

RISPOSTE DELL'AGENZIA DELLE ENTRATE AI QUESITI FORMULATI IN OCCASIONE DELLA VIDEOCONFERENZA DI ITALIA OGGI

Roma 20 Gennaio 2007

INDICE

1	STUDI DI SETTORE	3
1.1	<i>Continuità nello svolgimento dell'attività</i>	3
1.2	<i>Indicatori di normalità economica</i>	5
1.3	<i>Limiti all'accertamento</i>	6
1.4	<i>Valenza probatoria</i>	7
2	IRPEF	8
2.1	<i>Ininfluenza della ripartizione al 50% dei carichi di famiglia in relazione alle spese sostenute per gli stessi familiari.....</i>	8
2.2	<i>Detrazioni relative al solo 2007</i>	10
2.3	<i>Studenti fuori sede.....</i>	11
2.4	<i>Interventi di recupero.....</i>	12
3	IVA.....	15
3.1	<i>Accertamenti sulle vendite immobiliari.....</i>	15
3.2	<i>Sanzione accessoria per violazioni degli obblighi di certificazione</i>	17
3.3	<i>Requisiti per il regime di franchigia Iva</i>	18
3.4	<i>Detrazione Iva vitto e alloggio in occasione di congressi.....</i>	20
3.5	<i>Reverse charge in edilizia: rilevanza della destinazione ultima della prestazione.</i>	22
3.6	<i>Reverse charge: costruzione e installazione infissi</i>	24
3.7	<i>Interventi di recupero del patrimonio edilizio.....</i>	25
4	SOCIETA' DI COMODO	27

4.1	<i>Rilevanza dei beni a deducibilità limitata</i>	27
4.2	<i>Gestione del credito Iva</i>	28
4.3	<i>Ammortamento</i>	29
4.4	<i>Calcolo della media</i>	30
4.5	<i>Istanza di interpello disapplicativo</i>	32
5	REDDITO DI LAVORO AUTONOMO	33
5.1	<i>Cessione del pacchetto clienti e di elementi immateriali</i>	33
5.2	<i>Spese anticipate dal committente</i>	35
6	AUTO AZIENDALI	37
6.1	<i>Deducibilità</i>	37
6.2	<i>Regime mezzi strumentali</i>	39
6.3	<i>Provvedimento di identificazione degli automezzi</i>	40
7	SCORPORO DEI TERRENI	41
7.1	<i>Fabbricati non “cielo terra”</i>	41
7.2	<i>Individuazione del valore dell’area</i>	42
7.3	<i>Concessione a terzi in locazione</i>	43

1 STUDI DI SETTORE

1.1 Continuità nello svolgimento dell'attività

D. Le nuove cause di esclusione degli studi di settore prevedono che continuino ad applicarsi, tra l'altro, anche nelle ipotesi di chiusura e riapertura qualora "l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti". Come si interpreta la nuova lettera b) del comma 4 dell'art. 10 della legge 146/98 in simili circostanze?

R. La disposizione prevista all'articolo 10, comma 4, lettera b), della legge n. 146 del 1998, così come modificato dall'articolo 1, comma 16, della legge n. 296 del 2006 (legge finanziaria 2007), conferma tra le cause di esclusione dall'applicazione degli studi di settore l'inizio o la cessazione dell'attività nel periodo d'imposta. Tuttavia, la nuova disposizione precisa che l'accertamento sulla base degli studi di settore si rende comunque applicabile:

1. in caso di cessazione e inizio dell'attività, da parte dello stesso soggetto, entro sei mesi dalla data di cessazione;
2. ovvero quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti.

Con riguardo a tale ultima ipotesi (vale a dire quando l'attività costituisce mera prosecuzione di attività svolte da altri soggetti), deve ritenersi che la fattispecie si verifica quando l'attività presenta il carattere della novità unicamente sotto l'aspetto formale ma che viene svolta, ancorché da un altro soggetto, in sostanziale continuità.

Altra caratteristica è costituita dalla omogeneità dell'attività rispetto a quella preesistente. Il requisito della omogeneità sussiste se le attività sono contraddistinte da un medesimo codice di attività ovvero i codici di attività sono compresi nel medesimo studio di settore.

In relazione alla concreta applicazione della disposizione, per tutti gli altri casi, deve tuttavia evidenziarsi che la verifica “della prosecuzione dell'attività” deve essere effettuata caso per caso con riguardo al contesto generale in cui la nuova attività viene esercitata.

A titolo esemplificativo devono comunque ritenersi “prosecuzione di attività svolte da altri soggetti” le seguenti situazioni di inizio di attività derivante da:

- acquisto d'azienda;
- donazione o successione d'azienda;
- operazioni di trasformazione;
- operazioni di scissione e fusione d'azienda.

1.2 Indicatori di normalità economica

- D. - *I nuovi indicatori di normalità economica saranno calcolati da Gerico, oppure saranno comunicati, mediante una sorta di invito al contraddittorio, da parte degli uffici periferici?*
- *Nel caso di calcolo effettuato da Gerico, si avranno due livelli di adeguamento (ossia quello di congruità e quello di normalità economica) oppure l'adeguamento puntuale sarà tarato anche in funzione dei nuovi indicatori?*
- R. Sia gli indicatori, previsti dall'art. 10-bis, comma 2, della legge n. 146 del 1998, così come introdotto dall'articolo 1, comma 13, della legge n. 296 del 2006, che gli indicatori di normalità economica previsti al comma 14, della citata legge n. 296 del 2006, incideranno direttamente sul risultato derivante dall'applicazione degli studi di settore effettuato da GERICO, nel senso che una eventuale "incoerenza" ad uno o più indicatori comporterà una maggiore stima del ricavo o compenso.

Pertanto, sia il 'ricavo minimo' che il 'ricavo puntuale' sarà maggiorato in relazione alle ipotesi di incoerenza agli indici di normalità economica previsti dal comma 14. Si avrà comunque un solo livello di adeguamento: il soggetto risulterà "non congruo" alle risultanze degli studi di settore nel caso in cui i ricavi o compensi dichiarati risultino inferiori ai valori stimati dallo studio di settore, tenendo conto anche dei maggiori ricavi o compensi derivanti dall'applicazione dei predetti indicatori.

Il software GERICO 2007 visualizzerà il maggior ricavo attribuibile a ciascun indicatore di incoerenza di normalità economica.

1.3 Limiti all'accertamento

- D. Il nuovo comma 4-bis del citato articolo 10 della legge 146/98 pone dei limiti all'accertamento induttivo. Si chiede se la limitazione opera solo se il contribuente è sia congruo sia adeguato ai nuovi indicatori economici? E dunque, è lecito presumere che gli indicatori saranno accolti da Gerico? Il limite di 50 mila euro non è una franchigia, nel senso che se superato l'intero importo è recuperato a tassazione?*
- R. Il nuovo comma 4-bis, articolo 10, della legge 146 del 1998, introdotto dal comma 17 della legge n. 296 del 2006, prevede una particolare inibizione dell'attività di accertamento di tipo presuntivo nei confronti dei contribuenti che dichiarano, anche per effetto dell'adeguamento in dichiarazione, ricavi o compensi pari o superiori al livello della congruità risultante dall'applicazione degli studi di settore, tenuto conto anche dei valori di coerenza risultanti dagli specifici indicatori.

Infatti, per tali contribuenti non è possibile effettuare le rettifiche dei ricavi o dei compensi sulla base di presunzioni semplici, ancorché gravi, precise e concordanti, quando l'ammontare dei maggiori ricavi o compensi accertabili, con un massimo di 50.000 euro, sia pari o inferiore al quaranta per cento dei ricavi e compensi dichiarati. Il limite di 50.000 euro non costituisce in alcun modo una franchigia, per cui se l'ammontare accertabile sulla base di presunzioni semplici è superiore a tale importo è effettuabile la rettifica dei ricavi o compensi nella misura complessiva risultante.

1.4 Valenza probatoria

- D. Si chiede di capire l'esatta portata della nuova lettera b) del comma 1 dell'articolo 10 della legge 146/98, come modificato dal comma 23 della finanziaria 2007.*
- R. La modifica normativa relativa all'articolo 10, comma 1, della legge n. 146 del 1998, prevista dall'art. 1, comma 23, lett. b), della legge n. 296 del 2006, è correlata alla abrogazione, effettuata ad opera del decreto legge n. 223 del 2006, del comma 2 del citato articolo 10 e ribadisce, ancora una volta, la valenza probatoria degli studi di settore quale presunzione relativa, dotata dei requisiti di gravità, precisione e concordanza.

2 IRPEF

2.1 Ininfluenza della ripartizione al 50% dei carichi di famiglia in relazione alle spese sostenute per gli stessi familiari

- D. *Le nuove regole di ripartizione delle detrazioni per i figli a carico stabilite dall' art. 12, comma 1, lettera c) del Tuir, devono trovare applicazione anche nella ripartizione delle deduzioni di cui all'art. 10, comma 2 del Tuir e delle detrazioni di cui all'art. 15, comma 2 del Tuir, oppure è confermata per queste ultime la possibilità per i genitori di procedere alla libera ripartizione delle spese sostenute nell'interesse dei figli mediante un'attestazione in calce al relativo documento di spesa?*
- R. Il criterio di ripartizione degli oneri tra i genitori, previsto dalla nuova formulazione dell'art. 12, comma 1, lettera c) del Tuir, vale esclusivamente ai fini della ripartizione, tra i genitori stessi, delle detrazioni per familiari a carico.

Per quanto riguarda le modalità di ripartizione tra i coniugi delle deduzioni di cui all'art. 10, comma 2 e delle detrazioni di cui all'art. 15, comma 2, del Tuir, restano confermate le indicazioni già fornite dai precedenti atti di prassi ed in particolare dalle istruzioni ai modelli di dichiarazione. In particolare quando l'onere è sostenuto per i familiari a carico, la detrazione o la deduzione spetta al contribuente al quale è intestato il documento che certifica la spesa. Se, invece, il documento è intestato al figlio fiscalmente a carico, le spese devono essere suddivise tra i due genitori in relazione al loro effettivo sostenimento. Qualora i genitori intendano ripartire le spese in misura diversa dal 50 per cento devono annotare nel documento comprovante la spesa la percentuale di ripartizione. Se uno dei due coniugi

è fiscalmente a carico dell'altro, quest'ultimo può considerare l'intera spesa sostenuta, ai fini del calcolo della detrazione o della deduzione.

2.2 Detrazioni relative al solo 2007

- D. La finanziaria reca diverse disposizioni agevolative in ordine all'acquisto di particolari prodotti (ad esempio, PC per i docenti, comma 296, frigoriferi, comma 353, televisori, comma 357, etc). Poiché è noto che molti di questi acquisti avvengono con particolari modalità, come il pagamento mediante finanziarie o anche rinvii a periodi successivi – può accadere che si inizi a pagare nel 2008 – è possibile riconoscere la detrazione, atteso il principio di “cassa” tipico in queste circostanze?*
- R. Le detrazioni di cui all'art. 1, commi 296, 353 e 357, della legge finanziaria 2007, competono, ove sussistano le diverse condizioni richieste dalle norme in questione, a condizione che l'acquisto sia documentato tramite una fattura, ovvero uno scontrino fiscale recante i dati identificativi dell'acquirente (c.d. scontrino parlante), emessi nel 2007, a prescindere dalle modalità di pagamento e dall'eventuale intervento di un soggetto finanziatore.

2.3 *Studenti fuori sede*

D. *La lettera i-sexies dell'articolo 15 del Tuir, introdotta dal comma 319 della legge finanziaria) introduce una nuova detrazione relativa ai canoni di locazione derivanti da contratti stipulati da studenti universitari per unità immobiliari situate nel comune in cui ha sede l'università o in comuni limitrofi*

Si chiede se possono beneficiare della detrazione per canoni di locazione gli studenti universitari che prendono in locazione alloggi siti nel comune sede dell'Università, nel caso in cui il loro comune di residenza appartenga alla stessa circoscrizione provinciale ovvero sia ubicato a meno di 100 km di distanza.

R. La risposta al quesito è desumibile dalla stessa lettera dell'art. 15, comma 1, lett. *i-sexies*, del TUIR introdotto dall'art. 1, comma 319, della legge finanziaria 2007.

La norma stabilisce, tra l'altro, due condizioni al fine di poter usufruire della detrazione delle spese per canoni di locazione pagati dagli studenti:

1. l'università deve essere ubicata in un comune distante da quello di residenza dello studente almeno 100 km;
2. il comune di residenza dello studente in ogni caso deve appartenere ad una provincia diversa da quella in cui è situata l'università.

Lo studente, o il familiare di cui lo stesso risulta fiscalmente a carico, non può beneficiare della detrazione in relazione ai contratti di locazione immobiliare, se le due predette condizioni non sono contemporaneamente soddisfatte.

2.4 Interventi di recupero

D. La legge finanziaria, nel prorogare le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'Irpef e dell'Iva, per gli interventi di recupero del patrimonio edilizio, ha previsto che le stesse spettino a condizione che in fattura sia indicato il costo della manodopera. Al riguardo, si chiedono chiarimenti circa le tipologie di interventi cui si riferisce l'obbligo in discussione, le modalità con cui debba essere rispettato tale obbligo e le tipologie di contratto interessate.

R. La legge finanziaria ha prorogato, per l'anno 2007, le agevolazioni fiscali previste, ai fini dell'Irpef e dell'Iva, in materia di interventi di recupero del patrimonio edilizio (art. 1, comma 387).

Si tratta di una detrazione, riconosciuta ai fini dell'Irpef, in misura pari al trentasei per cento delle spese sostenute ed effettivamente rimaste a carico, nel limite di euro 48.000 per ciascuna unità immobiliare, per la realizzazione degli interventi di cui alle lettere a), b), c), e d), dell'art. 31, primo comma, della legge n. 457/78, e dell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del dieci per cento sulle prestazioni aventi ad oggetto gli stessi interventi.

Nel prorogare le agevolazioni fiscali sopra citate, la legge finanziaria, ha previsto, altresì, al comma 388, che le stesse spettino a condizione che il costo della relativa manodopera sia evidenziato in fattura.

Tale obbligo, inizialmente previsto, dall'art. 35, comma 19, del d.l. 4 luglio 2006, n. 223, convertito, con modificazioni, dalla legge 4 agosto 2006, n. 248, ai fini della sola detrazione d'imposta del trentasei per cento delle spese sostenute a decorrere dal 4 luglio 2006, nel limite di 48.000 euro per unità immobiliare, è stato introdotto al fine di contrastare il lavoro irregolare nel settore dell'edilizia.

La finanziaria 2007 ha previsto che l'obbligo di evidenziazione in fattura del costo della manodopera sia necessario anche per la fruizione dell'agevolazione di cui all'art. 7, comma 1, lett. b), della legge 23 dicembre 1999, n. 488, consistente nell'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del 10 per cento agli interventi di recupero del patrimonio edilizio di cui alle lettere a), b), c), e d) della legge n. 457 del 1978.

Circa le modalità con cui deve essere rispettato l'obbligo in discussione si fa presente, in primo luogo, che il costo della manodopera può essere indicato quale dato complessivo, senza che sia necessaria una evidenziazione puntuale in ordine ai singoli dipendenti impiegati.

Inoltre, si precisa che nel caso di una ditta individuale, che renda la prestazione di servizio attraverso l'attività del solo titolare, non andrà indicato alcun costo per la manodopera da lui prestata. Peraltro dovrà essere fatta menzione di tale circostanza nella fattura emessa.

Nel caso di un'impresa con dipendenti, in cui anche il datore di lavoro partecipa alle fasi di lavoro, l'imprenditore avrà l'obbligo di specificare il costo della manodopera impiegata, al netto del costo riferibile al proprio apporto di lavoro.

Circa le tipologie di contratto interessate, non espressamente indicate nella norma, si precisa che anche nel caso in cui i lavori siano effettuati dalla ditta incaricata, avvalendosi, in tutto o in parte, delle prestazioni lavorative rese da un soggetto non dipendente che opera in forza di un contratto di opera o di un subappalto, nella fattura dovrà essere fatta menzione di tale circostanza, evidenziando sia il costo della manodopera impiegata direttamente, sia quello della manodopera impiegata da eventuali appaltatori o subappaltatori, secondo l'ammontare da questi ultimi comunicato.

Ciò in quanto il predetto costo rileva, comunque, come costo complessivo della manodopera per l'esecuzione dell'intervento oggetto dell'agevolazione fiscale in materia di recupero del patrimonio edilizio.

Infine, si ritiene che la norma debba intendersi applicabile, oltre che ai contratti d'appalto e d'opera, anche alle ipotesi contrattuali riconducibili alla categoria delle cessioni di beni con posa in opera degli stessi.

3 IVA

3.1 Accertamenti sulle vendite immobiliari

- D. *In relazione alle nuove prerogative dell'amministrazione finanziaria in materia di accertamento dei corrispettivi delle vendite di immobili, introdotte dall'art. 35, commi 2, 3 e 4, del dl n. 223/2006, si chiede se tali disposizioni si applichino solamente agli atti stipulati a partire dal 4 luglio 2006, data di entrata in vigore del decreto, oppure anche a quelli precedenti (nei termini di decadenza previsti dal DPR 633/72 e dal DPR 600/73). Ove si ritenga corretta la seconda soluzione, si chiede come possa questa conciliarsi con l'abrogato art. 15 del dl n. 41/95, nella parte in cui permetteva al cedente, in caso di vendita di fabbricato privo di rendita, di emettere fattura integrativa per l'adeguamento al valore catastale, entro dieci giorni dalla comunicazione dell'attribuzione della rendita, al fine di inibire all'amministrazione il potere di rettifica.*
- R. L'articolo 35, comma 2 del decreto legislativo 4 luglio 2006, n. 223, prevede che, per le cessioni aventi ad oggetto beni immobili, la prova dell'esistenza di operazioni imponibili per ammontare superiore a quello indicato in dichiarazione possa essere validamente desunta dalla differenza tra il valore normale dei beni ed il corrispettivo dichiarato. La richiamata disposizione modifica l'articolo 54 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633 ed ha natura procedimentale atteso che non muta il profilo sostanziale dei singoli ambiti impositivi. Ne consegue che le disposizioni in esame hanno efficacia anche per le rettifiche relative ai periodi d'imposta ancora accertabili.

Le medesime considerazioni valgono anche con riguardo alle rettifiche ai fini delle imposte sul reddito, posto che l'articolo 35, comma 3 ha parimenti modificato l'articolo 39, comma 1, del DPR 29 settembre 1973, n. 600.

In coerenza con il contenuto delle disposizioni in esame, il successivo comma 4 ha abrogato l'articolo 15 del D.L. 23 febbraio 1995, n. 41 che, come chiarito con la risoluzione 29 aprile 1996, n. 62/E, individuava nel valore catastale esclusivamente un valore indiziario sulla base del quale orientare un'eventuale attività di accertamento, non anche il criterio per la determinazione della base imponibile (costituita dall'ammontare complessivo del corrispettivo effettivamente pattuito). Ne consegue che l'abrogazione del sopra richiamato articolo 15 costituisce diretta conseguenza dell'adozione di un diverso parametro di riferimento per l'individuazione del corrispettivo, introdotto dal decreto legislativo n. 223 del 2006 per l'esecuzione dei controlli sulle dichiarazioni.

3.2 Sanzione accessoria per violazioni degli obblighi di certificazione

D. Si chiede di sapere se, in base alla nuova disciplina introdotta dal dl n. 262/2006, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria per reiterate violazioni dell'obbligo di certificazione fiscale, i presupposti si considerino realizzati anche se le tre violazioni sono state commesse nello stesso giorno.

R. L'articolo 1, commi da 8 a 8-ter, del decreto legge n. 262 del 3 ottobre 2006 ha modificato la disciplina delle sanzioni accessorie in materia di scontrino e ricevuta fiscale contenuta nell'articolo 12, comma 2, del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 471, che disponeva: “qualora siano state definitivamente accertate, in tempi diversi, tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta fiscale o lo scontrino fiscale compiute in giorni diversi nel corso di un quinquennio, ... è disposta la sospensione della licenza o dell'autorizzazione all'esercizio dell'attività ovvero dell'esercizio dell'attività medesima per un periodo da quindici giorni a due mesi.”.

Ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria oggi non è più necessario che le violazioni siano definitivamente accertate, essendo sufficiente la sola contestazione di tre distinte violazioni dell'obbligo di emettere la ricevuta o lo scontrino fiscale nel corso di un quinquennio effettuata ai sensi dell'articolo 16 del decreto legislativo 18 dicembre 1997, n. 472.

Inoltre, in base all'attuale formulazione del predetto articolo 12, non è più necessario che le tre violazioni siano accertate “in tempi diversi”, con la conseguenza che, oggi, ai fini dell'applicazione della sanzione accessoria in esame sono sufficienti solo tre distinte violazioni, anche commesse nello stesso giorno.

3.3 Requisiti per il regime di franchigia Iva

D. Tra i requisiti di accesso al regime speciale di cui all'art. 32-bis del DPR 633/72, vi è l'assenza di cessioni all'esportazione. Si chiede di chiarire la portata di tale nozione, ovvero se essa identifichi le sole operazioni di cui all'art. 8, primo comma, lettere a) e b), del DPR 633/72, oppure anche quelle della lettera c), quelle assimilate di cui agli articoli 71 e 72, quelle di cui agli articoli 8-bis e 9.

R. L'art. 32-bis del DPR 26 ottobre 1972 n. 633, nello stabilire i requisiti di accesso al regime dei contribuenti minimi in franchigia, esclude che possano rientrare in detto regime i soggetti che effettuano cessioni all'esportazione.

Nella norma si fa generico riferimento alle cessioni all'esportazione; pertanto, attesa l'ampia formulazione, deve ritenersi che essa voglia ricomprendere non solo le cessioni di cui all'articolo 8, primo comma, lettere a) e b), del d.P.R. n. 633 del 1972, ma anche quelle di cui alla lettera c) dello stesso articolo, nonché quelle disciplinate rispettivamente dall'articolo 8-bis (operazioni assimilate alle cessioni all'esportazione), dall'articolo 9 (servizi internazionali o connessi con gli scambi internazionali), dall'articolo 71 (operazioni con lo Stato della Città del Vaticano e con la Repubblica di San Marino) e dall'articolo 72 (trattati e accordi internazionali).

A queste conclusioni si è pervenuti anche in considerazione del fatto che, sul piano della traslazione dell'imposta, differenti sono gli effetti dell'applicazione del regime di franchigia rispetto a quello di non imponibilità.

Nel primo caso, infatti, gli operatori non addebitano l'imposta in via di rivalsa e non hanno diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, la quale

è incorporata nel prezzo sotto forma di c.d. “IVA occulta”; nel secondo caso, invece, i soggetti non addebitano l’imposta a valle ma hanno diritto a detrarre l’IVA assolta a monte.

Pertanto, i soggetti in franchigia che intendessero effettuare operazioni in regime di non imponibilità ai sensi dell’articolo 8, primo comma, lettera c), devono necessariamente uscire dal regime ed assoggettarsi alle regole normali di applicazione dell’imposta; resta fermo che le medesime operazioni possono essere realizzate come cessioni interne in regime di franchigia, atteso che non comportano la spedizione dei beni al fuori del territorio nazionale.

A conferma di ciò, si richiama la disposizione di cui all’articolo 41, comma 2-bis, del decreto-legge 30 agosto 1993, n. 331, convertito dalla legge 29 ottobre 1993, n. 427, che stabilisce espressamente che le cessioni di beni effettuate dai soggetti in franchigia non sono cessioni intracomunitarie e sono, così, trattate alla stregua di cessioni interne senza diritto di rivalsa (cfr. circolare n. 28/E del 4 agosto 2006, paragrafo 52.10).

3.4 Detrazione Iva vitto e alloggio in occasione di congressi

D. In relazione alle modifiche apportate dalla legge 296/2006 all'art. 19-bis1, lett. e), del DPR 633/72, si chiede se sia corretto ritenere che il diritto di detrazione dell'Iva sulle somministrazioni di pasti e sulle prestazioni alberghiere erogate in occasione di convegni, congressi e simili compete a tutti i soggetti passivi (es. partecipanti, relatori), fermi restando, naturalmente, i presupposti dell'inerenza e dell'afferenza.

R. L'art. 19-bis1 del DPR 26 ottobre 1972, n. 633, in deroga a quanto previsto dall'art. 19 dello stesso DPR n. 633/72, disciplina i casi di esclusione o di riduzione della detrazione dell'Iva relativa all'acquisto di determinati beni e servizi per i quali risulta difficile stabilire la loro inerenza all'attività esercitata dal contribuente e la loro utilizzazione per l'effettuazione di operazioni che danno il diritto alla detrazione.

In particolare, l'art. 19-bis1 del DPR n. 633/72 sopra citato prevedeva, al comma 1, lett. e), nel testo vigente fino al 31 dicembre 2006, la non detraibilità dell'Iva relativa a prestazioni alberghiere e a somministrazioni di alimenti e bevande, ad eccezione dell'ipotesi in cui le stesse formassero oggetto dell'attività propria dell'impresa.

L'art. 1, comma 304, della legge finanziaria ha modificato il comma 1, lett. e), dell'art. 19-bis1 sopra citato, prevedendo la detraibilità dell'imposta relativa alle prestazioni alberghiere, alle somministrazioni di alimenti e bevande, inerenti alla partecipazioni a convegni, congressi e simili, erogate nei giorni di svolgimento degli stessi.

Il successivo comma 305 precisa però che, per l'anno 2007, la detrazione sopra citata spetta solo nella misura del cinquanta per cento.

Al riguardo, si fa presente che, in base alle nuove disposizioni, sono ammessi a fruire del diritto alla detrazione dell'Iva, addebitata in relazione alle somministrazioni di pasti e alle prestazioni alberghiere erogate in

occasione di convegni, congressi e simili, tutti i soggetti passivi che acquistano le predette prestazioni per lo svolgimento dell'attività di impresa, arte o professione esercitata.

E' possibile quindi che, sussistendo i richiamati presupposti, anche i relatori possano esercitare il diritto alla detrazione dell'Iva.

3.5 Reverse charge in edilizia: rilevanza della destinazione ultima della prestazione.

D. Si domanda se il meccanismo dell'inversione contabile trova o meno applicazione nelle ipotesi in cui il committente principale dei lavori edili è un'impresa alberghiera che effettua la ristrutturazione o la manutenzione del fabbricato strumentale, o nel caso di un professionista che provvede alla manutenzione del proprio studio.

R. Il meccanismo del reverse charge in edilizia, si applica alle prestazioni di servizi rese da un soggetto subappaltatore che opera in uno dei settori indicati nella sezione F delle tabelle di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004), nei confronti di un altro soggetto IVA, operante nel settore edile, che agisce a sua volta quale appaltatore o subappaltatore.

Non assume rilevanza, invece, la qualità del soggetto che si pone quale committente principale, né il settore economico in cui lo stesso opera. Infatti, il nuovo comma 6 dell'art. 17 del D.p.r. 633 del 1972, ai fini dell'applicazione del regime del reverse charge non richiede che il committente principale sia necessariamente un'impresa che opera nel settore della costruzione o ristrutturazione di immobili. Come chiarito con la circolare n. 37/E del 29 dicembre 2006, affinché il sistema dell'inversione contabile trovi applicazione, occorre che ricorrano requisiti soggettivi specifici, relativi all'appartenenza al comparto edilizio, solo in capo ai soggetti appaltatori e subappaltatori e non anche a coloro che risultano committenti degli interventi edili.

Pertanto il regime dell'inversione contabile deve trovare applicazione, ricorrendo i presupposti sopra richiamati, anche nelle ipotesi in cui il committente dei lavori sia una impresa alberghiera o un professionista, ma

ovviamente non nei suoi confronti (l'appaltatore applicherà regolarmente l'IVA nei suoi confronti, in quanto il rapporto tra committente e appaltatore non è interessato dalla norma di cui all'art. 17, comma 6).

3.6 Reverse charge: costruzione e installazione infissi

D. Si chiede di confermare se la produzione di infissi, accompagnata dalla posa in opera, rientrando fra le attività di falegnameria (c.a. 20.30.2), non sia soggetta al *reverse charge*, indipendentemente dalla circostanza che il rapporto contrattuale con il committente si configuri come fornitura con posa in opera oppure appalto.

R. La circolare n. 37 del 2006, individua le prestazioni per le quali deve essere adottato il sistema del *reverse-charge* attraverso il riferimento alla tabella di classificazione delle attività economiche ATECOFIN (2004). Più precisamente, occorre far riferimento alla sezione F, che individua le prestazioni rese nell'ambito del settore edile, intitolata "Costruzioni".

Il meccanismo del *reverse-charge* è applicabile, quindi, solo nei casi in cui il soggetto subappaltatore opera nel quadro di un'attività riconducibile alla predetta sezione F.

La produzione di infissi, rientrante nell'attività di falegnameria di cui alla voce 20.30.2, non è riconducibile al settore edile e, pertanto, non è soggetta al *reverse-charge* a prescindere dalla tipologia contrattuale che lega il prestatore e il committente.

3.7 Interventi di recupero del patrimonio edilizio

D. L'art. 3 del DPR 380/2001 ha incluso tra gli interventi di ristrutturazione edilizia di cui alla lettera d) anche quelli di totale demolizione e fedele ricostruzione di edifici preesistenti. Poiché non è stato, però, soppresso l'art. 31 della legge n. 457/78, si chiede di sapere se la predetta inclusione abbia o meno effetto ai fini dell'applicazione dell'aliquota Iva del 10% ai sensi del n. 127-quaterdecies) della tabella A, parte III, allegata al DPR 633/72.

In caso di risposta affermativa, si chiede di confermare se, qualora l'intervento di totale demolizione e fedele ricostruzione riguardi un fabbricato cd. "Tupini", oppure un'abitazione "prima casa", sia possibile applicare il trattamento di maggior favore (aliquota 4%) previsto per la nuova costruzione di tali fabbricati e abitazioni.

R. La tabella A, parte III, n. 127-quaterdecies), del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, prevede l'applicazione dell'aliquota Iva ridotta del dieci per cento per le prestazioni di servizi dipendenti da contratti di appalto relativi alla costruzione di case di abitazione non di lusso, diverse dalle c.d. prime case, e alla realizzazione degli interventi di recupero del patrimonio edilizio, di cui all'art. 31, comma 1, lett. c), d) ed e), della legge n. 457/78, concernenti, rispettivamente, il restauro e il risanamento conservativo, la ristrutturazione edilizia e la ristrutturazione urbanistica.

Le previsioni contenute nella lett. d) dell'art. 31, della legge n. 457/78 sopra citata, sono state integrate per effetto dell'articolo 3 del Testo Unico delle disposizioni legislative e regolamenti in materia edilizia, approvato con D.P.R. n. 380/2001, che ha sostituito, con modificazioni, l'art. 31 in discussione.

Ai sensi di tale ultimo art. 3, comma 1, lett. d), nella categoria degli interventi di ristrutturazione sono ricompresi “anche quelli consistenti nella demolizione e ricostruzione con la stessa volumetria e sagoma di quello preesistente, fatte salve le sole innovazioni necessarie per l’adeguamento alla normativa antisismica”.

Al riguardo, la scrivente ritiene che, sebbene la Tabella A, parte III, n. 127-
quaterdecies), del D.P.R. n. 26 ottobre 1972, n. 633, faccia espresso riferimento all’art. 31 della legge n. 457/78, e non all’art. 3 del D.P.R. n. 380/2001, atteso il carattere interpretativo del predetto art. 3, l’aliquota Iva agevolata del dieci per cento sia applicabile anche ai contratti di appalto relativi alla demolizione e fedele ricostruzione, a condizione che i lavori di ricostruzione dell’edificio avvengano nel rispetto della volumetria e della sagoma di quello preesistente.

Ciò chiarito, in merito al secondo quesito, relativo alla realizzazione di interventi di demolizione e fedele ricostruzione di un fabbricato cd. “Tupini”, oppure di una prima casa, la scrivente ritiene che non possa trovare applicazione il trattamento fiscale di maggior favore, consistente nell’applicazione dell’aliquota Iva agevolata del quattro per cento prevista, ai sensi della Tabella A, parte II, del D.P.R. n. 633/72, punto n. 39), per i contratti di appalto relativi alla nuova costruzione di tali fabbricati o abitazioni.

Ciò in considerazione del fatto che a seguito dell’interpretazione autentica operata dal T.U. dell’edilizia, gli interventi di demolizione e fedele ricostruzione non possono essere ricondotti alle ipotesi di nuova costruzione, bensì concretizzano interventi di recupero di edifici preesistenti.

4 SOCIETA' DI COMODO

4.1 Rilevanza dei beni a deducibilità limitata

- D. *L'articolo 30, comma 2, della legge n. 724 del 1994 come da ultimo modificato dalla legge n. 296 del 2006, prevede che per la determinazione del valore dei beni si applicano le disposizioni di cui all'articolo 110, comma 1, del TUIR. Si chiede di conoscere, laddove tra i beni rilevanti per l'applicazione della normativa in questione siano compresi beni che non generano componenti negativi fiscalmente rilevanti come ad esempio gli automezzi di cui all'articolo 164 del TUIR, se il costo di tali beni debba essere assunto in misura pari a quanto contabilizzato ovvero in misura pari ai componenti negativi fiscalmente rilevanti che, nel caso di specie, potrebbero essere anche pari a zero.*
- R. Si ritiene che, ai fini della disciplina sulle cd. "società di comodo", debba assumersi, quale valore cui applicare i coefficienti previsti dalla normativa in questione, l'importo determinato ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, come espressamente prevede l'articolo 30, comma 2, secondo periodo, della legge 23 dicembre 1994, n. 724 e successive modificazioni. In particolare, ai sensi dell'articolo 110, comma 1, lettera a), del TUIR, "il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte" ed è a tale valore che occorre fare riferimento ai fini dell'applicazione delle percentuali individuate dalle disposizioni concernenti le società non operative, indipendentemente dalla deducibilità fiscale delle quote di ammortamento dei beni sopra menzionati.

4.2 Gestione del credito Iva

- D. *Il comma 4 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994 pone dei rilevanti limiti alla utilizzabilità dei crediti IVA. Si chiede di conoscere se è confermata l'interpretazione secondo cui l'eccedenza di credito IVA viene perduta solo laddove non si svolgano nel triennio operazioni rilevanti ai fini del tributo in esame e dunque a differenza di quanto viene letteralmente previsto dalla norma di riferimento che rinvia ad un ammontare di operazioni rilevanti ai fini IVA non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994.*
- R. A mente del comma 4 dell'articolo 30 della legge n. 724 del 1994, *“Qualora per tre periodi di imposta consecutivi la società o l'ente non operativo non effettui operazioni rilevanti ai fini dell'imposta sul valore aggiunto non inferiore all'importo che risulta dalla applicazione delle percentuali di cui al comma 1, l'eccedenza di credito non è ulteriormente riportabile a scomputo dell'IVA a debito relativa ai periodi di imposta successivi”*. È pertanto all'importo che risulta dall'ammontare delle percentuali di cui al comma 1 che occorre fare riferimento per stabilire se il credito IVA possa essere o meno riportato in avanti. Deve escludersi peraltro che il legislatore, al fine di individuare le società non operative cui si applica il comma 4 in esame, abbia inteso affermare criteri diversi da quelli previsti dal citato comma 1 ai fini delle imposte sui redditi e dell'IRAP. Deve ritenersi, pertanto, che la norma in esame, disciplinante i crediti IVA delle società non operative, trovi applicazione nei confronti delle società che non abbiano superato il test di operatività di cui al comma 1 del citato articolo 30.

4.3 Ammortamento

D. *Come devono coordinarsi le norme in tema di società non operative e le nuove previsioni in tema di irrilevanza fiscale dell'ammortamento delle aree su cui insistono fabbricati strumentali?*

R. In tema di società non operative, ai fini dell'applicazione delle percentuali ai beni indicati dalla norma, l'articolo 30, comma 2, della legge 23 dicembre 1994, n. 724, prevede espressamente che *“per la determinazione del valore dei beni si applica l'articolo 110, comma 1, del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917”*. In particolare, il citato articolo 110, comma 1, alla lettera a), dispone che *“il costo è assunto al lordo delle quote di ammortamento già dedotte”*.

Pertanto, in caso di un “bene” costituito da un'area su cui insiste un fabbricato strumentale, il “valore” da assumere ai fini dell'applicazione della disciplina sulle società “non operative” è quello che rileva ai sensi dell'articolo 110, comma 1, del TUIR, a prescindere dalla circostanza che il “costo” da assumere ai fini della determinazione delle quote di ammortamento deducibili, ai sensi dell'articolo 36, comma 7, del d.l. n. 223 del 2006, sia al netto del costo dell'area.

4.4 Calcolo della media

D. Si chiede di conoscere se i valori relativi ai periodi di imposta precedenti quali 2004 e 2005 potenzialmente interessati da cause di esclusione dalla applicazione della norma non più operanti dopo le recenti modifiche normative debbano essere o meno considerati nel calcolo in questione. Si chiede, analogamente, di conoscere la rilevanza dei valori in questione quando nel triennio di riferimento sia compreso il primo periodo di imposta.

R La disciplina fiscale delle società “non operative” è stata introdotta nel nostro ordinamento dall’articolo 30 della legge 23 dicembre 1994, n. 724.

Tale regime è stato più volte nel corso degli anni modificato allo scopo di meglio contrastare la costituzione e lo sviluppo delle c.d. società di comodo. Recentemente ha subito ulteriori modificazioni per effetto dell’articolo 35, commi 15 e 16, del decreto legge 4 luglio 2006, n. 223, convertito dalla legge 4 agosto 2006, n. 248., nonché dell’articolo 1, commi 109 e seguenti, della legge 27 dicembre 2006, n. 296 (c.d. legge finanziaria 2007).

La normativa in esame si applica, al ricorrere di determinati presupposti soggettivi ed oggettivi, alle società e a taluni enti che abbiano conseguito nel periodo d’imposta un ammontare di ricavi inferiore a quelli minimi determinati come percentuale del valore di alcuni beni patrimoniali. Ai fini di tale determinazione, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell’esercizio e dei due precedenti.

Tale previsione, contenuta nel comma 2 primo periodo della normativa in commento, non ha subito alcuna modifica ad opera di recenti disposizioni.

Pertanto - indipendentemente dall’introduzione di alcune nuove disposizioni nella disciplina in esame - si ritiene che nel calcolo dei valori medi debbano

essere considerati i due periodi di imposta precedenti a quello in osservazione, anche se interessati da cause di esclusione dall'applicazione della norma.

Infatti, il comma 2 dell'art. 30 della L. 23 dicembre 1994, n. 724, come riformulato dall'art. 3, comma 37, della L. n. 662 del 1996, stabilisce che *"Ai fini dell'applicazione del comma 1, i ricavi e i proventi nonché i valori dei beni e delle immobilizzazioni vanno assunti in base alle risultanze medie dell'esercizio e dei due precedenti"*.

Inoltre, se nel triennio da prendere a riferimento è compreso il primo periodo di imposta, ai fini del computo di detta media, il valore dei beni e delle immobilizzazioni dovrà essere ragguagliato al periodo di possesso espresso in giorni su base annuale.

4.5 Istanza di interpello disapplicativo

D. La legge n. 296 del 2006 ha eliminato l'inciso relativo alla straordinarietà come elemento necessario per la dimostrazione delle situazioni che consentono l'esclusione dalla normativa in materia di società non operative. Si chiede conferma che tale modifica normativa rende maggiormente accessibile la possibilità di accoglimento in situazioni quali, ad esempio, il mancato possesso della quota di controllo della società che non consente dunque la possibilità di gestione della politica di distribuzione dei dividendi. Si tratterebbe, nel caso di specie, di una situazione sicuramente oggettiva ma non straordinaria. Si chiede, inoltre, nonostante la modifica normativa sia in vigore dal 1 gennaio 2007 se le istanze di interpello relative al periodo di imposta 2006 anche se formulate prima del 31 dicembre 2006 possano essere analizzate alla luce delle nuove disposizioni normative.

R. Sì, in linea di massima, la possibilità di attribuire rilevanza anche a circostanze non straordinarie amplia la casistica che giustifica la disapplicazione della norma. In particolare, potranno trovare accoglimento le istanze delle holding in tutti i casi in cui la normativa sia stata disapplicata nei confronti delle partecipate, ma anche quando si dimostri, ad esempio, che l'eventuale distribuzione di tutti gli utili della partecipata non sarebbe stata comunque sufficiente per evidenziare proventi almeno pari a quelli minimi determinati in via presuntiva con l'applicazione dei coefficienti.

La disposizione che ha eliminato il riferimento al carattere straordinario delle cause di esclusione trova applicazione anche per il periodo d'imposta in corso al 4 luglio 2006.

5 REDDITO DI LAVORO AUTONOMO

5.1 Cessione del pacchetto clienti e di elementi immateriali

D. *In relazione alla previsione contenuta nell'art. 36, comma 29, lett. b), del decreto-legge n. 223 del 2006, in merito alla applicabilità del regime di tassazione separata ai corrispettivi di cui all'art. 54, comma 1-quater, del Tuir, solo se percepiti in una unica soluzione, si pongono i seguenti quesiti:*

1. • *il regime di tassazione separata può applicarsi nell'ipotesi in cui il corrispettivo venga percepito in più soluzioni ma nel medesimo periodo di imposta? In tale ipotesi si può ritenere applicabile la norma di cui all'articolo 17, comma 1, lettera g-ter), del Tuir?*
2. • *nell'ipotesi in cui, invece, il corrispettivo in questione sia percepito in più periodi di imposta e la percezione dello stesso sia correlata alla cessazione dell'attività, si può applicare il regime dei redditi diversi di cui all'art. 67 del Tuir?*

R. Nell'articolo 54 del Tuir il decreto-legge n. 223 del 2006 ha inserito un nuovo comma 1-quater che stabilisce la concorrenza alla formazione del reddito da lavoro autonomo del corrispettivo percepito a seguito di cessione della clientela e di elementi immateriali riferibili all'attività professionale.

Contestualmente, il richiamato decreto-legge n. 223 ha introdotto nel comma 1 dell'articolo 17 del Tuir, relativo al regime della tassazione separata, la lettera g-ter), la quale prevede l'assoggettamento a tassazione separata dei corrispettivi per cessione della clientela, purché percepiti in unica soluzione.

Anche se la lettera della norma da ultimo richiamata fa riferimento al pagamento in “un'unica soluzione” si ritiene che il regime di tassazione separata sia applicabile anche nel caso in cui il corrispettivo sia percepito in più rate, ma nello stesso periodo d'imposta.

Anche in tale ipotesi, infatti, risulta rispettata la ratio ispiratrice della norma, diretta ad evitare che un corrispettivo (presumibilmente molto elevato), si cumuli con gli altri redditi percepiti nell'anno, determinando l'applicazione in capo al contribuente di scaglioni ed aliquote più elevate.

Nella diversa ipotesi in cui il corrispettivo per la cessione della clientela sia percepito in più periodi d'imposta, la modalità di tassazione sarà, in ogni caso, quella ordinaria.

Per quanto concerne l'ipotesi di corrispettivo rateale percepito da un soggetto che, dopo la cessione della clientela, intende cessare l'attività, si ritiene che resti ferma, in relazione a tutte le rate, la qualificazione reddituale operata dall'art. 54, comma 1-quater, del Tuir.

Infatti, attraverso la modifica all'articolo 54 del Tuir, con l'inserimento del nuovo comma 1-quater nell'art. 54 del Tuir, il legislatore ha inteso ricondurre nell'ambito del reddito di lavoro autonomo i corrispettivi percepiti a seguito di cessione della clientela o di elementi immateriali "comunque riferibili all'attività artistica o professionale".

Pertanto, la cessione del "pacchetto clienti" genera interamente reddito professionale da assoggettare a tassazione ordinaria ai sensi dell'art. 54 del Tuir.

Questo comporta, tra l'altro, che il lavoratore autonomo deve conservare la partita IVA fino all'incasso dell'ultima rata.

Del resto, come già precisato in passato dall'Amministrazione finanziaria, l'attività del professionista non si può considerare cessata fino all'esaurimento di tutte le operazioni, ulteriori rispetto all'interruzione delle prestazioni professionali, dirette alla definizione dei rapporti giuridici pendenti, ed, in particolare, di quelli aventi ad oggetto crediti strettamente connessi alla fase di svolgimento dell'attività professionale.

5.2 Spese anticipate dal committente

D. *Alla luce di quanto disposto dal comma 5 dell'articolo 54 del TUIR e di quanto chiarito dall'agenzia delle entrate nella circolare n. 28 /E del 4 agosto 2006 si chiede una ulteriore delucidazione sulle modalità di riaddebito da parte del professionista in capo al committente delle spese anticipate dal committente medesimo. In particolare, si deve ritenere che in capo al committente nel momento in cui lo stesso sostiene il costo non possa essere negata l'inerenza del medesimo indipendentemente dal comportamento che, successivamente, verrà seguito dal professionista che ha beneficiato della spesa.*

Si chiede inoltre quale debbano essere gli adempimenti che devono essere seguiti dai professionisti beneficiari di una spesa quando il documento di spesa viene inviato al committente da parte dell'erogatore del servizio in modo indistinto (si pensi alla cena alla quale hanno partecipato più professionisti)

R. L'articolo 36 del D.L. n. 223/06 convertito in L. n. 248/06, al comma 29, lett. a), n. 2), ha modificato la disposizione contenuta nel comma 5 dell'art. 54 del TUIR in tema di determinazione del reddito di lavoro autonomo. Il citato comma 5, infatti, è stato integrato stabilendo che le spese relative a prestazioni alberghiere e a somministrazione di alimenti e bevande in pubblici esercizi sono integralmente deducibili da parte del professionista nel caso in cui siano sostenute direttamente dal committente per conto del professionista medesimo e da questi addebitate in fattura.

In tale particolare ipotesi non opera quindi il limite alla deducibilità di tali spese, ordinariamente previsto nella misura del 2 % dell'ammontare dei compensi annui.

Questa Agenzia con la richiamata circolare n. 28/E ha spiegato quali siano gli adempimenti che professionista e committente devono seguire per gestire correttamente le spese per prestazioni alberghiere e somministrazione di alimenti e bevande al fine di evitare indebite duplicazioni nella deduzione di tali spese.

In relazione al quesito proposto si osserva che l'ammontare delle spese di vitto e alloggio che il committente sostiene (e che successivamente comunicherà al professionista) rientrano (momentaneamente) tra i costi indeducibili. Solo a seguito della parcella emessa dal professionista (comprensiva dei compensi e della quota di spese già pagate dal committente) il committente potrà portare in deduzione l'intero costo sostenuto come compenso erogato al professionista (imputando a costo nel conto economico l'intera prestazione al lordo dei rimborsi spese).

È solo in tale momento, attraverso l'inequivoca ricomprensione della spesa tra i costi relativi alla prestazione professionale acquisita nell'esercizio dell'impresa, arte e professioni, che si manifesta l'inerenza dell'esborso.

Per quanto riguarda il secondo quesito relativo al documento di spesa inviato al committente da parte dell'erogatore del servizio in modo indistinto si ritiene che la deduzione da parte del professionista che riaddebita l'importo è subordinata alla circostanza che la fattura emessa dall'albergatore o dal ristoratore contenga l'indicazione del soggetto (professionista) nei cui confronti la prestazione viene resa e, nel caso si tratti di più soggetti, specifichi quale parte del corrispettivo si riferisce a ciascuno dei professionisti stessi.

Solo in tal caso infatti il professionista potrà qualificare la spesa come prestazione di vitto e alloggio effettuata per lo svolgimento dell'incarico ricevuto che non soggiace alla limitazione del 2% mentre l'impresa committente, ricevuta la parcella, imputerà a costo la prestazione maggiorata dei rimborsi spese.

6 AUTO AZIENDALI

6.1 Deducibilità

- D. *Con riguardo al nuovo testo dell'art. 164, bis del TUIR si chiede, nel caso di auto concessa in uso promiscuo da una impresa al dipendente con un benefit calcolato in misura forfetaria pari a 1000, quale risulti essere la quota deducibile dal reddito d'impresa nell'ipotesi in cui una parte di tale importo sia addebitato al dipendente e porti pertanto ad una riduzione del benefit tassato.. Ipotizzando un addebito di 400, il quantum deducibile per l'impresa risulta essere pari a 1000 o a 600? Nel caso in cui fosse pari a 600 quale risulta essere il trattamento fiscale dell'addebito effettuato dall'impresa per 400?*
- R. Nel caso in cui il dipendente corrisponda delle somme a fronte dell'utilizzo del veicolo per rimborsare in tutto o in parte il relativo costo sostenuto dall'impresa, si ribadisce che dette somme vanno a decurtare il reddito di lavoro dipendente. In tal caso, considerato che le somme rimborsate dal dipendente concorrono a formare il reddito dell'impresa, è da ritenere che i costi effettivamente sostenuti dall'impresa, per un ammontare corrispondente a dette spese, possano essere portati in deduzione dal reddito in quanto strettamente correlati al componente positivo tassato. In ogni caso l'importo complessivamente deducibile dall'impresa, a titolo di *fringe benefit* e di altri costi, non può eccedere quello delle spese sostenute per l'autoveicolo dato in uso promiscuo.

Si considerino i seguenti esempi:

Esempio 1

Costi sostenuti dall'impresa	210
Fringe benefit	100

Somme rimborsate	40
------------------	----

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 40 a fronte dei costi rimborsati;
- una variazione fiscale in aumento pari a 110, per riprendere a tassazione i costi sostenuti (210) al netto del *fringe benefit* (60) e delle somme rimborsate (40), che sono deducibili.

Esempio 2

Costi sostenuti dall'impresa	80
Fringe benefit	100
Somme rimborsate	40

L'impresa registrerà:

- un componente positivo di reddito, incluso nell'utile civilistico, pari a 40 a fronte dei costi rimborsati;
- nessuna variazione fiscale in aumento o in diminuzione, in quanto ai costi complessivamente sostenuti (80) vanno sottratti il *fringe benefit* (60) e le somme rimborsate, ma solo fino a concorrenza dei predetti costi (20).

6.2 Regime mezzi strumentali

- D. *Considerando il nuovo testo dell'art. 164, bis ed in particolare il fatto che si riconosce possibile il regime proprio dei mezzi strumentali di cui alla lettera a) del numero 1 anche per quelli posseduti dagli agenti e rappresentanti in alternativa al regime tipico di deducibilità per l'80%, è corretto ritenere superate la precedente tesi dell'amministrazione finanziaria (ad esempio sostenuta nelle circ. n. 37/E del 13 febbraio 1997 e n. 48/E del 10 febbraio 1998) secondo cui erano da ritenere tali solo "i veicoli senza i quali l'attività stessa non può essere esercitata" (beni posseduti dalle imprese che li noleggiavano per cerimonia, dalle auto scuole ecc.)?*
- R. Le modifiche operate dal D.l. n. 262 al regime fiscale dei veicoli di proprietà dell'impresa non hanno interessato in alcun modo il comma 1, lettera a), dell'articolo 164 del TUIR. Si è del parere, pertanto, che a tale riguardo debbano intendersi confermate tutte le indicazioni fornite nelle circolari 13 febbraio 1997, n. 37/E, e 10 febbraio 1998, n. 48/E.

6.3 *Provvedimento di identificazione degli automezzi*

- D. In attuazione delle disposizioni di cui all'articolo 35 del decreto legge n. 223 del 2006 è stato varato il Provvedimento del 6 dicembre 2006. Si chiede di conoscere se le indicazioni in esso contenute possano avere valenza retroattiva o, invece, i criteri contenuti nel provvedimento possano essere utilizzati esclusivamente dal periodo di imposta 2007 anche in considerazione delle previsioni di cui alla legge n. 212 del 2000.*
- R. Per espressa previsione del menzionato articolo 35, comma 11, del d.l. n. 223 del 2006, i veicoli con le caratteristiche individuate dal suddetto provvedimento dovranno essere assoggettati a regime proprio degli autoveicoli di cui al comma 1, lettera b), dell'articolo 164 del Tuir ai fini delle imposte dirette. Tale disposizione si applica a decorrere dal periodo d'imposta in corso alla data di entrata in vigore del citato decreto.

7 SCORPORO DEI TERRENI

7.1 Fabbricati non “cielo terra”

- D. *Qual è il trattamento da riservare ai fabbricati non “cielo terra”? E’ applicabile anche in tale ipotesi la regola dello scorporo del valore dell’area su cui insistono o meglio su cui insiste il fabbricato di cui fanno parte?*
- R. La disposizione in commento opera in riferimento alle quote di ammortamento riferibili a tutte le aree sulle quali insiste un fabbricato e trova, quindi, applicazione nei confronti di tutti i soggetti per i quali tali aree costituiscono un bene relativo all’impresa. La disposizione è conseguentemente applicabile nei confronti di tutti i titolari di reddito d’impresa a prescindere dai principi contabili (nazionali o internazionali) di redazione del bilancio adottati. In particolare la disposizione si applica anche alle singole unità immobiliari presenti all’interno di un fabbricato ossia anche per gli immobili che non possono essere definiti “cielo - terra” per i quali i principi contabili internazionali non richiedono la separata indicazione in bilancio del valore del terreno. Si precisa che si definiscono immobili “cielo - terra” quelli che occupano tutto lo spazio edificabile con un’unica unità immobiliare, come nel caso di un capannone industriale.

7.2 Individuazione del valore dell'area

- D. L'individuazione del valore dell'area non su base forfetaria ma in base al valore desumibile dall'atto di acquisto dell'area qualora autonomo e indipendente rispetto a quello del fabbricato, è applicabile anche per il caso di acquisti già posti in essere in periodi precedenti rispetto a quelli in corso al 4 luglio 2006?*
- R. La necessità di effettuare il confronto tra il valore dell'area indicato in bilancio e il criterio forfetario, applicando la percentuale del 20 o 30 per cento sul costo complessivo, viene meno, per espressa previsione normativa contenuta nel medesimo comma 7, nel caso in cui l'area sia stata autonomamente acquistata in epoca antecedente rispetto alla successiva costruzione del fabbricato: in tale ipotesi il valore ammortizzabile sarà pari al solo costo effettivamente sostenuto per la realizzazione del fabbricato. Si ritiene, al riguardo, che la disposizione trova applicazione anche per gli acquisti effettuati nei periodi d'imposta precedenti a quello in corso alla data del 4 luglio 2006.

7.3 Concessione a terzi in locazione

D. Nel caso di applicazione della regola forfetaria (20% o 30%) per l'individuazione del valore dell'area, come può individuarsi la natura dell'immobile (industriale o meno) nel caso di concessione a terzi dello stesso in locazione? Occorre verificare utilizzo posto in essere dal conduttore? E, ipotizzando una risposta affermativa al quesito precedente, quale comportamento occorre tenere nel caso di cambio dell'utilizzo ad esempio per finita locazione?

R. Nel caso di immobili dati in locazione, anche finanziaria, o in comodato, ai fini della determinazione del valore ammortizzabile, il proprietario dell'immobile dovrà tener conto del concreto utilizzo dell'immobile da parte dell'utilizzatore. Per i fabbricati acquisiti o costruiti dopo l'entrata in vigore della norma, l'utilizzo rilevante ai fini della classificazione del fabbricato tra quelli industriali o meno, deve essere verificato con riferimento al periodo di imposta in cui il bene è entrato in funzione. Per i fabbricati già posseduti rileva l'utilizzo del bene nell'esercizio considerato dall'ultimo bilancio approvato prima dell'entrata in vigore del decreto legge 223 del 2006.

Si ritiene che la qualificazione del fabbricato, ai fini dell'applicazione della norma in esame, non possa essere successivamente modificata nel caso di un suo diverso utilizzo, neanche a seguito di intervenuta variazione catastale della destinazione d'uso.