

Agenzia delle Entrate

Circolare 18 giugno 2001, n.58/E

- ACCERTAMENTO - IVA - IRPEF - RISPOSTE AI QUESITI - VIDEO CONFERENZA E CONVEGNO
IN MATERIA D'IVA ED IRPEF

Sommario**1 COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE**

- 1.1 Trasferte: individuazione della sede di lavoro
- 1.2 Rimborsi delle spese di trasferta
- 1.3 Detrazioni per redditi di lavoro dipendente: individuazione del periodo di riferimento
- 1.4 Compensi corrisposti in periodi d'imposta successivi rispetto al momento di effettuazione delle prestazioni: modalità di calcolo delle ritenute e di attribuzione delle detrazioni
- 1.5 Effettuazione delle ritenute sulla base delle aliquote comunicate dal sostituto
- 1.6 Rapporti di collaborazione intrattenuti con più sostituti
- 1.7 Trattamento di fine mandato
- 1.8 Prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa rese da lavoratori autonomi
- 1.9 Sindaci di società: qualificazione fiscale dell'attività
- 1.10 Compensi corrisposti a soggetti non residenti
- 1.11 Compensi in natura

2 LAVORO AUTONOMO

- 2.1 Partecipazione a convegni: qualificazione fiscale
- 2.2 Rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio
- 2.3 Ripartizione delle spese comuni tra professionisti
- 2.4 Effettuazione degli ammortamenti

3 LAVORO DIPENDENTE

- 3.1 Detrazione per i canoni di locazione

4 AGEVOLAZIONI PER I DISABILI

- 4.1 Autovetture per disabili

5 IVA AUTOVEICOLI

- 5.1 Prestazioni di noleggio
- 5.2 Veicoli concessi in sub-leasing

Si riportano, di seguito, le risposte ai quesiti formulati in occasione della videoconferenza del "Il Sole 24 ore" del 30 gennaio 2001 e del forum di "Italia Oggi" del 23 febbraio 2001.

1 COLLABORAZIONI COORDINATE E CONTINUATIVE

1.1 Trasferte: individuazione della sede di lavoro

D. In tema di collaborazioni svolte, per loro natura, senza una sede necessaria, la sede di lavoro può essere individuata nella lettera di incarico con il domicilio del collaboratore?

L'individuazione avrebbe valenza al fine di stabilire quando il collaboratore può essere considerato in trasferta?

R. La sede di lavoro è quella che risulta dal contratto, dalla lettera di incarico o dall'atto di nomina. Di norma la sede di lavoro coincide con una delle sedi del datore di lavoro (committente). Peraltro, con la circolare n. 7/E del 26 gennaio 2001 è stato già chiarito che, nei casi in cui, per le peculiari caratteristiche dell'attività di collaborazione, non è possibile individuare puntualmente la sede di lavoro né identificare tale sede con quella della società è possibile far riferimento, ai fini dell'applicazione del comma 5 dell'articolo 48 del TUIR, al domicilio fiscale del collaboratore.

1.2 Rimborsi delle spese di trasferta

D. È da ritenere ancora valida l'affermazione contenuta nella circolare n. 8 del 30 gennaio 1982, secondo la quale i rimborsi di spese di viaggio, vitto e alloggio dati agli amministratori e sindaci per prestazioni rese fuori dal loro comune di residenza sono esclusi dal reddito e dalle ritenute?

R. Per il trattamento fiscale applicabile ai rimborsi delle spese di trasferta corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi, a seguito della riforma introdotta dalla legge n. 342 dell'11 novembre 2000, occorre fare riferimento, così come per quelli corrisposti ai lavoratori dipendenti, alla disciplina contenuta nell'articolo 48, comma 5, del TUIR.

Pertanto risulta superata l'interpretazione fornita con la circolare n. 8 del 30 gennaio 1982, che, peraltro, era stata emanata sulla base della precedente disciplina, che collocava le collaborazioni coordinate e continuative nell'ambito del lavoro autonomo.

Si precisa che la disposizione contenuta nell'articolo 48, comma 5, prevede l'applicazione della disciplina delle trasferte nei casi in cui la prestazione dell'attività lavorativa è resa fuori dalla sede di lavoro. Tale sede è determinata dal datore di lavoro ed è generalmente indicata nella lettera o contratto di assunzione.

Tuttavia, come già si è avuto modo di chiarire, per alcune attività di collaborazione coordinata e continuativa, per le quali non è possibile in virtù delle caratteristiche peculiari della prestazione svolta determinare contrattualmente la sede di lavoro né identificare tale sede con quella della società, è possibile, ai fini dell'applicazione del comma 5 dell'articolo 48 del TUIR far riferimento al domicilio fiscale del collaboratore.

1.3 Detrazioni per redditi di lavoro dipendente: individuazione del periodo di riferimento

D. Si verifica a volte, in materia di collaborazioni coordinate e continuative che i contratti siano sottoscritti in tempi lontani rispetto alla data di effettuazione delle prestazioni. Nei casi in cui il contratto è del tutto svincolato dai tempi di effettiva prestazione o le prestazioni sono effettuate presso il domicilio del prestatore si possono concedere detrazioni rapportate al periodo di prestazione la cui durata risulti autocertificata dal collaboratore?

R. Ai fini del calcolo delle detrazioni spettanti deve farsi riferimento ai giorni di durata del rapporto di lavoro.

Il periodo compreso nel rapporto di lavoro deve essere calcolato in base a quanto è stabilito nel contratto, nella lettera di incarico o nell'atto di nomina. Non è pertanto necessaria alcuna autocertificazione da parte del collaboratore che attesti la durata effettiva della prestazione.

1.4 Compensi corrisposti in periodi d'imposta successivi rispetto al momento di effettuazione delle prestazioni: modalità di calcolo delle ritenute e di attribuzione delle detrazioni

D. Nel caso di prestazioni di collaborazione effettuate nel 2000 e pagate nel 2001 possono essere calcolate detrazioni d'imposta calcolate sul tempo di effettuazione della prestazione rese nel 2000 ?

Si ipotizzi, inoltre, la seguente situazione: un collaboratore presta la sua opera per tre mesi nel 2001; il compenso viene pagato il 31 gennaio 2002. Si vuole sapere come si devono calcolare ritenute e detrazioni al momento del pagamento.

R. Come già si è avuto modo di chiarire, in applicazione del principio di cassa i redditi concorrono alla formazione della base imponibile da assoggettare ad imposizione nel periodo d'imposta in cui vengono percepiti. Ciò comporta l'applicazione, ai fini del calcolo dell'imposta dovuta, di tutte le disposizioni vigenti al momento di percezione del reddito stesso e pertanto nell'ipotesi di redditi corrisposti nel corso dell'anno 2001, se pur relativi a prestazioni rese nel corso dell'anno 2000, le detrazioni spetteranno nella misura prevista per l'anno 2001.

In tale ipotesi, il contribuente per determinare il numero di giorni per i quali ha diritto alle detrazioni previste dall'articolo 13 del TUIR deve tenere conto di quelli compresi nel periodo di durata del rapporto di lavoro, anche se svolte nell'anno precedente.

Si precisa, inoltre, che in ogni caso non spettano detrazioni per un periodo superiore a 365 giorni per ogni anno d'imposta, ragion per cui ove il rapporto di collaborazione prosegua per tutto l'anno 2001, non possono essere considerati, ai fini della detrazione, i periodi prestati nel 2000.

Analogo discorso può essere fatto nell'ipotesi di compenso corrisposto nel 2002 per rapporti di collaborazione che si sono svolti nel corso dell'anno 2001.

Il principio di cassa, infatti, comporta che il reddito deve essere assoggettato ad imposizione nell'anno in cui viene percepito e con le regole vigenti in quell'anno.

Pertanto, il sostituto d'imposta sarà tenuto ad applicare la ritenuta sulla base delle aliquote progressive per scaglioni di reddito vigenti nel momento della percezione del reddito, ragguagliando le stesse al periodo di paga.

Anche le detrazioni saranno calcolate nella misura spettante nel 2002 e dovranno essere rapportate alla durata del periodo di lavoro prestato anche se tale periodo è intercorso in anni precedenti.

Si precisa, però, che tra i giorni, relativi ad anni precedenti, per i quali spetta il diritto alle detrazioni, non vanno considerati quelli compresi in periodi di lavoro per i quali si è già fruito, in precedenza delle detrazioni.

1.5 Effettuazione delle ritenute sulla base delle aliquote comunicate dal sostituto

D. In tema di nuove collaborazioni, un collaboratore che voglia evitare un conguaglio globale estremamente pesante può, su propria specifica domanda, chiedere ad alcuni committenti l'effettuazione di ritenute periodiche con aliquote più alte di quelle applicabili?

R. Non può essere esclusa la possibilità di comunicare ai committenti l'aliquota con la quale debbano essere operate le ritenute, ovviamente solo nell'ipotesi in cui tale aliquota sia superiore a quella che dovrebbe applicare il committente sulla base dei compensi da lui erogati. In tale ipotesi il committente dovrà attenersi a quanto comunicato dal collaboratore.

Tale principio è già stato espresso con la circolare n. 326/E del 23 dicembre 1997, in riferimento all'effettuazione della ritenuta sui redditi di lavoro dipendente.

1.6 Rapporti di collaborazione intrattenuti con più sostituti

D. Nel caso di amministratore o sindaco non professionista che eserciti l'attività presso più società quali ritenute le stesse saranno chiamate ad applicare non potendo conoscere gli altri redditi di lavoro dipendente o assimilato che saranno percepiti dal sostituto? È sufficiente applicare la ritenuta allo scaglione IRPEF più basso (18%) per poi effettuare i conguagli in sede di dichiarazione? In altri termini come devono comportarsi i singoli sostituti?

R. Il sostituto d'imposta deve effettuare le ritenute a titolo d'acconto con riferimento a tutte le somme e i valori che il collaboratore percepisce in relazione al rapporto di collaborazione con lui intrattenuto.

Si precisa che se il sostituto è in grado di preventivare l'ammontare complessivo dei compensi in denaro e in natura che andrà a corrispondere all'amministratore o sindaco nel corso del periodo d'imposta, lo stesso sarà tenuto ad applicare la ritenuta sugli emolumenti corrisposti in ciascun periodo di paga, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, ragguagliando al periodo di paga i corrispondenti scaglioni annui di reddito.

Nell'ipotesi, invece, in cui il sostituto non conosca l'ammontare complessivo dei compensi che andrà a corrispondere nel periodo d'imposta all'amministratore o al sindaco dovrà applicare la ritenuta, sulla base delle aliquote progressive per scaglioni, all'atto dell'effettuazione di ciascuno dei pagamenti, sull'intero ammontare corrisposto, senza necessità di operare alcun ragguaglio per determinare gli scaglioni di riferimento. Ad esempio nel caso sia corrisposto un compenso di lire 15 milioni il sostituto d'imposta è tenuto ad operare sull'intero ammontare una ritenuta del 18 per cento; nel caso di una successiva erogazione di lire 15 milioni il sostituto dovrà operare una ritenuta del 18 per cento su 5 milioni e del 24 per cento sui restanti 10 milioni.

Ciascun sostituto dovrà successivamente effettuare il conguaglio tra l'ammontare delle ritenute operate sui compensi corrisposti nel periodo d'imposta e l'imposta dovuta sull'ammontare complessivo delle somme e dei valori corrisposti al collaboratore sulla base del rapporto intrattenuto. Nell'ipotesi in cui il collaboratore intrattenga più rapporti di collaborazione potrà chiedere ad un sostituto di tener conto, nell'effettuazione del conguaglio, dei redditi percepiti in dipendenza degli altri rapporti di collaborazione.

1.7 Trattamento di fine mandato

D. In merito alla tassazione del trattamento di fine mandato degli amministratori si chiede se, con il passaggio dei compensi degli amministratori nella sfera dei redditi assimilati a quelli di lavoro dipendente, le indennità di fine mandato dovranno essere assimilate alle altre indennità e somme spettanti per la cessazione del rapporto di lavoro, di cui all'art. 16, comma 1), del TUIR e come tali tassate in relazione alle disposizioni di cui all'art. 17, comma 2, del TUIR e non, come in passato, secondo le disposizioni di cui all'art. 18, comma 1.

R. L'articolo 34 comma 2, della legge 342 del 2000 ha stabilito, tramite la modifica dell'articolo 24 del DPR n. 600 del 1973, che sulla parte imponibile delle indennità percepite per la cessazione dei rapporti di collaborazione coordinata e continuativa di cui alla lettera c) dell'articolo 16 del TUIR, debba essere operata dal sostituto d'imposta una ritenuta a titolo d'acconto del 20 per cento.

La nuova norma non ha modificato le altre disposizioni contenute in particolare negli articoli 16 e 18 del TUIR. Pertanto in base a quanto disposto dal comma 3 dell'articolo 16 per le indennità in esame gli uffici provvederanno alla determinazione dell'imposta definitivamente dovuta con le modalità stabilite dall'articolo 18 del TUIR ovvero facendo concorrere i redditi stessi alla formazione del reddito complessivo dell'anno in cui sono percepiti, se ciò risulta più favorevole al contribuente.

1.8 Prestazioni di collaborazione coordinata e continuativa rese da lavoratori autonomi

D. L'art. 34 della legge n. 342/2000 prevede espressamente che, qualora gli uffici o le collaborazioni rientrino nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo esercitata, i compensi percepiti siano soggetti alle regole previste per tali redditi: per oggetto dell'attività di lavoro autonomo si intende

quella ricompresa nell'ambito dei relativi ordinamenti professionali oppure se l'attività è effettivamente esercitata dal professionista rientra nella sua sfera professionale?

R. La norma prevede espressamente che, qualora le attività di collaborazione rientrino nell'oggetto dell'attività di lavoro autonomo svolta, i compensi percepiti sono soggetti alle norme previste per redditi di lavoro autonomo, per cui viene a mancare l'assimilazione ai redditi di lavoro dipendente.

Al fine di stabilire se sussista o meno una connessione tra l'attività di collaborazione e quelle di lavoro autonomo esercitata bisognerà valutare se per lo svolgimento dell'attività di collaborazione siano necessarie conoscenze tecnico giuridiche direttamente collegate all'attività di lavoro autonomo esercitata. In tale ipotesi i compensi percepiti per lo svolgimento di tale attività saranno assoggettati alle regole previste per i redditi di lavoro autonomo.

1.9 Sindaci di società: qualificazione fiscale dell'attività

D. Per i sindaci di società, gli emolumenti percepiti per l'espletamento della relativa funzione nei collegi rientrano, a partire dal 1 gennaio 2001, nell'oggetto del lavoro autonomo: 1) alla sola condizione che essi siano iscritti al registro dei revisori contabili? 2) alla ulteriore condizione, come è avvenuto fino ad oggi, che gli stessi risultino iscritti all'albo dei dottori commercialisti o dei ragionieri?

R. L'attuale formulazione delle disposizioni in materia di collaborazioni coordinate e continuative, come modificate dall' articolo 34 della legge n. 342 del 2000, non ha apportato sostanziali modifiche alla qualificazione delle attività di collaborazione cosiddette "tipiche" svolte da professionisti. Pertanto, per quanto concerne l'incarico di sindaco o revisore di società o enti, valgono i chiarimenti forniti in passato dall'Amministrazione finanziaria, che inducono a ritenere che le relative attività siano riconducibili al reddito professionale solo se rientranti nell'oggetto dell'attività professionale svolta.

Sono, quindi, attratti nell'ambito del lavoro autonomo i compensi percepiti per le attività di sindaco o revisore, se poste in essere da soggetti iscritti all'albo dei ragionieri o dottori commercialisti. Non ha invece rilevanza, in mancanza dell'iscrizione all'albo dei ragionieri e dottori commercialisti, la semplice iscrizione nel registro dei revisori contabili.

1.10 Compensi corrisposti a soggetti non residenti

D. Si chiede di chiarire il trattamento tributario da riservare ai compensi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa a favore di soggetti non residenti nei casi in cui:

- la prestazione sia resa al di fuori dei confini nazionali;

- la prestazione sia resa entro i confini nazionali.

R. Ai sensi dell'articolo 20, comma 2, come modificato dall' articolo 34, della legge n. 342 del 2000, i redditi derivanti da prestazioni di collaborazioni coordinate e continuative di cui all'articolo 47, comma 1, lettera c bis, si considerano prodotti nel territorio dello Stato se corrisposti dallo Stato italiano, da soggetti residenti in Italia o da stabili organizzazioni, nel territorio dello Stato, di soggetti non residenti.

Se ad erogare il compenso al non residente è un soggetto nazionale, quindi, l'imposta in Italia è dovuta a prescindere dal fatto che le prestazioni siano materialmente effettuate nel territorio nazionale, o all'estero. Per quanto concerne le modalità e l'entità della tassazione occorre considerare che il comma 1 ter dell'articolo 24 del DPR n. 600 del 1973, introdotto dal richiamato articolo 34 della legge n. 342 del 2000, prevede che sui redditi derivanti da rapporti di collaborazione coordinata e continuativa corrisposti a non residenti sia operata una ritenuta a titolo d'imposta del 30 per cento.

Quanto sopra vale naturalmente sempreché non esista una convenzione contro le doppie imposizioni che disciplini diversamente la materia.

1.11 Compensi in natura

D. Nell'ipotesi di reversibilità dei compensi di un amministratore a favore del datore di lavoro dello stesso qual è il trattamento da riservare al compenso in natura correlato alla possibilità di un utilizzo per uso personale di un'autovettura aziendale? In che misura deve essere computato il benefit? Chi risulterà titolare di questo reddito: l'amministratore o la società titolare del diritto al riversamento?

R. Nell'ipotesi di corresponsione di un compenso in natura al collaboratore le modalità di determinazione del reddito sono contenute nell'articolo 48 del TUIR. In particolare per l'autovettura concessa in uso promiscuo al collaboratore si assume a tassazione il 30 per cento dell'importo, calcolato sulla base delle tabelle ACI, corrispondente ad una percorrenza convenzionale di 15 mila chilometri. Tale valore sarà comunque imponibile, in capo al collaboratore, anche nell'ipotesi in cui il compenso in denaro corrisposto all'amministratore debba essere riversato al datore di lavoro e comunque anche nelle ipotesi di attività di collaborazione che non prevedono alcun pagamento in denaro. sommario

2 LAVORO AUTONOMO

2.1 Partecipazione a convegni: qualificazione fiscale

D. Un professionista oltre a svolgere l'attività inerente la sua professione è dedito a scrivere libri e articoli (inerenti la sua materia professionale) per i quali percepisce diritti d'autore. In proposito si chiede, qualora sia chiamato a tenere dei convegni sugli stessi argomenti di cui sopra e durante i quali tratti di problemi descritti nei suoi libri e articoli al fine di promuovere la vendita dei suddetti libri, se i proventi incassati quale relatore ai convegni si configurino come diritti d'autore o compensi professionali.

R. I proventi incassati da un professionista per l'attività di convegnista vengono attratti nella sfera dell'attività professionale esercitata; si rende quindi applicabile la disciplina di cui all'articolo 50 del TUIR. Il fatto che il professionista partecipi a convegni concernenti temi trattati in suoi scritti,

assoggettati alla normativa sui diritti d'autore, non può condurre a configurare anche i compensi ricevuti come diritti d'autore.

2.2 Rimborso delle spese di viaggio, vitto e alloggio

D. Un professionista per svolgere determinate prestazioni deve spostarsi dalla sede dello studio sostenendo costi di viaggio vitto e alloggio. I suoi compensi comprendono anche il rimborso delle spese sostenute. Come inquadrare fiscalmente e contabilmente detti rimborsi dato che gli stessi vengono a creare una situazione svantaggiosa per il professionista in quanto vanno a costituire per il 100% elementi reddituali sui quali applicare la ritenuta e l'Iva mentre costituiscono costi deducibili, in molti casi, solo per il 50% ed hanno iva indetraibile? Nel caso paradossale di prestazioni gratuite, con solo rimborso spese si verrebbe a tassare un importo che non è reale compenso bensì solo ripristino di costi sostenuti.

R. Tra i compensi del professionista rientrano i proventi percepiti sotto forma di rimborsi di spese inerenti all'attività, con esclusione dei rimborsi relativi a spese, analiticamente dettagliate, anticipate in nome e per conto del cliente. Tale situazione impone che i rimborsi, salvo quelli anticipati in nome e per conto del cliente, siano trattati alla stregua degli altri compensi.

2.3 Ripartizione delle spese comuni tra professionisti

D. Quando più professionisti, senza vincoli associativi, dividono lo stesso studio, si pone il problema della ripartizione delle spese comuni (energia elettrica, telefono ecc.). Generalmente accade che uno di essi è intestatario delle forniture dei servizi comuni e lo stesso provvede a ripartire le spese pro quota tra gli altri professionisti. Qual è il trattamento fiscale ai fini delle imposte dirette e indirette di tali rimborsi spese? Tale rimborso va assoggettato all'Iva e considerato un provento diverso ai fini IRPEF, come sostiene la dottrina prevalente, ovvero non sconta né l'Iva né l'IRPEF, in quanto non rappresenta né una cessione di beni né una prestazione di servizi e quindi è da dedurre dalle spese generali del professionista intestatario delle forniture (diminuzione di costi), come sostenuto dalla Libera associazione dottori commercialisti (Ladc) con la norma di comportamento n. 93?

R. Il riaddebito, da parte di un professionista, delle spese comuni dello studio utilizzato da più professionisti non costituiti in associazione professionale, da lui sostenute, deve essere realizzato attraverso l'emissione di fattura assoggettata ad IVA. Ai fini reddituali, le somme rimborsate dagli altri utilizzatori comportano una riclassificazione in diminuzione del costo sostenuto dal professionista intestatario dell'utenza.

2.4 Effettuazione degli ammortamenti

D. l'art. 67 comma 4 del TUIR sancisce che, ai fini della determinazione del reddito d'impresa, se in un esercizio l'ammortamento di un bene è inferiore al 50 per cento della misura massima prevista applicando i coefficienti stabiliti, si perde la possibilità di dedurre negli esercizi successivi il differenziale fra l'ammortamento massimo previsto e quello effettivamente calcolato. Tale disposizione è da considerarsi valida anche per la determinazione del reddito da lavoro autonomo? In altri termini nel lavoro autonomo è possibile effettuare un ammortamento inferiore al 50% senza perdere la possibilità di "recuperarlo" negli esercizi successivi?

R. L'articolo 50 del TUIR, al comma 2, stabilisce che sono ammesse in deduzione quote annuali di ammortamento non superiori a quelle risultanti dall'applicazione degli appositi coefficienti. Ne consegue che qualora gli ammortamenti annuali vengano effettuati in misura inferiore a quella risultante dai coefficienti, le quote di ammortamento relative alla differenza sono deducibili negli esercizi successivi, ferma restando la quota massima prevista. Il principio espresso vale anche se in un esercizio l'ammortamento è effettuato in misura inferiore al 50 per cento della misura massima risultante dall'applicazione dei coefficienti. sommario

3 LAVORO DIPENDENTE

3.1 Detrazione per i canoni di locazione

D. Sono state chieste precisazioni in merito alla detrazione per i lavoratori dipendenti trasferiti nel comune di lavoro, che stipulano contratti di locazione di unità immobiliari da adibire ad abitazione principale, introdotta dall'art. 2, comma 1, lett. h), n. 3 della legge finanziaria. Può fruire, in particolare, della detrazione, un lavoratore che abbia trasferito la residenza nel 1998?

R. La nuova detrazione concerne un fattispecie che il legislatore ha descritto in maniera molto dettagliata, circoscrivendo in modo preciso l'ambito applicativo della norma.

La detrazione, prevista nella misura di lire 1.920.000 se il reddito complessivo non supera i 30 milioni e nella misura di lire 960.000 se il reddito complessivo supera i 30 milioni ma non i 60 milioni, può essere operata dai lavoratori dipendenti che abbiano stipulato un qualsiasi contratto di locazione alle seguenti condizioni:

- a) abbiano trasferito la propria residenza nel comune di lavoro o in un comune limitrofo;
- b) il nuovo comune si trovi ad almeno cento chilometri di distanza dal precedente e comunque al di fuori della propria regione;
- c) la residenza nel nuovo comune sia stata trasferita da non più di tre anni dalla richiesta della detrazione.
- d) la detrazione può essere operata nei primi tre anni in cui è stata trasferita la residenza.

La norma entra in vigore nel periodo d'imposta 2001, per cui la detrazione potrà essere fatta valere in relazione all'imposta dovuta per tale anno. Pertanto, qualora il lavoratore dipendente abbia trasferito la residenza, in un comune avente le caratteristiche precisate in precedenza, nel 1998, la detrazione non può essere operata in quanto sono trascorsi più di tre anni tra il trasferimento della residenza ed il periodo d'imposta in cui può essere fatta valere la detrazione. Se il trasferimento della residenza è avvenuto nel 1999 può essere operata la detrazione, in relazione all'anno d'imposta 2001

ma il dipendente potrà usufruire dell'agevolazione per un solo anno, poichè il 2001 è il terzo anno in cui ha assunto la nuova residenza. sommario

4 AGEVOLAZIONI PER I DISABILI

4.1 Autovetture per disabili

D. Il disabile psichico grave che deve acquistare un'autovettura può applicare l'aliquota iva agevolata senza apportare al veicolo particolari adattamenti?

R. Sì. L'articolo 30 comma 7, della legge 388 del 23 dicembre 2000 stabilisce che le agevolazioni previste dall'articolo 8 della legge 499 del 1997, tra l'altro consistenti nell'applicazione dell'aliquota iva del 4 per cento, sono estese ai soggetti con handicap psichico e mentale di gravità tale da aver determinato il riconoscimento dell'indennità di accompagnamento, a prescindere dall'adattamento del veicolo. Gli adattamenti non occorrono neppure per i veicoli destinati a soggetti invalidi con grave limitazione della capacità di deambulazione o affetti da pluriamputazioni. sommario

5 IVA AUTOVEICOLI

5.1 Prestazioni di noleggio

D. Le prestazioni di noleggio di autovetture consentono la detrazione dell'imposta nella misura di un decimo. La detrazione compete anche in presenza di un noleggio di breve durata, al limite anche di un solo giorno? Cosa succede se oltre al noleggio vengono fornite anche altre prestazioni quali la manutenzione?

R. Le norme concernenti l'indetraibilità dell'imposta relativa agli acquisti di autovetture ed autoveicoli hanno inteso equiparare all'acquisto anche altre ipotesi contrattuali che consentissero il godimento del bene, quali la locazione finanziaria, il noleggio, il leasing ecc. Ciò realizza finalità equitative in quanto equipara l'onere fiscale qualunque sia il mezzo giuridico che assicuri la disponibilità del bene. Alla luce di tale principio si deve ritenere irrilevante la durata temporale del contratto per la quale si determina la disponibilità del veicolo. La limitazione del diritto alla detrazione dell'imposta attiene, infatti, al godimento del bene e quindi a quelle figure contrattuali di cui esso costituisce l'oggetto.

Se il noleggio comporta anche l'effettuazione di altre prestazioni o cessioni, ulteriori rispetto a quelle che costituiscono il contenuto naturale del contratto (ad esempio la fornitura di carburanti), la detrazione spetta limitatamente al noleggio, poichè per le altre prestazioni o forniture, che vanno indicate distintamente in fattura, resta invariata la previsione di totale n detraibilità.

5.2 Veicoli concessi in sub-leasing

D. Le nuove disposizioni in materia di detraibilità dell'IVA afferente l'acquisto di veicoli, introdotte dalla legge finanziaria per il 2001, prevedono che per le cessioni di veicoli per i quali l'imposta sul valore aggiunto è stata detratta dal cedente solo in parte, in virtù delle disposizioni che limitano la detraibilità al 90 per cento (o al 50 per cento), la base imponibile è assunta al 10 per cento (ovvero al 50 per cento) del relativo ammontare. Tale particolare modalità di determinazione della base imponibile può ritenersi applicabile anche alle ipotesi in cui i veicoli per i quali l'imposta sul valore aggiunto è stata detratta solo in parte - in virtù delle disposizioni che limitano la detraibilità al 90 per cento (o al 50 per cento) - siano stati acquisiti mediante contratti di leasing e vengano concessi in sub-leasing?

R. La norma in esame (art. 30 comma 5, l. 388/2000), che riduce al 10 per cento del relativo ammontare la base imponibile delle cessioni aventi ad oggetto veicoli per i quali l'imposta è stata detratta nella misura del 10 per cento, è tesa ad evitare che tale parziale detraibilità, comportando la inapplicabilità del regime di esenzione previsto per le cessioni aventi ad oggetto beni acquistati senza il diritto alla detrazione totale della relativa imposta (art. 10, n. 27 quinquies), determinasse una duplicazione di iva in relazione alla successiva commercializzazione del bene.

Il regime di detraibilità parziale, introdotto dalla legge finanziaria, concerne oltre agli acquisti di autoveicoli anche l'acquisizione degli stessi mediante contratti di locazione finanziaria, noleggio e simili. Nonostante ciò la richiamata disposizione relativa alla determinazione della base imponibile non fa riferimento alla locazione finanziaria, al noleggio e simili, limitandosi alle sole ipotesi di cessione di detti beni. Tuttavia, si deve ritenere che essa si renda applicabile anche nelle ipotesi in cui la disponibilità dei veicoli per i quali è prevista una parziale oggettiva indetraibilità avvenga mediante tali figure negoziali, qualora queste siano state utilizzate anche per l'acquisizione del bene medesimo. Nelle fattispecie in cui il sub-locatore finanziario o il sub-noleggiatore pongono in essere lo stesso contratto utilizzato per l'acquisizione del veicolo, si può ritenere che, ai fini in esame, questi siano considerati alla stregua di semplici intermediari. Il loro intervento, pertanto non può determinare un aggravio dell'imposta - dovuto alla circostanza che il 90 per cento di iva indetraibile concorre, come componente di costo, alla determinazione della base imponibile del successivo trasferimento- in base al principio di neutralità dell'IVA che deve essere garantito a prescindere dal numero di passaggi in cui si articola il processo di distribuzione. Si sottolinea che la previsione della base imponibile ridotta alle operazioni in esame si ricollega ad una specifica norma oggettiva di parziale indetraibilità e non assume valenza di principio generale, estensibile anche ad altre ipotesi di detraibilità parziale connesse allo svolgimento di operazioni esenti. sommario

Le Direzioni Regionali vigileranno sulla corretta applicazione delle presenti istruzioni.
