione dal risultato di un altro contratto di gestione che il contribuente ha già stipulato o stipula ex novo con lo stesso od un altro

gestore, nonché dalla plusvalenze realizzate nell'ambito di un rapporto soggetto al regime del risparmio amministrato di cui all'art. 6, sempreché tali rapporti siano intestati allo stesso contribuente e sempre nei limiti temporali stabiliti dalla legge. Pertanto, nell'esempio prospettato il risultato negativo relativo al conto n. 1 può essere immediatamente computato in diminuzione da quello relativo al conto n. 2.

22. Regime transitorio. Utilizzo del criterio del valore su una parte della partecipazioni possedute al 1 luglio 1998.

D. Norme transitorie in relazione alle partecipazioni possedute al 30 giugno 1998. Esempio: una persona fisica possiede il 30% del capitale sociale e dei diritti di voto di una società a responsabilità limitata. La persona fisica può adeguare il costo fiscalmente riconosciuto di una parte soltanto della quota posseduta (10%) corrispondendo l'imposta sostitutiva sui capital gains con il metodo cd. forfetario, lasciando immutato il costo fiscalmente riconosciuto della parte restante (20%)?

R. Come chiarito nella circolare n. 165/E del 24 giugno 1998, paragrafo 5.2.3, lettera c), pagina 169, è consentito valorizzare anche soltanto una parte delle partecipazioni possedute alla data del 30 giugno 1998. I criteri contenuti nell'articolo 14 sono, infatti, volti ad evitare che il contribuente ceda in tutto o in parte le partecipazioni possedute prima della data di entrata in vigore della nuova disciplina in materia di tassazione delle plusvalenze e dei redditi diversi di natura finanziaria, al solo scopo di evitare una tassazione più onerosa di quella che si sopporterebbe nel caso in cui la cessione fosse effettuata dopo la suddetta data. Tale esigenza potrebbe manifestarsi anche per quanto riguarda soltanto alcune delle partecipazioni possedute alla data del 1 luglio 1998.

ALTRI QUESITI

1. Tutti i contributi "fuori" dal reddito.

D. I contributi da convenzioni che, ai sensi della lett. b) del nuovo comma 2-bis dell'articolo 108 del Testo Unico, introdotto dal comma 1 dell'art. 2 del D.Lgs. 460/97 non concorrono in ogni caso, alla formazione del reddito degli enti non commerciali sono solo quelli dati "a fondo perduto" o possono rientrare in questa categoria anche quelli che assumono natura di corrispettivi?

R. La norma fa riferimento in generale a contributi corrisposti da amministrazioni pubbliche per lo svolgimento convenzionato o in regime di accreditamento di attività aventi finalità sociali esercitate in conformità ai fini istituzionali dell'ente, senza distinguere tra contributi che hanno natura di corrispettivi. Si deve ritenere pertanto che rientrano nella sfera applicativa dell'agevolazione anche i contributi che assumono natura di corrispettivi.

2. Bar interni a circoli: così la non commercialità.

D. Sulla base della nuova formulazione del comma 3 dell'art. 111 del Testo Unico, sostituito dall'articolo 5 del D.lgs. 460/97, sembra doversi assolutamente escludere che la gestione di bar interni ai circoli possa configurare attività non commerciale, a meno che queste attività non siano gestite da associazioni di promozione sociale le cui finalità assistenziali siano riconosciute dal ministero dell'Interno. È corretta questa interpretazione?

R. L'espressa previsione di non commercialità dell'attività di somministrazione di alimenti e bevande effettuata presso le sedi sociali da bar e servizi similari si applica nei confronti esclusivamente delle associazioni di promozione sociale le cui finalità sono riconosciute dal Ministero dell'Interno. Con tale disposizione viene confermato per tutti gli altri enti di tipo associativo l'orientamento ministeriale che ha affermato il carattere commerciale dell'attività di somministrazione di alimenti o bevande nei bar interni ai circoli associativi.

3. Per le ONLUS di diritto niente comunicazione.

D. Le organizzazioni di volontariato di cui alla legge 266/91, le cooperative sociali di cui alla legge 381/91 e le organizzazioni non governative di cui alla legge 49/87, che, in base all'articolo 10 comma 8 del D.lgs. 460/97 sono considerate ONLUS "di diritto" sono tenute ugualmente all'iscrizione all'anagrafe delle ONLUS prevista dall'articolo 11 del D.Lgs. 460/97?

R. Come precisato nelle istruzioni per la compilazione del modello, approvato con decreto ministeriale del 19 gennaio 1998, pubblicato nella Gazzetta Ufficiale del 22 gennaio 1998, n. 17, i soggetti qualificati automaticamente come ONLUS sono esonerati dalla presentazione della comunicazione alla Direzione regionale delle Entrate prevista dall'articolo 11 del decreto legislativo n. 460 del 1997.

4. Mod. 760 e bilanci in 2 convocazione.

D. L'art. 1, comma 1, del DPCM 24 marzo 1998 ha stabilito che:

. le dichiarazioni dei redditi i cui termini di presentazione scadono tra il 1 gennaio e il 31 maggio 1998 sono presentate nel mese di giugno dello stesso anno;

. i versamenti risultanti dalle predette dichiarazioni sono effettuati dal 1<sup>a</sup> maggio al 30 giugno maggiorando le somme da versare degli interessi nella

misura dello 0,50% per ogni mese o frazione di mese a decorrere dal 16a' giorno successivo a quello di scadenza dell'ordinario termine di versamento. Tale disposizione si applica anche nei confronti di una societa' di capitale che approva il bilancio nel mese di maggio in seconda convocazione?

R. L'art. 9 del D.P.R. n. 600 del 1973 dispone che "i soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenuti all'approvazione del bilancio o del rendiconto entro un termine stabilito dalla legge o dall'atto costitutivo devono presentare la dichiarazione entro un mese dall'approvazione del bilancio o del rendiconto. Se il bilancio non e' stato approvato nel termine stabilito, la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dalla scadenza del termine stesso". In base a tale disposizione, si deve ritenere che il termine del mese stabilito per la presentazione della dichiarazione decorre in ogni caso dalla scadenza del termine fissato dalla legge o dallo statuto per l'assemblea ordinaria convocata in prima convocazione. Pertanto, deve considerarsi comunque scadente il 30 maggio il termine di presentazione della dichiarazione da parte, per esempio, di una societa' di capitali che ha convocato l'assemblea per l'approvazione del bilancio in data 30 aprile ma non e' pervenuta in tale data alla citata approvazione che, invece, avviene nel mese di maggio in seconda convocazione.

5. Bilanci approvati il 30/4/98.

D. Le correzioni alle istruzioni del modello 760 stanno creando problemi, dal punto di vista operativo, con riferimento alla data oltre la quale scatta la maggiorazione dello 0,5% con riferimento ai versamenti derivanti dalla dichiarazione stessa. e' corretto interpretare l'espressione "per i soggetti con periodo di scadenza anteriore alla data del 30 maggio la maggiorazione e' dovuta a decorrere dal sedicesimo giorno successivo a quello di originaria scadenza del termine" con l'ipotesi di un bilancio approvato, per esempio, in data 20 aprile 1998 per il quale la relativa dichiarazione ha come data ultima di presentazione il 20 maggio 1998, ma che, potenzialmente, poteva essere presentata a partire dal 21 aprile 1998? In sostanza, e' corretto dire che il versamento senza maggiorazione entro il 14 giugno 1998 puo' essere effettuato solo da quei soggetti con approvazione del bilancio avvenuta in data 30 aprile 1998, mentre, nella prima ipotesi, tale maggiorazione scatta a partire dal sedicesimo giorno successivo al 20 maggio 1998?

R. Il modello 760 relativo a una societa' che ha approvato il bilancio il 30 aprile 1998 deve essere presentato, per effetto dell'art. 1, comma 1, primo periodo del DPCM 24 marzo 1998, nel mese di giugno dello stesso anno.

I versamenti derivanti dalla suddetta dichiarazione possono essere effettuati ai sensi dell'art. 1, comma 1, secondo periodo, dello stesso decreto, entro il 14 giugno senza alcuna maggiorazione. Essendo il giorno 14 festivo, il versamento e' tempestivo se effettuato il giorno successivo. In caso di rateizzazione la seconda rata dovra' essere versata con la maggiorazione dello 0,50%, entro il 15 luglio.

Nel caso, invece, di bilancio approvato in data 20 aprile 1998, la maggiorazione dello 0,50% decorre a partire dal 16a' giorno successivo al 20 maggio 1998.

6. Utilizzo delle perdite fiscali ai fini IRPEG.

D. Una societa' di capitale ha presentato per gli anni 1991, 1992 e 1993, dichiarazioni dei redditi in perdita ai fini IRPEG. La dichiarazione dei redditi per l'anno 1996 ha evidenziato un reddito imponibile ai fini della predetta imposta, ma la societa' non ha scontato l'imposta medesima in quanto ha scomputato dal reddito imponibile la perdita fiscale dichiarata per l'anno 1991.

In sede di rettifica della dichiarazione dei redditi dell'anno 1991, la perdita fiscale e' stata parzialmente ridotta con la conseguenza che il reddito imponibile dichiarato per l'anno 1996, non risulta piu' interamente coperto dalla perdita del 1991.

Si chiede se nella circostanza descritta sia consentito l'utilizzo da parte della societa' della perdita fiscale dell'anno 1992 ancora disponibile.

R. Nel caso descritto si ritiene che la perdita ancora disponibile dell'anno 1992 possa essere utilizzata in compensazione con il reddito dell'anno 1996.

Si fa presente peraltro che con R.M. 10/1429 del 5 novembre 1976, della soppressa Dir. Gen. Imposte Dirette e' stato precisato che l'art. 102 del T.U.I.R., nel consentire il riporto delle perdite, non pone come condizione essenziale che la compensazione con gli utili degli esercizi successivi sia fatta valere nella concatenazione di piu' dichiarazioni. Nell'ipotesi prospettata si ritiene che sia sufficiente da parte della societa' una comunicazione in forma scritta da indirizzare al Centro di Servizio o all'Ufficio delle Entrate competente con la quale si manifesti l'intenzione di compensare la quota di reddito dell'anno 1996, non piu' coperta dalla perdita dell'anno 1991, con la perdita ancora disponibile dell'anno 1992.

7. L'assistenza fiscale delle associazioni di categoria.

D. Quali sono gli adempimenti che devono osservare le associazioni sindacali e di categoria in sede di presentazione della dichiarazione dei redditi, MOD 760 BIS, relativamente alle prestazioni di assistenza fiscale rese agli associati?

R. L'articolo 12 della legge 8 maggio 1998, n. 146, ha stabilito che le

prestazioni di assistenza fiscale rese agli associati dalle associazioni sindacali e di categoria assumono rilevanza ai fini delle imposte sui redditi e dell'IVA a decorrere dal 1 gennaio 1998, facendo salvi i comportamenti adottati in precedenza e prevedendo, inoltre, che non si fa luogo a rimborsi di imposta e che non e' consentita la variazione di cui all'art. 26 del D.P.R. n. 633/72. Considerato che la norma in esame fa salvi i comportamenti adottati in precedenza, si ritiene che la data cui fare riferimento per stabilire l'ambito temporale precedente, per il quale non e' consentita la richiesta di rimborso, sia quella di entrata in vigore della legge (15 maggio 1998).

Pertanto, i soggetti che presentano la dichiarazione dei redditi successivamente al 15 maggio 1998 possono recuperare le imposte eventualmente versate con riferimento a detta dichiarazione, anche a titolo di acconto, e non sono tenuti al versamento degli acconti per il 1998, compreso l'acconto ai fini dell'IRAP. Restano fermi gli adempimenti in relazione all'esercizio di attivita' diverse da quelle di assistenza fiscale.

8. Acconti congiunti ripartizioni libere.

D. Come precisano le istruzioni ministeriali, da quest'anno non e' piu' possibile la presentazione della dichiarazione congiunta. Nell'appendice delle istruzioni stesse viene affermato che per la suddivisione delle eccedenze emergenti dalla dichiarazione congiunta modello 740/97, il contribuente puo' scegliere liberamente di ripartire le eccedenze stesse. Viene poi precisato che, a titolo di esempio, un criterio utilizzabile per effettuare la ripartizione delle eccedenze e' quello di risalire all'imposta individuale. Per quanto riguarda gli acconti viene poi detto esclusivamente che si deve seguire analogo procedimento. Poiche' la ripartizione libera delle eccedenze non costituisce, di fatto, un procedimento, e' corretto affermare che l'acconto non potra' mai essere ripartito in base alla libera scelta del contribuente ma la suddivisione degli acconti stessi e' vincolata all'imposta individuale di ciascun coniuge ricavabile dal modello 740/97?

R. Nelle istruzioni alla compilazione del modello Unico 98 e' stato gia' precisato che anche nel caso di acconti effettuati congiuntamente e' possibile ripartire i medesimi nella misura ritenuta pi opportuna dai coniugi. Non e', pertanto, obbligatorio suddividere gli acconti stessi con il criterio della ripartizione proporzionale dell'imposta individuale illustrato nelle istruzioni alla compilazione del modello Unico 98 (appendice al primo fascicolo, voce "Dichiarazione congiunta mod. 740/97 - redditi 1996"). Tale ultimo criterio e' riportato a titolo meramente esemplificativo ed e', comunque, un criterio facoltativo.

9. Omessi versamenti sanabili con interessi.

D. Le istruzioni al modello Unico riepilogano anche le nuove disposizioni legate alla disciplina sanzionatoria. In particolare, quando si tratta del ravvedimento operoso si parla della possibilita' di sanare un mancato pagamento delle somme risultanti dovute dalla dichiarazione a titolo di acconto o di saldo entro i 30 giorni successivi alla originaria scadenza con la riduzione della sanzione al 3,75%. Poiche' con riferimento alle ipotesi di errori e omissioni relative alle dichiarazioni che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, scatta la riduzione della sanzione a 1/6 del minimo se gli errori sono rilevabili in sede di controllo ex articolo 36-bis o anche nell'ipotesi di errori non rilevabili in sede di controllo ex articolo 36-bis, e' possibile sanare il mancato versamento di un tributo entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa all'anno successivo a condizione che venga presentata una dichiarazione integrativa di quella nel quale e' stato commesso l'errore o si e' verificata l'omissione.

R. Il mancato pagamento del tributo puo' essere regolarizzato, senza necessita' di dichiarazione integrativa in caso di somme dovute in base alla dichiarazione originaria, esattamente calcolate, anche entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo di imposta successivo (art. 13, lett. c, lett. b) del testo modificato in via di pubblicazione del D.Lgs. n. 472 del 1997), versando entro il predetto termine l'imposta dovuta, gli interessi moratori calcolati al tasso legale del 5% annuo con maturazione giorno per giorno e la sanzione ridotta al 5% (1/6 della sanzione irrogabile in via ordinaria del 30%, prevista dall'art. 13 del D.Lgs. n. 471 del 1997).

10. Controlli formali per le dichiarazioni '99.

D. Gia' da quest'anno i contribuenti che non compilano il modello PC devono presentare la dichiarazione Unico 98 in banca o in posta. Poiche' tali enti provvederanno a trasmettere in via telematica i dati contenuti nelle dichiarazioni redatte dai contribuenti, troveranno applicazione con riferimento alle dichiarazioni del periodo di imposta 1997 le disposizioni dell'articolo 13 del D.Lgs. 241/97 con un anticipo di un anno rispetto al dettato normativo (che prevede l'entrata in vigore a partire dalle dichiarazioni presentate dal 1a gennaio 1999) analogamente a quanto deciso con riferimento all'eliminazione dell'obbligo di allegare qualsiasi tipo di documentazione alle dichiarazioni stesse?

R. Ai sensi dell'art. 16 del D.Lgs. n. 241 del 1997, la disposizione di cui all'art. 13 del medesimo decreto sostitutiva degli artt. 36-bis e 36-ter del D.P.R. n. 600 del 1973, si applica alle dichiarazioni presentate a decorrere

dall'1/1/1999. Pertanto, le nuove procedure di liquidazione e di controllo formale, recate, rispettivamente, dai citati artt. 36-bis e 36-ter, come sostituiti dal richiamato art. 13, saranno applicabili, ai fini dei controlli, alle dichiarazioni dei redditi presentate dalla predetta data.

11. Dichiarazioni PC in una unica busta.

D. Poiche' nel modello Unico 98 e' inserito anche il modello 770, dal punto di vista operativo e' possibile pensare che sia un consulente del lavoro ad elaborare una parte del modello PC con riferimento proprio al modello 770 e un altro professionista a elaborare la parte fiscale del modello Unico, consentendo dunque di sommare le due parti del modello? Oppure e' necessario che sia un solo soggetto a porre in essere la procedura di dichiarazione PC, con il possibile verificarsi di una duplicazione del passaggio dei dati, prima da un professionista all'altro il quale dovra' poi rielaborarli, e poi all'amministrazione finanziaria?

R. Nelle specifiche tecniche per la stampa del modello Unico 98 in formato PC e' stato precisato che il modello PC ha struttura modulare e che in caso di dichiarazione unificata si compone:

- di un foglio base contenente i dati identificativi del contribuente;
- di uno o pi fogli denominati redditi PC contenenti i dati relativi alla dichiarazione dei redditi;
- di uno o pi fogli denominati IvaPc contenenti i dati relativi alla dichiarazione IVA;
- di uno o pi fogli contenenti i dati relativi alla dichiarazione da presentare in qualita' di sostituto d'imposta;
- di uno o pi fogli denominati IrapPc contenenti i dati identificativi relativi alla determinazione dell'acconto IRAP.

In riferimento alla dichiarazione da presentare in qualita' di sostituto di imposta e' stato altresì precisato che tale dichiarazione puo' anche essere costituita da tre distinti fogli contenenti rispettivamente:

- 1) i dati contenenti nei quadri SA (redditi di lavoro dipendente), SB (indennita' di fine rapporto e altre indennita'), SC (redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente), SD (contributi obbligatori relativi agli emolumenti erogati ai lavoratori dipendenti), SE (dati relativi all'assistenza fiscale prestata nel 1997);
- 2) i dati contenuti nei quadri, SF, SG e SH;
- 3) i dati contenuti nei quadri SK (prospetto delle ritenute operate e altri dati relativi al sostituto d'imposta), SL (dati relativi ai versamenti), SL aggiuntivo, SM.

I distinti fogli contenenti le dichiarazioni di cui si compone il modello PC possono anche essere predisposti da consulenti diversi utilizzando ciascuno il proprio software. Per esempio il consulente del lavoro potrebbe predisporre il foglio contenente i quadri SA, SB ecc. per consegnarlo al consulente che cura la predisposizione dell'intera dichiarazione.

Quest'ultimo avra' cura di integrare, ove necessario, le parti da lui stampate per esempio inserendo l'informazione che il modello e' composto anche delle dichiarazioni del sostituto di imposta. I diversi fogli costituiscono, comunque, un'unica dichiarazione e vanno ovviamente presentati tutti insieme nell'apposita busta da utilizzare per la consegna delle dichiarazioni predisposte in formato PC. Non e' possibile inserire in questa busta nessun modello compilato manualmente.

12. Dichiarazione unica e nuove sanzioni.

D. Si chiede di esemplificare il trattamento sanzionatorio applicabile, da un punto di vista esclusivamente oggettivo, ai sensi del D.Lgs. n. 471 e 472, al contribuente che abbia presentato il modello Unico infedele, in dipendenza dell'omessa fatturazione di ricavi per imponibile di 30 milioni e IVA relativa di 6 milioni. L'aliquota marginale IRPEF e' del 41% e il soggetto e' escluso da tassazione ILOR.

R. Si fornisce l'esemplificazione richiesta, tenendo conto delle modifiche in corso di pubblicazione apportate dal governo all'art. 6 del D.Lgs. n. 471/97 e all'art. 12 del D.Lgs. n. 472/97, e applicando la disciplina sanzionatoria nella misura minima prevista.

- Violazioni commesse e sanzioni applicabili:

- . omessa fatturazione e registrazione IVA - art. 6, comma 1, del D.Lgs. n. 471/97: dal 100 al 200% dell'imposta; minimo: L. 6.000.000;
  - . omessa registrazione ricavi sul libro giornale - art. 9, comma 1, del D.Lgs. n. 471/97 da 2 a 15 milioni; minimo: L. 2.000.000
  - . infedele dichiarazione IVA - art. 5, comma 4, del D.Lgs. 471/97: dal 100 al 200% dell'imposta; minimo: L. 6.000.000
  - . infedele dichiarazione IRPEF - art. 1, comma 2, del D.Lgs. n. 471/97: dal 100 al 200% della maggiore imposta; minimo: L. 12.300.000
- Sanzione unica irrogabile, in applicazione dell'art. 12, commi 1, 2 e 3, del D.Lgs. n. 472/97 (concorso formale e progressione in relazione a piu' tributi per un unico periodo di imposta):
- . sanzione per la violazione pi grave per infedele dichiarazione IRPEF L. 12.300.000 +
  - . aumento di 1/5 ai sensi dell'art. 12, comma 3 L. 2.460.000 =
  - . sanzione base L. 14.760.000 +

. aumento di 1/4 ai sensi del combinato disposto dei commi 1 e 2 dell'art. 12 L. 3.490.000

. sanzione unica irrogabile L. 18.250.000.

13. Versamenti e compensazioni.

D. Le avvertenze alla delega di pagamento modello F24 precisano che non sono compensabili le ritenute alla fonte. La struttura del modello, nonché il dettato normativo, lasciano però intendere che i versamenti periodici di ritenute sono compensabili con eventuali crediti residui risultanti dopo la liquidazione dell'Unico 98. È corretta tale procedura anche con riferimento alla compensazione effettuata da un soggetto che ricopre la qualifica di sostituto di imposta e che, con riferimento alle ritenute, procede al versamento di somme non riferibili al suo reddito ma riferite al reddito altri soggetti?

R. Come già chiarito nella circolare n. 125/E del 13 maggio 1998 (quesito n. 4) i debiti di ritenute alla fonte possono essere compensati con i crediti risultanti dalle dichiarazioni e denunce periodiche.

14. Credito CSSN per non titolari partita IVA.

D. Nel modello Unico 98 è stato inserito il nuovo quadro RX, che è necessario per evidenziare la scelta del contribuente con riferimento alla richiesta di rimborso o all'utilizzo di eventuali crediti in compensazione con i versamenti successivi. Per effetto delle modifiche legislative, entrano nel meccanismo della compensazione anche i crediti relativi alla tassa salute, limitatamente ai soggetti titolari di partita IVA. Le istruzioni al modello RX precisano, per i soggetti non titolari di partita IVA, che la colonna 2 del quadro deve essere utilizzata per l'importo dei crediti IRPEF e ILOR che si intende utilizzare in diminuzione dell'IRPEF dovuta per la successiva dichiarazione. Con riferimento a eventuali crediti relativi alla tassa salute, pare dunque che non possa essere compilata la colonna 2, in quanto non operante, per i soggetti non forniti di partita IVA, la compensazione. Il contribuente non titolare di partita IVA è dunque vincolato alla richiesta di rimborso del credito relativo alla tassa salute o l'indicazione nella colonna 2 del quadro RX consentirà di sospendere per un anno il credito e recuperarlo in sede, per esempio del modello 730 per l'anno di imposta 1998, abbreviando comunque i tempi di rimborso?

R. Il soggetto non titolare di partita IVA non può riportare ad anni successivi eventuali crediti di contributo al Servizio sanitario nazionale, soppresso per effetto dell'entrata in vigore dell'Irap. Come risulta dai modelli di dichiarazione, tali crediti vanno necessariamente richiesti a rimborso.

Analogamente, una società non può "rinviare" crediti di ILOR e di Imposta sul patrimonio netto al fine di usufruire nel 1998 o in anni successivi dell'istituto della compensazione previsto dal D.Lgs. n. 241 del 1997. Per esempio, come risulta dal mod. 750 approvato con decreto 7 aprile 1998 pubblicato sul supplemento ordinario alla Gazzetta Ufficiale n. 84 del 10 aprile 1998, una società di persone non può riportare al 1998 un credito d'imposta di ILOR da utilizzare in compensazione nel 1999. Al riguardo si precisa che, per mero errore tipografico, sono stati distribuiti modelli 750 che contengono all'interno del quadro RO il rigo RO18 relativo al credito ILOR da computare in diminuzione delle imposte relative al periodo d'imposta successivo, in difformità dal modello approvato con il citato decreto.

L'Istituto poligrafico e Zecca dello stato sta comunque provvedendo a un'ulteriore distribuzione dei modelli 750 non contenenti tale errore.

Continua, però, a sussistere la facoltà per i soggetti tenuti alla compilazione del modello 760 e 760-bis di computare il credito ILOR in diminuzione delle imposte relative al periodo di imposta successivo (righe RG42 e RB53 dei modelli 760 e 760-bis). In tal caso, infatti, viene esercitata una facoltà preesistente all'entrata in vigore dell'istituto della compensazione previsto dall'art. 17 del D.Lgs. n. 241 del 1997, la quale coesiste con l'introduzione (progressiva nel tempo a seconda delle tipologie di soggetti), di quest'ultima compensazione.

15. Crediti da Unico '98 compensabili.

D. Nel caso in cui dalla dichiarazione Unico 98 emergono dei debiti e dei crediti bisogna compensare in via prioritaria i crediti con i debiti che emergono dalla dichiarazione. Tuttavia può il contribuente non effettuare la compensazione e versare le imposte a debito e utilizzare i crediti per effettuare le compensazioni nei mesi successivi? Per esempio credito IRPEF compensato con debito contributivo mese di dicembre.

Se è possibile, come ci si deve comportare riguardo agli importi a credito da indicare nel quadro RX: non vanno indicati in nessuna delle due colonne? (1 colonna importi chiesti a rimborso - 2 colonna importi compensati).

R. Come indicato nelle istruzioni per la compilazione della dichiarazione (paragrafo 11.3), gli importi a credito che il contribuente ha scelto di utilizzare in compensazione (somma dei righe da RX2 a RX7 colonna 2) devono essere prioritariamente utilizzati per compensare i debiti risultanti dalla dichiarazione. Eccezione a tale principio è stata prevista per i soli crediti IVA nella circolare n. 125/E del 13 maggio 1998 (quesito n. 1) per venire incontro alle difficoltà operative rappresentate dai contribuenti. Negli

altri casi per esigenze di controllo non e' consentito derogare al principio di carattere generale.

16. Affrancamento e dichiarazione.

D. Come si devono comportare quei soggetti interessati alle disposizioni sull'affrancamento obbligatorio delle riserve che abbiano chiuso l'esercizio successivo a quello in corso alla data del 31 dicembre 1996 prima dell'entrata in vigore delle nuove disposizioni.

Si pensi per esempio a quelle societa' o enti che hanno spostato nel corso del 1997 il termine di chiusura dell'esercizio, per esempio dal 31 dicembre al 31 marzo ovvero al 30 aprile.

R. Qualora, pur avendo spostato il termine di chiusura dell'esercizio, l'ultimo giorno utile per la presentazione della dichiarazione dei redditi relativa a tale esercizio sia scaduto prima dell'entrata in vigore della disposizione concernente l'affrancamento obbligatorio delle riserve, l'affrancamento medesimo dovra' essere effettuato in occasione della presentazione della dichiarazione dei redditi per il periodo d'imposta immediatamente successivo.

17. Versamenti integrativi.

D. La circolare ministeriale 26/E al punto 2.1.7 sembra richiedere obbligatoriamente il versamento integrativo qualora oggetto della distribuzione sia l'utile dell'esercizio e il credito d'imposta concesso al socio non ottenga la copertura neanche considerando le imposte liquidate per detto periodo d'imposta. e' corretta tale interpretazione?

R. Dal momento che l'art. 105, comma 3 del T.U.I.R. stabilisce che qualora il credito d'imposta attribuito ai soci o partecipanti non trovi copertura, la societa' o l'ente e' tenuto a effettuare, per la differenza il versamento di una corrispondente imposta, secondo le disposizioni dell'art. 105-bis del T.U.I.R..