

Ministero delle Finanze

Circolare 27 maggio 1994, n.73/E (prot. n. 430)

- T.U. DIRETTE - ACCERTAMENTO - RISCOSSIONE - ICI - IVA - ONERI DEDUCIBILI E DETRAIBILI - REDDITI FONDIARI - REDDITO DI IMPRESA - BILANCIO - MINIMUM TAX - RAVVEDIMENTO OPEROSO - DICHIARAZIONE DEI REDDITI PER L'ANNO 1993 - REDDITI DIVERSI - CAPITAL GAIN - LAVORO DIPENDENTE - TERMINE DI DICHIARAZIONE ICI PER SOGGETTI IRPEG - FABBRICATI DEL GRUPPO D - FABBRICATI EX RURALI - DICHIARAZIONE IVA - MODELLI INTRA - OPERAZIONI ESENTI - SPESE CONDOMINIALI - UTENZE RESIDENZIALI A MEZZO CELLULARE - ELENCHI CLIENTI E FORNITORI

1. ONERI DEDUCIBILI E DETRAIBILI**1.1. Interessi passivi****1.1.1. Interessi passivi. Mutui contratti per la ristrutturazione di immobili**

D. L'articolo 13 bis del Testo unico fa riferimento ai mutui stipulati per l'"acquisto" della casa: restano, quindi, ancora esclusi i mutui stipulati per ristrutturare o costruire la propria abitazione?

R. Sì. La detrazione prevista dall'articolo 13 bis del Testo unico spetta soltanto se il mutuo è stato stipulato per "acquistare" l'immobile destinato ad abitazione principale. I mutui ipotecari accessi per la costruzione e la ristrutturazione di immobili danno diritto alla detrazione solo se risultano stipulati anteriormente al 1991. A partire da tale anno operano infatti le disposizioni contenute nell'art. 5 della legge 29 dicembre 1990, n. 405, che modificano la disciplina della deducibilità degli interessi passivi precedentemente in vigore, limitandola alle ipotesi in cui si tratti di mutui garantiti da ipoteca per l'"acquisto" della propria abitazione.

1.1.2. Interessi su mutuo contratto con una Banca residente in uno Stato estero appartenente alla U.E.

D. I mutui contratti presso banche comunitarie sono deducibili - in presenza degli altri presupposti di legge - anche se non sono stati contratti per l'acquisto dell'abitazione principale? (Esempio: mutuo contratto in Olanda nel 1988 per l'acquisto di abitazione da parte di cittadino olandese che ora ha assunto la residenza italiana).

R. Nel caso in cui il cittadino di uno Stato straniero membro della U.E. abbia acquistato in Italia, per adibirlo a propria abitazione, un appartamento gravato da mutuo ipotecario stipulato nel 1988 con un istituto di credito del suo Paese di appartenenza, nessuna detrazione può essere riconosciuta tenuto conto che fino al 1992 non era possibile dedurre interessi passivi relativi a mutui stipulati con soggetti residenti fuori del territorio dello Stato.

1.1.3. Interessi su mutui ipotecari stipulati nel 1993

D. La legge pone la condizione che, per i mutui del 1993, l'immobile venga adibito a prima casa entro sei mesi dalla stipula del mutuo.

Sembra evidente che la data di "stipulazione", cioè del contratto di mutuo tra il soggetto erogante e il mutuatario, abbia rilievo solo se chi acquista la casa è contraente in proprio del mutuo.

Se invece il mutuo è stato stipulato dall'impresa costruttrice, di regola all'inizio dei lavori, risulta evidente che l'acquirente deve occupare la prima

casa entro sei mesi dalla sua stipula, cioè dal rogito di acquisto in cui è avvenuto l'accollo del mutuo.

La conclusione sembra del tutto evidente, ma ci vengono segnalate risposte in via breve date dagli uffici imposte, che negano la deduzione dei mutui accollati, in quanto li considerano stipulati (dall'impresa) oltre sei mesi prima che l'acquirente occupi la casa.

R. L'articolo 13 bis, comma 1, lettera b), del TUIR stabilisce, tra l'altro, che, ai fini della detrazione degli interessi passivi del mutuo ipotecario, l'acquisto dell'unità immobiliare da adibire ad abitazione principale deve essere effettuata nei sei mesi antecedenti o successivi alla data della stipulazione del contratto di mutuo. È inoltre previsto che l'unità immobiliare debba essere adibita ad abitazione principale entro sei mesi dalla data di acquisto della stessa (e non dalla data di stipulazione del mutuo). Tali condizioni devono essere rispettate anche nel caso in cui il mutuo sia stato originariamente stipulato dall'impresa costruttrice e successivamente trasferito all'acquirente con atto di accollo del mutuo. A tal fine per "data della stipulazione del contratto di mutuo" deve intendersi quella di stipulazione del contratto di accollo del mutuo, che comporta la novazione soggettiva del contratto originario. Ovviamente, ai fini della detrazione, tutte le condizioni previste dall'articolo 13 bis, comma 1, lettera b), del TUIR devono ricorrere nei confronti del contribuente che si è accollato il mutuo.

1.2. Contributi obbligatori

1.2.1. Tassa salute

D. L'eccedenza della tassa salute 1992, utilizzata per ridurre i versamenti del 1993 non costituisce onere rimborsato (quadro 740/M), ma determina il minor importo deducibile per cassa nel 1993?

R. Il contributo al Servizio sanitario nazionale costituisce un onere deducibile dal reddito complessivo quale contributo obbligatorio.

Al riguardo, è opportuno precisare che è deducibile l'importo effettivamente versato dal contribuente (con esclusione di quanto trattenuto direttamente dal datore di lavoro). Pertanto, nel rigo P11 deve essere indicato l'importo del contributo versato, al netto, quindi, dell'importo compensato con eventuali eccedenze risultanti dalla dichiarazione dell'anno precedente.

L'obbligo di dichiarare nel Quadro M l'eventuale eccedenza di contributo sussiste solo nel caso che il contribuente abbia chiesto e ottenuto il rimborso del contributo a credito. Al riguardo, va sottolineato che tale criterio differisce da quello utilizzato negli anni precedenti, allorché era possibile dedurre l'ILOR dal reddito complessivo. Infatti, l'ILOR veniva dedotta nell'intera misura dovuta e non per il minor importo effettivamente versato per effetto della compensazione con credito riportato dall'anno precedente. D'altra parte l'importo dell'ILOR "compensata" era considerato onere rimborsato da indicare nel Quadro R. Tale scelta era dettata dalla circostanza che gli oneri rimborsati concorrevano a formare il reddito complessivo e, quindi, l'aumento dello stesso rilevava ai fini dell'imponibile al Servizio sanitario nazionale e dell'ammontare di eventuali perdite d'impresa riportate da esercizi precedenti da portare in diminuzione del detto reddito complessivo. Poiché la normativa vigente prevede, invece, l'assoggettamento a tassazione separata degli oneri rimborsati (ed è stato, di conseguenza, soppresso il Quadro R), il reddito complessivo non è influenzato dalla presenza di detti oneri ed è stato, di conseguenza, possibile semplificare le modalità di compilazione della dichiarazione dei redditi.

1.2.2. Contributo medico di famiglia

D. Le istruzioni stabiliscono che il contributo per il medico di famiglia può essere dedotto per intero dal capofamiglia, giuridicamente obbligato.

È questa l'unica soluzione corretta o è possibile suddividerlo tra i familiari titolari di reddito?

R. La deduzione dell'intero importo versato può essere fatta valere unicamente dal capofamiglia, che è il soggetto obbligato per legge a sostenere l'onere. Ciò anche in considerazione della circostanza che la legge non prevede, a tale riguardo, l'esercizio del diritto di rivalsa.

1.3. Spese mediche

1.3.1. Spese per anziani non autosufficienti

D. Le spese sostenute per familiari ricoverati, in quanto non autosufficienti, rientrano negli oneri deducibili della lettera b), comma 1, del nuovo articolo 10 del TUIR?

R. In base all'articolo 10, comma 1, lettera b) del TUIR non è deducibile, l'intero importo delle spese sostenute per il ricovero dei familiari non autosufficienti, ma soltanto l'importo sostenuto per le spese mediche e quelle per l'assistenza specifica necessaria nei casi di permanente invalidità o menomazione, dai soggetti nei cui confronti sia stata accertata, ai sensi del combinato disposto degli articoli 3 e 4 della legge 104/92 una minorazione fisica, psichica o sensoriale, stabilizzata o progressiva, sempreché la spesa ecceda l'importo di 500 mila lire.

Deve trattarsi, quindi, di spese mediche rese da un medico chirurgo generico oppure di spese inerenti all'assistenza sanitaria dei portatori di handicap, come sopra individuati dalla norma di riferimento, che hanno un diretto collegamento con le prestazioni professionali rese a dette

persone. Ne consegue che le spese fiscalmente rilevanti ai fini in questione non possono individuarsi nei compensi dovuti a persone non qualificate (esempio collaboratori familiari, accompagnatori) e per prestazioni di carattere meramente alberghiero (ricovero in case di cura o gerontocomi privati), ma devono invece consistere nei compensi corrisposti a personale qualificato (esempio personale paramedico o munito di idonea autorizzazione) a fronte di specifiche prestazioni sanitarie (esempio per prelievi ai fini di analisi, per applicazioni con apparecchiature elettromedicali per l'esercizio di attività riabilitativa eccetera).

2. REDDITI FONDIARI

2.1. Fabbricati rurali

2.1.1. Fabbricati rurali. Presenza di familiari non a carico

D. La presenza nell'unico fabbricato rurale di familiari non a carico del titolare dell'azienda agricola fa perdere al fabbricato le caratteristiche di ruralità?

R. La presenza di un familiare non a carico del titolare dell'azienda agricola non fa perdere all'unico fabbricato utilizzato dal nucleo familiare le caratteristiche di ruralità. Ai sensi del comma 5, dell'articolo 9, del decreto legge n. 557, convertito, con modificazioni dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133 nel caso in cui l'unità immobiliare è utilizzata, congiuntamente, da più soggetti compresi tra quelli indicati nel comma 1, lettera a), del medesimo articolo 9 è sufficiente, infatti, che i requisiti sussistano in capo ad almeno uno di tali soggetti.

2.1.2. Limiti di superficie per i fabbricati rurali

D. L'articolo 9, comma 5, del decreto legge n. 557 del 1993 prevede tra l'altro un limite massimo di superficie del fabbricato rurale (5 vani o comunque 80 metri quadri per il primo abitante e un vano per ogni altro abitante). Tale limite si applica in ogni caso o solo quando vengono utilizzate più unità immobiliari da parte di componenti dello stesso nucleo familiare?

R. Il comma 3 dell'articolo 9 del decreto legge n. 557 del 1993, che ha tacitamente abrogato l'articolo 39 del TUIR, stabilisce a quali condizioni un fabbricato può essere considerato rurale e, quindi, non produttivo di reddito. I commi 4, 5 e 6 prevedono invece talune eccezioni alle regole generali. In particolare il comma 5 disciplina le seguenti ipotesi:

- a) unità immobiliari utilizzate congiuntamente da più soggetti: in questo caso tutti i requisiti richiesti devono sussistere in capo ad almeno uno dei soggetti che utilizzano l'immobile;
- b) esistenza sul terreno di più unità immobiliari ad uso abitativo: in tal caso i requisiti di ruralità devono sussistere in relazione a ciascun fabbricato;
- c) utilizzo di più unità immobiliari da parte dei componenti dello stesso nucleo familiare: in tal caso, oltre agli altri requisiti richiesti, è necessario che per ciascuna unità sia rispettato anche il limite massimo di 5 vani catastali, o, comunque, di 80 metri quadrati per un abitante e di un vano catastale o, comunque, di 20 metri quadrati per ogni altro abitante oltre il primo.

Il rispetto dei limiti suindicati è quindi richiesto, in aggiunta agli altri requisiti, soltanto qualora vengano utilizzate più unità immobiliari da parte dei componenti dello stesso nucleo familiare.

2.2. Determinazione del reddito dei fabbricati

2.2.1. Deduzione per l'abitazione principale. Uso promiscuo

D. L'agente di commercio che non dispone di un vero e proprio ufficio esterno e, ad esempio, considera il telefono come spesa professionale, cade nell'ipotesi di riduzione al 50% della franchigia di un milione per la prima casa, considerata luogo promiscuo di esercizio dell'attività?

Lo stesso per altre attività del tutto marginali, per le quali sia stata aperta a mero titolo cautelativo la partita IVA. Non dimentichiamo che simili situazioni sono già penalizzate dal pagamento dell'ICIAP sulla superficie virtuale di 25 mq.

R. Nel caso in cui il contribuente svolga la propria attività lavorativa (per esempio di agente di commercio o di esercente un'arte o professione) nell'unità immobiliare adibita ad abitazione principale, la deduzione spettante ai sensi dell'articolo 34, comma 4 quater, del TUIR dev'essere ridotta al 50 per cento, come precisato nell'Appendice alle istruzioni del modello 740, nella voce "Deduzioni per l'abitazione principale - Casi particolari".

2.2.2. Fabbricato "sfitto" e "a disposizione"

D. L'articolo 38 del TUIR vigente dal periodo di imposta 1993 si intitola "Unità immobiliari non locate", disponendo però soltanto, nel testo attuale, la maggiorazione del terzo per le residenze secondarie (che, secondo le istruzioni, devono essere ammobiliate) e per (altra ipotesi) le unità

"comunque tenute a propria disposizione". Come si puo` provare che l'unita` immobiliare e` sfitta (rendita catastale piena) e non e` "tenuta a disposizione" (rendita aumentata del 33%).

Sono previste o prevedibili riduzioni (come nell'ICI) per le unita` immobiliari inagibili?

R. Nell'articolo 38 del TUIR non e` attualmente prevista l'ipotesi dell'immobile sfitto ma si fa esclusivo riferimento alle unita` immobiliari utilizzate direttamente, anche come residenze secondarie, e a quelle che sono comunque tenute a disposizione del contribuente.

Il riferimento alle unita` immobiliari tenute comunque a disposizione, anche diverse dalle residenze secondarie (le quali soltanto devono essere ammobiliate) e da quelle direttamente utilizzate, comporta che anche la rendita dell'unita` immobiliare destinata alla locazione e rimasta sfitta va maggiorata di un terzo.

A seguito delle recenti modifiche normative intervenute con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data dell'8 dicembre 1993, deve, di conseguenza, ritenersi superata la precisazione, gia` contenuta nella circolare n. 12 del 1980, secondo la quale, l'aumento di un terzo non si applica in presenza di unita` immobiliari che i possessori destinano alla locazione, purche` tale situazione risulti obiettivamente provata.

Detta precisazione era, infatti, conseguente alla previsione ora abolita, da ultimo, dall'articolo 4 del D.L. n. 222 del 1994, della riduzione all'80% della rendita catastale per le unita` immobiliari non adibite all'uso del possessore o dei suoi familiari, destinate alla locazione e rimaste non locate per l'intero anno per cause non dipendenti dalla volonta` del possessore, sempreche` quest'ultimo avesse denunciato all'ufficio delle imposte e al Comune ove e` ubicato l'immobile lo stato di non locazione entro 3 mesi dalla data in cui aveva avuto inizio lo sfitto, attestandone la durata nella dichiarazione dei redditi nello spazio riservato alle annotazioni.

Va comunque precisato che la maggiorazione di un terzo non deve essere applicata per le unita` immobiliari non a disposizione del contribuente.

Tale circostanza deve essere comprovata da un'apposita autocertificazione, da fornire a richiesta degli organi competenti. L'autocertificazione deve attestare l'assenza di allacciamenti alle reti dell'energia elettrica, dell'acqua e del gas e che l'unita` immobiliare non e` di fatto utilizzata.

Nei casi di inagibilita` per accertato degrado fisico (immobili diroccati, pericolanti o fatiscenti) e per obsolescenza funzionale, strutturale e tecnologica (non superabile con interventi manutentivi) e` possibile attivare una procedura catastale tesa a conseguire la variazione dell'accertamento catastale e volta a far risultare la mancanza dei caratteri intrinseci che determinano l'ordinaria destinazione (categoria) del cespite immobiliare. Tale procedura consiste nell'inoltro all'UTE di una denuncia di variazione, corredata dall'attestazione degli organi comunali o di eventuali ulteriori organi competenti entro il 31 gennaio di ciascuno anno, con effetto per l'anno in cui la denuncia e` stata prodotta e per gli anni successivi. Cio`, naturalmente, sempreche` l'unita` immobiliare non sia di fatto utilizzata.

Qualora il contribuente non abbia posto in essere la suddetta procedura il reddito di dette unita` immobiliari deve comunque essere assoggettato ad imposizione secondo i criteri ordinari.

2.3. Imputazione del reddito dei fabbricati

2.3.1. Trasferimento di proprieta`

D. E` frequente che in attesa del rogito vi sia l'effettiva immissione in possesso nell'immobile, e puo` anche accadere che il promissario acquirente conceda l'immobile in locazione.

Chi deve dichiarare il reddito catastale dell'immobile: il venditore o il compratore? Nella prima ipotesi come puo` essere presa in considerazione l'eventuale maggiorazione seconda casa o deduzione prima casa? Il reddito per l'affitto dell'immobile non ancora "rogitato" e` reddito fondiario o appartiene ai "diversi"?

R. Al riguardo va premesso che, ai fini del trasferimento del diritto di proprieta` dei beni immobili, non e` necessario l'atto pubblico, ma e` sufficiente una scrittura privata (articolo 1350 Codice civile).

Pertanto, se l'atto scritto e` idoneo a trasferire il diritto di proprieta` - cioe` non ha effetto meramente obbligatorio - nessuna rilevanza va attribuita al rogito notarile e percio` stesso alla data della stipula dell'atto pubblico. Conseguentemente, l'immissione nel possesso assumerà rilievo per l'acquirente sia ai fini della dichiarazione del reddito del fabbricato cosi` acquistato sia ai fini della deduzione o della maggiorazione, a seconda della situazione di fatto che si verra` a determinare. Inoltre, nel caso di locazione di tale fabbricato, il canone assumerà rilevanza come reddito fondiario. Se, invece, l'atto scritto non e` idoneo a trasferire il diritto di proprieta`, il reddito dell'unita` immobiliare oggetto dell'obbligazione di compravendita deve essere dichiarato dal promittente venditore tanto se il promissario acquirente sia immesso nel possesso quanto se il medesimo lo conceda in locazione a terzi. In quest'ultimo caso, tuttavia, il promissario acquirente dovra` dichiarare i relativi proventi quali redditi diversi ai sensi dell'articolo 81 del TUIR.

3. REDDITO D'IMPRESA

3.1. Schema di bilancio degli enti non commerciali

D. Gli enti non commerciali che compilano il quadro A del modello 760 sono obbligati ad allegare un bilancio redatto secondo lo schema di cui al D.Lgs. n. 127 del 1991?

R. No, non sono tenuti alla redazione del bilancio secondo lo schema previsto dal decreto legislativo n. 127 del 1991.

3.2. Schemi di bilancio

D. L' articolo 2217 Codice civile, applicabile agli imprenditori e alle società di persone, prevede che nelle valutazioni di bilancio l'imprenditore deve attenersi ai criteri stabiliti per i bilanci delle società per azioni in quanto applicabili. Poiché in tale norma non sono richiamati gli schemi di bilancio il Fisco potrebbe muovere contestazioni a tali soggetti se manca la nota integrativa o se viene adottato uno schema libero di bilancio?

R. Allo stato attuale non è previsto per gli imprenditori individuali e le società di persone l'obbligo di adottare gli schemi di bilancio previsti dagli articoli 2424 e 2425 Codice civile, come peraltro confermato dal ministero di Grazia e giustizia. Pertanto l'Amministrazione finanziaria non può contestare la mancata adozione di detti schemi di bilancio, fermo restando comunque il disposto dell'articolo 15, comma 4, del D.P.R. n. 600 del 1973, secondo cui "Il bilancio e il conto dei profitti e delle perdite, salve le disposizioni del Codice civile e delle leggi speciali, possono essere redatti con qualsiasi metodo e secondo qualsiasi schema, purché conformi ai principi della tecnica contabile, salvo quanto stabilito nel secondo comma dell'articolo 3".

3.3 Prospetti da allegare alla dichiarazione dei redditi - articoli 3 e 5 del D.P.R. n. 600 del 1973

D. In base agli articoli 3 e 5 del D.P.R. n. 600 se dal conto dei profitti e delle perdite non risultano i ricavi, i costi, le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione del reddito secondo le disposizioni fiscali, gli elementi stessi devono essere indicati in apposito prospetto. Poiché il nuovo conto economico regolato dall'articolo 2425 del Codice civile non può essere definito a costi, ricavi e rimanenze si chiede di sapere se chi adotta gli schemi del nuovo bilancio U.E. può non allegare il prospetto previsto dagli articoli 3 e 5 del D.P.R. n. 600.

R. Si rileva che dal bilancio redatto in base alla nuova normativa civilistica risultano, comunque, i ricavi, i costi e le rimanenze finali, con la particolarità che nel conto economico le rimanenze sono indicate solo per le variazioni (differenza fra le esistenze iniziali e le rimanenze finali). Poiché le rimanenze finali sono comunque indicate nello stato patrimoniale, sulla base di esse e delle menzionate variazioni è possibile desumere anche l'ammontare delle esistenze iniziali. Pertanto non è necessaria l'allegazione alla dichiarazione dei redditi del prospetto di cui agli articoli 3 e 5 del D.P.R. n. 600.

3.4. Nota integrativa

D. La nota integrativa può avere la funzione informativa e integrativa di qualsiasi posta che non compare direttamente nell'attivo o nel passivo, così come richiesto dal TUIR?

R. La nota integrativa deve essere considerata un documento avente mera funzione integrativa ed esplicativa delle voci dello stato patrimoniale e del conto economico.

3.5 Nota integrativa e variazione dei criteri di valutazione

D. Se la nota integrativa allegata alla dichiarazione dei redditi evidenzia i cambiamenti dei criteri di valutazione, occorre comunque l'apposita comunicazione prevista dall'articolo 76, comma 4, del TUIR?

Cambiamenti di criteri non corrispondenti alle disposizioni degli articoli 2423 e 2423 bis, ultimo comma, del Codice civile legittimano le pretese dell'amministrazione finanziaria (che opererebbe valutazioni in merito) ?

R. La nota integrativa non può essere sostitutiva di alcun adempimento e quindi neanche della comunicazione di cui all'articolo 76, comma 4, del TUIR. In merito al secondo quesito va detto che l'Amministrazione finanziaria deve attenersi ai dati di bilancio, salvo che questi risultino poi invalidati a seguito di pronuncia dell'autorità giudiziaria.

L'impugnativa della delibera di approvazione del bilancio non dovrebbe riguardare, l'Amministrazione finanziaria.

3.6. Prospetto di bilancio - Articolo 2423 ter, ultimo comma, e articolo 39 del D.P.R. n. 600 del 1973

D. La manifesta incomparabilità e difficoltà di adattare i dati del bilancio del 1993 rispetto a quelli del 1992 legittimano l'accertamento del Fisco per inattendibilità della contabilità ?

R. No. Peraltro si osserva che nelle istruzioni alla compilazione del prospetto di bilancio inserito nel modello 760/A viene precisato che per le voci dello stato patrimoniale deve essere indicato l'importo della voce corrispondente dell'esercizio precedente.

In caso di non comparabilità le voci relative all'esercizio precedente devono essere adattate; nell'impossibilità dell'adattamento il dato del saldo iniziale non deve essere esposto.

3.7. Prospetto dei dati di bilancio

D. Il Ministero delle finanze non ha, opportunamente, preso posizione sull'obbligo delle ditte individuali di redigere il bilancio CEE. Il relativo prospetto dei dati di bilancio è limitato, ma quanto richiesto si presta ad alcuni dubbi interpretativi, non chiariti dalle istruzioni:

- 750-A97 - "Spese dei beni" destinati alla vendita e alla produzione. Si tratta degli acquisti di competenza (le esistenze e rimanenze sono indicate a parte) ?

- 750-A92 (destra) - Altri oneri di produzione e vendita. Sono tutte le altre spese di esercizio? Comprendono le spese di amministrazione e generali (non si può pretendere che venga tenuta una contabilità industriale per isolare gli oneri secondo le aree aziendali) ?

R. Nel prospetto dei dati di bilancio del modello 750 relativo ai redditi del 1993 è chiesta l'indicazione di alcuni dati che già erano contenuti nel prospetto di bilancio inserito nei modelli di dichiarazione degli anni precedenti e, pertanto, tali dati vanno determinati con gli stessi criteri applicati negli anni precedenti. In particolare, nel rigo A97, colonna 1, vanno indicati gli acquisti di competenza e non il costo del venduto (in quanto le esistenze iniziali e le rimanenze finali vanno evidenziate in due righe specifici). Nel rigo A92, colonna 2, vanno indicati gli "altri oneri di produzione e vendita", quali, ad esempio, quelli relativi agli imballaggi, e non tutte le altre spese di esercizio in genere.

3.8. Modello 750. Obbligo di allegare il bilancio

D. L'integrazione alle istruzioni del modello 750, avvenuta con D.M. 29 marzo 1994 [articolo 5, comma 1, lettera a)] ha stabilito che "Deve essere altresì allegata copia del bilancio". Si può ritenere che questa prescrizione debba essere integrata con l'esclusione da questo obbligo per le società in contabilità semplificata o non produttrici di reddito di impresa (società semplici agricole o immobiliari) ?

R. L'obbligo di allegare la copia del bilancio riguarda soltanto le società di persone, che compilano il Mod. 750/A, in quanto tenute alla contabilità ordinaria, anche per opzione.

3.9. Prospetto di bilancio. Non obbligatorietà

D. Dalle istruzioni pare di desumere che sono obbligati a compilare il prospetto di bilancio solo i soggetti tenuti all'applicazione del decreto legislativo n. 127 del 1991?

R. Sì. Sono esclusi dalla compilazione del prospetto dei dati di bilancio, inserito nel Mod. 760/A, gli enti creditizi e finanziari e gli altri soggetti non tenuti all'applicazione del decreto legislativo n. 127 del 1991.

3.10. Nota integrativa e prospetto

D. L'articolo 5, secondo comma, del D.P.R. n. 600 del 1973 dispone che se dal conto dei profitti e delle perdite non risultino i ricavi, i costi e le rimanenze e gli altri elementi necessari per la determinazione dell'imponibile gli elementi stessi devono essere indicati in apposito prospetto. Qualora tali dati risultino dalla nota integrativa, si può omettere la redazione del prospetto?

R. Poiché la nota integrativa costituisce parte integrante del bilancio, qualora essa contenga l'indicazione dei ricavi, costi e rimanenze e degli altri elementi necessari per la determinazione del reddito non indicati nello stato patrimoniale e nel conto economico la redazione del prospetto di cui all'articolo 5 del D.P.R. n. 600 del 1973 non è necessaria.

3.11. Perdite derivanti dall'esercizio di imprese commerciali - Artt. 52, comma 2, e 102 del TUIR

D. Si chiede di conoscere la decorrenza della modifica apportata all'art. 52, comma 2, del TUIR, che comporta l'esclusione dalla perdita dell'esercizio, ai fini fiscali dei proventi esenti, per la parte non compensata dai componenti negativi non dedotti.

R. Il comma 2 dell'art. 52, a seguito della modifica recata dal D.L. 30 dicembre 1993, n. 557 dispone la riduzione delle perdite rilevanti ai fini fiscali qualora l'impresa abbia conseguito proventi esenti eccedenti gli interessi passivi e le cc.dd. spese generali non dedotti ai sensi degli artt. 63 e 75, commi 5 e 5 bis, del TUIR. Tale disposizione, che opera a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 dicembre 1993, non influenza in alcun modo le perdite degli esercizi precedenti il 1993.

Anche per la società di capitali e gli enti commerciali la modifica che limita il riporto delle perdite di cui all'art. 102 del TUIR opera a decorrere dal periodo d'imposta in corso al 30 dicembre 1993.

3.12. Plusvalenze derivanti dalla cessione di immobilizzazioni finanziarie - Calcolo del triennio - art. 54, comma 4, del TUIR

D. Come si fa a calcolare il triennio nel caso in cui sia stata acquistata nel corso dell'esercizio un'attività finanziaria imputata in contabilità come immobilizzazione, ma che risulterà come tale in bilancio solo a fine esercizio?

Poiché le vecchie norme sul bilancio non imponevano di indicare separatamente le immobilizzazioni finanziarie come si può dimostrare il carattere di immobilizzazione per le attività finanziarie cedute nei prossimi tre anni?

R. Relativamente alle plusvalenze derivanti dalla cessione delle immobilizzazioni finanziarie, l'art. 54, comma 4, secondo periodo, del TUIR ne consente la rateizzazione se sono state iscritte come tali negli ultimi tre bilanci. Pertanto non assume rilevanza la data in cui la partecipazione è stata contabilizzata.

Il preciso riferimento della norma all'iscrizione in bilancio ai fini della qualificazione delle attività finanziarie come immobilizzazioni finanziarie esclude la possibilità che si possa dimostrare in altro modo il carattere di immobilizzazione finanziaria.

Si ricorda che la norma transitoria, contenuta nell'art. 2, comma 4, del D.L. n. 139 del 1994, prevede, con riferimento alle partecipazioni non rappresentate da titoli la cui cessione dava luogo a plusvalenze patrimoniali in applicazione della disciplina vigente anteriormente al 30 dicembre 1993 la possibilità di rateizzazione delle plusvalenze stesse, conseguite nel 1993, nel 1994 e nel 1995, ancorché dette quote non siano state iscritte come immobilizzazioni finanziarie negli ultimi tre bilanci. Ciò sempreché sussista la condizione del possesso per almeno tre anni.

3.13. Plusvalenze e minusvalenze - Artt. 2423 e 2423 bis del Cod. civ.

D. L'applicazione degli artt. 2423 e 2423 bis, ultimo comma, del Cod. civ. può determinare l'iscrizione di plusvalenze o minusvalenze patrimoniali.

Si chiede se l'Amministrazione finanziaria è legittimata a sindacare l'applicazione delle citate norme rettificando il reddito a norma dell'art. 39 del D.P.R. 600 del 1973.

R. La normativa fiscale nulla dispone riguardo ai poteri dell'Amministrazione finanziaria di sindacare le valutazioni civilistiche. Tuttavia qualsiasi plusvalenza emergente dall'applicazione della normativa civilistica deve considerarsi imponibile a norma dell'art. 54 del TUIR, in quanto iscritta nello stato patrimoniale, anche se a fronte della stessa sia allocata una riserva non distribuibile a norma dell'art. 2423, quarto comma, del Codice civile. Le minusvalenze non realizzate, derivanti da mere iscrizioni in bilancio sono, invece, indeducibili, a meno che ricorrano le condizioni previste dall'art. 66, commi 1 bis e 1 ter, del TUIR.

Qualora l'impresa non si attenga alle previsioni civilistiche e non provveda ad operare le rivalutazioni si può affermare, in via di principio, che l'Amministrazione non è legittimata ad entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio.

Tuttavia, se, successivamente all'approvazione, il bilancio viene riconosciuto falso in sede giudiziaria e dalla declaratoria del giudice emerge materia imponibile non si può escludere un'azione accertatrice di detto maggior reddito.

3.14. Plusvalenze. Immobilizzazioni finanziarie successivamente contabilizzate nell'attivo circolante

D. Una società contabilizza una partecipazione di controllo tra le immobilizzazioni finanziarie per 5 esercizi. Al termine del sesto esercizio, avendo deciso di venderla, dovrebbe contabilizzarla nell'attivo circolante. La vendita originerà plusvalenze (o minusvalenze) oppure ricavi?

R. l'art. 53, comma 2 bis, del TUIR prevede che, ai fini delle imposte sui redditi, le partecipazioni di cui alla lettera c) del comma 1 non costituiscono immobilizzazioni finanziarie se non sono iscritte come tali nel bilancio. Pertanto, anche se la partecipazione è stata iscritta in bilancio per tre esercizi come immobilizzazione finanziaria, se nel bilancio precedente alla cessione risulta iscritta nell'attivo circolante, la sua cessione determinerà ricavi.

3.15. Plusvalenze su immobilizzazioni finanziarie

D. Una società controllata ha effettuato un aumento di capitale a pagamento e la controllante ha sottoscritto le azioni che le spettavano in forza della partecipazione nella suddetta società detenuta da più di tre esercizi. Dal momento che le nuove azioni derivanti dall'aumento sono state sottoscritte in forza del diritto d'opzione spettante ad azioni della stessa categoria detenute da più di tre esercizi (ma il periodo di possesso è inferiore a tre esercizi) si chiede se è possibile dilazionare le plusvalenze in caso di cessione delle azioni rinvenienti dall'aumento del capitale della controllata.

R. Al problema rappresentato si può dare risposta affermativa.

È stato già chiarito dall'Amministrazione finanziaria che l'esercizio del diritto di opzione non comporta l'acquisizione di nuove partecipazioni, in

quanto ha la funzione di mantenere la stessa quota di partecipazione al capitale sociale.

Pertanto ai fini del decorso del termine dei tre anni va fatto riferimento alla data di acquisto delle azioni cui il diritto di opzione afferisce.

3.16. Vendita di partecipazioni

D. Il D.L. n. 139 del 1994 ha consentito di computare già nel 1993 il triennio di possesso per le partecipazioni non azionarie, che avrebbero dato luogo a plusvalenze, anche in assenza dell'iscrizione in bilancio come immobilizzazioni finanziarie. L'articolo 54, comma 4, ultimo periodo, precisa al riguardo che si considerano cedute per prime le partecipazioni acquisite in data più recente.

Valgono a questo riguardo le precisazioni ormai pacifiche in tema di capital gain, secondo cui la sottoscrizione di azioni o quote in proporzione al possesso precedente, fa retroagire il nuovo acquisto alla data di possesso iniziale della quota?

In altri termini la quota sempre rimasta al 10%, anche per effetto di sottoscrizioni proporzionali nel triennio, si considera acquisita ab origine, e quindi usufruisce della tassazione differita, o occorre distinguere tra il numero delle quote acquisite prima del triennio e nel corso di quest'ultimo?

R. Conformemente a quanto già precisato dall'Amministrazione finanziaria nelle circolari n. 16 del 10 maggio 1985, n. 22 del 22 ottobre 1990 e n. 14 dell'11 aprile 1991, si fa presente che per le partecipazioni, azionarie e non, acquisite a seguito dell'esercizio del diritto di opzione, la data cui riferire l'acquisto (anche per il computo del periodo minimo di possesso per fruire della rateazione delle plusvalenze) è quella di acquisto delle azioni o quote da cui deriva il diritto di opzione e non quella di esercizio del diritto stesso. Tali partecipazioni devono, quindi, intendersi acquisite e iscritte in bilancio alla stessa data in cui furono iscritte le azioni o quote da cui il diritto discende.

3.17. Contributi erogati dalla Regione

D. I contributi in conto capitale ricevuti in base a legge regionale rientrano fra quelli di cui all'articolo 55, comma 3, lettera b) ?

R. I contributi in conto capitale sono considerati sopravvenienze attive, ai sensi dell'articolo 55, comma 3, lettera b), del TUIR, indipendentemente dal fatto che siano erogati in base a legge sia essa regionale o statale.

Nel caso, invece, di contributi in conto esercizio e fiscalmente rilevante, ai fini della loro qualificazione come ricavi, la circostanza che i contributi siano concessi in base a norma di legge.

3.18. I contributi in conto impianti

D. Le nuove disposizioni dell'articolo 55 del TUIR, che stabiliscono la tassazione di almeno il 50% del contributo, hanno enfatizzato la modifica dal criterio di cassa a quello di competenza, attuata con il Testo unico, rispetto al D.P.R. n. 597 del 1973. In precedenza, la possibilità di accantonare in sospensione di imposta l'intero contributo rendeva il problema meno rilevante. Premessa la condizione della certezza e oggettiva determinabilità (articolo 76, comma 1, del TUIR), come deve essere individuata la competenza? Il principio contabile n. 4 - (Dottori commercialisti e ragionieri), stabilisce al punto F.11 che l'accredito al conto economico del contributo deve essere proporzionato all'ammortamento del bene cui il contributo si riferisce. Ma se la correlazione economica, sancita dai principi contabili, e con l'ammortamento dei beni ammessi al contributo, non è immaginabile un'imputazione del provento negli esercizi in cui i beni sono ancora iscritti come lavori in corso.

In ogni caso è indispensabile sanare qualsiasi diverso pregresso comportamento, essendo prevedibile che in assenza di chiare istruzioni, ognuno si è comportato come ha creduto in buona fede. In particolare occorre chiarire il trattamento dei contributi di possibile competenza del 1992 (vecchie regole), rilevati contabilmente nel 1992.

R. Il vigente articolo 55, comma 3, lett. b), del TUIR stabilisce che i proventi in denaro o in natura conseguiti a titolo di contributo o di liberalità, esclusi i contributi di cui alle lettere e) e f) dell'articolo 53 dello stesso TUIR, concorrono a formare il reddito in quote costanti nell'esercizio in cui sono conseguiti e nei successivi ma non oltre il nono, ferma restando la facoltà di accantonare in apposita riserva il loro ammontare nel limite del 50 per cento (nel qual caso esso concorre a formare il reddito nell'esercizio e nella misura in cui la riserva sia comunque utilizzata o i beni ricevuti siano destinati all'uso personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa).

Ai fini dell'individuazione del periodo d'imposta nel quale sono fiscalmente rilevanti detti proventi, occorre fare riferimento, in via generale, all'articolo 75, comma 1, del TUIR, il quale dispone che "i ricavi, le spese e gli altri componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio di competenza", avendo riguardo anche alla disciplina civilistica e ai principi contabili.

Nello stesso articolo 75, comma 1, e', peraltro, precisato che se nell'esercizio di competenza non è ancora certa l'esistenza o determinabile in modo obiettivo l'ammontare, i componenti positivi e negativi concorrono a formare il reddito nell'esercizio in cui si verificano tali condizioni. Resta, naturalmente, ferma la necessità dell'accantonamento in apposita riserva, nel limite del 50 per cento, nel caso in cui si intenda fruire del regime di sospensione d'imposta previsto nell'articolo 55, comma 3, lettera b), del TUIR.

Con riguardo ai contributi erogati da enti pubblici e` stato precisato, con ris. n. 9/606 del 4 maggio 1979, che il requisito delle certezze del diritto al contributo va individuato nel momento in cui l'ente preposto alla corresponsione del contributo stesso, esauriti i necessari controlli, provvede all'emissione del decreto di liquidazione della somma spettante.

Con la stessa risoluzione e` stato, altresì, chiarito che il contributo deve essere imputato all'esercizio nel quale l'impresa interessata ha avuto conoscenza dell'ammontare liquidato. Si precisa che, a tal fine, rilevera` la notificazione o la pubblicazione del provvedimento, a seconda che lo stesso abbia o meno natura recettizia.

Ad integrazione di quanto affermato nella richiamata risoluzione si precisa che, ove la procedura di liquidazione non si estrinsechi in atti formali ed esterni, il requisito della competenza si perfeziona nell'esercizio in cui sono venuti ad esistenza tutti gli elementi oggettivi sui quali trova fondamento il diritto dell'impresa, anche indipendentemente dai riscontri e dai controlli da parte dell'ente erogatore per poter procedere alla liquidazione.

Si ricorda, in proposito, che i caratteri della certezza e della obiettiva determinabilita` sono insiti nel fatto che sia possibile, sulla base della specifica previsione legislativa, verificarne la spettanza e la quantificazione (cfr. al riguardo la ris. n. 9/951 del 22 novembre 1978) e che la determinabilita` deve essere intesa nel senso di valutazione estimativa fatta non con criteri soggettivi, bensì con criteri che siano suffragati da elementi oggettivi (cfr. ris. n. 9/2490 del 22 ottobre 1991).

Aspetti problematici si pongono qualora la concessione del contributo sia sottoposta a condizione, che puo` essere risolutiva o sospensiva.

Si configura la prima ipotesi quando, ancorche` il diritto ai contributi sia perfezionato con l'atto di concessione (che si concretizza normalmente nel decreto di liquidazione della somma spettante) viene posto a carico dell'impresa beneficiaria l'onere di un "facere" specifico da realizzarsi successivamente alla concessione stessa, l'inottemperanza del quale costituisce presupposto per la restituzione dei contributi. In tal caso i contributi si considerano "conseguiti" nell'esercizio in cui vengono concessi.

Diversamente, nel caso in cui il diritto ai contributi e` sottoposto a condizione sospensiva, gli stessi devono considerarsi "conseguiti" nell'esercizio in cui viene emessa una delibera formale da parte dell'ente erogatore, successivamente all'accertamento da parte dell'ente stesso dei lavori eseguiti e dell'adempimento di tutte le clausole cui e` soggetta l'erogazione.

Per i contributi di competenza del 1992, ma rilevati contabilmente nel 1993, non si ritiene consentito derogare al criterio della competenza, in applicazione del quale gli stessi avrebbero dovuto concorrere a formare il reddito del 1992 per il loro intero ammontare, se non accantonati in apposito fondo.

3.19. I contributi in conto impianti erogati ad imprese operanti nel Mezzogiorno

D. L'impresa gode delle agevolazioni della legge n. 64 del 1986. I contributi in conto capitale (o impianti) conseguiti da tale impresa concorrono a formare il reddito e quindi usufruiscono della stessa esenzione, o sono in ogni caso tassabili e quindi sono soggetti alla disciplina prevista dall'articolo 55, comma 3, lettera b), del TUIR?

R. Le agevolazioni fiscali ai fini delle imposte sui redditi riconosciute ai sensi degli articoli 101 e 105 del D.P.R. n. 218 del 1978 e dell'articolo 14, comma 5, della legge n. 64 del 1986 riguardano il "reddito industriale" degli stabilimenti tecnicamente organizzati situati nei territori del Mezzogiorno.

Trattasi del reddito realizzato nel ciclo produttivo dello stabilimento nel quale, come e` stato precisato con le risoluzioni n. 11/302 del 27 marzo 1980 e n. 11/1093 del 17 ottobre 1985, non possono trovare collocazione le componenti straordinarie di reddito (quali le plusvalenze) e gli interessi attivi su finanziamenti.

I contributi diversi da quelli costituenti ricavi ai sensi dell'articolo 53, comma 1, lettere e) ed f), del TUIR costituiscono, in via di principio, componenti straordinari di reddito in quanto non derivano dall'attivita` produttiva dello stabilimento industriale.

Tale principio non trova, tuttavia, applicazione con riferimento ai contributi in conto impianti, i quali hanno in sostanza la finalita` di ridurre l'ammortamento degli impianti stessi (che costituisce un onere che concorre in via ordinaria alla formazione del reddito industriale).

3.20. Rinuncia ai crediti da parte dei soci

D. L'articolo ...?, comma 1, lettere g) e m), del decreto legge n. 557 del 1993 convertito dalla legge n. 133 del 1994 ha modificato l'articolo 55, comma 4, e l'articolo 61, comma 5, del TUIR, nel senso che ha esteso la disciplina precedentemente prevista per la rinuncia ai crediti derivanti da precedenti finanziamenti alla rinuncia ai crediti di qualsiasi natura. Tale modifica riguarda anche i crediti che derivano ai soci da prestazioni di servizi, i cui redditi, in ipotesi, sono tassati per cassa?

R. Per effetto delle norme indicate nel quesito, la disciplina prevista dall'articolo 61, comma 5, e dall'articolo 55, comma 4, del TUIR, per la rinuncia dei soci ai crediti derivanti da precedenti finanziamenti e` stata estesa ai crediti di qualsiasi natura, considerato che, come e` stato chiarito nella relazione ministeriale "non si giustifica ... che solo nel caso in cui il credito, al quale il socio rinuncia, derivi da un precedente finanziamento, lo stesso possa essere patrimonializzato".

Pertanto, tutti i crediti ai quali il socio rinuncia vanno portati ad aumento del costo della partecipazione, ai sensi dell'articolo 61, comma 5, del TUIR, i quali, per la societa` non costituiscono sopravvenienze attive, cosi` come dispone l'articolo 55, comma 4, del TUIR. Naturalmente la rinuncia ai crediti correlati a redditi che vanno acquisiti a tassazione per cassa (quali, ad esempio, i compensi spettanti agli amministratori e gli interessi relativi a finanziamenti dei soci) presuppone l'avvenuto incasso giuridico del credito e quindi l'obbligo di sottoporre a tassazione il loro ammontare, anche mediante applicazione della ritenuta di imposta.

3.21. Trattamento fiscale dei pronti contro termine

D. Per il cedente a pronti lo scarto prezzo positivo riduce l'ammontare degli interessi passivi soggetti ai limiti di deducibilita` di cui all'articolo 63 del Testo unico o costituisce autonomo provento finanziario che "migliora" il rapporto di cui allo stesso articolo?

Per il cessionario a pronti lo scarto prezzo negativo riduce gli interessi attivi o costituisce autonomo onere; nel primo caso - ipotizzando un PCT su titoli esenti - e` possibile considerare esente l'intero interesse cartolare?

R. Nei pronti contro termine, lo "scarto" tra il prezzo a pronti e quello a termine, ancorche` sia disciplinato per ragioni di sistematicita` dall'articolo 56, comma 3 ter, del TUIR (che ne prevede la concorrenza alla formazione del reddito per la quota maturata nell'esercizio), costituisce un componente positivo o negativo riferibile alla linea capitale del titolo sottostante oggetto del contratto, emergendo pur sempre da una doppia cessione del titolo. Conseguentemente, ancorche` detto scarto concorra a formare il reddito alla stregua di proventi e oneri finanziari, quindi "pro rata temporis", non soggiace alla disciplina prevista per la deducibilita` degli interessi passivi e, ove trattasi di scarto positivo, esso, per la quota imputabile in ciascun esercizio, concorre a formare il rapporto di cui all'articolo 63, comma 1, del TUIR (e va considerato sia al numeratore che al denominatore).

Qualora nel bilancio lo scarto prezzo non sia stato autonomamente evidenziato ma sia stato portato in aumento o in diminuzione degli interessi attivi maturati a favore del concessionario a pronti o di quelli passivi sostenuti dal cedente a pronti, occorrera` darne apposita evidenza ai fini fiscali.

3.22. Svalutazioni delle partecipazioni in societa` estere

D. Nell'applicazione dell'articolo 61, comma 3, lettera b), il decremento patrimoniale della partecipata viene calcolato confrontando il patrimonio netto iniziale e finale in valuta o previa loro conversione in lire; nella seconda ipotesi quali cambi si applicano per il patrimonio iniziale e per quello finale?

R. Ai fini dell'applicazione dell'articolo 61, comma 3, lettera b), del TUIR la percentuale di diminuzione del patrimonio netto della societa` partecipata va computata confrontando i bilanci della stessa espressi in valuta. Tale percentuale va applicata al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione, senza tener conto di eventuali differenze di cambio.

3.23. Partecipazioni in imprese controllate o collegate

D. L' articolo 2426, n. 4, del Codice civile fa riferimento all'ultimo bilancio della partecipata per il calcolo del valore della partecipazione secondo il metodo del patrimonio netto.

Gli articoli 66 e 61 del TUIR fanno anch'essi riferimento al bilancio senza alcuna specificazione alla regolare approvazione.

Le due locuzioni coincidono (tra normativa civilistica e tributaria) ?

R. La determinazione del reddito d'impresa, come previsto dall'articolo 75, comma 1 del TUIR, soggiace ai principi della certezza e dell'oggettiva determinabilita`. Tali requisiti sono soddisfatti solo in presenza di un bilancio regolarmente approvato.

L'interpretazione sistematica della normativa citata, cosi` come precisato anche per l'imposta patrimoniale nel D.M. 7 gennaio 1993 su analoga questione, induce a ritenere che occorre riferirsi al bilancio "regolarmente approvato".

Peraltro si osserva che se il bilancio non e` approvato si e` in presenza solo di una bozza di bilancio.

3.24. Perdita della societa` partecipata - Articolo 66, comma 1 bis del TUIR

D. La perdita di esercizio subita da una societa` partecipata, riducendo il valore della partecipazione, darebbe luogo a una minusvalenza deducibile

in capo alla partecipante ai sensi dell'articolo 66, comma 1 bis del TUIR.

Supponendo che la partecipazione sia stata acquistata recentemente, gli amministratori potrebbero decidere di non svalutare la partecipazione medesima in quanto non risulta "durevolmente" di valore inferiore al costo. Qual è la corretta modalità per poter dedurre fiscalmente detta plusvalenza?

R. La minusvalenza derivante dalla valutazione dell'immobilizzazione finanziaria ex articolo 66, comma 1 bis, del TUIR non può essere riconosciuta se non trova riscontro civilistico in quanto imputata al conto economico.

3.25. "Riprese di valore" su titoli e sul magazzino

D. Le "ripresе di valore" su titoli e magazzino (articolo 2426, nn. 3 e 9, Codice civile) sono obbligatorie nel bilancio al 31 dicembre 1993 oppure devono essere effettuate soltanto nei bilanci successivi, per le svalutazioni operate a partire dal 31 dicembre 1993?

R. Il problema circa l'obbligatorietà delle "ripresе di valore" è di ordine civilistico e non fiscale. L'imponibilità delle stesse è in ogni caso condizionata alla loro iscrizione nello stato patrimoniale e, quindi, al comportamento adottato in sede civilistica.

3.26. Articolo 2426, punto 9, del Codice civile e svalutazione fiscale delle rimanenze

D. Il punto 9 dell'articolo 2426, Codice civile permette la valutazione delle rimanenze anche al "valore di realizzazione desumibile dall'andamento del mercato, se minore" del costo di acquisto o di produzione. Tale minor valore non può, tuttavia, essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

Siffatta possibilità di svalutazione civilistica è ripetuta nel nuovo primo periodo del comma 4 dell'articolo 59 del TUIR siccome modificato dal D.L. n. 554 del 1993.

Nel momento in cui, civilisticamente, vengono meno i motivi della svalutazione come ci si deve comportare a livello fiscale?

Sembrerebbe che il ripristino in bilancio di un valore superiore vanifichi alla radice la disposizione fiscale sopra ricordata in quanto, come recita l'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 59, il minor valore attribuito alle rimanenze vale anche per gli esercizi successivi sempre che le stesse "non risultino iscritte in bilancio per un valore superiore".

R. La disposizione fiscale contenuta nell'ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 59 del TUIR, che consente di svalutare le rimanenze al valore normale, ha sostanzialmente anticipato il punto 9 dell'articolo 2426, del Codice civile, il quale consente una valutazione delle rimanenze al valore desumibile dall'andamento del mercato se minore del costo di acquisto o di produzione. Il medesimo punto 9 prevede che tale minor valore non può essere mantenuto nei successivi bilanci se ne sono venuti meno i motivi.

Ebbene la ripresa di valore ai fini civilistici comporta necessariamente l'assoggettamento ad imposizione di tale rivalutazione, stante il disposto dello stesso ultimo periodo del comma 4 dell'articolo 59, secondo cui il minor valore attribuito alle rimanenze in conformità alle disposizioni di tale norma vale anche per gli esercizi successivi sempreché le rimanenze non risultino iscritte in bilancio per un valore superiore.

3.27. Materie prime di scarsa rilevanza e piccole attrezzature

D. In merito alle materie prime di scarsa rilevanza, il punto 12 dell'articolo 2426 Codice civile ammette l'iscrizione all'attivo dello stato patrimoniale, tra l'altro, delle materie prime, sussidiarie e di consumo, a un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio, sempreché non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione.

Come deve coordinarsi tale particolare modalità valutativa con la disposizione contenuta nell'articolo 59 del vigente TUIR?

R. Sulla problematica pare sussistere una difformità tra i criteri di valutazione ai fini civilistici dettati dal punto 12 dell'articolo 2426 del Codice civile e quelli previsti dal comma 1 dell'articolo 59 del TUIR.

Infatti, mentre in bilancio è consentita l'iscrizione nell'attivo dello stato patrimoniale delle materie prime, sussidiarie e di consumo ad un valore costante qualora siano costantemente rinnovate e complessivamente di scarsa importanza in rapporto all'attivo di bilancio (sempre che non si abbiano variazioni sensibili nella loro entità, valore e composizione), per quanto riguarda, invece, l'aspetto fiscale le regole sono quelle stabilite dall'articolo 59 del TUIR, alle quali non è consentito derogare.

3.28. Ammortamento anticipato

D. Qualora una società abbia, al 31 dicembre 1992, esaurito l'ammortamento fiscale di un immobilizzo, ma non quello civilistico (ad esempio, per effetto degli ammortamenti anticipati) dovrebbe riattivare il costo storico civilistico ancora da ammortizzare nell'attivo del bilancio. Si tratta di una

plusvalenza tassabile?

In caso affermativo, i successivi ammortamenti, che sostanzialmente avrebbero mera natura civilistica e non fiscale, sarebbero deducibili nella determinazione del reddito?

R. Qualora l'ammortamento anticipato sia stato allocato nell'apposita riserva come prevede l'articolo 67, comma 3, del TUIR, la stessa non dovrà essere portata a riduzione del valore del bene appostato nell'attivo del bilancio. Non si vede, pertanto, come possa emergere l'iscrizione di plusvalenze da acquisire a tassazione.

Supponendo che a fronte di un cespite iscritto all'attivo per un valore di 100 vi sia un fondo ammortamento ordinario di 70 e un fondo ammortamento anticipato di 30, la riallocazione di 70 consentirà di mantenere nell'attivo un valore di 30 da ammortizzare ai fini civilistici. Tuttavia, poiché ai fini fiscali l'ammortamento è stato completato, in dichiarazione dei redditi occorrerà apportare una variazione in aumento del reddito.

L'utilizzo dell'apposita riserva costituita per ammortamento anticipato, una volta completato l'ammortamento civilistico, non comporterà alcuna conseguenza ai fini impositivi.

3.29. Piccole attrezzature

D. La disposizione dell'articolo 2426, punto 12, del Codice civile riguarda anche le attrezzature industriali e commerciali. Si chiede come tale norma si rende compatibile con la disposizione fiscale che consente di imputare in un unico esercizio il costo dei beni se di importo unitario non superiore a un milione di lire.

R. Anche per l'ipotesi in esame valgono le conclusioni del punto precedente.

3.30. Vendita di titoli a reddito fisso

D. Nel caso di vendita di titoli a reddito fisso costituenti immobilizzazioni finanziarie quali sono le modalità di rilevazione contabile, e quali sono le nuove disposizioni inerenti la determinazione del reddito d'impresa in presenza di una differenza negativa, ovvero positiva tra il costo di acquisto e il valore di rimborso dei titoli medesimi?

R. Le modalità di rilevazione della cessione di titoli a reddito fisso costituenti immobilizzazioni finanziarie sono le stesse applicabili per qualsiasi bene plusvalente.

Il trattamento della differenza positiva o negativa tra il costo d'acquisto e il valore di rimborso è stabilito dall'articolo 76, comma 1, lettera c bis), del TUIR.

3.31. Crediti e debiti in valuta

D. Nell'articolo 76, comma 2, terzo periodo, del TUIR si precisa che la valutazione al cambio di fine esercizio dei debiti e crediti in valuta è consentita se effettuata per la totalità di essi, senza che venga precisato che si escludono i crediti e debiti per i quali esistono contratti di copertura. Se anche tali crediti e debiti devono essere convertiti al cambio di fine esercizio, si pone il problema della valutazione dei contratti di copertura che il nuovo Testo unico disciplina solo per le banche (articolo 103 bis).

R. Il problema ha trovato soluzione con il decreto legge n. 139 del 1994 che ha introdotto nell'articolo 76, comma 2, del TUIR la disposizione del comma 1, dell'articolo 72 - secondo la quale non si tiene conto dei crediti e dei debiti per i quali il rischio di cambio è coperto da contratti a termine e da contratti di assicurazione - qualora i contratti di copertura non siano valutati in modo coerente.

Pertanto, come già chiarito nelle istruzioni per la compilazione dei modelli di dichiarazione dei redditi, anche per i soggetti diversi dagli enti creditizi e finanziari (ai quali si applica l'articolo 103 bis) non si tiene conto, in sede di valutazione dei debiti e crediti in valuta, di quelli per i quali il rischio di cambio è insussistente, in quanto coperto da contratto a termine, da contratto di assicurazione o di altri contratti aventi effetti sostanzialmente analoghi, come ad esempio i contratti swaps. Con riguardo a questi ultimi contratti ha rilevanza fiscale la valutazione del debito o del credito in coerenza con la valutazione del contratto di copertura.

3.32. Rischi di cambio

D. l'art. 72, comma 1, del TUIR prevede che gli accantonamenti al fondo di copertura dei rischi di cambio sono deducibili nel limite della differenza negativa tra il saldo dei crediti e dei debiti in valuta estera risultanti in bilancio, anche sotto forma di obbligazioni e titoli similari, valutati secondo il cambio dell'ultimo mese dell'esercizio, e il saldo degli stessi valutati secondo il cambio del giorno in cui sono sorti o del giorno antecedente più prossimo e in mancanza secondo il cambio del mese in cui sono sorti.

Si chiede se una società è legittimata ad iscrivere le differenze cambio attive e passive tra i crediti e i debiti in valuta invece che nel fondo rispettando la normativa civilistica ma in modo che il saldo (sommatoria algebrica) di tali iscrizioni rispetti il disposto dell'art. 72 del TUIR, pur non essendo allocato in un fondo del passivo? E qualora tale saldo sia superiore a quello ammesso dalla normativa fiscale sarebbe possibile operare una semplice variazione in aumento nella dichiarazione dei redditi per la differenza in più? Si potrebbe utilizzare la nota integrativa, che è parte costitutiva del bilancio ai sensi dell'art. 2423 del codice civile, per dare evidenza di quanto sopra?

R. Ai fini della valutazione dei debiti e dei crediti in valuta estera risultanti in bilancio è consentita, in alternativa all'accantonamento ad un fondo per rischi di cambio ex art. 72 del TUIR, l'applicazione del cambio alla data di chiusura dell'esercizio, così come previsto dall'art. 76, comma 2, del TUIR, purché siano interessati tutti i debiti e tutti i crediti in valuta. Inoltre per le imprese che intrattengono in modo sistematico rapporti in valuta estera è consentita la tenuta della contabilità plurimonetaria con l'applicazione del cambio di fine esercizio ai saldi dei relativi conti.

Occorre precisare che le risultanze reddituali che derivano dall'applicazione dell'art. 76 sono valide anche ai fini fiscali anche se comportano il riconoscimento di componenti negativi deducibili di ammontare superiore a quello che deriverebbe dall'applicazione delle regole previste dall'art. 72 del TUIR.

3.33. Prospetto dei crediti

D. Nella colonna 2 del prospetto dei crediti vanno indicate le informazioni "fiscali" relative ai crediti.

Si tratta dei crediti commerciali che possono essere oggetto di svalutazione. In bilancio possono apparire però anche crediti di natura diversa, a loro volta oggetto o meno di svalutazioni civilistiche.

La prima colonna del prospetto deve comunque indicare i valori di bilancio oppure la quota parte di crediti commerciali che la renderebbero comparabile con la colonna 2?

R. Nella colonna 1 del prospetto dei crediti vanno indicati soltanto i dati relativi ai crediti per i quali l'articolo 71 del TUIR riconosce la deducibilità delle svalutazioni e degli accantonamenti.

3.34. Accantonamento al fondo svalutazione crediti

D. Una società di persone che non intenda redigere il bilancio secondo lo schema U.E. e preferisca esporre i crediti al lordo delle svalutazioni ed esporre al passivo un fondo svalutazione crediti può effettuare la deduzione fiscale di cui all'articolo 71 del Testo unico?

R. Le somme accantonate a un fondo di copertura per rischi su crediti (in luogo o in aggiunta alla svalutazione diretta dei crediti) sono deducibili nel rispetto delle regole contenute nell'articolo 71 del TUIR.

3.35. Interessi moratori - art. 71, commi 5 e 6 del TUIR

D. È ancora necessaria l'istituzione di un fondo interessi di mora nel passivo o in nota integrativa, oppure è sufficiente dare evidenza dell'accredito e addebito del cliente per tali interessi nel prospetto di cui al comma 6 dell'art. 71 del TUIR?

R. L'istituzione del fondo per rischi su crediti per interessi di mora non è più richiesta dall'art. 71 del TUIR. La svalutazione diretta dei crediti per interessi di mora è riconosciuta ai fini fiscali, purché, ovviamente, abbia interessato il conto economico. Il prospetto di cui al comma 6 dell'art. 71 ha la funzione di evidenziare il collegamento fra le operazioni di bilancio e le svalutazioni dei crediti complessivamente ammesse.

3.36. Immobili assunti in locazione. Spese di ristrutturazione

D. Per le spese di ristrutturazione degli immobili condotti in locazione, il ministero delle Finanze ritenne doversi procedere alla loro ripartizione nell'arco della durata del contratto di locazione. Si chiede di sapere se questo criterio sia ancora valido, tenuto conto delle nuove regole di imputazione al conto economico dei costi pluriennali previste dal decreto legislativo n. 127 del 1991 e n. 87 del 1992.

R. L'articolo 74, comma 3, del TUIR non stabilisce uno specifico criterio di deducibilità delle altre spese relative a più esercizi (tra le quali quelle relative alla ristrutturazione di immobili condotti in locazione), disponendone la deducibilità nel limite della quota imputabile a ciascun esercizio. Si ritiene al riguardo che i criteri civilistici di ripartizione delle spese in esame costituiscano presupposto per la determinazione della quota di dette spese, imputabile al reddito dell'esercizio.

3.37. Condono previdenziale. Deducibilità

D. Sono deducibili nel 1993 i maggiori contributi relativi a personale dipendente, relativi ad anni precedenti, versati in tale anno a seguito del condono previdenziale?

R. I contributi per il personale dipendente versati nel 1993 a seguito di condono, e che si riferiscono ad anni precedenti, non sono deducibili in sede

di determinazione del reddito di impresa in quanto non hanno concorso a formare il reddito nell'esercizio di competenza nel rispetto delle disposizioni contenute nell'art. 75 del TUIR. Sono invece deducibili dal reddito complessivo, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, lett. e), del TUIR, i contributi relativi alla posizione previdenziale del contribuente versati nel 1993 a seguito di condono.

3.38. Deduzione del contributo INAIL

D. Il contributo INAIL e` un costo per la produzione del reddito o e` un onere per contributo assistenziale obbligatorio? Si propende per la prima soluzione, in quanto viene qualificato "premio" ed e` differenziato in relazione al tipo di attivita` e alle relative modalita` di svolgimento.

R. Il premio di assicurazione versato all'INAIL dall'imprenditore costituisce un componente negativo del reddito d'impresa e, pertanto, non spetta la detrazione di cui all'articolo 13 bis, comma 1, lett. g), del TUIR. Cio` in quanto, come previsto dallo stesso articolo 13 bis, la detrazione spetta soltanto con riferimento ad oneri non deducibili nella determinazione dei singoli redditi che concorrono a formare il reddito complessivo.

3.39. Interessi passivi sui prestiti contratti per l'acquisto o la costruzione di beni materiali e strumentali per l'esercizio dell'impresa

D. Come si conciliano l' art. 2426, n. 1, del codice civile e l'art. 76, lett. b), del TUIR per quanto concerne gli interessi passivi?

R. In applicazione dell'art. 76, comma 1, lett. b), del TUIR per i beni strumentali per l'esercizio dell'impresa, si comprendono nel costo, fino all'esercizio della loro entrata in funzione, gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro acquisizione o costruzione che dal bilancio risultino imputati ad aumento del costo dei beni stessi, mentre la normativa civilistica, di cui all'art. 2426, n. 1 del codice civile prevede che il costo delle immobilizzazioni puo` comprendere altri costi - tra cui gli oneri relativi al finanziamento della fabbricazione - per la quota ragionevolmente imputabile al prodotto, relativi al periodo di fabbricazione e fino al momento dal quale il bene puo` essere utilizzato. Dal confronto tra le due norme citate si rileva che la patrimonializzazione degli interessi passivi ai fini fiscali e` subordinata alle risultanze di bilancio.

Pertanto, se nel bilancio stesso gli interessi passivi risultano imputati al bene solo per l'ammontare maturato fino al momento dal quale detto bene puo` essere utilizzato, tali risultanze rileveranno anche ai fini fiscali, ancorche` l'articolo 76, comma 1, lettera b), del TUIR consentirebbe di patrimonializzare gli interessi passivi anche per la parte degli stessi maturata fino alla chiusura dell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione.

Tuttavia questi ultimi interessi passivi saranno deducibili ai sensi dell'articolo 63 del TUIR.

3.40. Rimborso ILOR delle societa` trasformate.

D. Societa` di persone, trasformatasi in societa` di capitale. La societa` di capitale ottiene, nel 1993, il rimborso dell'ILOR Pagata a suo tempo dalla societa` di persone e il pagamento degli interessi. Si chiede se il rimborso dell'imposta e se gli interessi sono tassabili in capo alla societa` di capitale, ovvero se la sola imposta rimborsata e` reddito dei soci della ex societa` di persone. In questa seconda ipotesi occorre fare specifica annotazione nel modello 740 dei soci?

R. Il rimborso dell'ILOR, a suo tempo versata dalla societa` di persone e dedotta dal reddito complessivo dei soci, costituisce per la societa` di capitale risultante dalla trasformazione, sopravvenienza attiva, che concorre alla determinazione del reddito ai fini IRPEG, ai sensi dell'articolo 55, comma 1, del TUIR, limitatamente all'importo a suo tempo ammesso in deduzione dal reddito dei singoli soci. Gli interessi derivanti dai crediti di imposta concorrono alla formazione del reddito per competenza, ai sensi dell'articolo 56, comma 3, del TUIR.

3.41. Tassazione separata. Imprese escluse dall'ILOR

D. Il reddito a tassazione separata originato da un'impresa non soggetta ad ILOR per l'articolo 115, lettera e bis) del TUIR, dovrebbe ritenersi parimenti escluso da ILOR avendone la medesima natura (la tassazione separata e` una modalita` di calcolo e non una categoria di reddito ex articolo 6 del TUIR). Come si indica nel quadro M che il reddito in questione e` escluso da ILOR? (Manca la casella equivalente a quella che "apre" la sezione ILOR del quadro 740/F o G - 750/A o B) ?

R. Le plusvalenze derivanti dalla cessione di aziende possedute da piu` di cinque anni o dalla liquidazione di imprese commerciali esercitate da piu` di cinque anni, di cui alla lettera g) dell'articolo 16 del TUIR, concorrono a formare il reddito da assoggettare a tassazione ordinaria ai fini dell'ILOR. Pertanto, se l'impresa beneficia dell'esclusione da tale imposta ai sensi dell'articolo 115, lettera e bis), del TUIR, tale esclusione riguarda anche le plusvalenze in esame, che sono assoggettate a tassazione separata soltanto ai fini dell'IRPEF.

3.42. ILOR e fondi comuni di investimento

D. I redditi derivanti da fondi comuni d'investimento, aperti o chiusi, e SICAV, di diritto italiano, conseguiti nell'esercizio di imprese commerciali sono tassati ai fini ILOR?

R. Tali redditi vanno assoggettati all'ILOR, non essendo applicabile alcuna norma di esclusione al riguardo.

3.43. Esclusione ILOR/ICI. Fabbricato finito nel 1993

D. Nel mese di aprile del 1993 e` stato ultimato un fabbricato industriale (categoria D), nel dicembre 1993, l'ICI E` stata pagata sul seguente imponibile:

- valore venale dell'area, per 4 mesi = lire 600 : 12 x 4 = lire 200;
- costi effettivi rivalutati, per 8 mesi = lire 1.500 x 1,02 : 12 x 8 = 1.020;
- totale 1.220.

Si chiede se la deduzione ILOR va calcolata sull'importo di lire 1.220 : 50 oppure sull'importo di lire 1.020 : 50 piu` la rendita catastale dell'area rapportata a quattro mesi.

R. Nel caso in cui nel corso del periodo d'imposta sia stata ultimata la costruzione di un fabbricato classificabile nel gruppo catastale D, non iscritto in catasto, posseduto interamente da impresa e distintamente contabilizzato, la deduzione dall'ILOR e` pari all'importo corrispondente alla rendita presunta convenzionalmente determinata dividendo per 50 i costi di acquisizione dell'immobile, aggiornati applicando agli stessi i coefficienti stabiliti in relazione all'anno in cui i costi di acquisizione sono stati sostenuti. Detto importo va rapportato alla durata del possesso dell'immobile nel periodo di imposta, che nel caso rappresentato e` di 8 mesi.

Per l'area fabbricabile va escluso dall'ILOR un importo pari al reddito dominicale del terreno su cui e` stato costruito il fabbricato, rapportato alla durata del possesso dell'area fabbricabile, che nel caso rappresentato e` di quattro mesi.

3.44. Esclusione ILOR/ICI. Immobile non accatastato

D. L'immobile non accatastato, classificabile nel gruppo catastale D, interamente posseduto da impresa, locato. Va dedotto sempre il canone di locazione ridotto del 15% o tale ultima entita` va messa a raffronto con il 2% di base imponibile ICI e va dedotto sempre il maggiore dei valori?

R. Per i fabbricati classificabili nel gruppo catastale D non iscritti in catasto, ai fini dell'esclusione dall'ILOR, va fatto riferimento al valore determinato applicando ai costi di acquisizione degli immobili i coefficienti di aggiornamento stabiliti in relazione all'anno in cui detti costi sono stati sostenuti e quindi all'imponibile determinato ai fini ICI.

Da tale valore patrimoniale occorre desumere convenzionalmente la rendita presunta applicando il divisore pari a 50 (che e` il coefficiente di moltiplicazione applicabile alla rendita catastale dei fabbricati classificabili nel gruppo catastale D).

Se gli stessi fabbricati sono concessi in locazione, ai fini del calcolo dell'importo da escludere dall'ILOR occorre assumere il maggiore tra la rendita presunta, determinata come sopra, e il reddito effettivo ridotto del 15 per cento.

3.45. Esclusione ILOR/ICI. Come si determina l'importo

D. Si chiede conferma che l'importo del reddito d'impresa da escludere dall'ILOR sia da intendere si` pari alla "rendita catastale" dell'immobile, ma maggiorata o diminuita concordemente alle disposizioni sulla determinazione dei redditi fondiari (maggiorazione di 1/3 per le unita` immobiliari a disposizione; diminuzione del 70% per i terreni non coltivati eccetera). In altre parole si chiede se l'importo da portare in diminuzione debba essere pari all'ammontare che ha concorso alla formazione del reddito ai fini IRPEF.

R. Ai fini della determinazione dell'importo da escludere dall'ILOR si tiene conto della rendita catastale dell'immobile senza le maggiorazioni o riduzioni previste dal capo II del Testo unico delle imposte sui redditi.

3.46. Riduzioni dall'imponibile ILOR per gli immobili relativi alle societa` immobiliari a seguito dell'applicazione dell'ICI

D. Quali sono le riduzioni dall'imponibile ILOR per gli immobili relativi alle societa` immobiliari a seguito dell'applicazione dell'ICI?

R. Per tutti i terreni e i fabbricati posseduti a titolo di proprieta`, enfiteusi, usufrutto o altro diritto reale relativi all'impresa (strumentali, beni/merce e altri) e non locati, l'importo del reddito d'impresa da escludere dall'ILOR coincide sempre con la rendita catastale dell'immobile.

Per i fabbricati non locati classificabili nel gruppo catastale D, non iscritti in catasto, interamente posseduti da imprese e distintamente contabilizzati, ai fini dell'esclusione dall'ILOR va fatto riferimento al valore determinato applicando ai costi di acquisizione degli immobili i coefficienti di aggiornamento stabiliti in relazione all'anno in cui detti costi sono stati sostenuti (cioe` all'imponibile determinato ai fini dell'ICI).

Da tale "valore patrimoniale" dell'immobile occorre desumere, sia pure convenzionalmente, il reddito, applicando il divisore pari a 50, che e` il coefficiente di moltiplicazione applicabile alle rendite catastali delle unita` immobiliari classificate nel gruppo D.

Per i fabbricati non locati non ancora iscritti in catasto e per quelli che, pur censiti, sono ancora sprovvisti di rendita, o la cui rendita risulta non

piu` rispondente alla situazione originariamente considerata, deve essere assunta la rendita attribuita a fabbricati similari.

Qualora il fabbricato risulti gia` accatastato, le risultanze vanno disattese solo se il possessore ha sottoposto l'immobile stesso a variazioni o adattamenti tali da mutarne la classificazione catastale. In tal modo si deve tener conto delle nuove caratteristiche catastali anche se il nuovo accatastamento non risulti ancora avvenuto; e cio` non solo quando il possessore abbia gia` presentato la domanda per il nuovo accatastamento, ma anche quando detta domanda sia stata omessa.

Per i terreni dati in affitto per uso agricolo si applica il disposto dell'articolo 129, comma 1, del TUIR.

Per i terreni dati in affitto per uso non agricolo e` escluso dall'ILOR un importo pari alla rendita catastale.

Per tutti i fabbricati relativi all'impresa dati in locazione va escluso dall'ILOR un importo pari:

a) alla rendita catastale o, se superiore, al canone di locazione ridotto forfettariamente del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella citta` di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano);

b) al canone di locazione ridotto del 15 per cento (o del 25 per cento per i fabbricati siti nella citta` di Venezia centro e nelle isole della Giudecca, di Murano e di Burano) per le unita` immobiliari date in locazione in regime legale di determinazione del canone.

3.47. Imprese familiari. Quote imputabili ai collaboratori

D. Le quote di reddito imputabili ai collaboratori dell'impresa familiare, da indicare nei modelli 740/F e 740/G rispettivamente ai rigli F73 e G45, corrispondono a quelle imputate ai medesimi nei rigli F50 e G31 degli stessi modelli nella misura che risulta dal prospetto di imputazione del reddito dell'impresa familiare?

R. Le quote di reddito imputabili ai collaboratori dell'impresa familiare ai fini dell'ILOR, che possono risultare diverse da quelle ai medesimi imputate ai fini dell'IRPEF devono essere determinate ripartendo, in proporzione alla quota di partecipazione agli utili spettante dai collaboratori familiari, l'ammontare indicato ai rigli G44 e F72, aumentato del contributo diretto lavorativo riportato ai rigli G40 o F68.

3.48. Beni estromessi dall'attivita` dell'impresa

D. Deve essere dichiarato il reddito fondiario dei fabbricati appartenenti all'imprenditore e utilizzati per l'attivita` di impresa, ma non relativi all'impresa, in quanto beni personali?

L' articolo 58 della legge 413/91 ha infatti modificato l'articolo 77 del TUIR, nel senso che:

- i fabbricati acquistati dall'1 gennaio 1992 sono beni relativi all'impresa solo se iscritti in contabilita` (libro inventari e/o dei beni ammortizzabili);

- i fabbricati acquistati in precedenza sono beni relativi all'impresa, anche se non contabilizzati, per il fatto oggettivo della destinazione all'attivita`, mentre sono beni personali se sono stati "privatizzati", a norma della citata disposizione dalla legge 413/91 con il pagamento del 5% o 10% del valore catastale.

Il dubbio sorge dalla lettura delle istruzioni, che al paragrafo 18 non distinguono in merito all'esclusione dalla dichiarazione del reddito fondiario per l'immobile utilizzato esclusivamente per l'attivita`, a seconda che sia "relativo all'impresa" o meno.

Esiste l'intenzione di escludere in ogni caso dal quadro B l'immobile utilizzato per l'attivita` di impresa, anche se considerato bene personale? E` pertanto prevedibile una modifica al disposto dell'articolo 40 del TUIR?

Si osserva inoltre che la risposta al quesito 8 "Estromissione beni dell'impresa", nella circolare 10 giugno 1993, n. 7, affermava che la rendita catastale dell'immobile estromesso deve confluire nel quadro B del modello 740.

R. I fabbricati che sono stati estromessi dall'impresa, ai sensi dell'articolo 58 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, diventano a tutti gli effetti beni personali dell'imprenditore, ancorche` gli stessi continuino ad essere utilizzati nell'impresa.

Conseguentemente la rendita catastale di detti fabbricati va dichiarata nel quadro B del modello 740, come peraltro e` stato gia` precisato nella circolare n. 7 del 10 giugno 1993.

3.49. Conferimento di beni dell'impresa familiare

D. Le societa` di persone risultanti da imprese familiari conferite nel corso del 1993 possono applicare la rateazione delle plusvalenze in caso di alienazione di beni provenienti dal conferimento?

R. Il conferimento dei beni dell'impresa familiare di cui all'articolo 29, comma 1, della legge n. 413 del 1991 non costituisce cessione ai fini delle

imposte sui redditi. Di conseguenza, per i beni conferiti nella società di persone, ai fini del computo del periodo di possesso, di cui all'articolo 54, comma 4, del TUIR si tiene conto anche del periodo in cui i beni medesimi sono stati posseduti dall'impresa familiare.

4. DICHIARAZIONE DEI REDDITI

4.1. Contributo diretto lavorativo

4.1.1. Applicazione dell'articolo 62 ter, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993 nei confronti dei contribuenti che hanno presentato domanda di esonero

D. I contribuenti che hanno presentato domande di esonero dalla minimum tax all'apposita Commissione provinciale per l'anno 1992 possono avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 62 ter, comma 5, del decreto legge n. 331 del 1993, convertito dalla legge n. 427 del medesimo anno, se hanno corrisposto un acconto non inferiore al 95 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione dei redditi presentata per l'anno 1992?

R. L'acconto versato dai contribuenti che hanno presentato domanda di esonero dalla c. d. "minimum tax" per l'anno 1992 può essere ritenuto congruo ai fini dell'applicazione delle disposizioni contenute nell'articolo 62 ter, comma 5, del decreto legge n. 331 del 1993, se risulta non inferiore al 95 per cento dell'imposta risultante dalla dichiarazione presentata per tale anno. Tale acconto è ritenuto sufficiente anche nel caso in cui la Commissione provinciale, successivamente alla presentazione della dichiarazione, si sia pronunciata sfavorevolmente sulla domanda di esonero presentata dal contribuente.

Peraltro, in caso di versamento di un importo inferiore, può essere ritenuto congruo anche un acconto pari al 95 per cento dell'imposta che risulta dovuta per l'anno 1993 computando il reddito di impresa o quello derivante dall'esercizio di arti e professioni in misura non inferiore al contributo diretto lavorativo.

Resta ovviamente inteso che per dichiarare un reddito inferiore alla cd. "minimum tax" devono essere rispettate anche le altre condizioni previste dall'articolo 62 ter, comma 5, del D.L. n. 331 del 1993.

4.1.2. Modalità di compilazione dei modelli di dichiarazione

D. Nei modelli 740/E, 740/F, 740/G, 750 e 760, il contribuente può indicare i dati non variati rispetto all'anno precedente anche quando la compilazione di determinati campi o prospetti è richiesta solo in caso di variazioni?

R. Nel punto 12 delle istruzioni per la compilazione del modello 740/base è espressamente previsto che il contribuente può indicare anche i dati non variati se questa modalità di compilazione risulta per lui più agevole. Tale principio risulta ovviamente applicabile anche con riferimento ai dati non variati che possono comunque essere indicati nei quadri aggiuntivi del modello 740. Ovviamente anche nei modelli 750 e 760 il contribuente può comunque indicare anche i dati non variati se questa modalità di compilazione risulta per lui più agevole.

4.2. Ravvedimento operoso

4.2.1. Credito portato in diminuzione delle imposte dovute per la successiva dichiarazione

D. Nella dichiarazione dei redditi è stato indicato un credito da portare in diminuzione degli acconti e delle imposte dovute per la successiva dichiarazione. In caso di ravvedimento operoso se il credito non è stato ancora integralmente utilizzato è sufficiente versare la sola soprattassa riducendo il credito portato in diminuzione o è necessario versare anche la maggiore imposta dichiarata?

R. Nel caso in esame per avvalersi delle disposizioni contenute nell'articolo 14 della legge n. 408 del 1990 il contribuente deve versare la soprattassa e la maggiore imposta che intende dichiarare in sede di ravvedimento, pari alla differenza tra il credito originariamente esposto e il minor credito scaturente dalla dichiarazione presentata ai sensi del citato articolo 14 della legge n. 408 del 1990. Nella dichiarazione dei redditi del periodo di imposta successivo deve conseguentemente essere esposto il credito risultante dalla dichiarazione originaria (cioè il maggiore).

4.2.2. Inapplicabilità del ravvedimento operoso per il modulo W

D. Il dubbio che il ravvedimento operoso non si estenda alle sanzioni relative all'omessa compilazione del quadro W ostacola i ravvedimenti relativi all'omessa dichiarazione di redditi prodotti all'estero.

R. Con il modulo W - che conserva piena autonomia rispetto alla dichiarazione dei redditi - i soggetti obbligati alla sua presentazione non dichiarano redditi, ma unicamente i flussi e le consistenze di alcuni movimenti finanziari. Poiché l'inosservanza dell'obbligo di presentazione di tale modulo è sanzionato dalle specifiche disposizioni stabilite dall'articolo 5 del D.L. n. 167 del 1990, convertito dalla legge n. 227 del 1990 ne deriva che non può farsi ricorso alla disciplina concernente il ravvedimento operoso, che concerne soltanto la dichiarazione dei redditi.

4.2.3. Redditi a tassazione separata

D. E' stato chiarito (circolare 18 febbraio 1993, n. 5) che il ravvedimento operoso e' utilizzabile anche per la tassazione separata; quando deve essere effettuato il versamento della soprattassa? Inoltre, in caso di ravvedimento operoso relativo a redditi soggetti a tassazione separata si puo' optare (se previsto dalla norma ordinaria) per la tassazione ordinaria?

R. Il ravvedimento operoso puo' essere effettuato soltanto se il contribuente opta, anche in sede di dichiarazione integrativa, per la tassazione ordinaria.

4.2.4. Imposta patrimoniale

D. Il "ravvedimento operoso" puo' essere esteso all'imposta patrimoniale sulle imprese? In caso positivo, quali codici tributo devono essere utilizzati per il versamento?

R. Si`. Con D.M. 5 maggio 1994, sono stati istituiti i seguenti codici tributo:

1) per il versamento al concessionario (utilizzando la distinta Mod. 8 o il bollettino di conto corrente postale Mod. 11) :

- codice tributo 4214, denominato "Imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Persone fisiche";
- codice tributo 4216, denominato "Soprattassa imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Persone fisiche";
- codice tributo 3431, denominato "Imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Societa` di persone";
- codice tributo 3432, denominato "Soprattassa imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Societa` di persone";
- codice tributo 2414, denominato "Imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Societa` di capitali ed enti";
- codice tributo 2416, denominato "Soprattassa imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Societa` di capitali ed enti";

2) per il versamento mediante delega alle aziende di credito (utilizzando l'attestazione di pagamento di cui al decreto ministeriale 9 maggio 1991 contraddistinta da carta bianca e grafica nera) :

- codice 37, denominato "Imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Persone fisiche";
- codice 38, denominato "Soprattassa sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Persone fisiche";
- codice 39, denominato "Imposta sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Societa` di persone";
- codice 40, denominato "Soprattassa sul patrimonio netto dell'impresa in base a dichiarazione integrativa - Societa` di persone".

4.3. Modello di dichiarazione. Quadro W

D. Una persona fisica residente in Italia acquista titoli esenti e li deposita presso una banca estera; presso questa banca non viene aperto alcun conto corrente. La banca straniera ha l'ordine di accreditare direttamente gli interessi maturati e le altre somme derivanti dal rimborso del titolo alla scadenza o della cessione del titolo, su un conto tenuto presso una banca italiana; lo stesso conto sara` addebitato delle spese di tenuta del deposito. Deve essere compilato il quadro W? Se i titoli sono tassati e la banca italiana incaricata di effettuare la ritenuta alla fonte all'atto dell'accredito degli interessi deve essere compilato il quadro W?

R. Nel caso in cui una persona fisica abbia acquistato all'estero titoli esenti, per il tramite di una banca non residente, che cura l'incasso alla scadenza e accredita presso una banca italiana le somme, non deve essere compilato il mod. 740/W, stante il disposto dell'articolo 4 del D.L. n. 167 del 1990. Se si tratta di titoli non esenti, e se e' stato dato incarico a una banca italiana di incassare gli interessi e viene applicata la ritenuta d'ingresso, non deve essere compilato il mod. 740/W, stante il disposto dell'articolo 8, comma 2 del citato D.L. n. 167 del 1990.

5. VERSAMENTI

5.1. Versamento minimo. Concessionario della riscossione

D. Si chiede perche` nel caso di versamento allo sportello del concessionario sia previsto un minimo diverso (14.000 invece di 13.000) rispetto ai pagamenti in banca o alla posta.

R. La differenza e` dovuta alla diversa misura dei compensi che spettano agli enti preposti alla riscossione.

5.2. Acconto separato e dichiarazione congiunta

D. Le istruzioni al 740 prevedono l'obbligo di dichiarazione separata per i coniugi che hanno presentato la congiunta nel 1993 e hanno poi separato i versamenti degli acconti. Cio` significa che invece possono presentare la dichiarazione congiunta i coniugi che, pur avendo versato acconti separati, hanno presentato nel 1993 modelli separati? In caso contrario, come regolarsi nel caso di coniugi che si sono sposati nel 1993 (non piu` disciplinato dalle istruzioni) ?

R. Alla domanda se possono presentare dichiarazione congiunta i coniugi che, pur avendo versato separatamente gli acconti, hanno presentato nel 1993 dichiarazioni separate puo` darsi risposta positiva perche` l' articolo 1, comma 4, della legge 17 ottobre 1977, n. 749, esclude la possibilita` di presentazione della dichiarazione congiunta solo nel caso in cui i coniugi, avendo presentato congiuntamente la dichiarazione nel periodo d'imposta precedente, hanno poi separato le loro posizioni ed effettuato distinti versamenti d'acconto IRPEF ovvero, separando le posizioni, non hanno effettuato i versamenti di acconto. Naturalmente anche a coloro che hanno contratto matrimonio dopo la presentazione delle rispettive dichiarazioni nel 1993 e` consentito presentare la dichiarazione congiunta.

5.3. Termine di versamento

D. Il criterio del versamento entro il 20 giugno 1994 vale per tutte le imposte connesse ai modelli di dichiarazione (tassa salute, patrimoniale, capital gain, versamento in caso di mancato accoglimento della domanda di esonero del contributo diretto lavorativo) ?

R. Il versamento del contributo al SSN, dell'imposta patrimoniale e dell'imposta sostitutiva sulle plusvalenze derivanti dalla vendita di partecipazioni in societa` ed enti, puo` essere effettuato entro il 20 giugno 1994, con la maggiorazione dello 0,50 per cento, come precisato dal punto 8 delle istruzioni al mod. 740. Il versamento dovuto in caso di mancato accoglimento della domanda di esonero dal contributo diretto lavorativo deve essere effettuato, invece, entro la data del 31 maggio 1994.

5.4. Dichiarazione congiunta e conto fiscale

D. Nel caso di dichiarazione congiunta l'uso del conto fiscale non e` obbligatorio, cio` significa che, pur non accettando il versamento IRPEF il conto puo` accogliere il versamento ILOR di uno dei coniugi (se titolare) ? In tal caso, e` possibile separare le deleghe IRPEF e ILOR? E se ai fini ILOR si espone un credito, e` possibile il rimborso mediante il conto?

R. In caso di dichiarazione congiunta, il titolare del conto fiscale deve versare l'IRPEF fuori dal conto stesso, mentre deve versare l'ILOR utilizzando il conto fiscale. Tuttavia, al fine di semplificare gli adempimenti dei contribuenti e considerato che l' art. 78 comma 27, della legge n. 413 del 1991 stabilisce che l'obbligo di utilizzazione del conto fiscale non opera nei riguardi di contribuenti che presentano la dichiarazione dei redditi congiuntamente (con il coniuge), si ritiene che il contribuente possa anche scegliere di effettuare il versamento dell'ILOR con lo stesso modello utilizzato per l'IRPEF. Naturalmente, il credito IRPEF risultante dalla dichiarazione congiunta non puo` essere chiesto a rimborso al concessionario della riscossione, utilizzando cioe` la procedura prevista per i titolari di conto fiscale.

5.5. Scadenze dei ruoli dei concessionari

D. Le istruzioni avvertono che i ruoli con scadenza il 10, possono essere pagati il 18 (il 12 in posta); se il 12 o 18 sono festivi o non lavorativi si paga il primo giorno lavorativo successivo? Anche se il ruolo comprende delle sanzioni?

R. In merito trova senza dubbio applicazione l' articolo 6, comma 8, del D.L. 31 marzo 1994, n. 222 (semplificazione di talune disposizioni in materia tributaria), in base al quale il pagamento di ritenute alla fonte, di imposte, di tasse e contributi erariali, regionali e locali, il cui termine cade di sabato o di giorno festivo, e` considerato tempestivo se effettuato il primo giorno lavorativo successivo.

5.6. Indicazione della maggiorazione per i versamenti effettuati dall'1 al 20 giugno 1994.

D. Si chiede conferma del fatto che l'eventuale maggiorazione dello 0,50% per chi effettua versamenti dopo il 31 maggio 1994 ma entro il 20 giugno 1994 non vada riportata in sede di dichiarazione, ma soltanto cumulata all'imposta da versare all'atto del pagamento?

R. L'eventuale maggiorazione dello 0,50% per i contribuenti che effettuano i versamenti dopo il 31 maggio 1994 ma entro il 20 giugno 1994 va versata unitamente alle imposte ma non va riportata nei righe dei modelli di dichiarazione relativi ai versamenti.

5.7. Versamento. Scadenza festiva

D. Se il termine ultimo per il ravvedimento operoso cade di giorno festivo non lavorativo, e` automaticamente prorogato al primo giorno lavorativo? Se si`, anche quando devono essere contestualmente versate delle soprattasse? Nell'articolo 6 del decreto legge 222/94, la proroga generale dei termini di versamento e` riferita alle imposte, tasse, contributi eccetera, ma non alle sanzioni.

R. Si`, ai sensi dell'articolo 6, comma 8, del decreto legge 31 marzo 1994, n. 222, anche per la soprattassa versata contestualmente all'imposta

opera lo slittamento dei termini al primo giorno lavorativo successivo.

6. REDDITI DIVERSI

6.1. Capital gain: diritti d'opzione e obbligazioni convertibili

D. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di obbligazioni convertibili o del diritto d'opzione non conseguite nell'esercizio d'impresе commerciali rientrano nell'articolo 81, lettera c) o c bis) ? In questo secondo caso si puo` ritenere (si veda la circolare del Consiglio nazionale del notariato) che il regime forfettario sia applicabile indipendentemente dalla percentuale di capitale sociale cui si riferisce il diritto d'opzione?

R. Le plusvalenze derivanti dalla cessione a titolo oneroso di obbligazioni convertibili e dei diritti di opzione, non conseguite nell'esercizio d'impresе commerciali, rientrano nella previsione dell'articolo 81, comma 1, lettera c bis), del TUIR e, pertanto, per dette plusvalenze e` sempre applicabile opzionalmente il regime forfettario, come specificamente previsto dall'articolo 3, comma 5 del D.L. n. 27 del 1991, convertito dalla legge 25 marzo 1991, n. 102.

6.2. Capital gain: valutazione dei periti

D. Si possono applicare i coefficienti di rivalutazione di cui all'articolo 2, comma 5 del decreto legge n. 27 del 1991 anche ai valori di perizia alla data del 27 gennaio 1991?

R. Qualora per la tassazione del capital gain il contribuente ha adottato, ricorrendone i presupposti la disciplina di cui all'articolo 6 del citato D.L. n. 27 del 1991 e, per la determinazione del prezzo d'acquisto dei titoli ceduti, ha assunto il valore (alla data del 28 gennaio 1991) risultante da apposita perizia, per la valutazione del costo si deve applicare il coefficiente di rivalutazione a decorrere dalla detta data del 28 gennaio 1991.

6.3. Cessione di quote delle societa` di persone

D. L'articolo 82, comma 1 bis del TUIR dispone che il costo fiscalmente riconosciuto deve essere incrementato dei redditi imputati al socio per trasparenza e decrementato degli utili distribuiti fino a concorrenza dei redditi aggiunti: si devono applicare i coefficienti di rivalutazione del costo anche a queste variazioni in aumento e in diminuzione; in caso di risposta affermativa si applicano i coefficienti dall'anno di acquisto della partecipazione o quelli dell'anno in cui sono stati prodotti i redditi imputati al socio o sono stati distribuiti i redditi stessi? Le perdite della societa` di persone imputate ai soci non assumono alcuna rilevanza?

R. Nel caso di cessione di quote di societa` di persone il coefficiente di rivalutazione del costo si applica sul risultato dell'operazione che tiene conto degli incrementi e dei decrementi previsti dall'articolo 82, comma 1 bis del TUIR e pertanto non devono essere autonomamente rivalutati i redditi imputati al socio (che si aggiungono al costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione) e gli utili distribuiti (che si scomputano dal costo fiscalmente riconosciuto della partecipazione stessa). Si precisa che, in coerenza con tale criterio, il costo da rivalutare va decrementato delle perdite imputate al socio e incrementato delle somme versate a copertura delle perdite.

6.4. Determinazione del costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria

D. Il comma 2 dell'articolo 82 del TUIR dispone che il costo dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria di cui alla lettera b) del comma 1 dell'articolo 81 e` costituito dal prezzo di acquisto aumentato di ogni altro costo inerente, rivalutato in base alla variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e di impiegati nonche` dell'imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Si chiede di conoscere come deve essere calcolato il costo finale, in particolare se il costo iniziale debba essere prima aumentato di ogni altro inerente e successivamente rivalutato oppure se la rivalutazione dei costi inerenti debba avvenire secondo il periodo in cui sono stati sostenuti?

R. Ai fini della determinazione del costo finale dei terreni suscettibili di utilizzazione edificatoria, in base al tenore letterale dell'articolo 82, comma 2, penultimo periodo del TUIR, prima di procedere alla rivalutazione sulla base della variazione dell'indice dei prezzi al consumo per le famiglie di operai e impiegati vanno aggiunti al costo iniziale tutti gli altri costi inerenti. Al costo cosi` determinato e rivalutato va poi sommata l'eventuale imposta comunale sull'incremento di valore degli immobili. Tale modalita` di calcolo, piu` favorevole al contribuente, tiene conto che la fattispecie o riguarda contribuenti, diversi dalle societa` in nome collettivo e in accomandita semplice, che non hanno conseguito detto reddito nell'esercizio di arti e professioni o di impresе commerciali e che pertanto non avevano alcun obbligo di contabilizzare i costi e di conservare la relativa documentazione e che tuttavia, ai fini della determinazione della plusvalenza, possono tener conto solo dei costi per i quali abbiano conservato la relativa documentazione. Va, infatti, osservato che la previsione normativa non contiene alcun limite temporale in ordine alla formazione della plusvalenza e tale circostanza potrebbe risultare in taluni casi eccessivamente penalizzante ove si accettasse diverso criterio di determinazione della plusvalenza stessa, quale quello della stratificazione dei costi, utilizzato per i contribuenti che svolgono attivita` commerciale.

Infine si deve pure considerare che questa modalita` di calcolo risulta conforme a quella adottata in altre ipotesi di determinazione di plusvalenze che costituiscono reddito diverso e per le quali si tiene conto della rivalutazione ISTAT.

6.5. La rivalutazione del valore di successione

D. Sembra evidente che il valore di successione o donazione sia considerato "prezzo di acquisto" e che, in quanto tale, debba essere incrementato dell'indice ISTAT del costo della vita. Oppure esiste una volontà contraria del legislatore che, nell'ultimo periodo del comma 2 dell'articolo 82 del TUIR non richiama l'indicizzazione?

R. Poiché la rivalutazione è stata specificamente prevista soltanto per gli acquisti a titolo oneroso (articolo 82, comma 2, terzo periodo del TUIR) e non pure per quelli a titolo gratuito (articolo 82, comma 2, ultimo periodo del TUIR) non è ipotizzabile un'applicazione estensiva della citata disposizione contenuta nell'articolo 82, comma 2, terzo periodo del TUIR.

7. LAVORO DIPENDENTE

7.1. Maggiori trattenute sul mod. 102

D. Il modello 102 prevede espressamente (riga 15) che il datore di lavoro abbia applicato ritenute in eccedenza. Non essendo più possibile dichiarare il reddito così certificato, l'amministrazione finanziaria, eseguiti i ricalcoli sull'eventuale convenienza alla tassazione cumulativa, procederà automaticamente al rimborso dell'eccedenza in questione?

R. L'eccedenza di ritenute risultante dal modello 102 può formare oggetto di rimborso a condizione che dai controlli eseguiti sul modello 770 del sostituto d'imposta risulti che quest'ultimo ha correttamente applicato la disciplina concernente la tassazione dei redditi della specie.

7.2. Restituzione di pensioni

D. Anche per effetto del mancato coordinamento all'interno del medesimo istituto previdenziale, vengono chieste restituzioni di pensioni per più annualità, già assoggettate a tassazione. Come avviene il recupero di quanto corrisposto in più?

R. Nel caso prospettato l'importo recuperato dal sostituto d'imposta sulle pensioni erogate negli anni successivi è dedotto dai redditi di pensione relativi agli stessi anni; pertanto le ritenute effettuate negli anni precedenti in relazione alle somme restituite sono sostanzialmente compensate con le minori trattenute effettuate negli anni in cui avviene la restituzione. Va, peraltro, precisato che ove l'istituto previdenziale non ponga in essere detta compensazione, il contribuente può presentare istanza di rimborso ai sensi dell'art. 38 del D.P.R. n. 602 del 1973.

8. IMPOSTA COMUNALE SUGLI IMMOBILI

8.1. Fabbricati del gruppo

D. La base di calcolo dell'ICI relativa al 1994 per i fabbricati del gruppo D non accatastati (migliorie dal 1993 e nuovi coefficienti) cambia sicuramente, sia per la capitalizzazione di eventuali migliorie del 1993 che per la modifica dei coefficienti di aggiornamento (D.M. 9 aprile 1994).

Il nuovo valore su cui viene calcolato il tributo comporta la presentazione della denuncia per il 1993 (e la situazione del 31 dicembre, di apertura per il 1994) o si attende la dichiarazione da presentare tra un anno?

R. I fabbricati interamente posseduti da impresa e distintamente contabilizzati, classificabili nel gruppo catastale D e sforniti di rendita catastale, per i quali le uniche variazioni intervenute nel corso dell'anno 1993 sono date dall'attribuzione della rendita catastale oppure dalla contabilizzazione di costi incrementativi, aggiuntivi a quello di acquisizione, non devono essere indicati nella dichiarazione ICI relativa all'anno 1993 (che si presenta nel 1994) in quanto si tratta di variazioni destinate ad influire sulla determinazione del valore solo a decorrere dall'anno 1994. La stessa cosa dicasi per l'aggiornamento dei coefficienti disposto con il decreto del ministro delle Finanze del 9 aprile 1994, il quale opera sul valore sul quale calcolare l'ICI da versare per l'anno 1994.

8.2. Termine di dichiarazione. Soggetti IRPEG

D. L'ICI viene applicata per anno solare. L'affermazione del D.Lgs. n. 504/92 (articolo 10, comma 4), secondo cui la dichiarazione deve essere presentata entro il termine di presentazione della dichiarazione dei redditi relativa all'anno (non al periodo di imposta) in cui le modificazioni si sono verificate, è compatibile con l'affermazione, contenuta al punto III delle istruzioni al modello, secondo cui la dichiarazione deve essere comunque presentata tra l'1 maggio e il 30 giugno, indipendentemente dall'eventuale diversa scadenza del modello 760, ad esempio differimento del termine di approvazione del bilancio?

R. Per i soggetti all'IRPEG, con periodo d'imposta coincidente o meno con l'anno solare, la denuncia, agli effetti dell'ICI, delle variazioni intervenute nel corso dell'anno 1993 deve essere presentata entro il termine di scadenza per la presentazione della dichiarazione dei redditi di cui all'articolo 9, commi 2 e 3, del D.P.R. n. 600 del 1973 relativa allo stesso anno.

8.3. Presentazione di dichiarazione: perdita di "ruralità"

D. L' articolo 9 comma 9, del D.L. n. 557/93 (legge n. 133/94) assoggetta a tassazione il fabbricato ex rurale:

- per le imposte sui redditi dal 1993;

- per l'ICI dal 1994.

Deve pertanto essere dichiarato nella denuncia ICI per il 1993 con mesi di possesso "O", in quanto non soggetto per il 1993 a tale tributo?

R. Per i fabbricati per i quali l'unica variazione intervenuta nel corso dell'anno 1993 e` data dall'aver perso la caratteristica di ruralita` (in quanto non presentano i requisiti previsti dall'articolo 9 del D.L. n. 557/93 convertito nella legge n. 133/94) non deve essere presentata nel 1994 la dichiarazione ICI relativa all'anno 1993. Cio` in quanto la perdita del requisito della ruralita` ha effetto, ai fini ICI, dall'anno 1994, purché il contribuente provveda agli adempimenti prescritti dal comma 9 del menzionato articolo 9.

9. IMPOSTA PATRIMONIALE

9.1. Attivita` esercitata per un periodo inferiore ai 12 mesi

D. Nelle societa` di persone (oltre che in quelle di capitale, ove non esiste il dubbio) si puo` eseguire il ragguglio ad anno della patrimoniale se l'attivita` e` durata meno di 12 mesi (cessazione, nascita per costituzione e conferimento di impresa individuale) ?

R. Per le societa` di persone, cosi` come per le societa` di capitali, nel caso in cui il periodo d'imposta e` inferiore a dodici mesi (per effetto della costituzione o della cessazione dell'attivita` nel corso dell'anno) l'imposta patrimoniale va raggugliata alla durata di detto periodo. Detto ragguglio va effettuato in relazione al numero dei mesi di durata del periodo di imposta, considerando come mese intero la frazione di esso superiore a quindici giorni.

9.2. Ditta cessata in corso d'anno

D. Per le imprese individuali il periodo d'imposta e` l'intero anno solare, tanto che la circolare 21 aprile 1993, n. 7 non consente il ragguglio ad anno, relativamente al patrimonio esistente alla chiusura del periodo d'imposta (31 dicembre). Correlativamente si deve ritenere non soggetta a tassazione, per inesistenza del patrimonio, l'impresa gia` liquidata o comunque inesistente al 31 dicembre (ad esempio per effetto di conferimento in corso d'anno) ?

R. Il decreto legge 30 settembre 1992, n. 394 convertito dalla legge 26 novembre 1992, n. 461 istitutivo dell'imposta sul patrimonio netto delle imprese, stabilisce che detta imposta si applica con riferimento al patrimonio netto, ovvero agli elementi indicati nell'articolo 2, comma 1, di detto decreto legge, esistenti alla data di chiusura del periodo d'imposta.

Pertanto, tenuto conto che per le imprese individuali il periodo d'imposta coincide con l'anno solare, nel caso in cui l'impresa individuale sia cessata nel corso dell'anno, l'imposta patrimoniale non e` applicabile per inesistenza della base imponibile alla data di chiusura del periodo d'imposta.

10. IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO

10.1. Voce A 35 bis dichiarazione IVA

D. Nella voce A 35 bis della dichiarazione annuale IVA devono essere indicati anche gli acquisti intracomunitari non imponibili, esenti o non soggetti (art. 42 comma 1, D.L. n. 331 del 1993) ?

R. Nella voce A 35 bis va indicato l'ammontare complessivo dei corrispettivi relativi agli acquisti intracomunitari di beni nonche` alle prestazioni di servizi di cui all'art. 40 commi 5, 6 e 8, del D.L. 331 del 1993, indipendentemente dalla qualificazione fiscale di tali operazioni come imponibili, non imponibili, esenti o non soggette (di cui all'art. 74, comma sesto, del D.P.R. n. 633 del 1972).

Nella voce L 2 bis, invece va riportata l'IVA dovuta relativa alle operazioni intracomunitarie il cui imponibile e` compreso, unitamente alle altre operazioni intracomunitarie, nella voce A 35 bis.

10.2. Quadro F bis - Sez. I - Dichiarazione IVA

D. Nel quadro F bis - Sezione I - della dichiarazione IVA devono essere indicati solo gli acquisti di beni o anche dei servizi intracomunitari?

R. Le istruzioni alla dichiarazione IVA non precisano se nel quadro F bis - Sezione I - debbono essere indicati anche gli acquisti di servizi intracomunitari. Invero a differenza di altri quadri (cfr. quadro E bis) le prestazioni di servizi non risultano espressamente e distintamente indicate in appositi righe, per cui si dovrebbe concludere che nel quadro in esame vanno riportati esclusivamente gli acquisti intracomunitari di beni. Tuttavia il quadro stesso puo` ritenersi ritualmente compilato anche se nei vari codici del quadro F bis vengono compresi oltre che gli acquisti intracomunitari di beni, anche gli acquisti intracomunitari di servizi (trasporti intracomunitari di beni e relative prestazioni accessorie,

nonche` prestazioni di intermediazione).

10.3. Servizi intracomunitari

D. I servizi intracomunitari - in particolare i trasporti e provvigioni fatturati a clienti CEE - (articolo 40, commi 5, 6 e 8) devono essere computati nel rigo R3 della dichiarazione annuale IVA, e pertanto danno diritto al rimborso trimestrale?

Conseguentemente il dato da indicare nella casella posta al rigo R9 e` solo quello delle operazioni non soggette ed escluse dal volume d'affari?

R. Le prestazioni di servizi intracomunitarie vanno riportate nel codice R3 della dichiarazione annuale IVA, in quanto, ancorche` definite come "non soggette" dall'art. 40 del D.L. n. 331 del 1993, sono assoggettate al regime di non imponibilita`, concorrendo per questo motivo anche alla formazione del plafond. Di conseguenza, pur in presenza di una formulazione non del tutto chiara dell'art. 57, comma 2, del D.L. n. 331, dette operazioni rientrano tra quelle di cui all'art. 30, terzo comma, lett. b), del D.P.R. n. 633 del 1972 che consentono il rimborso dell'imposta, qualora il loro ammontare sia superiore al 25% dell'ammontare complessivo delle operazioni effettuate.

Naturalmente le prestazioni in parola vanno riportate anche nel codice R9, unitamente alle operazioni non imponibili di cui agli artt. 8, 8 bis e 9 del citato D.P.R. n. 633 del 1972 ed a quelle non soggette ad imposta per effetto dei criteri di territorialita` stabiliti dall'art. 7 del medesimo decreto presidenziale, in quanto rientranti nella fattispecie di cui alla lett. d) del citato art. 30, terzo comma (cfr. C.M. 12 gennaio 1990, n. 2).

10.4. Modelli Intra

D. In relazione a quale periodo devono essere indicate nei modelli Intra le operazioni per le quali viene emessa fattura anticipata rispetto al momento in cui si perfeziona l'invio o la spedizione della merce?

R. La presentazione dei modelli Intra (elenchi riepilogativi delle cessioni e degli acquisti intracomunitari) e` collegata in linea di principio con il momento in cui la fattura e` stata registrata o, comunque, doveva essere registrata, ancorche` tale annotazione non sia stata effettuata. Eccezione a tale regola e` stabilita unicamente, ai sensi dell'articolo 50, comma 7, per le ipotesi di pagamento anticipato del corrispettivo ovvero di emissione anticipata della fattura, in relazione ad un acconto contrattualmente previsto.

Di conseguenza, qualora, per motivi tecnico aziendali e non in seguito al pagamento di un acconto ovvero al pagamento anticipato del corrispettivo, venga emessa fattura in momento anteriore rispetto a quello in cui i beni vengono materialmente spediti (ad esempio fattura emessa il sabato, con trasporto che inizia il lunedì, che cade in un mese o addirittura in anno diverso), l'operazione va indicata nel modello Intra relativo al periodo in cui e` registrata (o doveva essere registrata) la fattura.

La controprova e` costituita dalle operazioni triangolari comunitarie, che il fornitore acquirente deve inserire, negli elenchi riepilogativi in relazione alla registrazione della fattura, indipendentemente dal momento in cui il primo cedente provvede all'invio della merce.

10.5. Modelli Intra. Corrispettivi relativi agli stampi

D. Come vanno indicati nei modelli Intra i corrispettivi relativi agli stampi?

R. Occorre innanzitutto rilevare che i corrispettivi per la costruzione di stampi, da utilizzare per la produzione di beni da inviare in altro Stato membro, sono fatturati in regime di non imponibilita` ai sensi dell'articolo 41, comma 1, lettera a), a condizione che:

- sia stipulato tra committente comunitario e operatore nazionale un unico contratto d'appalto per la realizzazione dello stampo e la fornitura dei beni prodotti;

- lo stampo, a fine lavorazione, sia inviato nell'altro Paese comunitario. La condizione si ritiene rispettata, pur in mancanza del materiale invio all'estero, qualora, per accordi contrattuali o in conseguenza dell'ordinario processo di produzione lo stampo sia distrutto o risulti ormai inservibile, a fine produzione.

Il corrispettivo dello stampo, se indicato autonomamente in fattura concorre alla determinazione dello "status" di esportatore abituale, con riferimento alla registrazione della fattura, mentre assume rilevanza, ai fini della costituzione del plafond, in proporzione alle forniture dei beni prodotti con utilizzo dello stampo stesso.

Da quanto detto deriva, di conseguenza, che il corrispettivo dello stampo, quando non risulta distintamente indicato in fattura, non va inserito autonomamente nel modello Intra, ne` agli effetti fiscali ne` a quelli statistici, ritenendosi assorbito nei beni prodotti mediante il suo utilizzo, e non assumendo alcuna autonoma rilevanza la circostanza che lo stampo a fine lavorazione venga o meno inviato in altro Stato comunitario.

Qualora, invece, il corrispettivo dello stampo sia autonomamente addebitato in fattura, l'elenco riepilogativo agli effetti fiscali e` compilato con riferimento al periodo di registrazione della fattura, ancorche` lo stampo non sia ancora spedito; mentre agli effetti statistici il valore va

proporzionalmente aggiunto a quello delle singole forniture nella compilazioni dei relativi elenchi.

10.6. Operazioni esenti

D. Nuovo regime applicabile alle prestazioni effettuate nell'esercizio delle professioni e arti sanitarie individuate con il decreto del ministro della Sanita` di concerto con il ministro delle Finanze del 21 gennaio 1994. Decorrenza del trattamento di esenzione.

R. Con il decreto del ministro della Sanita` del 21 gennaio 1994, emanato di concerto con il ministro delle Finanze, pubblicato nella G.U. del 2 febbraio 1994 e` stata data una prima attuazione alla disposizione contenuta nell'articolo 36 del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge n. 427 del 29 ottobre 1993. Questa disposizione, come e` noto, ha conferito delega ai suddetti ministri per individuare le professioni e arti sanitarie che, in quanto non previste nell'articolo 99 del Testo unico delle leggi sanitarie n. 1265 del 1934, non fruiscono del trattamento di esenzione dall'IVA previsto dall'articolo 10, n. 18, del D.P.R. n. 633 del 1972.

Con il citato decreto interministeriale sono state individuate talune professioni cui e` stata riconosciuta natura sanitaria in quanto idonea a svolgere funzione di "diagnosi, cura e riabilitazione". Il riconoscimento della natura sanitaria comporta l'applicazione del regime di esenzione dall'IVA.

Si sottolinea che le prestazioni rese da taluni dei professionisti individuati con il decreto sono esenti da IVA a condizione che siano effettuate su specifica e preventiva prescrizione medica.

Il nuovo regime di esenzione si rende applicabile dal 17 febbraio 1994, data di entrata in vigore del decreto interministeriale.

Pertanto le operazioni effettuate anteriormente al 17 febbraio 1994 (o perche` gia` pagate o perche` gia` fatturate) restano assoggettate al tributo non potendo essere attratte dal nuovo regime di esenzione applicabile.

E` da tenere presente, tuttavia, che le operazioni rese nei confronti dei soggetti ed enti indicati nell'ultimo comma dell'articolo 6 del D.P.R. n. 633 del 1972 si considerano, in ogni caso, effettuate all'atto del pagamento dei corrispettivi, con applicazione quindi della disciplina vigente in tale momento.

10.7. Spese condominiali

D. Si chiede di conoscere se la base imponibile delle spese condominiali, addebitate unitamente al corrispettivo di godimento, ai soci di cooperative a proprieta` indivisa possa essere ridotta al 50%, analogamente al corrispettivo principale di godimento.

R. La risposta e` negativa. L' art. 1, comma 3, del decreto legge 30 dicembre 1991, n. 417, convertito dalla legge 6 febbraio 1992, n. 66 dispone che la base imponibile all'IVA dei corrispettivi versati dai soci per assegnazione in godimento di case di abitazione e` ridotta al 50 per cento (70% se trattasi di alloggi costruiti su aree in proprieta`). La richiamata norma nulla dispone in relazione ai corrispettivi addebitati ai soci a fronte delle spese condominiali, con l'effetto che queste ultime vanno assoggettate all'imposta per il loro intero ammontare.

D'altra parte le spese condominiali non possono essere considerate facenti parte dei corrispettivi di godimento che vengono autonomamente determinati sulla base dei costi di costruzione degli alloggi.

Con l'occasione torna utile precisare altresia` che, nella fattispecie, non si rende applicabile nemmeno la disposizione recata dall'articolo 67, comma 11, del decreto legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427 che, com'e` noto, ha dichiarato "prestazioni accessorie", ai sensi dell'articolo 12 del D.P.R. n. 633 del 1972, gli oneri condominiali di cui al primo comma dell'articolo 9 della legge 27 luglio 1978, n. 392.

Infatti quest'ultima disposizione riguarda i canoni di locazione e non quelli dovuti dai soci di cooperativa assegnatari di alloggio in godimento.

10.8. Utenze residenziali a mezzo cellulare

D. Si chiede se sia ammessa la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta per rivalsa sulle prestazioni di servizi concernenti le utenze residenziali a mezzo telefoni cellulari (contratto famiglia).

R. La risposta e` negativa in quanto il contratto richiamato concerne utenza privata (talche` e` prevista l'aliquota del 9%) e quindi non si verte nelle ipotesi di utilizzazione di servizio nell'esercizio di impresa arte e professione, condizione essenziale perche` possa essere esercitato dall'utente del servizio il diritto di detrazione della relativa imposta assolta per rivalsa.

10.9. Rettifica della detrazione

D. Si chiede di conoscere se la rettifica della detrazione, di cui all'art. 19 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, debba essere operata anche in relazione all'imposta assolta per l'acquisizione di beni ammortizzabili mediante contratti di appalto.

R. Con la disposizione recata dalla lettera c), primo comma, dell'art. 2 del decreto legge 30 dicembre 1993, n. 557, convertito dalla legge 26 febbraio 1994, n. 133 e` stata colmata una lacuna del sistema normativo sull'IVA che offriva il fianco a possibili elusioni del tributo.

Infatti l' art. 19 bis del D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'obbligo di rettificare la detrazione dell'imposta, operata in relazione all'acquisto di beni ammortizzabili, in ciascuno dei quattro anni successivi a quello dell'acquisto stesso, ricorrendo il presupposto di variazione della percentuale di indetraibilita` (pro rata) in misura superiore a 10 punti.

l'art. 2, comma 1, lettera c), del provvedimento in oggetto ha disciplinato le modalita` di effettuazione della rettifica della detrazione nei casi in cui i beni vengano acquisiti mediante contratti d'appalto, anziche` mediante atti di compravendita. In particolare, con la norma aggiunta al primo comma del citato art. 19 bis, e` stato precisato che in dette ipotesi la rettifica della detrazione deve essere operata a decorrere dall'anno di entrata in funzione del bene ammortizzabile.

E` stato in tal modo risolto, in via normativa, il problema dell'individuazione del momento dal quale deve decorrere, nell'ipotesi sopra considerata, il periodo quadriennale di rettifica della detrazione. La nuova disciplina si rende applicabile ai beni ammortizzabili che entrano in funzione a decorrere dall'1 gennaio 1994, con la conseguenza che la rettifica della detrazione coinvolge l'imposta assolta per rivalsa anche negli anni precedenti in relazione ai beni stessi.

A tal fine, nell'anno di entrata in funzione dei beni ammortizzabili e nei tre anni successivi i soggetti interessati sono tenuti ad eseguire la rettifica delle detrazioni di imposta gia` effettuate negli anni precedenti.

10.10. Elenchi clienti e fornitori

D. Per quanto concerne gli adempimenti IVA, si chiede se gli elenchi clienti e fornitori relativi all'anno 1993 siano rimasti invariati rispetto allo scorso anno e se le operazioni di acquisto intraCEE non debbano essere esposte ne` in dettaglio ne` come totale nei suddetti elenchi.

R. Il secondo comma dell'art. 29 del D.P.R. n. 633/1972, come integrato dal D.L. n. 331 del 1993 [art. 57, comma 1, lett. f)], prevede l'esclusione dell'obbligo di annotazione nell'elenco dei clienti delle fatture relative alle cessioni intracomunitarie.

Considerato che per i fornitori nulla e` stato previsto si ritiene che gli acquisti intracomunitari, gia` riportati negli elenchi riepilogativi degli acquisti intracomunitari (modello Intra), non debbano essere inclusi negli elenchi di cui all'art. 29 del D.P.R. n. 633 de 1972 da compilare entro il termine previsto per la presentazione della dichiarazione annuale (15 marzo 1993).