



*Agenzia delle Entrate*

Roma, 19 giugno 2002

*Direzione Centrale  
Normativa e Contenzioso*

OGGETTO: Risposte ai quesiti formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata in data 21 maggio 2002 e 10 giugno 2002.

**INDICE**

<b>1</b>	<b>TREMONTI – BIS</b> .....	<b>2</b>
	1.1 Imprese di allevamento .....	2
	1.2 Realizzazione in appalto di una costruzione .....	3
	1.3 Appalti senza SAL .....	3
	1.4 Acquisti immobiliari .....	4
	1.5 Novità dell'immobile .....	5
	1.6 Momento di rilevanza degli investimenti di ammodernamento.....	5
	1.7 Calcolo della media del quinquennio .....	6
	1.8 Aree edificabili e media .....	7
	1.9 Cambiamento di destinazione dell'autoveicolo .....	8
	1.10 Cumulo con l'agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate .....	8
	1.11 Agevolazione Visco .....	9
<b>2</b>	<b>SOCIETÀ COOPERATIVE</b> .....	<b>9</b>
	2.1 Cooperative sociali .....	9
	2.2 Acconto .....	10
<b>3</b>	<b>AGEVOLAZIONE VISCO</b> .....	<b>11</b>
<b>4</b>	<b>DEDUCIBILITÀ' DALL'IRPEG DEI COMPENSI AL COLLEGIO SINDACALE</b> .....	<b>12</b>
<b>5</b>	<b>SCIoglimento SOCIETÀ' DI PERSONE-</b> .....	<b>14</b>
<b>6</b>	<b>UNICO SC, QUADRO RJ, SEZ. IV</b> .....	<b>15</b>
<b>7</b>	<b>CONTRIBUTI SANITARI E RIMBORSI</b> .....	<b>17</b>
<b>8</b>	<b>CONTRIBUTI AL FASI</b> .....	<b>18</b>
<b>9</b>	<b>COMPENSI CORRISPOSTI AI LAVORATORI DIPENDENTI</b> .....	<b>19</b>
<b>10</b>	<b>LAVORO DIPENDENTE ALL'ESTERO</b> .....	<b>20</b>
<b>11</b>	<b>DEDUCIBILITÀ' PER IL PROFESSIONISTA DEL COSTO DI ACQUISTO DI UN'ENCICLOPEDIA</b> .....	<b>21</b>
<b>12</b>	<b>EQUALIZZATORE</b> .....	<b>21</b>

<b>13 EMERSIONE LAVORO SOMMERSO.....</b>	<b>22</b>
<b>14 MODULO RW.....</b>	<b>23</b>
<b>15 SCUDO FISCALE .....</b>	<b>25</b>
<b>16 IVA .....</b>	<b>27</b>
16.1 assistenza a soggetti domiciliati in comunità .....	27
16.2 spese per partecipazione a convegni. ....	28
16.3 cessazione attività.....	29
16.4 locazioni di fabbricati ristrutturati.....	30
16.5 Costruzione di abitazione non costituente prima casa .....	31
16.6 beni da offrire in omaggio .....	32
16.7 Contribuente soggetto a pro-rata.....	32
16.8 determinazione del pro - rata.....	33
16.9 Impresa con pro-rata di detrazione .....	34
16.10 Superamento di plafond all'importazione .....	34
16.11 Rimborsi iva nei confronti delle procedure concorsuali .....	35
16.12 Versamenti iva.....	35
<b>17 PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE .....</b>	<b>36</b>
17.1 dichiarazione tardiva ovvero omessa .....	36
17.2 modello F24.....	39
17.3 Termini per i versamenti .....	40
<b>18 STUDI DI SETTORE.....</b>	<b>44</b>

Si riportano qui di seguito le risposte ai quesiti formulati in occasione di incontri con la stampa specializzata tenutisi in data 21 maggio 2002 e 10 giugno 2002

## ***1 TREMONTI – BIS***

### ***1.1 Imprese di allevamento***

**D.** *Le imprese di allevamento, che compilano il quadro RD, per la determinazione del reddito relativo agli animali eccedenti, ai sensi dell'articolo 78 del TUIR, possono usufruire della detassazione del reddito (rigo RD5). Si chiede se in tale rigo deve essere riportato l'intero ammontare detassabile o se, invece, l'agevolazione debba essere rapportata agli animali allevati in eccedenza.*

**R.** *I redditi delle imprese che svolgono un'attività di allevamento in misura eccedente i limiti previsti dall'articolo 29 del TUIR, ai sensi dell'articolo 51*

del TUIR medesimo sono assoggettati a tassazione come redditi d'impresa e determinati in via forfetaria secondo le disposizioni dell'articolo 78 del TUIR, salva la possibilità di optare per la determinazione analitica ordinaria.

Ciò posto, si ritiene che, nell'applicazione dell'agevolazione Tremonti-bis, le imprese in questione debbano preliminarmente determinare, secondo i criteri indicati dalla norma agevolativa, il 50 per cento della differenza tra i nuovi investimenti e la media dell'ultimo quinquennio.

Tale importo dovrà, successivamente, essere rapportato al numero dei capi in eccedenza (rigo RD3) rispetto al numero capi normalizzato (rigo RD1) determinati in base alle prescrizioni del decreto del Ministro delle finanze di cui all'articolo 78, comma 2, del TUIR.

### ***1.2 Realizzazione in appalto di una costruzione***

**D.** *Nella circolare n. 4/E, con riferimento alla realizzazione in appalto di una costruzione, è stato chiarito che nel “costo preventivato” devono essere comprese anche le opere di impiantistica (impianti idraulici, elettrici, di condizionamento).*

*Tale criterio di determinazione del costo preventivato vale anche nel caso in cui la costruzione è realizzata in economia, a prescindere dal fatto che le opere di impiantistica siano affidate in appalto a terzi?*

**R.** Anche per gli investimenti realizzati in economia vale quanto detto nella circolare n. 4/E del 18 gennaio 2002. Si deve considerare il costo complessivo del progetto di costruzione del fabbricato strumentale, comprensivo dell'importo dei lavori relativi all'impiantistica, anche se eventualmente affidati in appalto a terzi.

### ***1.3 Appalti senza SAL***

**D.** *In caso di costruzione di un immobile mediante contratto di appalto iniziato precedentemente al 1° luglio 2001, senza la stesura degli stati di*

*avanzamento ma solo con il pagamento di acconti prima di tale data, l'investimento rileva per l'intero costo alla data di ultimazione se questa avviene entro il 31.12.2002?*

**R.** Sì, nell'ipotesi in cui non siano previsti contrattualmente gli stati avanzamento lavori, l'ultimazione dell'opera costituisce il momento rilevante ai fini della determinazione dell'investimento, secondo le ordinarie regole dell'art. 75 del TUIR.

#### ***1.4 Acquisti immobiliari***

**D.** *Vista l'affermazione fatta nella circolare n. 41/E del 13 maggio scorso secondo cui chi acquista un immobile usato dopo il 1° luglio 2001 ed esegue interventi di radicale trasformazione dopo tale data "quantitativamente" superiori al costo d'acquisto dell'immobile fruisce dell'agevolazione sia per l'immobile acquistato che per i lavori eseguiti, è da ritenere che anche chi ha acquistato, sempre dopo il 1° luglio 2001, un immobile su cui precedentemente erano stati eseguiti gli stessi interventi (sempre quantitativamente superiori rispetto al costo d'acquisto), possa fruire del beneficio a prescindere da chi è il soggetto cedente? Ad esempio, nel caso di acquisto da un privato?*

**R.** Come già affermato, possiede il requisito della novità un fabbricato strumentale su cui il cedente abbia operato, prima della cessione, interventi di radicale trasformazione.

Ad ampliamento di quanto previsto nella circolare 13 maggio 2002, n. 41/E, si specifica che tale requisito sussiste a prescindere dal fatto che il cedente sia un'impresa di costruzioni, a condizione che sia sempre fornita al cessionario l'attestazione che gli interventi effettuati non sono consistiti in un mero adattamento della struttura alle caratteristiche di una nuova eventuale

categoria catastale e che l'importo complessivo dei lavori è prevalente rispetto al costo d'acquisto dell'immobile da parte del cedente.

### ***1.5 Novità dell'immobile***

**D.** *Con riferimento a quanto affermato nella circ. n. 41/E del 13 maggio scorso sugli interventi di radicale trasformazione su un immobile acquistato usato: se l'immobile è stato acquistato ad ottobre 2001 e gli interventi vengono effettuati sia nel 2001 (secondo semestre) che nel 2002, il costo di acquisto dell'immobile è da computare tra gli investimenti del periodo d'imposta in cui l'ammontare degli interventi viene a superare il costo d'acquisto? In sostanza, se l'immobile è stato acquistato per 120 e gli interventi vengono fatti per 50 nel 2001 (secondo semestre) e per 100 nel 2002, l'investimento dell'immobile per 120 deve considerarsi effettuato nel 2002?*

**R.** Coerentemente con quanto affermato per le aree edificabili, il costo di acquisto dell'immobile usato rileverà in ciascun periodo d'imposta agevolato in proporzione ai lavori effettuati rispetto al totale preventivato dell'intervento di radicale trasformazione, sempre che quest'ultimo sia di importo tale da far acquisire all'immobile il requisito della novità.

Nel caso prospettato, il costo di acquisto dell'immobile rileverà per 40 (ossia 1/3 di 120) nel periodo d'imposta 2001 e per 80 (2/3 di 120) nel 2002.

Costituirà motivo di revoca dell'agevolazione il sostenimento di oneri di radicale trasformazione per un importo complessivo inferiore al costo di acquisto del bene usato.

### ***1.6 Momento di rilevanza degli investimenti di ammodernamento***

**D.** *Si conferma che nel caso di prestazioni di ammodernamento di un impianto iniziate, ad esempio, nell'anno 2000 ed ultimate ad ottobre 2001, tutto il costo sostenuto risulterà agevolato come investimento 2001?*

**R.** La risposta è negativa. Trattandosi di lavori eseguiti in economia, saranno agevolabili soltanto le spese di ammodernamento sostenute nel periodo d'imposta 2001, successivamente al 30 giugno, secondo i criteri enunciati all'articolo 75 del TUIR. In applicazione dei criteri enunciati dallo stesso art. 75, nella diversa ipotesi in cui l'effettuazione dell'intervento sia affidata a terzi, dovrà farsi riferimento, ai fini dell'individuazione del momento rilevante ai fini dell'agevolazione, alla data di ultimazione del servizio ovvero a quella di accettazione degli eventuali stati di avanzamento lavori.

### ***1.7 Calcolo della media del quinquennio***

**D.** *Le aree edificabili acquistate in periodi che non rientrano nel quinquennio di riferimento per il calcolo della media assumono rilievo ai fini del meccanismo di calcolo dell'agevolazione?*

**R.** Coerentemente con quanto già chiarito dalla circolare 18 gennaio 2002, n. 4/E, alla formazione della media degli investimenti del quinquennio concorre anche il costo dell'area edificabile, in misura corrispondente alla percentuale dei costi sostenuti in ciascun periodo d'imposta del quinquennio, rispetto al totale dei costi preventivati per la costruzione dell'immobile. Il costo di acquisto della stessa rileverà, tuttavia, solo se lo stesso è stato sostenuto nel quinquennio, in applicazione del principio di omogeneità tra i criteri di determinazione degli investimenti agevolati e i criteri di calcolo della media degli investimenti.

Sarà escluso, pertanto, dal calcolo della media il costo delle aree edificabili acquistate prima del quinquennio di riferimento, benché i lavori di costruzione abbiano avuto inizio nel quinquennio stesso.

Con particolare riferimento al costo delle aree edificabili acquistate nel quinto periodo d'imposta antecedente a quello di entrata in vigore della legge, si chiarisce che esso è sempre rilevante ai fini del calcolo della media, entro i limiti percentuali specificati.

Si porta ad esempio un soggetto, con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, che ha acquistato nel 1996 un'area edificabile, sulla quale solo nel 1997 hanno avuto inizio i lavori di costruzione del fabbricato. Il calcolo della media per l'anno 2001 comprenderà gli anni dal 1996 al 2000, e il costo dell'area rileverà solo a partire dal 1997, proporzionalmente alla percentuale di lavori effettuati. Del pari, l'area edificabile continuerà ad avere rilevanza per il 1997 anche ai fini del calcolo della media di riferimento per il 2002, benché il costo sia stato sostenuto in un periodo d'imposta che non rientra più nel quinquennio di riferimento per la media.

La quota parte del costo di acquisto dell'area, invece, non rileverà per il calcolo dell'investimento agevolabile, se la stessa è stata acquistata prima del 30 giugno 2001.

### ***1.8 Aree edificabili e media***

**D.** *Si chiede conferma del fatto che se una area edificabile è stata acquistata prima del 1996 il relativo costo non deve in ogni caso entrare a far parte della media.*

**R.** Si già chiarito che il costo di acquisto dell'area edificabile rileva, ai fini del calcolo della media, solo se lo stesso è stato sostenuto nel quinquennio precedente, in applicazione del principio di omogeneità tra i criteri di determinazione degli investimenti agevolati e i criteri di calcolo della media degli investimenti.

Sarà escluso, pertanto, dal calcolo della media il costo delle aree edificabili acquistate prima del quinquennio di riferimento, benché i lavori di costruzione abbiano avuto inizio nel quinquennio stesso. In sostanza, i soggetti con esercizio coincidente con l'anno solare, non dovranno tener conto del costo di acquisto dell'area edificabile acquistata prima del 1996.

### ***1.9 Cambiamento di destinazione dell'autoveicolo***

- D.** *Il cambiamento di destinazione dell'autoveicolo che determini il passaggio dal regime di deducibilità parziale a quello di deducibilità integrale è assimilabile, per la parte prima indeducibile, ad un incremento degli investimenti se avvenuto nel secondo periodo di applicazione della Tremonti-bis?*
- R.** Ai fini dell'agevolazione Tremonti-bis gli investimenti rilevano al momento in cui si considerano effettuati. Com'è stato precisato al paragrafo 3.5 della circolare 90 per i beni a deducibilità limitata, “ ... *l'ammontare dell'investimento è determinato in misura corrispondente a costo d'acquisto fiscalmente rilevante ai fini del calcolo degli ammortamenti nella determinazione del reddito d'impresa ...*”. Il cambio di destinazione dell'autoveicolo, che comporti il passaggio dal regime di parziale deducibilità a quello di integrale deducibilità, modifica il regime di deducibilità delle relative spese, tuttavia tale maggior valore non costituisce un'ipotesi di nuovo investimento.

### ***1.10 Cumulo con l'agevolazione per gli investimenti nelle aree svantaggiate***

- D.** *Il divieto di cumulo tra la Tremonti-bis e il credito d'imposta per gli investimenti in aree svantaggiate del Paese si estende anche agli investimenti effettuati dallo stesso soggetto in zone diverse da quelle interessate dall'agevolazione di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000?*
- R.** Relativamente al quesito proposto, si ribadisce quanto affermato dalla circolare 17 ottobre 2001, n. 90/E e dalla circolare 18 gennaio 2002, n. 4, al punto n. 9, e cioè che l'agevolazione *Tremonti-bis* non è cumulabile con il credito d'imposta di cui all'articolo 8 della legge n. 388 del 2000.



L'incompatibilità tra le due agevolazioni è di carattere soggettivo, per cui il contribuente dovrà optare, per ciascun periodo d'imposta, per una delle agevolazioni in esame, avendo come riferimento gli investimenti effettuati su base nazionale.

### ***1.11 Agevolazione Visco***

**D.** *Si consideri una società di capitali con periodo di imposta 1° ottobre 2000 – 30 settembre 2001: per tale soggetto, gli investimenti rilevanti ai fini della Visco devono essere comunque limitati a quelli effettuati entro il 30 giugno 2001 o si può invece estendere l'applicabilità dell'agevolazione di cui alla legge n. 133 del 1999 agli investimenti effettuati fino al 30 settembre 2001, per poi optare per la Tremonti-bis a partire dal periodo di imposta 1° ottobre 2001 – 30 settembre 2002?*

**R.** L'art. 5, comma 1, lett. a) della legge Tremonti-bis, deve essere interpretato nel senso non assumono rilevanza, ai fini dell'agevolazione Visco, tutti gli atti compiuti successivamente al 30.06.2001. Pertanto, anche il contribuente con periodo d'imposta chiuso tra il 1° luglio e l'entrata in vigore della legge dovrà comunque tener conto, per il computo dell'agevolazione Visco, dei soli investimenti realizzati entro la predetta data del 30 giugno 2001.

Con riferimento alla fattispecie prospettata, si fa presente che il contribuente potrà usufruire dell'agevolazione Tremonti-bis per i due successivi periodi d'imposta interi: dal 1° ottobre 2001 al 30 settembre 2002 e dal 1° ottobre 2002 al 30 settembre 2003.

## **2 SOCIETÀ COOPERATIVE**

### ***2.1 Cooperative sociali***

**D.** *Le cooperative sociali (legge 8 novembre 1991, n. 381) sono escluse dalla nuova disciplina dell'articolo 6, commi 4 e 5, del D.L. n. 63/02. Le cooperative che si occupano dell'inserimento lavorativo di persone*

*svantaggiate e che agiscono come cooperative di lavoro, sono comunque escluse dal nuovo regime fiscale?*

**R.** Con il comma 6 dell'art. 6 del Decreto Legge 15 aprile 2002, n. 63, viene stabilito che le disposizioni contenute nel medesimo articolo non si applicano alle cooperative sociali e loro consorzi.

Vanno ricomprese in tale esclusione tutte le cooperative sociali che sono iscritte nel regime prefettizio ai sensi della legge 8 novembre 1991, n. 381.

In particolare, occorre fare riferimento a quelle cooperative sociali che hanno lo scopo di perseguire l'interesse generale della comunità alla promozione umana e all'integrazione sociale dei cittadini.

Vanno ricomprese nell'esclusione tutte le cooperative di cui all'articolo 1, comma 1, della citata legge n. 381 del 1991, sia quelle ricomprese nella lettera a) di gestione di servizi socio sanitari ed educativi, sia quelle della lettera b) che svolgono attività diverse – agricole, industriali, commerciali o di servizi – finalizzate all'inserimento lavorativo di persone svantaggiate che, così come definite all'articolo 4 della medesima legge, devono costituire almeno il 30% dei lavoratori della cooperativa.

## **2.2 Acconto**

**D.** *Si chiede conferma che le società cooperative possono, in ogni caso, determinare l'acconto d'imposta, per l'esercizio successivo a quello in corso al 31/12/2001, su base previsionale escludendo le risultanze del bilancio e della dichiarazione dei redditi per l'anno 2001.*

*Esse quindi non saranno soggette a sanzione se l'acconto versato risulterà almeno pari al 98,5% dell'imposta dovuta per l'anno 2002.*

**R.** Il comma 5 prevede che le società cooperative e i loro consorzi determinino l'acconto dell'IRPEG, per il periodo d'imposta successivo a quello in corso al 31 dicembre 2001, assumendo come imposta del periodo precedente quella

che sarebbe scaturita dall'applicazione delle disposizioni indicate nelle lettere a), b) e c), del comma 4 dell'articolo che, come sopra esposto, ha limitato per un periodo transitorio l'applicazione dell'articolo 12 della legge 16 dicembre 1977 n. 904, che reca disposizioni sulla non imponibilità delle somme destinate alle riserve indivisibili.

Detta disposizione comporta l'onere di commisurare l'acconto, laddove le società cooperative si avvalgano del c.d. metodo "storico", sull'imposta che avrebbero liquidato per il periodo d'imposta precedente in presenza della limitazione introdotta dal comma 4.

Resta impregiudicata la facoltà di avvalersi, per la determinazione dell'acconto, del metodo di calcolo c.d. "previsionale".

### 3 AGEVOLAZIONE VISCO

**D** *Con riferimento al contenuto del rigo RJ25 del Modello Unico 2002 società di capitali, le istruzioni riportano una formula apparentemente difforme da quella che è esposta nel quadro RJ del medesimo modello.*

*Secondo le istruzioni il dato da inserire nel rigo RJ25 si calcola come "differenza tra l'importo del rigo RN8 del modello Unico 2000 (ridotto dell'importo di rigo RJ17 del modello Unico 2001) e quello rigo RJ24."*

*Nel modello RJ, con riferimento al rigo 25, si legge invece: "Differenza tra l'importo di rigo RN8 del Mod. UNICO 2000 e quello di rigo RJ24 ridotta dell'importo di rigo RJ17 del Mod. UNICO 2001."*

*Onde evitare possibili errori di interpretazione, si chiede conferma che l'importo del rigo RJ25 è il risultato del seguente conteggio:*

*(RN8 Unico 2000 – RJ24 – RJ17 Unico 2001).*

**R** Il rigo RJ25, è l'ultimo rigo della sezione dedicata alla rideterminazione dell'agevolazione "Visco" beneficiata nel periodo d'imposta 1999, a seguito di dismissioni di beni o attribuzioni di somme ai soci. L'articolo 2, comma 11-bis, della legge 13 maggio 1999, n. 133, prevede che, nel caso in cui le

ipotesi anzidette si verificano entro il secondo esercizio successivo alla realizzazione dell'investimento o dell'incremento patrimoniale, l'agevolazione deve essere ricalcolata.

Il rigo RJ25 rappresenta l'importo dell'agevolazione, fruita in eccesso per il periodo d'imposta 1999 rispetto a quella effettivamente spettante, che deve essere recuperata a tassazione.

Si conferma che tale importo deve essere determinato sottraendo dall'agevolazione fruita per il 1999 (rigo RN8 di Unico 2000), l'importo effettivamente spettante sulla base del ricalcolo derivante dalle alienazioni e distribuzioni effettuate nel 2001 (rigo RJ24 di UNICO 2002) e l'importo già recuperato, rispetto alla medesima agevolazione, nella dichiarazione del periodo d'imposta precedente (rigo RJ17).

La differenza tra le indicazioni delle istruzioni e la descrizione contenuta nel modello RJ di Unico 2002 è, peraltro, solo apparente: le due espressioni utilizzate, infatti, conducono al medesimo risultato e si differenziano solo per l'inversione di due termini della sottrazione (RJ24 e RJ17).

#### **4 DEDUCIBILITA' DALL'IRPEG DEI COMPENSI AL COLLEGIO SINDACALE**

**D.** *Gli emolumenti pagati dalle società al proprio collegio sindacale si compongono di:*

- *un onorario per le verifiche trimestrali;*
- *un onorario per i controlli sul bilancio e la redazione della relazione allo stesso;*
- *un onorario per le partecipazioni alle riunioni del consiglio di amministrazione e assemblee.*

*A riguardo si richiede quale delle tre soluzioni che seguono appare corretta ai fini della deducibilità fiscale del compenso per la società.*

- a. Essendo tali costi componenti di reddito certi e determinabili a partire dall'esercizio in chiusura, non valgono le condizioni di cui all'articolo 75,*

*comma 2° del TUIR, e quindi tutte tali componenti risultano deducibili nell'esercizio in chiusura;*

- b. La deducibilità relativa alla spesa per il controllo del bilancio avverrà nel periodo d'imposta successivo a quello in chiusura. Le varie componenti di spesa, in altri termini, risulterebbero deducibili in relazione al periodo in cui sono state ultimate le prestazioni (in tal senso la norma di comportamento n. 128 Adc Milano);*
- c. Come avviene per i costi relativi alle società di revisione, i costi del collegio risultano integralmente deducibili nel periodo in cui viene ultimata la prestazione, e quindi nel periodo successivo a quello in cui il bilancio si riferisce.*

**R.** Il controllo del collegio sindacale, ai sensi dell'art. 2403 del codice civile, ha per oggetto l'amministrazione della società globalmente intesa e si estende a tutta l'attività sociale, al fine di assicurare che la stessa venga svolta nel rispetto della legge e dell'atto costitutivo.

Come specificato dall'articolo 149 del decreto legislativo 24 febbraio 1998, n. 58, al collegio sindacale delle società quotate è attribuita una complessa funzione di vigilanza, con poteri di ispezione e controllo sull'andamento degli affari sociali. E ciò, a differenza dei compiti di controllo delle società di revisione -di cui all'articolo 155 del medesimo decreto-, che sono circoscritti alla regolare tenuta della contabilità e redazione del bilancio.

La generale attività di controllo del collegio sindacale si articola quindi in momenti diversi, ciascuno autonomamente individuabile ed indipendente: le verifiche trimestrali, la partecipazione alle riunioni degli organi societari, il controllo sul bilancio d'esercizio e la redazione della relazione dei sindaci.

Per stabilire correttamente l'esercizio in cui gli emolumenti in esame sono deducibili, è necessario pertanto fare riferimento al principio stabilito dall'articolo 75 comma 2, lettera b) del TUIR, e cioè che *“le spese di acquisizione dei servizi si considerano sostenute alla data in cui le*

*prestazioni sono ultimate*". In conformità a tale disposizione, anche le varie componenti di spesa sono deducibili con riferimento al periodo d'imposta in cui le diverse prestazioni dei sindaci sono ultimate.

Pertanto, i compensi per la partecipazione alle riunioni del consiglio di amministrazione e dell'assemblea e per l'effettuazione delle verifiche trimestrali saranno considerati singolarmente, nel rispetto del requisito dell'articolo 75, comma 2, lettera b), del TUIR prima citato e dedotte nell'esercizio in cui le relative prestazioni sono espletate.

Per ciò che attiene invece l'attività di controllo sul bilancio e la redazione della relazione allo stesso, la stessa –essendo eseguita successivamente alla data di chiusura dell'esercizio- è di competenza dell'esercizio successivo a quello cui si riferisce il bilancio oggetto di controllo.

## **5 SCIoglimento SOCIETA' DI PERSONE-**

**D.** *Si chiede di conoscere quali siano le conseguenze di carattere tributario derivanti dall'impossibilità di proseguire l'attività in forma societaria, nel corso dell'anno, di una società di persone in ipotesi quali la mancata ricostituzione della pluralità dei soci.*

*Si chiede in particolare:*

- *se l'operazione configura la nascita di un'impresa individuale con conseguente emersione di una plusvalenza in capo alla società di persone che cessa di esistere;*
- *se al contrario, si configura una sorta di reddito di partecipazione in capo al socio superstite ed il conseguente trattamento fiscale delle somme percepite dagli altri soci.*

*Si chiedono infine, nella fattispecie descritta, quali siano gli adempimenti dichiarativi da porre in essere da parte della società e del socio superstite.*

**R.** Per quanto concerne il primo quesito si è dell'avviso che lo scioglimento della società di persone a causa della mancata ricostituzione della pluralità dei soci

non dia luogo ad alcuna emersione di plusvalenza imponibile in relazione ai beni oggetto dell'attività d'impresa a condizione che il socio superstite continui l'attività sotto forma di ditta individuale e mantenga inalterati i valori dei beni.

Riguardo al secondo quesito si ritiene che l'eventuale somma percepita dai soci uscenti, rappresenti, per la parte che eccede il costo d'acquisto delle quote, reddito di capitale tassabile ai sensi dell'art.44, c.3 del TUIR.

Il socio superstite, proseguendo l'attività commerciale in qualità di imprenditore individuale, continuerà a produrre reddito d'impresa.

Resta però esclusa l'ipotesi di un eventuale inquadramento di detto reddito come reddito di partecipazione, data la liquidazione della società preesistente.

In merito agli obblighi dichiarativi, la società è tenuta a presentare la propria dichiarazione dei redditi per l'ultimo periodo d'imposta chiuso allo scadere del sesto mese utile per la ricostituzione della pluralità dei soci, utilizzando il Modello Unico Società di persone.

Specularmente, nell'anno in cui si ha lo scioglimento della società, il socio superstite che prosegue l'attività in qualità di imprenditore, dichiarerà il reddito d'impresa prodotto nel residuo periodo utilizzando il Modello Unico Persone Fisiche, quadro RF o RG.

## **6 UNICO SC, QUADRO RJ, SEZ. IV**

*D Le istruzioni al quadro RJ, come già negli anni precedenti, affermano che per la determinazione degli incrementi di capitale rilevanti ai fini DIT (utili accantonati a riserva) l'utile va assunto al netto delle imposte portate direttamente a riserva anziché imputate al conto economico. Si chiede se tale regola trovi applicazione anche con riferimento all'imposta sostitutiva sulla rivalutazione ex legge 342/2000 e dunque se l'utile dell'esercizio 2000 debba quantificarsi previa sottrazione dell'imposta in questione. Il dubbio deriva dal fatto che la riserva di rivalutazione, il cui ammontare concorre a formare la base DIT è essa stessa assunta al netto dell'imposta sostitutiva, creandosi*

*con ciò una doppia eliminazione dell'imposta nel calcolo della citata base DIT.*

**R.** Come correttamente osservato nel quesito, per espressa previsione dell'art.14 della legge n.342/2000, l'imposta sostitutiva va computata in diminuzione del saldo attivo derivante dalle rivalutazioni effettuate.

Quindi, agli effetti delle disposizioni di cui al d.lgs. n.466/97, la riserva formata per accantonamento del saldo attivo, secondo le previsioni dell'art. 13 della legge n.342/2000, concorrerà a formare la variazione in aumento del capitale investito, già al netto dell'imposta sostitutiva.

Ciò posto, in sede di determinazione dell'ammontare degli utili accantonati a riserva ai fini DIT non si dovrà decurtare l'utile di esercizio dell'anno 2000 dell'ammontare dell'imposta sostitutiva ex l. n.342/2000 in quanto la stessa è già stata sottratta dalla riserva di rivalutazione sopra citata.

**D.** *Le istruzioni al quadro RJ precisano che la sez. IV, dedicata all'agevolazione DIT, può essere compilata anche solo per esporre i dati che potranno rilevare per la quantificazione del reddito agevolabile di successivi esercizi, barrando a tal fine la casella "Segnalazione".*

*Si chiede se tale compilazione "per memoria" sia consentita anche qualora il contribuente utilizzi l'agevolazione Tremonti-investimenti (sez.I, campi da RJ1 a RJ7) e in ogni caso se i righe da riempire in presenza di casella "Segnalazione" barrata siano solo quelli da RJ36 a RJ42.*

**R.** Data l'alternatività tra agevolazione Dit e agevolazione Tremonti-bis, prevista per ciascun periodo di imposta dall'art.5 comma 1, lett.b della legge 383/2001 a favore di tutti quei soggetti che alla data del 30 giugno 2001 abbiano già eseguito operazioni di variazione in aumento del capitale investito ai sensi del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 466, si ritiene che il contribuente che opti per l'applicazione dell'incentivo di cui all'art.4, comma



1 della legge 383/2001, possa comunque compilare, per futura memoria, la sezione IV del quadro RJ Unico SC barrando la casella “Segnalazione”, così come previsto dalle istruzioni ministeriali.

La compilazione riguarderà tutti i righi presenti nel quadro, da RJ36 a RJ50.

Resta inteso che i dati inseriti, per segnalazione, nel quadro RJ per il periodo d'imposta 2001 dovranno essere opportunamente aggiornati nelle dichiarazioni dei redditi relative ai periodi di imposta successivi, in base alle intervenute variazioni in diminuzione del capitale investito ai fini DIT o ai disconoscimenti delle variazioni in aumento- già acquisite alla data del 30/06/2001- dello stesso capitale investito .

## **7 CONTRIBUTI SANITARI E RIMBORSI**

*D Il contribuente che usufruisce della deduzione dei contributi versati ai fondi integrativi del SSN per un importo complessivo non superiore ad euro 1032,91, in caso di sostenimento di spese sanitarie, può detrarre il 19% delle spese sostenute al netto dei rimborsi ricevuti.*

*Può il contribuente rinunciare alla deduzione del contributo al fine di poter detrarre l'intera somma?*

R L'articolo 13-bis del Tuir, lettera c), ultimo periodo stabilisce la detraibilità dall'imposta lorda, di un importo pari al 19 per cento delle spese sanitarie sostenute dal contribuente e rimborsate per effetto di contributi o premi di assicurazione da lui versati e per i quali non spettano detrazioni d'imposta o deduzioni dal reddito. Pertanto qualora i contributi e premi di assicurazioni versati dal contribuente risultino detraibili dall'imposta o deducibili dal suo reddito complessivo, per le spese sanitarie sostenute e rimborsate per effetto di tali assicurazioni il contribuente non potrà beneficiare della detrazione stabilita dalla citata lettera c) dell'articolo 13-bis. La disposizione in esame subordina la possibilità di detrarre le spese sanitarie rimborsate, alla

circostanza che per i contributi e premi di assicurazione versati dal contribuente competa o meno la detraibilità o deducibilità. Non appare pertanto rilevante la circostanza che il contribuente si sia o meno effettivamente avvalso per i contributi in parola delle agevolazioni fiscali spettanti.

Tuttavia per quanto riguarda la particolare ipotesi prospettata nel quesito in esame, concernente i contributi versati ai fondi integrativi del Servizio sanitario nazionale occorre ricordare che possono ritenersi fondi integrativi del SSN solo quelli istituiti o adeguati a norma dell'articolo 9 del decreto legislativo 30 dicembre 1992, n. 502. L'articolo citato demanda ad appositi provvedimenti normativi la disciplina di attuazione e le modalità operative di detti fondi. Tale disciplina non è stata a tutt'oggi adottata e pertanto, a parere della scrivente, nessuno dei fondi operanti nell'ambito della mutualità integrativa può ritenersi istituito o adeguato ai sensi dell'articolo 9 della legge n. 502/92. La mancata attuazione di tale disciplina impedisce pertanto l'effettiva applicazione dell'agevolazione stabilita dalla lettera e-ter) dell'articolo 10 del TUIR.

## **8 CONTRIBUTI AL FASI**

**D** *I contributi versati al FASI sono deducibili?*

**R** Per quanto concerne la disciplina applicabile ai contributi per assistenza sanitaria versati al FASI si rammenta che alcune istruzioni sono state già impartite da questa Amministrazione, in particolare con la circolare n. 55/E del 1999. Si ricorda che detti contributi sono versati, in base al relativo statuto, dalle imprese industriali per i dirigenti in servizio e per quelli in pensione. Una parte della contribuzione è, inoltre, a carico dei dirigenti in servizio ed in pensione che abbiano aderito al FASI

I contributi versati per i dirigenti in servizio, tanto dal datore di lavoro quanto dai dirigenti stessi, sono esclusi, in applicazione della disposizione prevista dall'articolo 48, lettera a) del Tuir, dalla formazione del reddito di lavoro dipendente del dirigente interessato per un importo complessivo non superiore al limite stabilito dalla richiamata norma (fino all'anno 2002 €3615,20). Resta fermo che eventuali contributi versati in eccedenza rispetto al predetto limite devono essere computati (per la parte eccedente) nella determinazione del reddito.

Per quanto concerne, invece, i dirigenti in pensione, la quota di contributi a loro carico non è in alcun modo deducibile in quanto, essendo cessato il rapporto di lavoro, non può trovare applicazione la norma di cui all'art.48, comma 2, lettera a), del TUIR.

I contributi al FASI versati dal datore per i pensionati – in misura cumulativa – non assumono per questi ultimi rilevanza reddituale, né consentono ai pensionati stessi di fruire di una deduzione dal reddito.

## **9 COMPENSI CORRISPOSTI AI LAVORATORI DIPENDENTI**

*D I compensi corrisposti ai lavoratori dipendenti da parte del professionista, relativi al mese di dicembre 2001 e pagati nel periodo dal 1° al 12 gennaio 2002, in quale periodo d'imposta sono deducibili?*

R In applicazione del principio di cassa assumono rilevanza, ai fini della determinazione del reddito di lavoro autonomo, solo le spese effettivamente sostenute dal professionista o artista nel periodo d'imposta, nell'esercizio della professione o arte esercitata.

Si ritiene pertanto che i compensi corrisposti dal professionista a lavoratori dipendenti nel periodo dal 1° al 12 gennaio 2002, ancorché riferiti a prestazioni rese nel 2001, devono essere dedotti dal reddito del professionista

nel periodo d'imposta in cui avviene l'effettiva e documentata corresponsione del compenso e pertanto nel periodo d'imposta 2002.

Infatti, il criterio c.d. di "cassa allargata", previsto dall'art.48, comma 1, ultimo periodo, del TUIR, trova applicazione solo in relazione ai redditi di lavoro dipendente e assimilati.

## **10 LAVORO DIPENDENTE ALL'ESTERO**

*D: Un lavoratore dipendente che lavora all'estero, si trova ad essere considerato per l'anno 2001, in base alle rispettive legislazioni nazionali, residente fiscale sia in Italia, sia in Francia. Si chiede di sapere se nel caso di specie sia possibile applicare direttamente la Convenzione Italia- Francia, che all'articolo 4 determina i casi di residenza e se, conseguentemente, sia possibile escludere il reddito di lavoro dipendente prodotto all'estero dalla base imponibile (sia in sede di sostituzione d'imposta sia in dichiarazione dei redditi) nel caso in cui per effetto del citato articolo 4 il contribuente risulti residente in Francia.*

**R:** Nei casi in cui, a fini impositivi, sia incerto se definire un soggetto residente di uno Stato o di un altro, si può ricorrere alla Convenzione contro le doppie imposizioni stipulata fra i due Stati.

Nella fattispecie gli Stati coinvolti sono l'Italia e la Francia.

Come correttamente ipotizzato dall'istante, al fine di determinare la residenza è possibile, in questo caso, applicare il secondo paragrafo dell'articolo 4 della Convenzione Italia-Francia il quale fornisce appositi criteri che consentono di determinare la residenza in modo univoco.

Relativamente alle modalità di imposizione, qualora si sia accertato che, in base ai suddetti criteri, il dipendente risiede in Francia e lì svolga la sua attività di lavoro dipendente, detti redditi saranno imponibili in tale Stato in via esclusiva, ai sensi dell'articolo 15, primo paragrafo, della suddetta Convenzione.

## **11 DEDUCIBILITÀ PER IL PROFESSIONISTA DEL COSTO DI ACQUISTO DI UN'ENCICLOPEDIA**

**D.** *Il costo di acquisto di una enciclopedia o di un dizionario enciclopedico risulta deducibile dal reddito di un professionista?*

**R.** Come è noto la determinazione del reddito di lavoro autonomo è disciplinata dall'articolo 50 del TUIR. Tale articolo individua in generale, al comma 1, i compensi e le spese da considerare al fine della determinazione del reddito, ed ai commi successivi detta disposizioni specifiche per determinati beni acquistati dal professionista. Per quanto riguarda i costi sostenuti per l'acquisto di una enciclopedia o di un dizionario enciclopedico, in assenza di previsioni specifiche, la deducibilità di tali costi va determinata con riferimento ai principi generali affermati dal comma 1 del citato articolo 50.

Detto comma, individuando i costi ammessi in deduzione, fa riferimento alle spese sostenute nel periodo d'imposta nell'esercizio dell'arte o della professione. In merito allo specifico caso prospettato, si ritiene che il costo di acquisto di una enciclopedia o di un dizionario enciclopedico sia deducibile solo nel caso in cui risulta l'inerenza diretta dell'opera all'attività professionale esercitata. Occorre quindi che l'enciclopedia contenga informazioni e nozioni di carattere specialistico, specificamente rivolte al settore professionale cui appartiene il contribuente.

## **12 EQUALIZZATORE**

**D.:** *Nel caso in cui si stia realizzata una plusvalenza per la quale trova applicazione il meccanismo dell'equalizzatore e dalla formula deriva un'imposta di 40,00 euro, in che modo deve essere indicata nel Quadro RT del modello UNICO 2002?*

**R.:** Come precisato nella circolare 48/E del 7 giugno 2002 della Direzione Centrale Gestione Tributi, nell'ipotesi *B1* del quesito *1.12. Imposta sostitutiva determinata con la formula dell'equalizzatore*, nel caso in cui dalla formula derivi un'imposta pari a 40,00 euro si procederà ad indicare:

- nel punto RT21, la plusvalenza ricavata da  $(40 \times 100 / 12,50)$ , pari a 320
- nel punto RT22 0
- nel punto RT23, colonna 2, la differenza (RT21-RT22) 320
- nel punto RT26, la differenza (RT23, col.2 - RT24, col.2 - RT25, col.2) 320
- nel punto RT27, l'imposta sostitutiva dovuta, pari a 12,50% di RT26 40
- nel punto RT29, l'imposta sostitutiva a debito 40

### **13 EMERSIONE LAVORO SOMMERSO**

**D.:** *Si chiede conferma che il costo del lavoro che risulta dalla dichiarazione di emersione presentata da titolari di reddito d'impresa e di lavoro autonomo che si sono avvalsi della procedura prevista dalla legge n. 383/2001 per la regolarizzazione dei propri dipendenti, sia un costo effettivamente deducibile, così come indicato nelle istruzioni della dichiarazione dei redditi modello Unico 2002.*

**R.:** Come noto, nella dichiarazione di emersione presentata dai datori di lavoro che intendono regolarizzare la posizione lavorativa dei propri dipendenti, deve essere indicato il costo del lavoro emerso per effetto della dichiarazione stessa. Tale costo è costituito dalle spese per prestazioni di lavoro effettivamente sostenute dal datore di lavoro nel primo periodo d'imposta agevolato, da assumersi secondo un importo comunque non inferiore a quanto previsto dai contratti collettivi nazionali di riferimento.

Per quanto concerne la compilazione dell'annuale dichiarazione dei redditi, modello Unico 2002, in sede di determinazione del reddito d'impresa o di lavoro autonomo tale costo deve essere indicato unitamente all'ammontare complessivo di quanto corrisposto a titolo di retribuzione al personale

dipendente e assimilato e specificatamente evidenziato nel campo appositamente predisposto.

#### **14 MODULO RW**

*D: Se un soggetto residente in Italia detiene un conto corrente all'estero deve in ogni caso segnalare tale attività nel quadro RW?*

R Un soggetto residente in Italia che detiene all'estero un conto corrente bancario o postale che – per consistenza e/o movimentazione - possieda le caratteristiche indicate nell'articolo 4 del decreto legge del 28 giugno 1990, n. 167 è in genere obbligato a compilare il modulo RW.

Infatti le somme di denaro ed in genere le attività finanziarie detenute all'estero sono per loro natura astrattamente produttive di redditi imponibili in Italia e pertanto vanno indicate nel modulo RW in conformità a quanto disposto dai commi 1 e 5 del predetto articolo.

Tuttavia, per effetto di quanto disposto dal comma 4 dello stesso articolo, qualora i redditi derivanti dal conto corrente siano riscossi attraverso l'intervento di intermediari italiani, non sussiste l'obbligo di dichiarazione nel modulo RW.

Affinché sussistano le condizioni per usufruire di tale esonero è, pertanto, necessario che il contribuente dia disposizioni alla banca estera, presso cui è detenuto il conto, di bonificare automaticamente gli interessi maturati sul conto estero (immediatamente, o comunque entro il mese della maturazione) su un conto corrente italiano, dando specificazione nella causale, dell'ammontare lordo e dell'eventuale ritenuta applicata all'estero, in modo che la banca italiana sia in grado di operare la ritenuta d'ingresso di cui all'articolo 26, comma 3, del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600 sull'ammontare lordo degli interessi.

D. *Vengono chieste indicazioni circa la corretta compilazione del Modello RW nel caso di conferimento di partecipazioni di società italiana in società estera.*

R Ai sensi di quanto disposto dall'articolo 4 comma 1 del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, devono essere segnalati nel modulo RW investimenti esteri ed attività estere di natura finanziaria detenuti all'estero alla fine del periodo d'imposta.

Pertanto, nella sezione II, appositamente predisposta a tale scopo, dovrà essere indicata la consistenza delle "attività finanziarie estere" rappresentate dalle azioni della società conferitaria ricevute.

Nella sezione III va segnalato il trasferimento verso l'estero (se le azioni conferite erano detenute in Italia) o estero su estero (se le azioni conferite erano già detenute all'estero (direttamente o per interposta persona).

Per entrambe le sezioni va utilizzata, quale causale dell'operazione, "Investimenti azionari" in quanto la causa del trasferimento non è il disinvestimento dei titoli conferiti, ma l'investimento nei titoli ricevuti in cambio.

Nel caso sopra esposto il contribuente non è tenuto ad indicare sia il trasferimento dall'Italia all'estero (o estero su estero) delle partecipazioni conferite che il trasferimento dall'estero all'Italia (o sull'estero) delle partecipazioni ricevute in cambio, essendo sufficiente evidenziare nel modulo RW le operazioni sopra descritte.

D *E' necessaria la compilazione della Sezione III del modulo RW qualora le movimentazioni riguardino investimenti esclusi dall'indicazione nella sezione II, ad esempio gli immobili a disposizione in Francia ?*

R L'articolo 4, comma 2, del decreto legge del 28 giugno 1990, n. 167 prevede che nella dichiarazione dei redditi devono essere indicati, oltre agli



investimenti e alle attività estere di natura finanziaria detenute all'estero attraverso cui possono essere conseguiti redditi di fonte estera, anche l'ammontare dei trasferimenti da, verso e sull'estero che hanno interessato, nel corso dell'anno "gli investimenti all'estero e le attività estere di natura finanziaria".

Inoltre la predetta disposizione precisa che tale obbligo sussiste anche nel caso in cui al termine del periodo di imposta i soggetti non detengono investimenti ed attività della specie.

Appare chiaro come il legislatore abbia inteso che la particolare segnalazione di cui al comma appena illustrato debba avere ad oggetto i soli trasferimenti che interessano le tipologie di attività finanziarie e gli investimenti potenzialmente oggetto di indicazione nella Sezione II.

Tale interpretazione sistematica trova riscontro anche nelle istruzioni al modulo RW, ove viene esplicitamente affermato che nella Sezione III vanno indicati i trasferimenti che hanno interessato gli investimenti di cui alla Sezione II.

## **15 SCUDO FISCALE**

*D: Un contribuente che nel corso del 2002 ha proceduto alla regolarizzazione di un immobile posseduto all'estero può usufruire della possibilità, prevista dall'articolo 14, comma 5, del decreto legge 25 settembre 2001, n. 350, di non compilare il quadro RW nella dichiarazione UNICO 2002 relativa al 2001?*

R Le istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi precisano che i contribuenti che hanno presentato la "dichiarazione riservata" delle attività detenute all'estero sono esonerati dall'obbligo di compilazione del modulo RW, relativamente alle attività finanziarie oggetto di rimpatrio o di regolarizzazione.

L'espressione "attività finanziarie" non può che essere intesa nell'ampio significato che alla stessa è attribuibile nel contesto della vigente normativa in materia di monitoraggio.

In particolare si ricorda che l'articolo 4, comma 1, del decreto legge 28 giugno 1990, n. 167, prevede che debbano essere indicati nella dichiarazione dei redditi gli "investimenti all'estero ovvero attività estere di natura finanziaria". Come è noto, nell'ambito applicativo indicato in tale locuzione sono da sempre stati ricompresi gli immobili produttivi di redditi imponibili in Italia.

D'altra parte nella "Tabella dei codici operazioni con l'estero" da utilizzare per la compilazione del modulo RW i beni ed i diritti immobiliari sono indicati nella sezione "Operazioni finanziarie" che comprende, fra l'altro, "Investimenti e disinvestimenti e relativi redditi".

Pertanto, l'indicazione, presente nel Modulo RW, circa l'esonero dalla compilazione per chi ha presentato la dichiarazione riservata deve intendersi come estesa anche alle dichiarazioni concernenti la regolarizzazione delle "altre attività" di cui all'articolo 16 del d.l. n. 350/2001. Tale conclusione, appare, d'altra parte, in linea con quanto disposto dal rinvio operato dall'articolo 16 all'articolo 14 ed agli effetti delle operazioni di rimpatrio indicati in tale ultima disposizione.

*D: Un immobile ubicato in Italia è stato detenuto nella prima parte del 2001 da un residente italiano per il tramite di un soggetto interposto, come deve essere determinato il reddito dell'immobile da parte del soggetto che si è intestato l'immobile? Come può la società estera precedentemente intestataria recuperare le imposte versate in acconto?*

R Con riferimento alla situazione reddituale del soggetto residente appare chiaro che il reddito dell'immobile è attribuibile al medesimo con riferimento all'intero periodo d'imposta dal momento che la presentazione della

dichiarazione di emersione relativamente a tale investimento estero ha ricondotto l'immobile nell'ambito della capacità contributiva del soggetto italiano dichiarante, in capo al quale si è in pratica verificato il presupposto impositivo del possesso.

Il soggetto non residente nella propria dichiarazione dei redditi potrà omettere di indicare il reddito dell'immobile che in precedenza era a questi intestato fittiziamente e chiedere il rimborso degli acconti precedentemente versati in sede di dichiarazione.

## **16 IVA**

### ***16.1 assistenza a soggetti domiciliati in comunità***

**D.** *L'articolo 7, comma 1, lettera a), della legge n. 488/99 prevede transitoriamente l'applicazione dell'IVA con aliquota del 10% alle prestazioni di assistenza domiciliare in favore di anziani, malati, disabili, minori, ecc. La predetta aliquota può applicarsi anche alle prestazioni rese da società che assistono i soggetti svantaggiati (es. tossicodipendenti) in luoghi quali comunità e simili, considerato che tali stessi soggetti sono di fatto temporaneamente domiciliati presso detti luoghi?*

**R.** In considerazione della specialità della disposizione agevolativa in discorso e della sua particolare ratio, già individuata, con la risoluzione n.170 del 29 ottobre 2001, nel fine di “sostenere e favorire l'autonomia delle persone anziane o inabili e quindi consentire loro la permanenza nell'ambiente familiare, evitandone il ricovero in case di riposo o altre strutture assistenziali”, si ritiene che l'aliquota IVA ridotta non possa essere applicata alle prestazioni di assistenza nel caso rappresentato.

Del resto, già con la circolare n. 98/E del 17 maggio 2000 è stato precisato che le prestazioni di assistenza privata rese ad ammalati temporaneamente ricoverati presso ospedali o case di cura non possono considerarsi prestazioni di assistenza domiciliari, ai fini dell'applicazione dell'aliquota ridotta del 10

% prevista dalla legge n. 488/1999, non essendo effettuate presso il domicilio dell'ammalato.

### ***16.2 spese per partecipazione a convegni.***

**D.** *Si chiede se l'IVA assolta per le spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale può essere detratta integralmente dal professionista.*

**R:** In relazione all'IVA pagata per rivalsa dal professionista sulle spese di partecipazione a convegni, congressi e simili o a corsi di aggiornamento professionale, l'art.19-bis 1) del D.P.R. n.633 del 1972 non prevede alcuna limitazione oggettiva.

La detrazione non è ammessa, peraltro, ai sensi del comma 1, lettera e), del predetto art.19-bis 1), relativamente all'imposta addebitata per rivalsa in relazione ad eventuali prestazioni alberghiere o somministrazioni di pasti acquistati dal professionista nei giorni in cui partecipa al convegno o al corso di formazione.

L'esercizio della detrazione è, inoltre, naturalmente subordinato alla sussistenza delle condizioni generali richieste dall'art.19 del richiamato D.P.R. n. 633. La detrazione sarà preclusa, ad esempio, se il professionista che partecipa al convegno o al corso è un medico che, effettuando solo operazioni esenti da IVA, non è legittimato ad esercitarla in virtù della regola di cui al secondo comma dell'art.19.

Si rammenta, per completezza, che l'IVA pagata per rivalsa assume rilevanza ai fini delle imposte dirette, quale componente negativo di reddito, solo quando costituisce un costo per il contribuente, ossia quando non è computata in detrazione dall'imposta sul valore aggiunto relativa alle operazioni attive.

Sulla base di tale principio va determinata la rilevanza reddituale dell'IVA pagata in relazione alle spese per convegni e simili, oggetto del quesito, fermo

restando che l'eventuale deducibilità non può andare oltre la misura percentuale del 50%, in considerazione del limite posto dall'art.50, comma 5, del TUIR.

### **16.3 cessazione attività**

**D.** *Un imprenditore individuale, in seguito alla cessazione dell'attività ha liquidato l'azienda, senza tuttavia realizzare tutti i cespiti. Si chiede se per i beni invenduti che l'imprenditore trattiene presso di sé inutilizzati in attesa di trovare acquirenti, scatti l'imponibilità per autoconsumo, oppure sia legittimo ritenere che la liquidazione non sia ancora ultimata e continuare, quindi a presentare dichiarazione Iva ? Nel caso in cui si trattasse di un immobile strumentale, l'eventuale locazione a terzi integrerebbe autoconsumo oppure i canoni sarebbero soggetti ad Iva?*

**R.** L'articolo 35 del Dpr n. 633/72 stabilisce che nell'ultima dichiarazione annuale Iva si deve tener conto anche dell'imposta dovuta ai sensi del n. 5) dell'articolo 2, intendendo a quest'ultimo proposito che l'operazione di autoconsumo deve considerarsi effettuata alla data di cessazione dell'attività, coincidente con la data di chiusura delle operazioni di liquidazione desumibile anche dai comportamenti concludenti posti in essere dal contribuente, posto che a partire dalla stessa i beni devono considerarsi acquisiti al consumo personale o familiare ovvero destinati a finalità estranee all'esercizio d'impresa.

L'eventuale locazione a terzi di un immobile dopo la cessazione dell'attività e quindi dopo l'acquisizione dello stesso, tramite l'applicazione dell'imposta all'autoconsumo esterno, nel patrimonio personale dell'imprenditore cessato, esula quindi dal campo di applicazione dell'Iva.

#### **16.4 locazioni di fabbricati ristrutturati**

**D.** *Un'impresa costruttrice ha acquistato un complesso edilizio per eseguirvi lavori di ristrutturazione e successivamente rivenderlo. In attesa della vendita procede temporaneamente alla locazione di talune unità abitative. Alla luce delle disposizioni dell'articolo 10, n. 8 del dpr n. 633 del 1972 che esclude dal trattamento di esenzione solo le locazioni di abitazioni poste in essere dai soggetti che le hanno costruite, l'impresa dovrà fatturare i canoni di locazione in esenzione, oppure, in considerazione dell'equiparazione altrove sancita dal dpr n. 633 del 1972 tra ristrutturazione e costruzione, dovrà applicare l'IVA?*

**R.** Le locazioni di immobili abitativi, ai sensi dell'articolo 10, n. 8 del dpr n. 633 del 1972, costituiscono operazioni esenti da IVA con l'unica eccezione delle locazioni poste in essere dalle imprese che hanno costruito tali fabbricati per la successiva rivendita.

La disposizione non consente di adottare soluzioni interpretative diverse da quelle desumibili dallo stretto tenore letterale.

A tale conclusione si perviene tenendo conto che l'attuale formulazione della disposizione in esame è stata introdotta dal decreto-legge n. 323 del 1996 [art. 10, co.4, lett. b)], convertito dalla legge 425 del 1996, che ha inserito nell'ambito dell'esenzione anche le locazioni di immobili abitativi effettuate dalle immobiliari di rivendita, precedentemente assoggette ad IVA al pari di quelle effettuate dalle imprese che li avevano costruiti per la rivendita.

Pertanto, tutte le imprese che concedono in locazione fabbricati abitativi, sia che si tratti di imprese che hanno proceduto alla ristrutturazione degli stessi, che di imprese di compravendita immobiliare o di altro tipo di imprese, ad eccezione delle imprese di costruzione, effettuano locazioni esenti ad IVA.

### ***16.5 Costruzione di abitazione non costituente prima casa***

**D** *Un privato cittadino costruisce una seconda casa non di lusso e intende procedere in proprio all'acquisto di taluni beni finiti. Considerato che il n. 24) della tabella A, parte II, allegata al DPR n. 633 del 1972, nel prevedere l'aliquota del 4% per le forniture di beni finiti destinati alla realizzazione di costruzioni non di lusso, non richiede la sussistenza dei requisiti "prima casa" e che non esiste, nella parte III della tabella, una norma che preveda l'applicazione nel caso in questione l'aliquota del 10%, è corretto concludere che potrà applicarsi l'aliquota del 4%?*

**R.** Nel caso proposto è consentito applicare l'aliquota IVA del 4%.

Infatti, come già precisato con la circolare n. 1/E del 2 marzo 1994 l'aliquota agevolata del 4% si applica in presenza delle seguenti condizioni:

- oggetto della cessione devono essere "beni finiti", cioè beni che anche successivamente al loro impiego nella costruzione non perdono la loro individualità, pur incorporandosi nell'immobile;
- i beni devono essere utilizzati per la costruzione, anche in economia, di immobili di edilizia abitativa di tipo economico (di cui all'art. 13 della L. 2 luglio 1949, n. 408);
- l'acquirente rilasci una dichiarazione circa l'utilizzo dei beni stessi.

Non rileva, invece, la circostanza che l'immobile sia adibito o meno a prima casa.

Al contrario, si applica l'aliquota del 10% se i beni finiti in discorso sono utilizzati per la realizzazione di:

- opere di urbanizzazione primaria e secondaria
- immobili od impianti di diversa natura
- interventi di recupero edilizio.

### **16.6 beni da offrire in omaggio**

**D.** *E' detraibile ai sensi dell'articolo 19-bis1, lettera h) del d.P.R. n. 633 del 1972 l'Iva assolta all'atto dell'acquisto di beni da omaggiare (spese di rappresentanza) di valore unitario non superiore a € 25,82 e costituiti da prodotti alimentari (vini, dolci, etc.) oppure è da ritenere comunque operante il divieto di cui alla lettera f) del medesimo articolo?*

**R.** L'articolo 19-bis1, lettera f), prevede l'indetraibilità dell'Iva assolta sugli acquisti di alimenti e bevande, salvo che i medesimi siano effettuati nell'ambito dell'attività propria dell'impresa ovvero di somministrazioni in mense scolastiche, aziendali o interaziendali o mediante distributori automatici collocati in locali dell'impresa.

Tale disposizione limitativa non trova applicazione per gli acquisti di alimenti e bevande, di valore unitario non superiore a € 25,82, destinati ad essere ceduti a titolo gratuito, per i quali è da applicare invece, la disposizione di cui alla lettera h) del medesimo articolo in materia di spese di rappresentanza.

Infatti, come chiarito con le circolari n. 188 del 16 luglio 1998 e n. 1 del 3 gennaio 2001, gli acquisti di beni destinati ad essere ceduti gratuitamente, la cui produzione o il cui commercio non rientrano nell'attività propria dell'impresa, costituiscono sempre spese di rappresentanza, con la conseguente detraibilità dell'Iva per quelli di valore non superiore ad €25,82.

### **16.7 Contribuente soggetto a pro-rata**

**D.** *Un contribuente che svolge sia attività esente che imponibile e determina, pertanto, l'IVA detraibile secondo il pro-rata, in un certo anno non ha effettuato nessuna operazione attiva. Può computare in detrazione (e in quale misura) l'IVA sugli acquisti registrati nell'anno? Possono configurarsi, negli anni successivi, obblighi di rettifica della detrazione diversi da quelli per variazione del pro-rata?*



**R.** Il contribuente che svolge sia attività esente che imponibile in ciascun anno è tenuto a determinare l'IVA detraibile in misura proporzionale alle operazioni che gli danno diritto a detrazione, in base cioè al cosiddetto pro-rata di detraibilità. Qualora in un determinato anno non abbia effettuato alcuna operazione attiva, non potrà far uso del metodo del pro-rata stabilito, in via di semplificazione dalla norma. In tal caso appare logico determinare l'imposta detraibile secondo criteri oggettivi, coerenti con la natura dei beni e servizi acquistati.

### ***16.8 determinazione del pro - rata***

**D.** *L'impresa di compravendita immobiliare che ponga in essere contratti di locazione di immobili adibiti a civile abitazione in via transitoria (a volte subentrando, in seguito all'acquisto dell'edificio, nei rapporti locatizi in corso), dovrà far concorrere tali operazioni esenti alla determinazione del pro-rata oppure potrà considerarle estranee alla propria ordinaria sfera d'azione e, dunque, irrilevante ai fini del pro-rata ai sensi dell'articolo 19-bis, comma 2?*

**R.** L'articolo 19, comma 5, stabilisce che se un contribuente svolge sia un'attività che dà luogo ad operazioni imponibili o a queste assimilate sia un'attività che dà luogo ad operazioni esenti da imposta, lo stesso deve operare la detrazione in base ad una percentuale, c.d. pro-rata, determinata con i criteri indicati nel successivo articolo 19-bis.

Nel caso di specie si ritiene che le locazioni di immobili adibiti a civile abitazione, che realizzano operazioni esenti ai sensi dell'articolo 10, primo comma, n. 8, costituiscono un'attività economica distinta da quella di compravendita immobiliare la quale genera, invece, operazioni imponibili.

Pertanto si è del parere che, nella fattispecie in questione, trovi applicazione la regola di detrazione del pro-rata prevista dall'articolo 19, comma 5.

### ***16.9 Impresa con pro-rata di detrazione***

**D.** *Un'impresa che calcola l'imposta ammessa in detrazione con il metodo del prorata (es. immobiliare che concede in locazione sia fabbricati abitativi che commerciali), qualora per un determinato anno non abbia registrato nessun corrispettivo esente, può legittimamente detrarre l'IVA sugli acquisti e importazioni di tale anno? E' corretto ritenere che la misura di tale detrazione non sarà influenzata dal prorata degli anni successivi (eccetto che per l'imposta afferente eventuali acquisti di beni ammortizzabili, soggetti a rettifica ex art. 19-bis 2, comma 4, DPR n. 633 del 1972)?*

**R.** La disposizione dell'art. 19, comma 5, del DPR n. 633 del 1972, individua, per i soggetti che esercitano congiuntamente attività che danno diritto a detrazione ed attività che non consentono tale diritto, un criterio proporzionale di detrazione dell'imposta. Tale criterio assume natura oggettiva dovendosi far riferimento in ciascun anno al pro-rata di detrazione. Pertanto, nel caso in esame, premesso che nel corso dell'anno sarà stato utilizzato in via provvisoria il pro-rata dell'anno precedente, in sede di dichiarazione il contribuente applicherà quello effettivo dell'anno, che gli consentirà la totale detrazione dell'imposta.

### ***16.10 Superamento di plafond all'importazione***

**D.** *Si chiede di sapere se l'Agenzia ritenga detraibile l'IVA, a seguito di superamento del plafond all'importazione denunciato dallo stesso contribuente.*

**R.** Sì, l'imposta in questione è detraibile, in quanto costituisce IVA gravante su un'operazione di importazione regolarizzata dal contribuente. Naturalmente, anche nel caso in esame dovranno essere osservati i principi che caratterizzano la disciplina del diritto a detrazione e, in modo particolare, i limiti derivanti da un eventuale pro-rata, in presenza di operazioni esenti

effettuate dal medesimo soggetto (art. 19 bis del D.P.R. n. 633 del 1972) e i limiti di indetraibilità oggettiva per alcune categorie di beni e servizi di cui al successivo art. 19 bis 1.

### **16.11 Rimborsi iva nei confronti delle procedure concorsuali**

**D.** *Con riferimento alla disposizione contenuta nell'art. 31, comma 1, lettera c), della legge n. 388 del 2000, si chiede se il limite di 500 milioni per l'esecuzione dei rimborsi senza garanzia nei confronti delle procedure concorsuali riguardi cumulativamente tutti i rimborsi IVA erogati nella procedura prescindendo dal periodo, per cui al superamento del predetto limite il curatore o il commissario liquidatore tornerebbe ad essere obbligato a prestare garanzia.*

**R.** Come è noto, l'art. 31, comma 1, lettera c), della legge n. 388 del 2000 ha inteso facilitare l'esecuzione dei rimborsi IVA nell'ambito di procedure concorsuali, esonerando il curatore o il commissario liquidatore dall'obbligo di prestare la fideiussione di cui all'art. 38-bis del DPR n. 633 del 1972 qualora "i rimborsi ...non ancora liquidati alla data di dichiarazione di fallimento o di liquidazione amministrativa e i rimborsi successivi ...sono eseguiti per un ammontare non superiore a lire cinquecento milioni". Tale limite va riferito a tutti i rimborsi IVA erogati nel corso della procedura concorsuale e non ai singoli periodi d'imposta.

### **16.12 Versamenti iva**

**D.** *Con quale codice tributo deve essere versata l'IVA dovuta in sede di regolarizzazione degli acquisti in sospensione d'imposta eccedenti il plafond?*

**R.** Per regolarizzare l'acquisto di beni e servizi senza l'applicazione dell'imposta, effettuato utilizzando il plafond oltre il limite disponibile, è necessario versare l'imposta, gli interessi e le sanzioni in misura ridotta ai

sensi dell'articolo 13 del decreto legislativo n. 472 del 1997, mediante il modello F24 e indicando per l'imposta e gli interessi il codice tributo relativo al periodo in cui erroneamente è stato effettuato l'acquisto senza l'applicazione dell'IVA e per le sanzioni il codice 8904 – sanzione pecuniaria IVA per il ravvedimento operoso.

Così, nel caso in cui gli acquisti senza applicazione dell'imposta siano stati effettuati nel mese di aprile, l'imposta dovuta e gli interessi devono essere versati con il codice tributo 6004.

## **17 PRESENTAZIONE DELLA DICHIARAZIONE**

### ***17.1 dichiarazione tardiva ovvero omessa***

**D.** *Si intende procedere alla regolarizzazione della tardiva presentazione (entro novanta giorni dal termine) della dichiarazione unica ai fini IRPEG, IRAP ed IVA. Occorre pagare tante sanzioni ridotte quanti sono i tributi oppure è sufficiente corrispondere una sola sanzione?*

**R.** Ai fini della regolarizzazione della tardiva presentazione della dichiarazione unificata IRPEG, IRAP ed IVA, entro novanta giorni dalla scadenza del termine di presentazione, è previsto il pagamento delle sanzioni ridotte ad un ottavo del minimo, ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lett. c), del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Nel caso in esame è necessario procedere al pagamento della sanzione nella misura ridotta di un ottavo del minimo, prevista per ciascuna delle suddette dichiarazioni presentate tardivamente.

L'obbligo di presentazione in forma unificata delle dichiarazioni in oggetto è una mera modalità di adempimento dell'obbligo di presentazione, ferma restando l'autonomia di ciascuna dichiarazione, essendo il relativo obbligo previsto dalle singole leggi d'imposta.

Il modello Unico, in altri termini, è un modello unificato mediante il quale è possibile presentare più dichiarazioni fiscali e in particolare la dichiarazione dei redditi, dell'IVA, dell'IRAP e dei sostituti d'imposta.

**D.** *Un contribuente ha omesso di presentare la dichiarazione annuale IVA relativa al 1998. Con riferimento a tale periodo egli ha effettuato, a giugno 1999, un versamento di IVA di ammontare corrispondente a quello che, secondo i registri, sarebbe il debito dell'anno 1998. Qualora in sede di accertamento induttivo l'ufficio dovesse accertare che le operazioni imponibili corrispondono effettivamente a quelle considerate dal contribuente (la cui imposta risulta versata), quale sarebbe la base di commisurazione della sanzione dal 120% al 240% prevista dall'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 ?*

**R.** Ai sensi dell'articolo 5, comma 1, del decreto legislativo n. 471 del 1997 l'imposta dovuta è determinata computando in detrazione i versamenti effettuati relativi al periodo, il credito dell'anno precedente non chiesto a rimborso e le imposte detraibili risultanti dalle liquidazioni periodiche eseguite.

Il medesimo articolo 5, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471 commina la sanzione, per l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini dell'IVA, dal centoventi al duecentoquaranta per cento del tributo dovuto per il periodo d'imposta o per le operazioni che avrebbero dovuto formare oggetto di dichiarazione, con un minimo di 258 euro.

Ne consegue che, qualora dall'accertamento induttivo emerga una imposta dovuta pari a zero per effetto del regolare versamento del tributo, dovrà essere irrogata la sanzione amministrativa nella misura stabilita dall'articolo 5, comma 3, del decreto legislativo n. 471 del 1997, da 258 a 2065 euro, prevista per il caso in cui non sono dovute imposte.

**D** *Come è sanzionato il contribuente che nonostante sia obbligato a trasmettere in via telematica la dichiarazione provvede a consegnarla entro il 31 luglio ad un istituto bancario o postale che la accetta regolarmente e rilascia la prevista ricevuta?*

**R** Le disposizioni dettate dall'articolo 3 del DPR 22 luglio 1998, n. 322, come modificato dall'articolo 3 del DPR 7 dicembre 2001 n. 435, individuano in modo tassativo le modalità di presentazione della dichiarazione che sono vincolanti per il contribuente.

Per i contribuenti tenuti a utilizzare il servizio telematico, difatti, l'obbligo di presentazione della dichiarazione deve ritenersi assolto solo a seguito della corretta e tempestiva ricezione telematica della dichiarazione da parte dell'Agenzia delle Entrate. In tal caso, la prova dell'avvenuta presentazione della dichiarazione è data, ai sensi dell'articolo 3, comma 10, del DPR n. 322 del 1998, dalla comunicazione dell'Agenzia attestante la avvenuta ricezione e non dalla ricevuta della banca o posta cui sia stato erroneamente consegnato il modello cartaceo.

Ne consegue che la dichiarazione resa secondo modalità diversa da quella prescritta per la categoria di appartenenza del contribuente (nel caso in esame, la dichiarazione presentata tramite banca o posta in luogo di quella da presentare obbligatoriamente in via telematica) è da ritenersi sanzionabile da 258 euro a 2065 euro, ai sensi dell'articolo 8, comma 1, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, in quanto la dichiarazione non è redatta in conformità al modello approvato.

In tal senso devono intendersi superate le istruzioni in merito date con la circolare del 25 gennaio 2002 n. 6.

**D.** *Se un contribuente procede al versamento delle imposte entro i termini di cui all'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997 ma non procede a sanare la violazione relativa all'omessa presentazione*

*della dichiarazione dei redditi, la sanzione irrogabile rimane comunque quella fissa di cui all'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997 in quanto l'imposta risulta comunque versata dal contribuente?*

**R.** Nel caso in esame è stata omessa la presentazione della dichiarazione e il versamento delle relative imposte; il contribuente provvede a regolarizzare solo il versamento delle imposte ai sensi dell'articolo 13, comma 1, lettera b), del decreto legislativo n. 472 del 1997, entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa la violazione, oltre agli interessi e alla sanzione di cui all'articolo 13 del decreto legislativo n. 241 del 1997, ridotta al sei per cento (ossia un quinto del trenta per cento) di ogni importo non versato.

Ovviamente, il ravvedimento è possibile se non sono iniziati accessi, ispezioni, verifiche ed altre attività di accertamento delle quali il contribuente sia formalmente a conoscenza.

Riguardo alla violazione relativa all'omessa presentazione della dichiarazione dei redditi, qualora l'imposta accertata dall'ufficio sia stata completamente versata dal contribuente e, dunque, non sono dovute maggiori imposte rispetto a quelle già versate, si applica la sanzione da 258 a 1032 euro, ai sensi dell'articolo 1 del decreto legislativo n. 471 del 1997, aumentabile fino al doppio nei confronti dei soggetti obbligati alla tenuta delle scritture contabili.

Ciò in quanto per imposta dovuta si ritiene che debba intendersi la differenza tra l'imposta accertata e quella versata a qualsiasi titolo.

### ***17.2 modello F24***

**D** *E' sanzionabile il contribuente che presenta in ritardo il modello F24 a saldo zero e comunque prima che sia iniziata una qualunque attività di controllo rimuovendo così la causa dell'impedimento dell'attività di controllo cui è subordinata la non sanzionabilità delle violazioni formali?*

R A norma dell'articolo 19, comma 3, del decreto legislativo 9 luglio 1997, n. 241, il modello di pagamento F24 deve essere presentato anche nel caso in cui il saldo finale sia pari a zero, ossia qualora le somme dovute risultino totalmente compensate.

L'omessa o ritardata presentazione del modello F24 a saldo zero, determina l'applicazione, ai sensi del successivo comma 4, della sanzione amministrativa di lire 300.000 (154 euro), ridotta a lire 100.000 (51 euro) se il ritardo non è superiore a cinque giorni lavorativi.

Non si applica, invece, alla violazione in esame, la causa di non punibilità di cui all'articolo 6, comma 5-bis, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472, modificato dal decreto legislativo 26 gennaio 2001 n. 32, in quanto non si è in presenza di violazione meramente formale bensì di violazione che arreca *“pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo”*.

### ***17.3 Termini per i versamenti***

D *Visto che l'articolo 2 del decreto legge n. 63 del 2002 menziona i soggetti che approvano il bilancio, deve ritenersi che un ente commerciale che approva un “rendiconto” deve effettuare il versamento dell'IRPEG e dell'IRAP entro il giorno 20 del sesto mese successivo rispetto alla chiusura del periodo d'imposta, con la possibilità di effettuare lo stesso nei trenta giorni successivi, con la maggiorazione dello 0,40 per cento, non rilevando mai la data di approvazione del rendiconto?*

R La disposizione contenuta nell'articolo 2 del decreto legge n. 63 del 2002 secondo cui i soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio versano le imposte a saldo entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio, si applica in generale anche ai soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il rendiconto oltre il quarto mese dalla data di chiusura dell'esercizio.



Così, ad esempio, gli enti locali che, a norma dell'articolo 151, comma 7, del decreto legislativo 18 agosto 2000, n. 267, approvano il rendiconto entro il 30 giugno dell'anno successivo, verseranno le imposte dovute entro il ventesimo giorno del mese successivo a quello di scadenza per l'approvazione del rendiconto senza alcuna maggiorazione, ovvero entro trenta giorni da tale data con la maggiorazione dello 0,40 per cento.

Tali scadenze restano ferme anche nel caso in cui il rendiconto non sia approvato nei termini previsti dalla legge.

D *Una società di capitali con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare che statutariamente prevede che la convocazione dell'assemblea per l'approvazione del bilancio deve essere effettuata esclusivamente nei quattro mesi, se convoca l'assemblea in prima convocazione il 30 aprile e approva il bilancio in seconda convocazione l'8 maggio 2002, deve eseguire il versamento delle imposte entro il 20 maggio od entro il 20 giugno (fatta salva in tutte e due le ipotesi la possibilità di eseguire il pagamento nei 30 giorni, con la maggiorazione dello 0,40 per cento)? In sostanza, nel caso di specie il bilancio deve intendersi approvato "nei termini di legge"?*

R Benché il quesito risulti formulato non correttamente si evidenzia che i contribuenti obbligati ad approvare il bilancio entro l'ordinario termine di quattro mesi dalla data di chiusura del periodo d'imposta, ai sensi dell'articolo 2 del decreto legge n. 63 del 2002, devono versare le imposte a saldo ed in acconto risultanti dalle dichiarazioni relative all'IRPEG ed all'IRAP, compresa quella unificata, entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, senza alcuna maggiorazione, ovvero entro trenta giorni da tale data con la maggiorazione dello 0,40 per cento.

Ne consegue che se una società con periodo d'imposta coincidente con l'anno solare è obbligata ad approvare il bilancio entro il 30 aprile le imposte devono essere versate entro il 20 giugno senza alcuna maggiorazione, ovvero entro il

20 luglio con la maggiorazione dello 0,40 per cento, a nulla rilevando se il bilancio è approvato in prima o in seconda convocazione.

A nulla rileva, in particolare, per tali soggetti l'approvazione del bilancio oltre il termine statutario di quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio in quanto, come si evince dal tenore letterale della norma, il termine di versamento delle imposte in tale ipotesi è sganciato dalla data di approvazione del bilancio.

**D.** *Si chiede se il richiamo al termine di approvazione del bilancio contenuto nell'articolo 2 del decreto legge n. 63 del 2002 sia da intendersi come destinato alla generalità dei soggetti IRPEG, ovvero diretto ai soli soggetti che per effetto, ad esempio, di discipline di settore possono approvare il bilancio oltre i quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio.*

*Nell'ipotesi in cui la norma sia destinata a tutti i soggetti IRPEG, si chiede di conoscere quali siano gli effetti di un'eventuale approvazione del bilancio in seconda convocazione, se cioè deve essere confermata la posizione già espressa nella circolare n. 144 del 1998 (che affermava la sostanziale irrilevanza dell'approvazione del bilancio in seconda convocazione), ovvero si debba dare rilievo alla data di effettiva approvazione del bilancio.*

**R.** L'articolo 2 del decreto legge n. 63 del 2002 dispone, come regola generale, che il versamento delle imposte a saldo ed in acconto da parte dei soggetti che presentano la dichiarazione relativa all'IRPEG, all'IRAP, compresa quella unificata, è effettuato entro il giorno 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta.

Tale termine che, per i soggetti con il periodo d'imposta coincidente con l'anno solare, scade il 20 giugno 2002, deve essere osservato dai soggetti che non sono tenuti all'approvazione del bilancio e di quelli che approvano il bilancio entro l'ordinario termine di quattro mesi dalla data di chiusura del periodo d'imposta.

In tale circostanza, anche se il bilancio viene approvato in seconda convocazione, oltre i quattro mesi, l'imposta deve essere versata, in ogni caso, entro il giorno 20 del sesto mese dalla data di chiusura del periodo d'imposta.

Inoltre, ai sensi del citato l'articolo 2 i soggetti che, in base a disposizioni di legge, approvano il bilancio oltre quattro mesi dalla chiusura dell'esercizio, devono versare le imposte a saldo entro il giorno 20 del mese successivo a quello di approvazione del bilancio.

Entro tale data effettuano il versamento anche i soggetti che si avvalgono delle disposizioni di cui all'ultimo periodo del secondo comma dell'articolo 2364 del codice civile, secondo cui l'atto costitutivo può stabilire un termine maggiore per l'approvazione del bilancio, in ogni caso non superiore a sei mesi, qualora particolari esigenze lo richiedano.

Per espressa previsione del citato articolo 2 del decreto legge n. 63, se il bilancio non viene approvato entro il termine stabilito, il versamento è effettuato, comunque, entro il giorno 20 del mese successivo alla scadenza del termine stesso.

Ciò premesso, se la società approva il bilancio in seconda convocazione, ma entro il termine stabilito dalla legge, ai fini del versamento rileva la data effettiva di approvazione del bilancio.

Se, invece, la data della seconda convocazione è successiva al termine fissato per l'approvazione del bilancio, il versamento deve essere effettuato entro il giorno 20 del mese successivo alla scadenza di tale termine.

Così, ad esempio, una società tenuta ad approvare il bilancio entro il 30 giugno, anche nel caso in cui lo stesso sia approvato il 10 luglio in seconda convocazione, deve comunque versare le imposte entro il 20 luglio.

Qualora, invece, una società pur avendo come termine ultimo di approvazione il 30 giugno approvi il bilancio, in seconda convocazione, in data 30 maggio, deve versare le imposte entro il 20 giugno.

**D.** *Si chiede se una società con periodo d'imposta chiuso al 30 settembre 2001 conservi come termini di pagamento delle imposte il 30 aprile 2002 in quanto, a norma del decreto legge n. 63 del 2002, il nuovo termine di scadenza, fissato al 20 marzo 2002, era già scaduto.*

**R.** La risposta è affermativa in quanto, nel caso in esame, sono già scaduti i nuovi termini di versamento di cui all'articolo 17 del DPR n. 435 del 2001, come modificato dall'articolo 2 del decreto legge n. 63 del 2002, in vigore dal 18 aprile 2002.

Infatti, se la società chiude il periodo d'imposta il 30 settembre 2001, applicando i nuovi termini di versamento, dovrebbe versare il saldo e l'acconto delle imposte entro il 20 del sesto mese successivo a quello di chiusura del periodo d'imposta, ossia entro il 20 marzo 2002, data anteriore all'entrata in vigore del novellato articolo 17 del DPR n. 435 del 2001.

Pertanto, la società con periodo d'imposta chiuso al 30 settembre 2001 continua ad applicare i termini stabiliti dal citato articolo 17 nella sua formulazione originaria, effettuando i versamenti delle imposte a titolo di saldo ed acconto entro il 30 aprile 2002, ossia entro l'ultimo giorno del settimo mese successivo a quello di chiusura dell'esercizio.

## **18 STUDI DI SETTORE**

**D** *Nell'ipotesi di soggetto "multiattività con tre attività soggette a studi di settore, di cui una con studi di settore approvati con riferimento al periodo d'imposta 2001 e le altre nel 2000, se i ricavi delle attività non prevalenti superano il 20 per cento dei ricavi complessivi si applicano i parametri?*

**R** Ai sensi dell'articolo 1, comma 4, lettera a), del decreto Ministeriale 25 marzo 2002, per applicare gli studi di settore ai contribuenti che esercitano due o più attività d'impresa non rientranti nel medesimo studio di settore, è necessario indicare separatamente i ricavi relativi alle diverse attività esercitate.

Nel caso prospettato, con riguardo all'attività per cui trova applicazione lo studio di settore approvato nel 2002 (applicabile a partire dal 2001), l'obbligo dell'annotazione separata dei ricavi e dei costi decorre a partire dal 1 maggio 2002. Conseguentemente, se il soggetto non ha provveduto spontaneamente agli obblighi di annotazione separata, dato che l'importo complessivo dei ricavi dichiarati relativi alle attività non prevalenti supera il 20 per cento dell'ammontare totale dei ricavi dichiarati, si applicano i parametri previsti per l'attività che risulta prevalente in termini di ricavi conseguiti.