

Circolare del 19/05/2000 n. 101 - Min. Finanze - Dip. Entrate Aff. Giuridici Uff. del Dir. Centrale

Risposte a quesiti forniti in occasione di videoconferenza in materia di imposte sui redditi, Irap, Iva, sanzioni tributarie e varie.

Sintesi:

Sintesi: La circolare fornisce delucidazioni relativamente ai quesiti formulati, in occasione della videoconferenza del 4 maggio 2000, in materia di imposte sui redditi, Irap, Iva, sanzioni tributarie e varie.

Testo:

Alle Direzioni regionali delle entrate
Agli Uffici delle entrate
Agli Uffici Distrettuali delle Imposte Dirette
Ai Centri di servizio delle Imposte Dirette e indirette

e, per conoscenza:

Alle Direzioni Centrali del Dipartimento delle Entrate
Al Segretariato Generale
Al Servizio Consultivo ed Ispettivo tributario
Al Comando Generale della Guardia di Finanza

INDICE

1. DIT 1.1 Compilazione del Quadro RS
- 1.2 Riporto delle eccedenze di reddito agevolabile
2. AGEVOLAZIONE VISCO
 - 2.1 Nuovi impianti
 - 2.2 Investimenti effettuati con finanziamenti
 - 2.3 Appalti
 - 2.4 Entrata in funzione
 - 2.5 Cessioni, dismissioni e ammortamenti dei beni usati
 - 2.6 Ammortamenti beni agevolati
 - 2.7 Cessioni dei beni agevolati
 - 2.8 Ragguaglio ad anno
3. IRAP
 - 3.1 Tassazione di plusvalenze
 - 3.2 Riclassificazione del conto economico
4. ALTRI QUESITI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA
 - 4.1 Imposte differite
 - 4.2 Perdita dello status di imprenditore
 - 4.3 Imputazione di redditi di impresa familiare
5. REDDITI DI FABBRICATI
 - 5.1 Applicazione della maggiorazione di un terzo
 - 5.2 Locazione di immobile non commerciali: canoni non percepiti
6. REDDITI AGRARI
 - 6.1 Coefficienti di normalizzazione
7. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE
 - 7.1 Trasfertisti
 - 7.2 Erogazioni liberali
 - 7.3 Rimborso spese taxi
 - 7.4 Rimborso spese mediche
 - 7.5 Stipendi e pensioni esteri
8. ONERI
 - 8.1 Premi di assicurazione sulla vita
 - 8.2 Spese per frequenza di master universitari
 - 8.3 Spese per procedure di adozione internazionale
 - 8.4 Elenco delle ONLUS
 - 8.5 Contributo al CSSN
9. DETRAZIONI
 - 9.1 Detrazione per redditi di lavoro autonomo
 - 9.2 Agriturismo
10. ADDIZIONALE REGIONALE
 - 10.1 Variazione di domicilio fiscale
11. COMPENSAZIONI
 - 11.1 Utilizzo di crediti inesistenti
 - 11.2 Regolarizzazione di errori formali
 - 11.3 Utilizzo del nuovo modello F24
 - 11.4 Imposte sostitutive
12. DICHIARAZIONI
 - 12.1 Termini di presentazione della dichiarazione dei redditi in caso di liquidazione di societa' di capitali
 - 12.2 Termini di presentazione della dichiarazione dei redditi in caso di liquidazione volontaria di S.r.l.

12.3 Termini di presentazione delle dichiarazioni in caso di liquidazione volontaria di societa' di persone

13. SANZIONI

13.1 Omesso versamento di IVA

In occasione della videoconferenza del 4 maggio u.s., questo Ministero ha fornito le risposte ai quesiti pervenuti che, per opportuna conoscenza, sono di seguito riportate.

1.DIT

1.1 Compilazione del Quadro RS

D. Ai fini della corretta compilazione del Quadro RS, nella colonna 3 dei righi RS7, RS8, RS9 e RS10 deve essere riportata sia la quota di reddito agevolato ai sensi della DIT, che quella relativa alla legge n. 133/99?

R. Il quadro RS ha esclusivamente la funzione di riepilogare le quote di reddito da attribuire ai collaboratori dell'impresa familiare.

Pertanto, ferme restando le modalita' analitiche di determinazione delle agevolazioni D.I.T. e Visco, nella colonna 3 dei righi RS7, RS8, RS9 e RS10, deve essere indicato l'importo complessivo delle quote di reddito agevolato.

Cio' risulta evidente dal confronto tra le istruzioni al nuovo modello Unico 2000 e quelle per il 1999, atteso che, mentre in queste ultime veniva specificato che la quota di reddito agevolata da indicare nel quadro RS era quella relativa alla D.I.T., nelle nuove e' stato eliminato il riferimento a detta specifica agevolazione, intendendo in tal modo estendere il riferimento sia alla D.I.T. che alla Visco.

1.2 Riporto delle eccedenze di reddito agevolabile

D. Se il campo RJ15 e' uguale a zero si puo' compilare il campo RJ19 (55,56% del reddito imponibile o il 56,57% per i soggetti quotati)?

Anche se nel periodo d'imposta 1999 si e' verificato un decremento del capitale investito, si puo' usufruire dell'agevolazione DIT in considerazione delle eccedenze di reddito agevolabile dei precedenti esercizi?

R. Il campo RJ19 puo' essere compilato indipendentemente dal campo RJ15. Le eccedenze di reddito agevolabile derivanti dai precedenti esercizi sono riportabili nel limite temporale di cinque anni e nei limiti della differenza positiva a RJ19 e RJ20, col. 2, anche se in quello in corso non vi sia stato alcun incremento patrimoniale.

2. AGEVOLAZIONE VISCO

2.1 Nuovi impianti

D. E' agevolabile l'investimento relativo all'allestimento di un nuovo impianto elettrico presso uno stabilimento di produzione fornito a corpo da una ditta di installazione esterna?

R. L'allestimento di un nuovo impianto elettrico presso uno stabilimento di produzione e' - come chiarito nella circolare n. 51 - agevolabile solo qualora non rappresenti un ammodernamento di un impianto gia' esistente.

In particolare, se l'impianto da inserire in una struttura preesistente rappresenta un elemento oggettivamente autonomo nel senso cioe' che costituisce di per se' un bene strumentale ammortizzabile, il relativo investimento sara' da considerare agevolabile.

2.2 Investimenti effettuati con finanziamenti

D. L'acquisto per lire 130 milioni degli arredi e delle attrezzature in una azienda in contabilita' semplificata e separata ai fini IVA (per la presenza di operazioni esenti), puo' essere considerato agevolabile ai fini della legge "Visco" e utilizzato, pertanto, ai fini della detassazione del reddito, anche nel caso in cui il pagamento venga effettuato grazie al finanziamento erogato dalla banca e non con capitale proprio?

R. Per i soggetti in contabilita' semplificata la quota di reddito d'impresa da assoggettare all'aliquota del 19% coincide con il solo parametro degli investimenti effettuati in beni strumentali nuovi, non assumendo rilevanza gli incrementi patrimoniali.

Non esistono limitazioni in ordine alle modalita' di finanziamento di detti investimenti. Il diritto all'agevolazione e', invece, condizionato al rispetto, da parte del soggetto in contabilita' semplificata, dell'obbligo di dichiarare ricavi non inferiori a quelli risultanti dall'applicazione dei parametri o degli studi di settore, se gia' approvati per il settore di appartenenza.

2.3 Appalti

D. Come si determina l'importo dell'investimento agevolato relativo a fabbricato classificato in categoria catastale D/1 in corso di costruzione al termine dell'esercizio?

R. Nel paragrafo 5.2 della circolare, intitolato "impianti e investimenti immobiliari", si chiarisce che l'agevolazione e' concessa, secondo le modifiche normative attualmente all'esame del Parlamento, "anche quando i beni immobili e gli impianti, realizzati in economia o in appalto, sono in corso di esecuzione". Al successivo paragrafo 5.6, con riferimento ai lavori eseguiti in appalto, si precisa che "l'importo dell'investimento che rileva in ciascun periodo agevolato e' commisurato all'ammontare dei corrispettivi liquidati in base allo stato di avanzamento lavori". Ai fini dell'agevolazione in esame, pertanto, tale criterio rileva per le opere in corso di esecuzione al termine

dell'esercizio, oggetto di contratti di appalto di durata non solo ultrannuale, ma anche infrannuale. Il riferimento alla somma liquidata sulla base del S.A.L., infatti, anche alla luce degli articoli 1655 e ss. del codice civile, permette di individuare con certezza la porzione di opera realizzata (cioè ultimata, in quanto verificata ed accettata dal committente) e quindi agevolabile nell'ambito di ciascun periodo d'imposta. Nel caso di specie non rilevano, dunque, ai fini del calcolo dell'importo agevolato in capo al committente, gli artt. 59 e 60 del TUIR, applicabili invece all'appaltatore, il quale è ammesso a valutare le rimanenze - in caso di appalti infrannuali - sulla base dei costi sostenuti.

2.4 Entrata in funzione

D. In presenza di quali circostanze l'investimento può considerarsi effettuato in un determinato periodo d'imposta, ancorché il bene acquisito nello stesso periodo non sia entrato in funzione?

R. Come chiarito al paragrafo 5 della circolare, è agevolabile l'investimento che ha ad oggetto beni entrati in funzione nel periodo d'imposta per cui si richiede l'agevolazione. Nella circolare, tuttavia, viene fatto salvo il caso di "oggettivo impedimento" all'entrata in funzione di un bene specialmente se "acquistato in prossimità della fine del periodo di imposta". La previsione, tesa a non penalizzare i contribuenti nel caso di oggettiva e dimostrata impossibilità dell'entrata in funzione nel periodo agevolato, è necessariamente elastica. Pertanto, non è possibile fornire al riguardo dei criteri astratti e generali, dovendosi piuttosto avere riguardo a specifiche fattispecie concretamente realizzatesi.

2.5 Cessioni, dismissioni e ammortamenti dei beni usati

D. Cessioni, dismissioni e ammortamenti dei beni usati rilevano ai fini della determinazione degli investimenti?

R. Al paragrafo 5.7 della circolare, si illustra la regola generale secondo cui gli investimenti rilevano, in ciascun periodo d'imposta, per la parte eccedente le cessioni, le dismissioni e gli ammortamenti dedotti. Allo stesso paragrafo, si chiariscono le eccezionali ipotesi in cui la regola non trova applicazione, e precisamente: beni di cui all'art. 121, comma 1, lett. A), n. 1), del TUIR (tranne quelli destinati ad essere utilizzati esclusivamente come beni strumentali nell'attività propria dell'impresa o adibiti ad uso pubblico); tutti i beni immobili diversi da quelli agevolati; beni relativi a strutture situate all'estero; quote di ammortamento dei beni oggetto di agevolazione. I beni usati, come è agevole osservare, non sono compresi nell'eccezione. Ne consegue che, in base alla regola generale sopra menzionata, cessioni, dismissioni e ammortamenti dei beni usati rilevano in diminuzione degli investimenti.

2.6 Ammortamenti beni agevolati

D. Nella circolare 51/E del 20 marzo 2000 si afferma, contrariamente a quanto si legge nelle istruzioni all'"Unico 2000", che l'ammortamento dei beni agevolati non decurta l'ammontare degli investimenti. Si conferma la tesi sostenuta in circolare?

R. Si conferma l'interpretazione esposta e ampiamente motivata al paragrafo 5.7 della circolare 51/E del 20 marzo 2000, secondo cui l'ammortamento dei beni nuovi acquisiti nei periodi agevolati non decurta l'ammontare degli investimenti. Le istruzioni alla compilazione delle dichiarazioni annesse alla modulistica approvata con decreto del 16 marzo 2000, devono intendersi, sul punto, superate dalla circolare successivamente emanata. A differenza dei "modelli approvati con decreto dirigenziale" ai sensi del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, infatti, le istruzioni alla compilazione delle dichiarazioni sono atti amministrativi di valore equivalente alle circolari.

2.7 Cessioni dei beni agevolati

D. Le cessioni di beni agevolati vanno a decurtare l'ammontare degli investimenti?

R. Le cessioni e dismissioni di beni agevolati rilevano sempre in diminuzione degli investimenti, nel periodo di imposta in cui avvengono. Nella circolare, infatti, al paragrafo 5.7, con riferimento agli importi da non computare in diminuzione degli investimenti, sono tassativamente menzionati i soli ammortamenti (non anche cessioni e dismissioni) relativi a beni nuovi oggetto di investimento agevolato; ne consegue che le cessioni e le dismissioni dei suddetti beni, rappresentando quel depauperamento dell'apparato produttivo ritenuto rilevante nel sistema dell'agevolazione, devono essere computati in diminuzione dell'importo agevolato.

2.8 Ragguaglio ad anno

D. Le disposizioni sul ragguaglio ad anno previste per la DIT rilevano anche ai fini della "Visco"?

R. Nel caso di periodo di imposta non coincidente con l'anno solare (superiore o inferiore a 12 mesi), in mancanza di espresso rinvio normativo, si ritiene che non debba essere effettuato il ragguaglio ad anno di cui all'art. 1, comma 1, ultimo periodo, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466. Resta invece ferma la regola di cui al comma 5 del medesimo articolo, secondo cui i conferimenti rilevano a partire dalla data del versamento; si ricorda inoltre che l'incremento patrimoniale deve comunque trovare corrispondenza nell'ammontare totale degli investimenti di periodo.

3. IRAP

3.1 Tassazione di plusvalenze

D. Una societa' ha in bilancio un appartamento A/2 di civile abitazione. Nel corso del 1999 lo stesso e' stato ceduto realizzando una plusvalenza di 90.000.000. Si chiede se tale plusvalenza sia o meno tassata ai fini IRAP?

R. La plusvalenza realizzata con la cessione di un appartamento cat. A/2 di civile abitazione e non strumentale per destinazione non e' imponibile ai fini dell'Irap, atteso che concorrono alla formazione del valore della produzione rilevante ai fini dell'Irap le sole plusvalenze realizzate dalla cessione di beni strumentali (art. 11 comma 3 D.Lgs. 446/97).

3.2 Riclassificazione del conto economico

D. Alla luce di quanto riportato nella pag. 4 delle istruzioni IRAP Unico 2000 - Persone fisiche "in colonna 1, {.. nel caso in cui il conto economico non risulti redatto secondo lo schema previsto dall'art. 2425 c.c. occorre procedere alla riclassificazione dei componenti secondo il suddetto schema;". Si chiede di sapere se deve essere compilato e conservato il prospetto separato di detta riclassificazione.

R. Come gia' chiarito nelle istruzioni all'Unico 2000 persone fisiche relativo all'Irap, ove il conto economico non segua lo schema di cui all'art. 2425 del codice civile, occorre riclassificarlo secondo detto schema.

Pertanto, occorrera' conservarne la relativa documentazione.

4. ALTRI QUESITI IN MATERIA DI REDDITO D'IMPRESA

4.1 Imposte differite

D. Le imposte differite ai fini IRPEF si applicano anche alle societa' di persone in capo ai soci, e alle ditte individuali?

Se la risposta e' affermativa, qual e' il criterio di contabilizzazione, considerando anche che le stesse sono al netto delle detrazioni soggettive e oneri deducibili?

R. Le imposte differite originano dalle differenti modalita' di determinazione del reddito civilistico rispetto a quello imponibile. In particolare, il fenomeno si verifica quando le variazioni in aumento o in diminuzione da apportare ai fini fiscali in un determinato periodo d'imposta sono temporanee e, pertanto, destinate ad essere riassorbite in esercizi successivi a quello in corso.

La normativa civilistica non detta particolari norme in materia di contabilizzazione delle imposte differite che vanno, tuttavia, evidenziate in bilancio in ossequio del piu' generale principio della rappresentazione veritiera e corretta previsto dall'art. 2423 del c.c.

In mancanza di una siffatta precisa regolamentazione da parte del legislatore civilistico e' recentemente intervenuto il Documento n. 25 da parte della Commissione nazionale per la statuizione dei principi contabili che ha definito le modalita' di trattamento contabile delle imposte sui redditi.

Dette modalita' vanno osservate da parte delle societa' di capitali. Cio' non toglie, tuttavia, che possano adeguarsi anche le societa' di persone, secondo i criteri di contabilizzazione previsti dal suddetto principio contabile, sulla base di stime rese piu' incerte dalla progressivita' delle imposte in capo ai soci sempre che ne derivi una rappresentazione piu' veritiera e corretta.

Va infine precisato, che le variazioni economiche che derivano dalla contabilizzazione delle imposte differite non esercitano, ai fini fiscali, alcun effetto, avendo le stesse esclusiva rilevanza civilistica.

4.2 Perdita dello status di imprenditore

D. Sono dell'avviso che l'imprenditore individuale che cede - dopo 4 o 5 anni - l'unica azienda e perda lo status di imprenditore possa pagare in 5 rate annuali l'imposta sostitutiva del 27% sulla plusvalenza. E cio' in base ad una circolare ministeriale del 1999. Quale?

R. L'imprenditore che cede l'unica azienda posseduta da piu' di tre anni, pur perdendo lo status di imprenditore, realizza una plusvalenza cui e' possibile applicare l'imposta sostitutiva del 27% ai sensi dell'art. 1, del D.Lgs. n. 358 del 1997, versando la stessa in cinque rate annuali di pari importo ai sensi dell'art. 2 stesso decreto, cosi' come precisato al punto 1.4.1.1. della Circ. n. 320/E del 19/12/1997.

4.3 Imputazione di redditi di impresa familiare

D. E' possibile imputare al collaboratore la quota di reddito da lui prodotto per l'anno 1999 gia' nel Modello unico 2000, nel caso di inizio attivita' il 10/4/1999 e stipula di atto dichiarativo di impresa familiare in data 10/4/1999?

R. L'art. 5, comma 4, del TUIR prevede che i redditi delle imprese familiari di cui all'art. 230-bis del codice civile, limitatamente al 49 per cento, sono imputati a ciascun familiare subordinatamente alla verifica di determinate condizioni. In particolare, una di queste condizioni prevede che i familiari dell'impresa debbano risultare "nominativamente, con l'indicazione del rapporto di parentela o di affinita' con l'imprenditore, da atto pubblico o da scrittura privata autenticata anteriore all'inizio del periodo d'imposta, recante la sottoscrizione dell'imprenditore e dei familiari partecipanti".

Al riguardo, occorre distinguere l'ipotesi in cui l'impresa sia gia' esistente e successivamente, nel corso dell'anno, venga enunciata la conduzione sotto la

forma di impresa familiare, da quella in cui l'attivita' sia iniziata "ex novo" nel corso dell'anno sotto forma di impresa familiare.

Nella prima ipotesi il predetto atto di enunciazione dell'impresa familiare formalizzato in data anteriore all'inizio dell'attivita' dell'impresa familiare avra' effetto fiscale a decorrere dal periodo d'imposta successivo alla data dell'atto di enunciazione.

Nella seconda ipotesi, invece, deve ritenersi che, conformemente all'orientamento espresso dall'Amministrazione finanziaria con circolare n. 40 del 19 dicembre 1976, l'atto di determinazione delle quote di partecipazione agli utili puo' produrre effetti fiscali dal periodo stesso a condizione che esso risulti posto in essere contestualmente all'inizio dell'attivita' e sia debitamente registrato nel termine fisso ordinario stabilito dalle disposizioni concernenti l'imposta di registro.

5. REDDITI DI FABBRICATI

5.1 Applicazione della maggiorazione di un terzo

D. Se, nel caso di abitazione intestata a piu' comproprietari non parenti e utilizzata da uno solo di questi come abitazione principale, gli altri debbano maggiorare di un terzo la quota loro spettante, pur non avendo la disponibilita' effettiva del bene.

R. I comproprietari che non utilizzano l'immobile devono applicare la maggiorazione di 1/3 trattandosi, nella fattispecie, di ipotesi non classificabile fra quelle di cui alla colonna 2, codice n. 9, del quadro RB.

5.2 Locazione di immobile non commerciali: canoni non percepiti

D. Per un immobile ad uso commerciale per tutto il 1999 non e' stato percepito l'affitto a seguito del fallimento del conduttore. Parallelamente era stata presentata la procedura per lo sfratto divenuta nel frattempo esecutiva. Nel gennaio 2000 il curatore rilascia l'immobile su rinuncia da parte del proprietario a qualsiasi pretesa. Va dichiarato l'affitto non percepito?

R. L'art. 8, comma 5 della legge 9 dicembre 1998, in deroga al principio generale in base al quale i redditi fondiari sono assoggettati a tassazione indipendentemente dalla loro percezione, stabilisce che i redditi derivanti da contratti di locazione di immobili ad uso abitativo non concorrono alla formazione del reddito dal periodo d'imposta in cui si e' concluso il procedimento giurisdizionale di convalida di sfratto per morosita' del conduttore. Con la circolare n. 150/E del 7 luglio 1999 e' stato chiarito che tale deroga concerne esclusivamente gli immobili locati per uso abitativo. Resta fermo, pertanto, che per gli immobili locati per uso diverso da quello abitativo, il canone di locazione va comunque dichiarato, cosi' come risulta dal contratto di locazione ancorche' non percepito, rilevando in tal caso il momento formativo del reddito e non quello percettivo.

6. REDDITI AGRARI

6.1 Coefficienti di normalizzazione

D. Nello schema di calcolo per la determinazione del reddito agrario complessivo normalizzato (pag. 44 delle istruzioni) tutti i valori relativi al coefficiente di normalizzazione sono identici a quelli dello scorso anno tranne quelli degli ovini e caprini da riproduzione, per i quali e' presente il valore di 230.500 in luogo del valore 230.000.

Si chiede di conoscere se trattasi di effettiva variazione del valore ovvero di errore di stampa.

R. Il valore e' 230.000, come risulta dalle istruzioni al quadro RD, sezione 2 dello schema di calcolo per la determinazione del reddito agrario complessivo normalizzato, pubblicato nella G.U. 8 aprile 2000, n. 57.

7. REDDITI DI LAVORO DIPENDENTE

7.1 Trasfertisti

D. Le aziende di autotrasporti per conto terzi, artigiane ed industriali, sono solite corrispondere agli autisti conducenti di autocarri una indennita' di trasferta per tutti i giorni lavorativi nel rispetto dei limiti di cui all'art. 48, comma 5 del TUIR 917/86.

La suddetta indennita' non viene corrisposta nei giorni di assenza, nei giorni di ferie, nei giorni di permesso, malattia, infortunio e comunque non viene corrisposta nei giorni in cui il dipendente non effettua la prestazione lavorativa.

Reputo che il carattere di continuita' con cui tali trasferte sono corrisposte possa essere tale da farle ricomprendere nella generale nozione di retribuzione come indicato al comma 1, art. 48, TUIR 917/86 riducendone comunque la base imponibile (fiscale e previdenziale) al suo 50% (come previsto dal citato 6a comma, art. 48, TUIR) nella considerazione dell'effettivo disagio del dipendente e delle spese dallo stesso sostenute in trasferta.

Per completezza di esposizione si riporta che sia il CCNL delle aziende industriali che quello delle aziende artigiane, NON qualificano i lavoratori assunti con la qualifica di conducenti come LAVORATORI TRASFERTISTI.

Si chiede di voler cortesemente chiarire se le citate indennita' di trasferta sono da ricomprendere nell'imponibile fiscale e previdenziale al 50% come previsto dal comma 6, art. 48 del TUIR 917/86 oppure possono beneficiare, nel rispetto dei limiti di importo previsti, della completa esenzione di cui al

comma 5 dello stesso art. 48 TUIR 917/86.

R. Gli autisti in argomento non sono giuridicamente equiparabili ai trasfertisti in quanto l'indennita' in questione non viene riconosciuta nei giorni di assenza, nei giorni di ferie, nei giorni di permesso, malattia, infortunio e comunque non viene corrisposta nei giorni in cui il dipendente non effettua la prestazione lavorativa.

Infatti, come precisato con la circolare 23 dicembre 1997, n. 326/E, paragrafo 2.4.2, l'indennita' attribuita ai trasfertisti "non e' precisamente legata alla trasferta poiche' attribuita per contratto, per tutti i giorni retribuiti, senza distinguere se il dipendente si e' effettivamente recato in trasferta e dove si e' svolta la trasferta".

La correttezza di tale interpretazione risulta, peraltro, confermata dal CCNL il quale segnatamente non attribuisce ai dipendenti di cui trattasi la qualifica di trasfertisti.

Inoltre, sempre per i menzionati motivi, le somme loro corrisposte non sono assimilabili alle indennita' di disagio cui all'art. 48, comma 6, del TUIR.

Le dette indennita', quindi, devono essere considerate alla stregua di indennita' di trasferta di cui all'art. 48, comma 5, del TUIR e, pertanto, non concorrono a formare reddito imponibile fino a lire 90.000 al giorno, in caso di trasferte o missioni fuori dal territorio comunale, elevate a lire 150.00 per le trasferte all'estero, al netto delle spese di viaggio e di soggiorno.

7.2 Erogazioni liberali

D. L'art. 14, comma 17, della legge 27 dicembre 1997, n. 449, stabilisce che i contributi erogati dai datori di lavoro a titolo di partecipazione agli interessi per mutui edilizi per l'acquisto di una unita' immobiliare destinata a uso di abitazione, concessi anteriormente al 10 gennaio 1997, ai dipendenti che non possiedono nel territorio dello Stato altro fabbricato o porzione di fabbricato destinato al medesimo uso, si intendono compresi fra le erogazioni di cui all'art. 48, comma 2, lettera f), del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente. Poiche' l'ultimo periodo del suddetto comma 17 dispone che la norma ha effetto anche per i contributi erogati anteriormente alla data di entrata in vigore della legge n. 449 del 1997, si chiede di conoscere quali devono essere le modalita' da adottare per il rimborso delle imposte gia' applicate a tali contributi per gli anni precedenti alla predetta data di entrata in vigore e qual e' il limite temporale cui occorre fare riferimento.

R. L'art. 14, comma 17, della legge n. 449 del 1997, richiama il disposto dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, vigente prima delle modifiche apportate con il decreto legislativo 2 settembre 1997, n. 314 e successive modificazioni.

Le lettere f) e f-bis) del nuovo testo dell'articolo 48, introdotte con i citati decreti legislativi, infatti, riproducono, con alcune sostanziali innovazioni, la lettera e) dell'articolo 48 nel precedente testo. Nella nuova formulazione, come e' noto, viene previsto che non concorrono a formare il reddito di lavoro dipendente:

- l'utilizzazione delle opere e dei servizi di cui al comma 1 dell'articolo 65 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, da parte dei dipendenti e dei familiari indicati nell'articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917;

- le somme erogate dal datore di lavoro alla generalita' dei dipendenti o a categorie di dipendenti per frequenza di asili nido e di colonie climatiche da parte dei familiari indicati nell'articolo 12 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, nonche' per le borse di studio a favore dei medesimi familiari.

Il riferimento contenuto nella lettera f) dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, al comma 1, dell'articolo 65 dello stesso testo unico e' effettuato al solo fine di individuare le finalita' per le quali devono essere realizzate le opere e i servizi.

Risulta evidente, pertanto, che il legislatore non puo' essersi riferito a questa disposizione per sancire la non concorrenza alla formazione del reddito di lavoro dipendente dei contributi concessi per il pagamento degli interessi passivi relativi a contratti di mutuo stipulati per acquistare una abitazione. La lettera f) del precedente testo dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917 (corrispondente ora, sia pure, con profonde modifiche, alla lettera b)) prevedeva, invece, che non concorrevano a formare il reddito di lavoro dipendente le erogazioni liberali eccezionali e non ricorrenti a favore della generalita' dei dipendenti o di categorie di dipendenti e quelle di modico valore in occasione di festività, nonche' i sussidi occasionali. E' da ritenere che il legislatore abbia inteso inserire un'ulteriore previsione volta ad escludere dalla formazione del reddito anche i contributi concessi per il pagamento degli interessi passivi relativi a contratti di mutuo stipulati per acquistare una abitazione. Peraltro, senza l'intervento del legislatore non si sarebbe potuti giungere a tale conclusione in quanto la

fattispecie non presenta le caratteristiche necessarie all'esclusione dal reddito poiche': 1) non si tratta di una erogazione eccezionale e non ricorrente, essendo riferita al pagamento degli interessi di un mutuo che per sua natura presuppone una pluralita' di rate; 2) non costituisce erogazione di modico valore in occasione di festività in quanto non collegata ad una festività; 3) non potrebbe tecnicamente essere qualificata come un sussidio, in quanto, come chiarito nella circolare n. 326/E del 1997, il sussidio presuppone uno stato di bisogno del dipendente e, quindi, una situazione di momentanee e difficili condizioni economiche. La citata circolare ha precisato, inoltre, con valenza anche per il passato, che il sussidio deve essere occasionale e che il suo importo, benché non sia fissato un tetto massimo di esenzione previsto per legge, deve essere coerente con l'entità dell'evento e con le condizioni economiche dei soggetti interessati (datore di lavoro e dipendente). A titolo di esempio, è stato citato il caso di un sussidio concesso per far fronte alle spese sostenute in occasione di un lutto del dipendente, di una malattia del dipendente o di un suo familiare che richieda cure molto costose e a carico del dipendente, a seguito della perdita della casa o di tutto il mobilio, per un evento eccezionale, naturale o meno (incendio, furto, alluvione o terremoto, etc.), in funzione del sostenimento di considerevoli spese per la nascita di un figlio, etc., eventi tutti, normalmente non programabili, come, invece, l'acquisto di un immobile. Inoltre, la stessa circolare ha sottolineato, e il chiarimento vale anche per la precedente legislazione, che sia le erogazioni in occasione di festività o di ricorrenze sia i sussidi occasionali, trattandosi di liberalità, non devono essere previsti come obbligatori da contratti collettivi, accordi o regolamenti aziendali.

Va, altresì, precisato che nella disposizione in esame il legislatore ha espressamente stabilito che l'esclusione dalla formazione del reddito di lavoro dipendente compete per i contributi concessi fino al 1 gennaio 1997 ed anche se erogati anteriormente alla data di entrata in vigore della legge n. 449 del 1997, cioè prima del 1 gennaio 1998. Va osservato, quindi, che i contributi concessi, sia pure allo stesso titolo, dopo il 1 gennaio 1997 concorrono integralmente a formare il reddito di lavoro dipendente. Inoltre, il riferimento al precedente testo dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, ai contributi concessi prima del 1 gennaio 1997 e a quelli già erogati prima dell'entrata in vigore della stessa legge che introduce la nuova previsione, evidenziano la volontà del legislatore di concedere una sorta di sanatoria di comportamenti pregressi che si è inteso convalidare. Peraltro, il legislatore non ha fornito alcuna indicazione circa la eventuale possibilità di richiedere il rimborso per le imposte già pagate da coloro che, invece, hanno tenuto comportamenti conformi alla legislazione vigente prima dell'approvazione di tale disposizione. In assenza di una espressa previsione, si deve ritenere che non possano essere presentate istanze di rimborso di imposte già pagate poiché in queste ipotesi non si tratta di errore materiale, duplicazione ed inesistenza totale o parziale dell'obbligo di versamento (come richiesto dagli articoli 37 e 38 del D.P.R. n. 602 del 1973), in quanto nel momento in cui il versamento è stato eseguito esso era dovuto sulla base della legislazione vigente e il legislatore non ha introdotto, unitamente alla nuova previsione, un diritto al rimborso.

È opportuno sottolineare, infine, che, come già chiarito con circolare n. 326/E del 1997, con l'entrata in vigore del decreto legislativo n. 314 del 1997, avvenuta, come già detto, il 1 gennaio 1998, cessano di avere vigore tutte le disposizioni concernenti la determinazione dei redditi di lavoro dipendente non contenute nelle disposizioni del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il DPR 22 dicembre 1986, n. 917, come riformulato dallo stesso decreto legislativo n. 314 del 1997. Pertanto, poiché la norma in esame si riferisce al precedente testo dell'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il DPR 22 dicembre 1986, n. 917, essa non può esplicare efficacia per la determinazione dei redditi di lavoro dipendente corrisposti dal 1 gennaio 1998. Conseguentemente, eventuali contributi che, pur concessi a titolo di partecipazione agli interessi per mutui edilizi per l'acquisto di una unità immobiliare destinata a uso di abitazione ai dipendenti che non possiedono nel territorio dello Stato altro fabbricato o porzione di fabbricato destinati al medesimo uso prima del 1 gennaio 1997, siano materialmente erogati a partire dal 1 gennaio 1998, concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

7.3 Rimborso spese taxi

D. I rimborsi corrisposti individualmente ai dipendenti a fronte di spese taxi sostenute dagli stessi per recarsi alla propria abitazione possono rientrare nella previsione contenuta nel comma 3 dell'art. 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, in base al quale "non concorre a formare il reddito il valore dei beni ceduti e dei servizi prestati se complessivamente di importo non superiore nel periodo d'imposta a lire 500.000?"

R. L'articolo 48 del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con il DPR 22 dicembre 1986, n. 917, comma 1, prevede che costituiscono reddito di

lavoro dipendente tutte le somme e i valori che il dipendente percepisce nel periodo d'imposta, a qualunque titolo, anche sotto forma di erogazioni liberali, in relazione al rapporto di lavoro, e, quindi, tutti quelli che siano in qualunque modo riconducibili al rapporto di lavoro, anche se non provenienti direttamente dal datore di lavoro. Con tale formulazione si perviene a una concezione omnicomprensiva del reddito di lavoro dipendente fiscalmente rilevante: costituisce reddito di lavoro dipendente tutto cio' che il dipendente riceve, a qualunque titolo anche sotto forma di erogazioni liberali, compresi i rimborsi di spese in relazione al rapporto di lavoro. Ne consegue che alla formazione del reddito di lavoro dipendente concorrono, tra l'altro, i rimborsi di spese, con esclusione soltanto di quanto disposto a proposito delle trasferte e dei trasferimenti disciplinati, rispettivamente ai commi 5 e 7 dell'art. 48 del TUIR.

7.4 Rimborso spese mediche

D. Se nelle disposizioni di contratto o di accordo o di regolamento aziendale e' previsto che in caso di malattia riconosciuta dipendente da causa di servizio sono a carico del datore di lavoro le spese di cura relative alla malattia stessa, comprese quelle per ricoveri sanitari o per protesi, si chiede di sapere se il rimborso al dipendente di dette spese effettivamente sostenute e debitamente documentate concorre o meno alla formazione del reddito di lavoro dipendente.

R. Nel caso in cui il datore di lavoro rimborsi al dipendente le spese sanitarie - effettivamente sostenute e debitamente documentate - in relazione a malattia riconosciuta dipendente da causa di servizio le somme non concorrono alla formazione del reddito di lavoro dipendente in considerazione del carattere tipicamente risarcitorio delle stesse.

7.5 Stipendi e pensioni esteri

D. Qual e' il trattamento tributario delle pensioni e stipendi di provenienza francese corrisposti a residenti italiani?

R. La vigente Convenzione per evitare le doppie imposizioni sui redditi Italia-Francia dispone, all'articolo 18, paragrafo 1, che in generale le pensioni e le altre remunerazioni analoghe pagate ad un residente fiscale di uno Stato contraente, in relazione ad un cessato impiego, sono imponibili soltanto nello Stato di residenza.

Tuttavia, nel caso di pensioni e altre somme pagate ai sensi della legislazione sulla "sicurezza sociale", queste sono imponibili in entrambe gli Stati sulla base delle legislazione nazionale di ciascuno.

Di conseguenza, nel caso di pensioni pagate in base alla legislazione francese in materia di "securite" sociale, le stesse sono imponibili anche nello Stato della fonte e, per le imposte ivi pagate (in via definitiva), spetta il credito d'imposta previsto dall'articolo 15 del TUIR.

Per quanto concerne le pensioni corrisposte dallo Stato francese, o da sue suddivisioni politiche o amministrative, o da suoi enti locali, in relazione a servizi resi a tale Stato o enti, queste sono imponibili unicamente in Francia ai sensi delle predetta convenzione.

Tuttavia, se il beneficiario e' residente italiano ed ha la nazionalita' italiana, senza avere quella francese, le predette pensioni sono imponibili solo in Italia, stato di residenza del percettore.

Per quanto riguarda, invece, gli stipendi, la Convenzione Italia-Francia prevede che i redditi di "Lavoro subordinato" percepiti dal residente di uno Stato in relazione ad attivita' dipendente svolta nell'altro Stato siano, in linea generale, imponibili in entrambi gli Stati.

Tuttavia e' prevista la tassazione esclusiva nel Paese di residenza del percettore, cioe' l'Italia nella fattispecie oggetto del quesito, quando sussistono contemporaneamente le seguenti condizioni:

- il lavoratore residente in Italia presta la sua attivita' in Francia per meno di 183 giorni;
- le remunerazioni sono pagate da un datore di lavoro che non sia francese;
- l'onere non e' sostenuto da una stabile organizzazione o base fissa che il datore di lavoro ha in Francia.

In presenza di tali condizioni la non imponibilita' del reddito in Francia comporta la perdita del credito d'imposta ex articolo 15 del TUIR per le imposte che li' potrebbero essere state indebitamente prelevate.

In tutti gli altri casi, quando cioe' e' prevista l'imponibilita' in entrambi gli Stati, spetta il credito d'imposta per le imposte pagate in Francia su tale reddito.

Naturalmente l'Italia, nel sottoporre ad imposizioni i redditi di cui sopra, applichera' la propria normativa nazionale e cio' potrebbe comportare l'esclusione dalla base imponibile qualora ricorrano le condizioni di cui all'articolo 3, comma 3, lettera c), del TUIR, in vigore fino al 31 dicembre 2000. In tal caso, ovviamente, non spetta il credito d'imposta relativo all'eventuale tassazione subita in Francia.

8. ONERI

8.1 Premi di assicurazione sulla vita

D. Si vuole conoscere se e' detraibile il premio di assicurazione sulla vita, pagato in unica soluzione, riguardante tutta la durata del contratto (contratti di assicurazione cosiddetti "a premio unico").

R. E' detraibile salvo il rispetto del limite complessivo di lire 2.500.000 di cui all'art. 13-bis, comma 1, lett. f), del TUIR.

8.2. Spese per frequenza di master universitari

D. Sono oneri detraibili i costi sostenuti per la frequentazione di master universitari, e in che misura?

R. I costi per la frequentazione di master danno diritto alla detrazione d'imposta, nei limiti del 19%, qualora, per durata e struttura dell'insegnamento, gli stessi siano assimilabili a corsi universitari o di specializzazione, e sempre che siano gestiti da istituti universitari, pubblici o privati. Per quanto riguarda i master gestiti da universita' private, la detrazione spetta per un importo non superiore a quello stabilito per tasse e contributi versati per le analoghe prestazioni rese da istituti statali italiani.

8.3 Spese per procedure di adozione internazionale

D. Quali sono le spese deducibili sostenute per le procedure di adozione internazionale?

R. Con la risoluzione n. 55/E dell'8 maggio 2000 e' stato precisato che ai sensi dell'art. 10, primo comma, lettera l-bis del TUIR, sono deducibili le spese certificabili o documentabili riferite all'assistenza che gli adottanti hanno ricevuto, alla legalizzazione dei documenti, alla traduzione degli stessi, alla richiesta di visti, ai trasferimenti, al soggiorno, alla eventuale quota associativa nel caso in cui l'adozione sia stata curata da enti, nonche' alle altre spese documentate finalizzate all'adozione del minore straniero. Non si fa, pertanto, riferimento ai soli oneri burocratici connessi alla procedura di adozione, ma a tutte le spese purché certificate o certificabili o documentabili. Per le procedure di adozione avvenute prima della costituzione della Commissione per le adozioni internazionali e della pubblicazione degli enti autorizzati, la documentazione delle suddette spese puo' essere fornita dall'ente non autorizzato o mediante autocertificazione ai sensi dell'art. 4 della legge 4 gennaio 1968, n. 15.

8.4 Elenco delle ONLUS

D. E' possibile avere l'elenco completo delle ONLUS esistenti su tutto il territorio nazionale?

R. Un elenco completo delle ONLUS operanti sul territorio nazionale non e' disponibile in quanto la relativa anagrafe, costituita presso il Ministero delle Finanze non e' ancora implementata dei dati relativi alle cosiddette ONLUS di diritto, cioe' alle cooperative sociali iscritte nei registri prefettizi previsti dalla legge n. 381 del 1991, delle associazioni di volontariato iscritte nei pubblici registri regionali previsti dalla legge n. 266 del 1991 e dalle ONG riconosciute dal Ministero degli Esteri ai sensi della legge n. 49 del 1987. Si fa tuttavia presente che ai fini della detrazione prevista dall'art. 13-bis, lett. i-bis) del TUIR e' necessario che l'organismo destinatario della liberalita' sia identificabile attraverso l'acronimo ONLUS, secondo quanto previsto dall'art. 10, comma 1, lett. i), del decreto legislativo n. 460 del 1997, che fa obbligo alla generalita' delle Onlus, escluse quelle di diritto, di utilizzare detto acronimo in tutte le operazioni e manifestazioni di vita.

8.5 Contributo al CSSN

D. Si chiede se il contraente possa dedurre dal proprio reddito gli importi pagati per CSSN in relazione ad assicurazioni auto RCA, nel caso in cui il contratto stipulato assicuri, attraverso il pagamento di unico premio, tutti i veicoli del nucleo familiare prescindendo dall'intestatario dei veicoli stessi.

R. La deducibilita' del contributo per il servizio sanitario nazionale discende dalla circostanza che tale contributo e' compreso tra quelli di cui all'articolo 10, comma 1, lettera e), del TUIR. Il contraente che stipula una polizza per responsabilita' civile, e' obbligato al pagamento del CSSN. Poiche' l'obbligo e' collegato alla stipula della polizza, ai fini della deducibilita', si deve prescindere dalla titolarita' giuridica del veicolo cui la polizza si riferisce e considerare comunque deducibile l'importo versato per CSSN.

9. DETRAZIONI

9.1 Detrazione per redditi di lavoro autonomo

D. La detrazione per redditi di lavoro autonomo e di impresa non superiori a determinati ammontari, prevista dall'art. 13, comma 3, del TUIR, spetta anche nel caso di redditi negativi?

R. La risposta e' positiva in quanto la detrazione dall'imposta lorda spetta in presenza di valori reddituali eguali o inferiori rispetto a quelli indicati dall'art. 13, comma 3, del TUIR. Di conseguenza anche i valori negativi rientrano fra i detti valori inferiori.

9.2 Agriturismo

D. L'art. 2, comma 2, della legge 5 dicembre 1985, n. 730, riguardante la disciplina dell'agriturismo, stabilisce che lo svolgimento di attivita' agrituristiche non costituisce distrazione della destinazione agricola dei fondi e degli edifici interessati. Si chiede, pertanto se ai fabbricati rurali utilizzati quale abitazione o per funzioni strumentali all'attivita' agricola da coltivatori diretti o imprenditori agricoli a titolo principale,

che non abbiano compiuto 40 anni, si applichi la detrazione prevista dall'art. 13 della legge 15 dicembre 1998, n. 441 e, in caso affermativo, per l'anno 2000, in che misura.

R. La legge n. 441 del 1998 dispone che la detrazione prevista dalla legge n. 449 del 1997 per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio abitativo si applichi, anche per l'anno 2000, limitatamente ai fabbricati rurali utilizzati, quale abitazione o per funzioni strumentali all'attività agricola da giovani imprenditori agricoli.

Al fine di stabilire se l'agevolazione in discorso si applichi anche agli immobili destinati all'esercizio dell'attività agrituristica, occorre chiarire quale sia la natura di tale attività ai fini fiscali.

Come è noto l'art. 5 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, prevede, a tal proposito, per l'attività agrituristica, particolari criteri forfetari di determinazione del reddito ai fini delle imposte dirette e dell'IVA.

Tuttavia viene concessa al contribuente la facoltà di non avvalersi di tale particolare regime impositivo applicando, invece, i criteri ordinari di determinazione del reddito imponibile e dell'IVA.

Cio' comporta che l'attività agrituristica non essendo compresa tra le attività agricole menzionate dall'art. 29, secondo comma, del TUIR, resta assoggettata alle norme fiscali che disciplinano l'esercizio delle attività commerciali. Naturalmente l'attività agrituristica deve essere ricondotta in tale ambito anche nell'ipotesi in cui il contribuente applichi i suddetti criteri forfetari.

La stessa legge n. 730 del 1985, per quanto concerne, in particolare, i fabbricati utilizzati per lo svolgimento delle attività agrituristiche, dispone che questi non vengono distratti dalla loro originaria destinazione rurale, precisando però, all'art. 3, che possono essere utilizzati per attività agrituristiche i locali siti nell'abitazione dell'agricoltore nonché gli edifici o parte di essi esistenti nel fondo e non più necessari alla conduzione dello stesso.

Pertanto, in considerazione del fatto che sotto il profilo fiscale l'attività agrituristica non costituisce attività agricola, bensì commerciale, manca il requisito della funzione strumentale dell'immobile rispetto all'attività agricola, richiesto per l'applicazione del beneficio in esame. I fabbricati utilizzati per l'attività di agriturismo non beneficiano, pertanto, della detrazione per gli interventi di recupero edilizio su di essi eseguiti.

Per gli edifici che costituiscono l'abitazione dell'agricoltore la detrazione spetta nella misura del 36%. Cio' in quanto la legge n. 488 del 1999 ha modificato la legge n. 449 del 1997, richiamata dalla legge sull'imprenditoria giovanile agricola, riducendo per l'anno 2000 la percentuale di detrazione per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio dal 41% al 36%.

10. ADDIZIONALE REGIONALE

10.1 Variazione di domicilio fiscale

D. Ai fini dell'individuazione del comune che ha deliberato l'addizionale rileva l'articolo 58, comma 5, del DPR n. 600 del 1973 in base al quale le variazioni hanno effetto a partire dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si è verificata? Ad esempio, se un contribuente ha variato la residenza in data 2 novembre 1999 da un comune che non ha deliberato ad un comune che ha deliberato, l'addizionale comunale è dovuta?

R. Gli effetti delle variazioni di domicilio fiscale decorrono dal sessantesimo giorno successivo a quello in cui si sono verificate, secondo quanto stabilito dall'art. 58, quinto comma, del DPR n. 600. Tale disposizione costituisce un principio di carattere generale dell'ordinamento fiscale e vale anche ai fini dell'applicabilità dell'addizionale comunale. Pertanto, il soggetto che abbia variato il proprio domicilio fiscale alla data del 2 novembre 1999, è tenuto al pagamento dell'addizionale comunale se questa è stata deliberata dal precedente comune di appartenenza, mentre non è tenuto al pagamento in caso contrario.

11. COMPENSAZIONI

11.1 Utilizzo di crediti inesistenti

D. È stato utilizzato in compensazione un importo superiore al credito IVA risultante da Unico '99 per versare contributi INPS.

È possibile effettuare il ravvedimento operoso versando la differenza IVA utilizzata in più, naturalmente maggiorata degli interessi, con la relativa soprattassa?

L'importo di tale versamento può essere indicato nel rigo VL19, come versamento integrativo, quale conguaglio per la compensazione eseguita in eccesso?

R. Nel caso di compensazione di crediti inesistenti il contribuente potrà avvalersi dell'istituto del ravvedimento, disciplinato dall'articolo 13 del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, così come modificato dal d.lgs. 30 marzo 2000, n. 99, effettuando il versamento delle somme a debito, corrispondenti al credito erroneamente utilizzato in compensazione, maggiorate degli interessi e con il contestuale versamento della relativa sanzione prevista per l'omesso versamento in misura ridotta in rapporto alla data del ravvedimento.

L'importo relativo alla sola imposta versata a seguito del ravvedimento,

dovra' essere indicato nel rigo VL19, inserendo al rigo VL11 l'intero importo utilizzato in compensazione con il mod. F24.

11.2 Regolarizzazione di errori formali

D. E' stata presentata la dichiarazione periodica IVA relativa al II trimestre 1999, il cui importo a credito e' stato utilizzato giustamente in compensazione, ma non e' stata barrata la casella prevista nel rigo VP 14.

Con quale sanzione e' possibile regolarizzare, attraverso il ravvedimento di cui all'articolo 13 d.lgs. n. 472/97, tale omissione?

R. La violazione comporta la sanzione prevista dall'articolo 8, comma 1, del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 471, ridotta, ai sensi di quanto previsto dall'articolo 13, comma 1, lett. b), del d.lgs. 18 dicembre 1997, n. 472, in caso di ravvedimento.

Pur tuttavia per effetto del comma 3-ter aggiunto in forza dell'art. 2 del d.lgs. n. 99 del 2000, alla disposizione di cui all'art. 25 del d.lgs. n. 472 del 1999, e' possibile regolarizzare l'omissione di che trattasi, relativa alla dichiarazione periodica presentata nel secondo trimestre 1999, senza pagamento di sanzione, a condizione che detta regolarizzazione venga effettuata nel termine di trenta giorni dall'invito dell'Ufficio.

La violazione rientra nella citata previsione normativa in quanto ha natura formale, ossia non incide sulla determinazione o sul pagamento del tributo.

11.3 Utilizzo del nuovo modello F24

D. Con riferimento al nuovo modello F24 approvato con d.m. 31 marzo 2000, e' possibile effettuare compensazioni relativamente alle somme pagate per concordato e conciliazione? E con riguardo alle sanzioni in che limiti?

R. L'articolo 1 del decreto 31 marzo 2000, di approvazione della modulistica per eseguire il versamento unitario delle imposte, dei contributi e dei premi di cui all'articolo 17, comma 2, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, prevede esplicitamente la possibilita' di operare la compensazione delle somme e delle sanzioni dovute ai sensi del decreto legislativo 19 giugno 1997, n. 218.

Pertanto e' possibile effettuare la compensazione delle somme, comprese le sanzioni, dovute per effetto dell'accertamento con adesione e della conciliazione giudiziale.

Il limite per effettuare la compensazione e' quello fissato, per l'anno 2000, in 500 milioni.

11.4 Imposte sostitutive

D. Il quadro RX del modello unico delle societa' di capitali consente espressamente la compensazione delle eccedenze di versamenti riguardanti l'imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento immobiliare (Quadro RG); non contiene invece alcuna indicazione relativamente alle eccedenze di versamenti concernenti l'imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento mobiliare (Quadro RH) e sui fondi pensione (Quadro RI).

Puo' accadere che le societa' di gestione di fondi comuni abbiano effettuato versamenti per importi eccedenti le imposte sostitutive dovute (e tali dati sono puntualmente desumibili dai quadri delle dichiarazioni che contengono sia il dato relativo all'imposta dovuta sia il dato relativo all'imposta versata; in tale caso considerato che anche alle imposte sostitutive in commento si applicano le disposizioni dell'art. 17 del D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, si chiede quale comportamento debbano seguire le societa' per compensare le eccedenze d'imposta versata rispetto a quella dovuta.

R. Nonostante il quadro RX non rechi espressamente l'indicazione delle eccedenze di imposta sostitutiva sui fondi comuni di investimento mobiliare e di imposta sostitutiva sui fondi pensione, considerato che detti versamenti effettuati in eccesso risultano dai relativi quadri (quadro RH e quadro RI), tali eccedenze possono essere computate in diminuzione dai successivi versamenti ai sensi del DPR n. 445 del 1997, come modificato dal DPR 14 ottobre 1999, n. 542.

Infatti, tale provvedimento stabilisce che: "Il sostituto d'imposta che abbia effettuato un versamento di ritenute alla fonte in misura superiore rispetto alla somma dovuta ha facolta' di scomputare l'eccedenza dai versamenti successivi." Al riguardo, occorre precisare che nonostante la norma faccia espressamente riferimento alle "ritenute alla fonte", lo scomputo delle ritenute versate in eccesso deve intendersi riferito anche allo scomputo di imposte sostitutive. A queste ultime, infatti, si applica tutta la disciplina prevista per l'imposta che vanno a sostituire e, quindi, a seconda del soggetto passivo, l'imposta sul reddito delle persone fisiche o quelle sulle persone giuridiche, con esclusione soltanto delle eventuali previsioni che risultino incompatibili con l'applicazione dell'imposta sostitutiva stessa.

In ogni caso, alle predette imposte sostitutive si applicano le disposizioni dell'articolo 17 del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, con possibilita', quindi, di utilizzare le relative eccedenze mediante il modello F24.

12. DICHIARAZIONI

12.1 Termini di presentazione della dichiarazione dei redditi in caso di liquidazione di societa' di capitali

D. Per meglio chiarire i termini di presentazione del mod. unico in caso di liquidazione di societa' di capitali proponiamo le seguenti ipotesi:

1. Società di capitali messa in liquidazione il 27 aprile 1999 con liquidazione chiusa il 25 novembre 1999 e bilancio finale approvato espressamente il 1 dicembre 1999.

Vorremmo sapere:

- a) il termine di presentazione per il mod. unico 760 periodo 1 gennaio - 27 aprile 1999 (ante liquidazione);
- b) il termine di presentazione per il mod. unico 760 periodo 28 aprile - 25 novembre 1999 (di liquidazione)

2. Società di capitale messa in liquidazione il 27 aprile 1999, con liquidazione in corso al 31 dicembre 1999. Qual è il termine di presentazione del modello unico 760 periodo 1 gennaio - 27 aprile (ante-liquidazione).

3. Società di capitale messa in liquidazione il 27 luglio 1999 con liquidazione chiusa il 20 marzo 2000. Qual è il termine di presentazione dell'ultimo modello unico 760 da presentare?

In particolare vorremmo che fosse approfondito cosa si intende, nel caso di società che chiude la liquidazione del corso dell'anno (casi 2 e 3), per termine ordinario di presentazione di cui parla l'art. 5, comma 2 DPR n. 322 del 1998 ovvero:

a) deve intendersi il termine di cui all'art. 2, comma 2 DPR n. 322 del 1998, come modificato dal DPR n. 542 del 1999?

- b) Se sì, la decorrenza del termine di un mese da quando si calcola?
- dalla data di approvazione espressa del bilancio finale di liquidazione?
 - dallo spirare dei tre mesi per l'approvazione tacita prevista dall'art. 2453 c.c.?

- dal quarto mese successivo alla chiusura dell'esercizio - chiusura della liquidazione?

R. Per le società di capitali in liquidazione volontaria benché il codice civile non abbia riprodotto la disposizione del vecchio codice commerciale che espressamente prevedeva l'obbligo di redazione ed approvazione del bilancio per i periodi intermedi della liquidazione, e' da ritenersi, secondo giurisprudenza e dottrina costanti, che tale obbligo sussista anche oggi (Cass. civ. sez. la 9.11.1998, n. 6018).

Pertanto, le società di capitali in liquidazione volontaria sono tenute, oltre alla redazione del bilancio finale di liquidazione, anche alla redazione del bilancio per periodi intermedi.

Ai fini tributari per effetto di quanto disposto dall'articolo 5 del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, come modificato dal DPR 14 ottobre 1999, n. 542, in caso di liquidazione volontaria il liquidatore e' tenuto alla presentazione delle dichiarazioni relative:

- a) al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione;
- b) ai periodi d'imposta intermedi della liquidazione;
- c) al risultato finale delle operazioni di liquidazione.

Per l'individuazione dei termini di presentazione delle dichiarazioni occorre far riferimento alla nomina del liquidatore e cioè se la stessa sia avvenuta con provvedimento dell'autorità giudiziaria o con deliberazione dell'assemblea dei soci.

Nell'ipotesi di nomina con provvedimento giudiziario, il liquidatore dovrà produrre:

u00AD - la dichiarazione ante liquidazione entro quattro mesi dalla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione;

u00AD - le dichiarazioni relative ai periodi d'imposta intermedi entro un mese dall'approvazione del bilancio;

u00AD - la dichiarazione finale entro quattro mesi dalla chiusura della liquidazione o dal deposito del bilancio finale se prescritto.

Nell'ipotesi di nomina con delibera assembleare, il liquidatore, o in mancanza il rappresentante legale dovrà produrre le dichiarazioni entro il normale termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi. Per normale termine di presentazione si intende quello previsto dall'art. 2, comma 2, del D.P.R. n. 322 del 1998, nei confronti dei soggetti passivi dell'imposta sul reddito delle persone giuridiche tenute all'approvazione del bilancio.

In base a detta disposizione normativa la dichiarazione deve essere presentata entro un mese dall'approvazione del bilancio, oppure entro un mese dalla scadenza dei termini stabili dalla legge o dall'atto costitutivo.

Nella particolare ipotesi di chiusura della liquidazione nel corso dell'anno, il termine ordinario di presentazione decorre:

- dalla data di approvazione espressa del bilancio di liquidazione;
- dalla data di approvazione tacita di cui all'art. 2454 del c.c., e cioè decorsi tre mesi dal deposito del bilancio finale senza che siano stati proposti reclami da parte dei soci;

- dalla data di pagamento dell'ultima quota di riparto, ai sensi del comma 2 dell'art. 2454 del c.c., se antecedente allo spirare del termine di tre mesi dal deposito del bilancio.

Relativamente alle ipotesi proposte ai punti numero 1, 2 e 3, si rappresenta quanto segue.

1. Il liquidatore, o in mancanza il rappresentante legale, deve presentare ai sensi del combinato disposto dell'art. 2, comma 2, e dell'art. 5, commi 2 e 3,

del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, così come modificato dal D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, la dichiarazione iniziale, relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data di messa in liquidazione, nonché la dichiarazione finale entro il termine ordinario, ossia per le società di capitali entro un mese dall'approvazione del bilancio o entro un mese dalla scadenza del termine di approvazione. Pertanto, la dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione (dal 1 gennaio 1999 al 26 aprile 1999) e quella per il periodo di liquidazione devono essere presentate entro un mese dall'approvazione del bilancio finale di liquidazione, avvenuta il 1 dicembre 1999, ossia il 1 gennaio 2000. Tuttavia alla luce del comunicato stampa del 31 gennaio 2000, che ha previsto la proroga del termine di presentazione delle dichiarazioni dei redditi i cui termini ordinari scadevano tra il 1 gennaio 2000 e la data di entrata in vigore del D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542 (3 marzo 2000), entrambe le predette dichiarazioni devono essere presentate entro il 31 maggio 2000. Tale termine è stato ulteriormente prorogato dal D.P.C.M. 20 aprile 2000 al 20 luglio 2000.

2 e 3. In entrambe le ipotesi la liquidazione è in corso al 31 dicembre 1999, per cui dovranno essere presentate entro un mese dalla data di approvazione del bilancio ordinario o dalla scadenza del termine di approvazione la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta (1 gennaio 1999) e la data di messa in liquidazione (27 aprile 1999 o 27 luglio 1999) e la dichiarazione relativa al periodo compreso tra la predetta data di messa in liquidazione ed il termine del periodo d'imposta (31 dicembre 1999).

La dichiarazione relativa al periodo 1 gennaio 2000 - 30 marzo 2000, dovrà essere a sua volta successivamente presentata nei termini ordinari illustrati precedentemente.

12.2 Termini di presentazione della dichiarazione dei redditi in caso di liquidazione volontaria di S.r.l.

D. Si chiede cortesemente di voler rispondere al quesito in merito alla seguente problematica:

Liquidazione volontaria di società a responsabilità limitata senza provvedimento dell'A.G.

- data di effetto della messa in liquidazione 27.03.1999;
- bilancio finale di liquidazione in data 31.10.1999 con espressa accettazione del piano di riparto in data 6.11.1999 come previsto dall'art. 2454, comma 2, del codice civile;

- chiusura della partita I.V.A. in data 31.10.1999 e cancellazione della società dal registro delle imprese in data 11.11.1999.

Si chiede il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione dal 01.01.1999 al 26.03.1999 e quello per il periodo di liquidazione dal 27.03.1999 al 31.10.1999.

R. Il liquidatore non nominato con provvedimento dell'Autorità giudiziaria, o in mancanza il rappresentante legale, deve presentare ai sensi del combinato disposto dell'art. 2, comma 2, e dell'art. 5, commi 2 e 3, del D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, così come modificati dal D.P.R. 14 ottobre 1999, n. 542, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data in cui ha effetto la delibera di messa in liquidazione, nonché la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione, entro il termine ordinario per la presentazione della dichiarazione dei redditi delle società di capitale, ossia entro un mese dall'approvazione del bilancio o entro un mese dalla scadenza del termine di approvazione.

Nel caso prospettato, la dichiarazione relativa al periodo ante liquidazione (dal 1 gennaio 1999 al 26 marzo 1999) e quella finale di liquidazione devono essere presentate entro un mese dal pagamento dell'ultima quota di riparto, che ha significato di approvazione del bilancio, come espressamente previsto dall'ultimo comma dell'art. 2454, del c.c.

Conseguentemente, se il pagamento dell'ultima quota di riparto è stato effettuato il 6 novembre 1999, le dichiarazioni dovevano essere presentate entro il 6 dicembre dello stesso anno.

12.3 Termini di presentazione delle dichiarazioni in caso di liquidazione volontaria di società di persone

D. Si chiede di conoscere le scadenze e la modulistica da usare per le dichiarazioni (IVA- sostituti -II.DD. - Irap) dei seguenti soggetti:

- Società in nome collettivo posta in liquidazione volontaria in data 28/12/1999;
- Società in nome collettivo estinta senza messa in liquidazione in data 14/10/1999.

R. Le dichiarazioni (IVA- II.DD. - IRAP- sostituti d'imposta) di una società in nome collettivo posta in liquidazione in data 28 dicembre 1999, con liquidatore non nominato con provvedimento dell'autorità giudiziaria (liquidazione volontaria) devono essere presentate entro l'ordinario termine di presentazione di tali dichiarazioni.

Le dichiarazioni della società in nome collettivo cessata in data 4 ottobre 1999, senza informale provvedimento di liquidazione devono essere presentate

entro l'ordinario termine di presentazione previsto per le singole dichiarazioni.

13. SANZIONI

13.1 Omesso versamento di IVA

D. Una società di persone nel mese di marzo 2000 a causa di una errata contabilizzazione di una fattura d'acquisto ha detratto L. 2.000.000 di IVA che in realtà era indetraibile. Quali sanzioni deve ora versare per regolarizzare l'omesso versamento? E' sufficiente regolarizzare l'omesso versamento ovvero si deve regolarizzare anche la denuncia periodica?

R. Nel caso prospettato, per operare la regolarizzare ai fini del ravvedimento di cui all'art. 13 del d.lgs. n. 472 del 1997 e' necessario:

- a) provvedere al versamento dell'imposta indebitamente calcolata in detrazione e dei relativi interessi moratori;
- b) presentare la dichiarazione IVA periodica integrativa;
- c) provvedere al versamento della sanzione per indebita detrazione pari all'ammontare della detrazione operata, ai sensi dell'art. 6 del d.lgs. 471 del 1997, con la riduzione prevista dall'art. 13 del d.lgs. 472 del 1997;
- d) provvedere al versamento della sanzione per omesso versamento, prevista dall'art. 13 del d.lgs. 471 del 1997, ridotta ai sensi dell'art. 13 del citato d.lgs. n. 472 del 1997.

In alternativa alla presentazione di un'apposita di dichiarazione periodica integrativa, e' possibile regolarizzare con procedura "semplificata", mediante la compilazione dei righi VP1, VP3 e VP8 della dichiarazione periodica relativa al periodo in cui la regolarizzazione viene effettuata e comunque entro il termine di presentazione dell'ultima dichiarazione periodi del periodo d'imposta.

Previa barratura della casella 2 posta nell'intestazione del riquadro, nei righi VP1 e VP3 verranno indicate le variazioni dell'imponibile e nel rigo VP8 le variazioni d'imposta, comprensiva degli eventuali interessi compensativi dovuti dai soggetti che hanno optato per la liquidazione trimestrale dell'imposta e degli interessi moratori dovuti per il ravvedimento.

E' appena il caso di precisare che qualora, a seguito della regolarizzazione risultasse ancora a credito la dichiarazione periodica del periodo in cui e' stata commessa la violazione, dovra' essere effettuato il versamento della sola sanzione ridotta per indebita detrazione.

Le Direzioni regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.