

Giuseppe Ripa

ARGOMENTI SUL DIRITTO TRIBUTARIO

Il volume raccoglie i contributi dell'autore apparsi sul Corriere Tributario editi dalla casa editrice IPSOA di Milano che vengono qui riproposti con l'autorizzazione dell'editore che si ringrazia per la sua disponibilità.

Il volume, finito di stampare il 1 gennaio 2003, ha una circolazione limitata al solo ambito didattico ed accademico.

INDICE

Regime fiscale dei contributi versati dei fondi pensione e delle prestazioni erogate.....	p.1
Luci e ombre si addensano sulla cosiddetta regolarizzazione del magazzino.....	11
L'adeguamento agli studi di settore in dichiarazione per convenienza.....	17
Il rilascio del visto pesante "si adagia" sulle interpretazioni ufficiali del Ministero.....	24
Indagini bancarie: utilizzabilità e presupposti.....	29
Determinazione e rilevazione della fiscalità differita: considerazioni e aspetti operativi.....	36
Variazioni in diminuzione per errori materiali nella dichiarazione periodica.....	47
Definizione delle liti pendenti in presenza di dichiarazione integrativa semplice.....	49
Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione.....	51
Agevolazioni "Visco" e Mod. Unico 2000: compilazione e problemi aperti.....	58
Reati tributari: vietato "rendersi nullatenenti" nei confronti del Fisco.....	64
La disciplina del doppio credito d'imposta: aspetti operativi e spunti di riflessione.....	70

Coinvolgimento del consulente fiscale negli illeciti tributari amministrativi e penali.....	76
Soggetti certificatori.....	80
Interessi passivi da mutui ipotecari con valuta in ECU.....	81
Società in liquidazione e deducibilità delle perdite.....	83
Presentazione della dichiarazione di società in liquidazione.....	85
Utilizzo in compensazione del credito maturato dalla presentazione della dichiarazione integrativa.....	87
Valida la costituzione in giudizio utilizzando il servizio postale.....	89
Tassazione delle indennità equipollenti.....	94
Criteri di deduzione di alcuni costi sostenuti dalle banche.....	96
Provvigioni per gli agenti incaricati delle vendite a domicilio.....	101
Cessione di quote di partecipazioni in società.....	103
Regolarizzazione dell'errata indicazione del codice tributo.....	105
L'incompatibilità per il giudice tributario che esercita attività di consulenza.....	106
Il diritto d'interpello: improcedibilità e inammissibilità delle istanze.....	115
Importanza della motivazione nell'avviso di accertamento.....	121
I pareri del Comitato consultivo sull'applicazione della DIT.....	126
Cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore.....	133
Canoni corrisposti a soggetti esteri.....	135
Interruzione dei termini per decesso del contribuente.....	138

Regime fiscale dei contributi versati dei fondi pensione e delle prestazioni erogate

Ormai da troppo tempo in Italia era attesa una razionale e penetrante riforma della previdenza complementare; le difficoltà del primo pilastro, quello pubblico, hanno, finalmente, convinto il legislatore a mettere mano alle frastagliate disposizioni esistenti, che, caratterizzate per l'assenza di agevolazioni fiscali concrete e la difficoltà di attuazione, hanno finito con l'allontanare i contribuenti da quella che, invece, potrebbe essere la via d'uscita del sistema previdenziale.

Ecco, dunque, che, accogliendo la delega parlamentare prevista dall'art. 3 della legge n. 133/1999, il Governo ha emanato un decreto legislativo, le cui principali direttive sono la puntuale definizione delle diverse tipologie di previdenza complementare e l'irrobustimento degli incentivi fiscali legati all'adesione alle forme contributive facoltative. Tra luci ed ombre, però, non tutto sembra essere stato definitivamente risolto; permangono, altresì, dubbi in ordine all'efficacia delle misure adottate, a volte troppo timide rispetto alla situazione reale.

Tre sono le forme previdenziali presenti nell'attuale sistema italiano: il sistema pensionistico obbligatorio, affiancato da quello complementare collettivo (chiamato anche secondo pilastro) e dal sistema pensionistico individuale (terzo pilastro).

I fondi pensione appartengono agli ultimi due strumenti di questo elenco e il decreto legislativo in fase di approvazione, tenta di riorganizzare razionalmente l'intera materia della previdenza complementare, incentivando contemporaneamente l'approccio dei soggetti potenzialmente interessati verso tale forma di previdenza. La precedente normativa, infatti, non sembra essere riuscita in quest'ultimo intento. La causa, secondo molti, risiede nell'inadeguatezza delle disposizioni stesse in materia di trattamento fiscale. La distinzione tra secondo e terzo pilastro appare dunque, importante al fine di comprendere meglio le due alternative al sistema tradizionalmente esistente nel nostro paese.

Il D.Lgs. 21 aprile 1993, n. 124, prima fonte istitutiva dei fondi pensione, all'art. 3, classifica tre forme pensionistiche complementari, a seconda dei soggetti autorizzati a promuoverli. Troviamo dunque, gli accordi o contratti collettivi, accordi tra lavoratori autonomi o liberi

professionisti, regolamenti di enti o aziende i cui rapporti di lavoro non siano disciplinati da contratti o accordi collettivi. I primi (accordi o contratti collettivi) possono essere promossi dai lavoratori, dalle imprese, oppure dai sindacati a patto che questi siano "firmatari di contratti collettivi nazionali". Quando tali strumenti riguardano i lavoratori autonomi o i liberi professionisti (la seconda delle tipologie elencate nell'art. 3), i soggetti promotori (i sindacati o le associazioni) devono essere di rilievo almeno regionale. Qualora i rapporti di lavoro non siano disciplinati da contratti collettivi, i fondi pensione possono essere emanati tramite regolamenti dalle imprese.

La caratteristica comune dei fondi pensione descritti dall'art. 3 è essere delle forme pensionistiche a cui il singolo soggetto può aderire liberamente (questo è uno dei principi base di tutta la disciplina relativa ai fondi) solo in quanto lavoratore dell'azienda che li emana o appartenente ad una determinata categoria di cui il sindacato promotore gestisce gli interessi. Per tale ragione gli stessi sono stati denominati fondi chiusi o collettivi.

Altra classe di pensione complementare, contrapposta a quella appena descritta, è quella proposta dall'art. 9 dello stesso D.Lgs. n. 124/1993. In questo caso aziende di credito, imprese di assicurazioni, SIM, società di gestione dei fondi comuni, hanno la possibilità di costituire dei fondi comuni a cui ogni soggetto può aderire singolarmente. Recita, infatti, l'articolo in questione "detti fondi sono aperti all'adesione dei destinatari delle disposizioni del seguente decreto legislativo per i quali non sussistano o operino le fonti istitutive di cui all'art. 3". Da qui l'appellativo di fondi aperti (dall'aggettivo usato esplicitamente dal Ministero ad indicare la piena libertà di sottoscrizione da parte di chiunque) o di forme pensionistiche complementari individuali (a sottolineare il fatto che qualunque soggetto può aderire a prescindere dalla sua posizione rispetto al soggetto promotore). L'ultima denominazione è comunque riferita ad una classe più ampia di fondi. In tal modo, si comprendono, oltre ai fondi aperti, anche assicurazioni sulla vita soggette ad un regime speciale e rendite vitalizie.

Altra differenza sostanziale riguarda la forma giuridica. I fondi chiusi fanno capo ad associazioni (riconosciute o meno), mentre i fondi aperti sono capitali distinti e separati dal patrimonio del soggetto promotore. E' per tale motivo, che mentre per primi esiste un organo di

controllo e di amministrazione composto sia dai lavoratori aderenti al fondo che da rappresentanti dell'azienda promotrice, per le forme pensionistiche individuali deve essere nominato un responsabile del fondo.

Comunque, i fondi pensione chiusi non possono essere gestiti direttamente dai promotori, ma affidati a società specializzate a tale fine (società per la gestione dei fondi comuni immobiliari). Al contrario nell'altra categoria di forme pensionistiche, dove il responsabile del fondo può coincidere con il soggetto che gestisce lo stesso.

Inoltre, quando queste ultime sono promosse da istituti di assicurazione mediante contratti, è necessaria la concessione da parte della Commissione di Vigilanza (COVIP) di comune accordo con l'Istituto per la Vigilanza sulle Assicurazioni (ISVAP), di un'autorizzazione, nonché di tutto ciò che gli stessi organi ritengono necessario richiedere. Le società in questione sono, inoltre, tenute a rispettare gli obblighi di informazione relativi al contratto stesso. Tutto ciò per una maggiore tutela dell'aderente al fondo.

Al di là della distinzione appena fatta, le forme pensionistiche complementari (quindi sia collettive che individuali), possono essere a contribuzione definita o a prestazione definita. La possibilità di accedere all'una o all'altra forma di fondi dipende dal tipo di soggetto sottoscrittore. I lavoratori dipendenti (sia pubblici che privati), hanno diritto solo a forme pensionistiche a contribuzione definita (le quali garantiscono un tasso di rendimento finanziario costante).

Al contrario se si considerano lavoratori autonomi o liberi professionisti, il fondo potrà essere sia a contribuzione definita (già descritta) che a prestazione definita (il quale assicura una prestazione determinata, riferendosi con tale termine al livello del reddito).

Tutti i fondi pensione (sia a contribuzione determinata che a prestazione determinata), sono comunque caratterizzati da due distinte fasi: fase di accumulo e fase di erogazione. La prima consiste nel versamento dei contributi da parte di chi aderisce al fondo, questi vengono investiti nel mercato finanziario e daranno luogo a rendimenti, i quali verranno in parte restituiti all'adesore del fondo nella fase di erogazione.

Alla pensione di vecchiaia, che tal modo viene a formarsi, si accede una volta raggiunta l'età pensionabile indicata dalla legge, a

condizione che i contributi siano stati versati dal soggetto per almeno cinque anni. Tale requisito di accesso può venire meno solamente nel caso in cui il sottoscrittore abbia versato contributi per un periodo non inferiore a quindici anni e abbia raggiunto un'età non inferiore ai dieci anni rispetto quelli necessari per aver diritto alla pensione obbligatoria. In questo caso il soggetto può accedere alla pensione complementare qualora abbia cessato di lavorare.

Va precisato che, oltre ai fondi che danno luogo a prestazioni di tipo pensionistico di vecchiaia, ne esistono altri che danno diritto a pensioni di anzianità, di invalidità, nonché di reversibilità, di vecchiaia e di invalidità.

Tutte danno luogo a rendite vitalizie erogate nel momento in cui vengono in essere i requisiti previsti. Tali prestazioni devono essere erogate sotto forma di rendita per almeno il 50 per cento dell'importo maturato. Nel caso in cui tale quota (il 50 per cento dell'importo maturato) risulta essere inferiore al 50 per cento dell'assegno sociale, l'obbligo di cui sopra viene meno. Questa è una novità rispetto alle precedenti disposizioni, secondo le quali al sottoscrittore era data la possibilità di chiedere la liquidazione sotto forma di capitali di almeno il 50 per cento di quanto maturato.

Tra i principi delle forme pensionistiche individuali, la relazione allo schema del decreto legislativo di attuazione dell'art. 3 della legge 13 maggio 1999, n. 133, pone la possibilità al soggetto aderente di continuare il pagamento dei contributi per un periodo non superiore a cinque anni, anche se lo stesso ha già raggiunto l'età pensionabile per vecchiaia. La singolare giustificazione data dal Ministero a tale concessione è la mancanza di un legame diretto tra le suddette forme di previdenza e quelle obbligatorie, di qui il maggior periodo di contribuzione concesso dovrebbe servire a garantire all'aderente una forma pensionistica significativa "che potrebbe essere l'unica cui il contribuente possa accedere".

La classe di soggetti che può aderire ai fondi pensione e alle relative agevolazioni fiscali, è stata ampliata dall'ultimo decreto in materia. Precedentemente, infatti, i destinatari delle disposizioni erano i lavoratori dipendenti, i lavoratori autonomi e liberi professionisti, nonché i lavoratori di cooperative di produzione e lavoro. Ora il decreto in questione estende la possibilità di aderire a fondi pensione a tutti i

soggetti IRPEF. Tra questi gli unici a non poter sottoscrivere fondi sono i cui redditi complessivi sono formati esclusivamente da redditi di capitale e di fabbricati.

Regime dei contributi versati

I fondi pensione vengono, dunque, finanziati mediante il versamento di contributi il cui importo complessivo è deciso dall'istituto promotore.

Bisogna comunque distinguere, come al solito, tre casi: quello in cui il destinatario sia un lavoratore dipendente, il caso di un libero professionista o lavoratore autonomo, o infine il caso di un socio di cooperative di produzione e lavoro.

Nella prima delle ipotesi considerate, il contributo è a carico sia del destinatario che del datore di lavoro. Inoltre, anche parte dell'accantonamento annuale al TFR è riservata al finanziamento del fondo. L'importo complessivo è determinato in base ad una quota della base assunta per il calcolo del TFR o su elementi particolari della stessa. Tale percentuale, congiuntamente alla quota in capo all'aderente al fondo e quella in capo al datore di lavoro, nonché la parte del TFR da destinate al finanziamento in questione, sono decisi dall'Istituto promotore e specificato negli accordi collettivi o nel contratto (nell'ipotesi in cui si tratti di un fondo aperto).

Nei rimanenti casi, il finanziamento del fondo grava interamente sul destinatario dello stesso.

Anche qui occorre distinguere tra i diversi destinatari. Per i liberi professionisti e i lavoratori autonomi, tale finanziamento è commisurato a quanto dichiarato dallo stesso soggetto ai fini del pagamento dell'imposta (reddito da lavoro autonomo o reddito di impresa) relativo al periodo precedente. In ultimo, se i destinatari risultano essere soci di cooperative di produzione e lavoro, l'importo è determinato in riferimento alla base utile per il calcolo dei contributi obbligatori.

Anche per queste due ultime categorie le quote sono decise dal soggetto promotore e specificate negli accordi emanati dei sindacati o associazioni (per i liberi professionisti o lavoratori autonomi) nei regolamenti, o infine in tutti i contratti di adesione (per le forme pensionistiche individuali).

In tema di trattamento fiscale dei contributi, è necessario chiarire che uno dei principi base del nostro ordinamento fiscale è quello di non tassare i contributi dedotti a fini pensionistici o previdenziali al momento del loro accantonamento, ma di rimandare tale operazione al periodo in cui gli stessi vengono erogati.

Nella fase di accantonamento, al fine di convogliare i soggetti verso tali forme previdenziali, i contributi sono oggetto di deduzione ai fini fiscali. Il decreto legge recentemente approvato introduce cambiamenti in questa materia. Sono state, infatti, ampliate le quote e i limiti di deducibilità. La misura in cui si può usufruire di tali agevolazioni, ancora una volta dipende dalla tipologia del soggetto aderente al fondo. La fattispecie più complessa è quella relativa al lavoratore dipendente. Per questo, nella precedente normativa, il contributo portato in deduzione non doveva superare il limite del 2 per cento rispetto alla base utilizzata per il calcolo del TFR. Ora, tale quota è stata ampliata al 12 per cento del reddito complessivo (quindi sia dei redditi di lavoro dipendente che non). Anche il limite massimo assoluto è stato modificato, passando da lire 2.500.000 a lire 10.000.000. Nel decreto è, inoltre, precisato che l'importo della deduzione non può essere comunque superiore al doppio della quota TFR annuale destinata ai fondi pensione. Tali disposizioni sono comunque riferite ai redditi di lavoro dipendente. Ulteriore novità riguarda la possibilità (sempre per il lavoratore dipendente) di usufruire delle deduzioni non solo rispetto al lavoro dipendente, ma anche relativamente ad altri redditi. In questa fattispecie, la deduzione in questione, è data dalla differenza tra i contributi teoricamente deducibili dai redditi di lavoro dipendente (12 per cento degli stessi) e i contributi deducibili dalle altre categorie di redditi (considerando che questi ultimi sono soggetti alla limitazione assoluta di 10 milioni).

Altra nuova disposizione relativa a tale categoria di lavoratori, è la concessione data dal Ministero di portare in deduzione i contributi versati per persone a carico. Queste spettano, in primo luogo, al destinatario del fondo (il familiare a carico), mentre chi effettua il pagamento ha diritto solo all'eventuale rimanenza delle stesse risultanti dalla differenza tra i contributi versati e il reddito della persona a carico. Inoltre, mentre per il primo soggetto esiste soltanto il limite assoluto di 10 milioni, per il secondo (chi paga i contributi per il familiare a carico)

la deduzione è vincolata sia al limite assoluto (10.000.000) che quello percentuale (12 per cento del reddito complessivo).

Per quanto riguarda i contributi gravanti sul datore di lavoro, questi sono deducibili senza alcuna limitazione. Anche per tali soggetti risultano maggiormente agevolati rispetto alla precedente normativa, dove le deduzioni non dovevano essere superiori al 2 per cento della retribuzione annua di ogni dipendente e congiuntamente l'importo complessivo non doveva essere inferiore a lire 2.500.000.

Per le altre categorie di soggetti diversi dalla figura del lavoratore subordinato, le deduzioni sono concesse con gli stessi limiti (percentuali e assoluti) di quanto precedentemente esposto. L'unica differenza è la non esistenza della condizione che lega i contributi ai TFR.

Se è vero che i contributi portati in deduzione non sono assoggettati a tassazione nella fase di accumulo, questa è in realtà solo rimandata (in base al principio sopra esposto). Bisogna, infatti, precisare che la prestazione pensionistica legata al fondo è formata da due componenti: una parte corrisponde alla restituzione dei contributi in precedenza versati, e dalla rimanente parte riferita ad una quota di rendimenti ottenuti dall'investimento dei primi (effettuato dall'ente promotore) nel mercato finanziario. Al momento dell'erogazione della prestazione, mentre è esente da imposizione la parte relativa ai rendimenti (già tassati), non lo è quella relativa ai contributi restituiti, la quale è assoggettata ad imposta progressiva.

Regime fiscale dei fondi pensione

Per quanto concerne il regime fiscale dei fondi pensione vi è da dire che essi non sono assoggettati né all'imposta sul reddito delle persone fisiche (IRPEF) e neppure all'imposta sul reddito delle persone giuridiche (IRPEG). Tali fondi, fino alla riforma del sistema pensionistico complementare introdotto dalla legge 8 agosto 1995, n. 335 (in vigore dal 17 agosto 1995) erano fiscalmente assimilati a tutti gli organismi di investimento in valori mobiliari. Essi, infatti, dovevano versare un ammontare pari allo 0,25 per cento del valore netto del fondo, calcolato come media annua dei valori netti mensili, oppure un ammontare ridotto allo 0,10 per cento, se nell'anno precedente il fondo risultava composto per almeno tre trimestri su quattro per almeno il 55

per cento da quote azionarie o obbligazioni convertibili in azioni di società italiane operanti nel settore industriale. Attualmente i fondi pensione, dal 17 agosto 1995 e fino all'entrata in vigore del decreto legislativo all'esame delle commissioni parlamentari, scontano un'imposta sostitutiva delle imposte sui redditi nella misura fissa di lire 10 milioni, ridotta a 5 milioni per i primi cinque periodi di imposta dalla data di costituzione del fondo. Inoltre, i redditi di capitale e i redditi diversi percepiti dal fondo pensione sono soggetti a ritenute a titolo di imposta. Da tale trattamento sono esclusi quei fondi pensione il cui patrimonio al 28 aprile 1993 risulta investito direttamente in immobili. Infatti, questa categoria di fondi sono assoggettati ad un'imposta sostitutiva calcolata nella misura dello 0,50 per cento del valore corrente degli immobili stessi.

La normativa in discussione di fatto ha stabilito una condizione di favore nei confronti dei fondi pensione rispetto ai fondi comuni di investimento, in quanto mentre i primi hanno una finalità previdenziale, i secondi hanno principalmente uno scopo speculativo. Infatti, mentre i fondi pensione sono assoggettati ad imposizione nelle modalità di cui sopra, i fondi comuni di investimento sono assoggettati dal 1° luglio 1998 (data di entrata in vigore del D.Lgs. n. 461 del 21 novembre 1997) all'imposta sostitutiva del 12,5 per cento da calcolarsi sul risultato della gestione del fondo prodotto in ciascun anno. Tale risultato si determina sottraendo dal valore del patrimonio netto del fondo alla fine dell'anno al lordo dell'imposta sostitutiva accantonata, aumentato dei rimborsi e dei proventi eventualmente distribuiti nell'anno e diminuito delle sottoscrizioni effettuate nell'anno, il valore del patrimonio netto del fondo all'inizio dell'anno e i proventi derivanti dalla partecipazione ad organismi di investimento collettivo del risparmio soggetti ad imposta sostitutiva, nonché i proventi esenti a quelli soggetti a ritenuta a titolo d'imposta". Inoltre, i redditi di capitale dagli stessi percepiti sono soggetti ad una ritenuta ai titolo di imposta, invece gli interessi e gli altri proventi maturati sui conti correnti bancari non sono assoggettati a ritenute previste, qualora la giacenza media annua degli stessi non sia superiore al 5 per cento dell'attivo medio gestito.

Mediante lo schema del decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri in data 29 dicembre 1999, vengono distinte varie

forme di fondi pensione, cioè: i fondi a contribuzione definita, i fondi a prestazioni definite ed i fondi che detengono immobili.

Con riguardo ai fondi a contribuzione definita, la norma precisa che essi sono assoggettati ad un'imposta sostitutiva dell'ammontare dell'11 per cento da applicare sul risultato netto prodotto in ciascun periodo di imposta. Detto risultato si determina come quello dei fondi comuni di investimento in precedenza trattati. Inoltre anche per questi fondi valgono le regole sopra descritte per le ritenute operate sui redditi di capitale e sulle ritenute sugli interessi ed altri proventi dei conti correnti bancari. Anche per i fondi a prestazioni definite valgono le regole appena citate al fine della determinazione dell'imposta e del risultato sul quale calcolarla. Invece le imprese di assicurazione applicano un'imposta sostitutiva dell'11 per cento sul risultato netto determinato come differenza tra il valore attuale della rendita in via di costituzione, calcolata al termine dell'anno solare, diminuito dei premi versati nell'anno ed il valore della rendita stessa all'inizio dell'anno.

Per tutte le tipologie di fondi pensione, qualora si è in presenza di un risultato negativo, esso va portato in diminuzione del risultato dei periodi di imposta successivi, per l'intero importo che trova in esso capienza.

Per quanto concerne, invece, i fondi che detengono immobili, essi sono sottoposti ad un'imposta patrimoniale dello 0,50 per cento. Tale trattamento è dovuto al fatto che mediante introduzione del D.Lgs. n. 421 del 23 ottobre 1992, è stata negata la possibilità ai fondi in discussione di detenere immobili. Perciò, per quelli già istituiti è stato mantenuto tale trattamento fiscale. Comunque è bene rammentare che l'imposta sostitutiva può salire al 1,5 per cento nel caso il fondo abbia optato per la libera determinazione dei canoni di locazione in base a quanto dettato dalla legge n. 431 del 9 dicembre 1998.

Infine, con riguardo al regime tributario dei fondi pensione ai fini dell'IVA, è stato stabilito che gli stessi vengono equiparati ai fondi comuni di investimento, quindi, sono anche essi esenti a norma dell'art. 10 del D.P.R. n. 633 del 1972, così come integrato a tale scopo.

Regime fiscale delle prestazioni erogate

L'intera normativa sulle prestazioni erogate in forma di capitale o rendita da fondi pensione, è strutturata su una serie di principi che lo

schema di decreto in discussione intende attuare. Il primo di detti criteri stabilisce una tassazione separata dei capitali per la parte non finanziaria a condizione che, quest'ultima, sia stata assoggettata all'imposta sostitutiva presso il fondo e che l'ammontare di questi redditi non sia superiore ad un terzo del montante. Il secondo stabilisce che l'imposta si applica con l'aliquota determinata in base a quanto dettato dal comma 1 dell'art. 17 del D.P.R. n. 917/1986, cioè corrispondente all'importo che risulta dal rapporto tra l'ammontare netto delle indennità ed il numero degli anni e frazioni di anno preso a base di commisurazione e moltiplicando il risultato per dodici. Su quest'ultimo risultato si calcola l'IRPEF per scaglioni e dal rapporto tra l'imposta personale trovata e lo stesso, si ricava l'aliquota in discussione. Perciò, la tassazione operata dal sostituto di imposta rappresenta un'anticipazione di quella effettivamente dovuta dal contribuente. Va precisato comunque che detta aliquota può essere sottoposta ad un conguaglio ad opera dell'Amministrazione finanziaria, la quale la ridetermina facendo una media degli ultimi 5 anni. Il terzo esclude l'applicazione della condizione dettata dal comma 2 dell'art. 17-bis nel caso in cui la rendita venga data agli eredi o nel caso in cui la rendita alla quale si ha diritto sia inferiore al 50 per cento dell'assegno sociale. Il quarto assoggetta a imposizione progressiva l'importo corrispondente alle somme dedotte dal reddito complessivo, nel caso di riscatto della posizione individuale. Il quinto criterio stabilisce che in caso di riscatto parziale e di anticipazione si applica la tassazione separata dell'intero importo. Quindi, anche i proventi finanziari vengono tassati applicando i criteri dettati dal comma 1 dell'art. 17 del D.P.R. n. 917/1986, salvo quanto precedentemente affermato sulla possibilità di un conguaglio ad opera dell'Amministrazione finanziaria al momento della liquidazione definitiva. In detto momento viene calcolato anche il montante al netto degli importi già erogati, sia a titolo di riscatto parziale o di anticipazione, i quali potranno risultare o superiori ad un terzo del montante o non superiori a tale proporzione. Mentre nel primo caso viene riliquidata l'imposta sull'intero importo, applicando le aliquote vigenti nell'anno in cui è scaturito il diritto alla liquidazione della liquidazione maturata, nel secondo viene rideterminata l'imposta sull'importo del riscatto o dell'anticipazione, al netto dei rendimenti finanziari, con le stesse aliquote di cui al primo caso.

Il sesto criterio stabilisce una tassazione progressiva solamente per la parte non finanziaria delle rendite a condizione che la parte finanziaria sia già stata assoggettata ad imposta sostitutiva presso il fondo.

Infine, l'ultimo criterio assoggetta il rendimento finanziario annualmente maturato ad un'imposta sostitutiva del 12,5 per cento.

Corriere Tributario n.7/2000

Luci e ombre si addensano sulla cosiddetta regolarizzazione del magazzino

La risistemazione delle esistenze iniziali al 1° gennaio 1999 rappresenta, per i soggetti sottoposti agli studi di settore, un'occasione unica e irripetibile. Si potranno iscrivere nuovi valori o eliminare le quantità in eccesso, pagando un'imposta sostitutiva e l'IVA. Non è ancora noto il coefficiente di maggiorazione, ma, sin d'ora, è possibile fare qualche stima. La convenienza ad adeguarsi passa, tuttavia, per l'ottenimento anche di alcuni benefici.

Luci ed ombre si addensano sulla cosiddetta rottamazione del magazzino. Vale a dire sulla possibilità concessa ad alcuni contribuenti di potere risistemare ora per allora i valori falsamente iscritti nella propria contabilità. Si dovrà, quindi, procedere alla eliminazione o alla nuova indicazione di quantità o valori pagando una imposta sostitutiva del 30 per cento. Seppur al momento non è dato conoscere con precisione l'effettivo costo della sanatoria in quanto non è noto il coefficiente correttivo, variabile da categoria e categoria, è possibile sin d'ora misurarsi, tuttavia, con questa novità tanto attesa dai contribuenti. Specialmente per coloro i quali nel corso dei passati periodi di imposta hanno giocato sulle rimanenze per cercare di aggiustare, con una sorta di chicane, il tiro fiscale. Prima di passare ad esaminare le ombre che ancora incombono sul provvedimento previsto dai commi da 9 a 14 dell'art. 7 della legge 23 dicembre 1999, n. 488, è bene precisare quali

sono i soggetti che possono avvantaggiarsi della sanatoria. Si tratta di tutti gli imprenditori nei cui confronti trovano applicazione gli studi di settore, sia in relazione a quelli approvati che per quelli che lo saranno in futuro. Vale a dire, coloro che hanno un ammontare di volumi non superiore a dieci miliardi di lire e che si trovano in un ordinario e normale periodo di imposta. Si potrà procedere, quindi, al riaggiustamento delle esistenze iniziali al 1° gennaio 1999 in relazione ai beni ricompresi nell'art. 59 del T.U.I.R. Il meccanismo è semplice: occorrerà ripristinare le rimanenze, sia per quantità che per valori, riportandole a quelle effettive, indicandone opportunamente la differenza positiva o negativa. In buona sostanza si tratta di un ravvedimento oneroso mediante il quale si dice a tutti che in passato è stato commesso un illecito. La respiscenza consiste nella eliminazione di quantità e valori in eccesso ovvero mediante il ripristino di quelle occultate. Ciò che conta, dice il comma 10 dell'art. 7 della legge n. 488/1999, è badare al sodo; vale a dire ripristinare la situazione effettiva altrimenti compromessa nel passato. Le Tabelle A, B e C pubblicate daranno un senso compiuto, in termini di costo, a quanto prevede il meccanismo pur in assenza del coefficiente di maggiorazione da fissarsi da un decreto dirigenziale.

Venendo ora a guardare più da vicino le ombre che si agitano attorno a tale sanatoria, mette conto ricordare gli effetti che da essa possono ritrarsi: l'adeguamento non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere; i valori risultanti dalle variazioni (eliminazione ed iscrizioni) sono riconosciuti ai fini civilistici e fiscali a partire dal 1999; essi non possono essere utilizzati ai fini dell'accertamento per i periodi precedenti; l'adeguamento non ha effetto sui processi verbali di constatazione redatti e sugli accertamenti notificati alla data di entrata in vigore della legge; così dispone il comma 14 dell'art. 7 della legge n. 488/1999. L'adeguamento si perfeziona, infine, con il versamento delle imposte dovute; laddove ciò non venisse fatto nei termini stabiliti, si potrà procedere all'iscrizione a ruolo di quelle non pagate maggiorate di interessi e sanzioni conseguenti all'adeguamento effettuato.

Variazione del carico fiscale al variare del coefficiente di maggiorazione

A	B	C	D	E	F
Coefficiente di maggiorazione	Rimanenze iscritte	Rimanenze realmente esistenti	Differenza B - C	Imposta a titolo di iva (D * A) * 15%	Imposta sostitutiva [(D * A) - D] * 30%
1,1	1500	1100	400	66	12
1,2	1500	1100	400	72	24
1,3	1500	1100	400	78	36
1,4	1500	1100	400	84	48
1,5	1500	1100	400	90	60
1,6	1500	1100	400	96	72
1,7	1500	1100	400	102	84
1,8	1500	1100	400	108	96
1,9	1500	1100	400	114	108
2	1500	1100	400	120	120

Rilevanza (penale) dell'adeguamento o di quello non perfezionato con il pagamento di tutte o di parte delle imposte dovute

Il comma 14 dell'art. 7 della legge n. 488/1999 dice che l'adeguamento "non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere". E' stato ricordato che l'operazione di specie consiste, in buona sostanza, nel rimettere le cose a posto perché le si erano manipolate. Tant'è che l'eliminazione delle esistenze iniziali attiene alle "quantità" ed ai "valori" superiori a quelli effettivi e l'iscrizione invece a questi ultimi. Le motivazioni che sono alla base di magazzini alterati sono molteplici e (quasi) tutte derivano da pungoli fiscali. Il magazzino potrebbe essere, quindi, gonfiato rispetto alla realtà sia per quantità che per valore, in quanto sono stati venduti beni senza emettere la fattura o lo scontrino. Va da sé che, in tali ipotesi, alla corretta contabilizzazione degli acquisti regolarmente registrati in entrata non ha fatto seguito una corrispondente pari uscita in quanto non documentata fiscalmente. E' vero che qualcuno potrebbe tenere una contabilità parallela cercando di far coincidere tali discrepanze, ma si tratta di espedienti costosi che alla

fine non permettono un preciso riallineamento delle sfasature in quanto queste non facilmente preventivabili. Ma, forse, l'espedito più usato consiste nella rivalutazione fittizia del magazzino al fine di mascherare una perdita, anch'essa causata dalla mancata fatturazione di proventi effettivi in contrapposizione alla regolarità contabile dei costi. Chi si appropria a sgonfiare il magazzino lo fa, infine, per ripristinare una situazione che in passato gli ha permesso di pagare meno imposte. E' vero che il ritocco del magazzino alla fine dell'anno si trascina anche in quello successivo, ma gli imprenditori, è noto, si interessano (fiscalmente) più al presente che al futuro.

Come si vede, quindi, una volta conosciuto il coefficiente di maggiorazione, potrebbe anche tornare conveniente, da un punto di vista economico, sobbarcarsi l'onere del pagamento dell'imposta sostitutiva. Ciò significa tuttavia, appunto, affermare senza mezzi termini che i valori contabilizzati non sono veri. Si tratta, quindi, di una fattispecie ripristinatoria che avrebbe immediata ripercussione ai fini civili e penali a meno che non la si sterilizzi in modo opportuno. Sul punto, il primo periodo del comma 14 dell'art. 7 della legge n. 488/1999 è sì preciso ma non quanto si vorrebbe. Si dice, infatti, che "l'adeguamento di cui al comma 9 non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere". Per esaminare in modo compiuto la portata di questa franchigia occorre sezionarla. Ciò che non ha rilevanza, quindi, è l'adeguamento. Cioè a dire, come si affretta a precisare il comma 10, il fatto di procedere alla eliminazione delle esistenze iniziali di quantità o valori o alla iscrizione delle esistenze in precedenza omesse. In termini molto sintetici, la tutela è riservata all'azione dell'agente consistente nelle operazioni di aggiustamento contabile. In verità, l'irrilevanza attiene più propriamente al fatto prodromico mediante il quale si è proceduto ad alterare quei valori che adesso si provvedono a risistemare.

Tale comportamento non ha, quindi, rilevanza ai fini "sanzionatori di alcun genere". Per evitare le discettazioni del passato, sarebbe stato meglio precisare quali siano queste sanzioni e se nelle stesse, siano da ricomprendervi, come si ritiene, anche quelle penali giacché, in fondo, a questi fini ci si trova di fronte ad una sorta di amnistia onerosa già conosciuta in sede di approvazione di provvedimenti di condono tombale. In verità si potrebbe parlare di una amnistia impropria in quanto quella pura è sottoposta a rigide formalità

costituzionali. In buona sostanza, quindi, l'irrilevanza di specie attiene all'adeguamento siccome inteso (eliminazione o iscrizione delle esistenze iniziali). Se il soggetto paga tutto il dovuto nei termini stabiliti non dovrebbe sussistere nessun problema. Ma, e questo è un ulteriore punto di contrasto, che cosa succede se egli, pur adeguandosi, non paga le imposte o lo fa in modo parziale non alle scadenze stabilite? Il tempo massimo concesso per farlo potrebbe anche arrivare a cinque anni con tutto quello che potrebbe conseguire da una programmazione economico e finanziaria difficile da organizzare.

Si dice dunque che "l'adeguamento" non rileva ai fini sanzionatori di alcun genere. Quid juris, si tratta di un riferimento fatto al mero comportamento in quanto tale (iscrizione o eliminazione del magazzino o, meglio, denuncia di irregolarità commesse nel passato), o con tale espressione lessicale si intende dire l'adeguamento comunque "perfezionato"? Se la predetta irrilevanza fosse legata solo al semplice comportamento, tutti correrebbero a farlo senza curarsi del pagamento delle imposte sostitutive. Invece, come si ritiene, l'irrilevanza dell'adeguamento è da rapportarsi inscindibilmente all'azione di specie se seguita però anche dall'intero pagamento dei tributi aggiuntivi dovuti. Cosicché, il beneficio è legato solo all'adeguamento "perfezionato". E questo lo diventa, come ricorda il primo periodo del comma 13 dell'art. 7 della legge n. 488/1999, "con il versamento delle imposte dovute con le modalità e nei termini previsti..." per quelle ordinarie. Se, tuttavia, pur adeguandosi (iscrivendo o eliminando valori) non si provvede al pagamento integrale o parziale dei tributi aggiuntivi, che cosa accade? Sulla base degli scorcì normativi appena ricordati si tratterebbe di una autodenuncia di fatti in precedenza occultati certamente rilevante ai fini civili e penali ciò perché, appunto, l'irrilevanza attiene all'adeguamento siccome perfezionato con il pagamento del dovuto. E' vero che l'ultimo periodo del ricordato comma prevede che al mancato pagamento nei termini stabiliti consegue la riscossione a titolo definitivo delle imposte, degli interessi e delle sanzioni, ma si tratta di una previsione procedurale che mai potrebbe inficiare quanto appena detto. Anzi, in riferimento alle sanzioni, si specifica che queste sono proprio quelle "conseguenti all'adeguamento effettuato" e, quindi, non perfezionato.

In buona sostanza, il ragionamento ritraibile dalle accennate considerazioni è questo. E' vero che l'adeguamento non ha rilevanza ai

fini sanzionatori di alcun genere ma ci si riferisce solo a quello perfezionato con il versamento reale di tutto l'importo dovuto. L'iscrizione a ruolo a titolo definitivo attiene, infatti, al mancato pagamento "nei termini" di quanto è dovuto che può essere soddisfatto, per gli importi superiori a dieci milioni di lire, anche a rate quinquennali.

Se, quindi, il ragionamento appena fatto tiene, il contribuente che si adegua e, quindi, confessa una azione illecita ai fini civili e penali, ma poi non riesce a pagare il tutto, rischia di subire serie ripercussioni, sia da parte dell'Amministrazione finanziaria o giudiziaria che dai soci o dai revisori. Ecco, quindi, che sarebbe necessario specificare "che cosa" si ottiene in cambio del ravvedimento in termini di irrilevanza penale e civile.

La sanatoria per il magazzino "gonfiato"

Rimanenze contabili superiori a quelle effettive	
Valore contabile delle rimanenze al 1 gennaio 1999	1.500
Valore effettivo delle rimanenze	900
Importi da eliminare	600
Coefficiente di maggiorazione	1,5*
Imposta sostitutiva dirette ed irap $[(600 * 1,5) - 600] * 30\%$	90
Aliquota media iva	15%
Imposta sostitutiva dell'iva $(600 * 1,5) * 15\%$	135
Carico fiscale totale $90 + 135$	225
*Valore ipotizzato	

La sanatoria per il magazzino "sgonfiato"

Rimanenze contabili inferiori a quelle effettive	
Valore contabile delle rimanenze al 1 gennaio 1999	1.000
Valore effettivo delle rimanenze	1.300
Maggiori valori da iscrivere	300
Imposta sostitutiva dirette ed irap $300 * 30\%$	90
Aggravio fiscale complessivo	90

L'imposta sostitutiva non finisce nel canestro A

La rigidità dell'Amministrazione finanziaria sul punto è stucchevole. Si continua a (ri)dire, come è stato già fatto con l'assegnazione agevolata dei beni, che l'imposta sostitutiva non può confluire nel canestro A, in quanto essa non si riferisce solo all'IRPEG ma anche all'IRAP. In tale canestro vanno a finire tutte le imposte che la società di capitali paga al fine di rigirarle poi al socio al momento in cui questi percepisce i dividendi. Giustificare la predetta esclusione solo perché l'imposta sostitutiva si riferisce anche all'IRAP è troppo poco, in quanto si potrebbe controbattere, come è stato fatto, che una proporzione accurata permetterebbe di superare tale stortura. Stando così le cose, quindi, l'imposta sostitutiva del 30 per cento prevista per la risistemazione del magazzino deve essere aumentata anche di quell'importo che non permette al socio di usufruire, a sua volta, del beneficio del credito di imposta pieno.

Corriere Tributario n.9/2000

L'adeguamento agli studi di settore in dichiarazione per convenienza

E' appena terminato il periodo d'imposta 1999 e i contribuenti sottoposti agli studi di settore per la seconda volta, che vogliono adeguarsi per convenienza, possono farlo in sede di dichiarazione dei redditi relativa al 1999. Lo dice la bozza delle istruzioni alla dichiarazione dei redditi da presentarsi nel 2000, con la quale si superano recenti prese di posizione contrarie, nonché, fatto salvo un futuro aggiustamento normativo, il precetto di cui all'art. 2 del D.P.R. n. 195 del 31 maggio 1999.

I contribuenti obbligati per la seconda volta a misurarsi con il risultato degli studi di settore sono stati graziati. In un solo colpo, vengono eliminate le incertezze operative legate alla necessità di adeguare le proprie scritture contabili al risultato matematico-statistico

derivante dall'applicazione degli studi di settore. Cioè, è bastata una semplice aggiunta in sede di preparazione delle bozze relative alle istruzioni destinate a facilitare la compilazione della dichiarazione dei redditi afferente al periodo d'imposta 1999 per sistemare le cose. In verità, da un punto di vista legislativo, il mezzo adottato per promuovere tale iniziativa lascia sbigottiti. Come può, infatti, un decreto direttoriale superare il precetto contenuto in un decreto del Presidente della Repubblica, senza violare la gerarchia rigida che regola le fonti di produzione normativa? Che si abbia in animo, come pare stia da tempo accadendo, di badare più alla sostanza delle cose (raggiungimento del gettito sperato), che alla forma adottata per farlo è sotto gli occhi di tutti. Sempre più spesso, infatti, gli annunci hanno il sapore e, a volte, la forza penetrante di un provvedimento legislativo.

La situazione è, dunque, questa: il contribuente nei cui confronti è stato approvato lo studio di settore ricompreso nei DD.MM. 30 marzo 1999 ha facoltà di avvalersi del risultato parametrico, anche per la seconda volta, in sede di compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al 1999. Basterà limitarsi ad aggiungere la differenza tra quanto indicato nella propria contabilità e ciò che, invece, è stato induttivamente rideterminato, per stare a posto con il Fisco. Si tratterà, infatti, di ripetere lo stesso percorso già fatto nell'anno precedente. Il tutto, ovviamente, senza il pagamento di sanzioni e interessi.

"Storia e filosofia" degli studi di settore

Con il trascorrere del tempo, è maturata o, meglio, è stata fatta maturare sempre di più la convinzione che la tassazione del reddito e, quindi, il pagamento delle imposte dovessero andare a legarsi a valori (pre)determinati da altri, facendo ricorso a stime o, peggio, a congetture, pur se ammantate da perfetta legalità. Si è partiti, tanto per semplificare, dalla *minimum tax*, per passare ai parametri e per arrivare, infine, agli attuali studi di settore. Mentre i primi due provvedimenti hanno subito mostrato i propri limiti, in quanto rozzi e poco attendibili, l'ultimo, quello sugli studi di settore, appare o è stato fatto apparire più sofisticato. Anziché basarsi su dati statistici estrapolati dalle sole scritture contabili, sono stati rielaborati anche gli elementi strutturali legati al territorio, alle dimensioni, al personale occupato, ecc. del

contribuente o, meglio, del gruppo di soggetti con caratteristiche affini. Questo è stato il percorso tracciato, per arrivare a rendere inutilizzabile, di fatto, il precetto contenuto nell'art. 53 della Costituzione, secondo il quale, solennemente, ognuno deve sì contribuire alla spesa pubblica, ma lo deve fare, però, secondo la propria ed effettiva capacità contributiva.

Lo studio di settore rappresenta una deroga al precetto civilistico, secondo il quale tutti devono concorrere alla spesa pubblica, secondo la propria capacità tributaria. Deve, però, trattarsi di una disponibilità effettiva e non virtuale, come quella ricreata dai calcoli matematico-statistici. La Corte ha legittimato, tuttavia, una legislazione improntata a sistemi di determinazione induttiva del reddito, purché non irrazionali.

In buona sostanza, il prelievo deve aggredire il reddito reale, non quello virtuale. Altrimenti detto, nessuno deve pagare le imposte, se, brutalmente, non ha le risorse per farlo. Sennonché, come ha sempre sostenuto la Corte costituzionale, tale precetto non deve essere preso alla lettera: la capacità contributiva può anche essere riferita ad un reddito supposto o *aliunde* determinato, purché i mezzi per farlo non siano irrazionali.

Ecco, allora, spuntare gli studi di settore, che cercano alla meglio di rispecchiare tali precetti, arrivando a rideterminare, sulla base di complicati calcoli matematico-statistici, il reddito che ognuno dovrebbe conseguire, secondo gli ordinari canoni di efficacia ed efficienza. Anzi, dice il Ministero con enfasi "pelosa", ciò potrebbe servire, addirittura, proprio da stimolo a guardare seriamente alla propria impresa, in quanto disallineata dalle altre meritevoli, al fine di metterla in riga con queste. Cioè, se i propri volumi non sono come quelli legali, ben può il contribuente allinearsi a questi, per i motivi più variegati. Ciò perché, una volta operato tale aggiustamento, i benefici sono notevoli in tema di accertamenti o di controlli, in quanto l'Amministrazione finanziaria si mostrerebbe paga di avere ottenuto il "giusto" prelievo impositivo dal soggetto inciso.

Da ciò si è tratta la conseguenza di dare la possibilità ai soggetti che per primi sono stati sottoposti agli studi di settore di organizzarsi, provvedendo a rettificare i dati in sede di dichiarazione dei redditi relativa all'anno 1998, senza applicazione di sanzioni. Qualcuno lo ha fatto; altri, invece, hanno tenuto duro, ribellandosi, con la ragione, alla

necessità di dovere pagare imposte su un reddito che non hanno effettivamente conseguito. In buona sostanza, lo spessore e la filosofia impositiva ritraibile dagli studi di settore riposa nel seguente passo, ripreso dal punto 1 della circolare del Ministero delle finanze n. 110/E del 21 maggio 1999. Gli studi di settore, si dice, "si pongono l'obiettivo di individuare le condizioni effettive di operatività delle imprese e di determinare i ricavi e i compensi che, con ragionevole probabilità, possono essere attribuiti ai contribuenti, attraverso la rilevazione delle caratteristiche strutturali di ogni specifica attività economica, realizzata mediante la raccolta sistematica di dati di carattere fiscale e di elementi che caratterizzano l'attività e il contesto economico in cui la medesima si svolge." Si tratta, certamente, di indicazioni ambiziose, proprie di ogni città solare immaginifica del Fisco, nella quale tutti i contribuenti sono felici, in quanto, comunque, si attribuisce loro un reddito minimo, anche se, poi, di fatto, quest'ultimo non rappresenta, di certo, un'entrata effettiva.

La questione dell'adeguamento nel corso o alla fine del 1999

Per il primo anno, quindi, considerato che gli studi sono stati approvati nel marzo del 1999, è stato permesso l'adeguamento in sede di dichiarazione, senza applicazione di sanzioni. Ciò perché, si è detto da parte del Ministero, il soggetto di specie non poteva conoscere in tempo quale fossero i suoi volumi di riferimento. Ci si è chiesti subito dove potesse portare tale ragionamento, se la predetta conoscenza fosse stata preventiva. Lo si è spiegato, ricordando che, per l'anno 1999, i medesimi soggetti, ben potendo sapere anzitempo quale fosse il loro reddito verosimile, potevano adeguarsi in corso d'anno, provvedendo a modificare le proprie scritture contabili.

Si legge, infatti, nella ricordata circolare n. 110/E del 21 maggio 1999, a commento dell'art. 2 del D.P.R. n. 195 del 31 maggio 1999, come la norma abbia stabilito che, solo per il primo anno di applicazione dello studio, anche a seguito di revisioni apportate allo stesso, l'adeguamento ai risultati non comporta l'applicabilità di penalità, in quanto, per il primo periodo, lo studio è approvato e pubblicato alla fine dello stesso ovvero entro il 31 marzo di quello successivo. Non sarebbe, quindi, possibile, continua la circolare, per i contribuenti

conoscere le risultanze dello studio e, "di conseguenza, adeguarsi nel corso del periodo di imposta."

L'adeguamento può essere fatto nel corso o alla fine del 1999 o anche all'inizio del 2000. Basta ritoccare le scritture contabili. Le motivazioni potrebbero essere più di una e slegate da veri e propri occultamenti.

La situazione che si presenta è, allora, questa, sulla base della ricostruzione normativa in atto, nonché sulla scorta delle istruzioni ministeriali appena accennate, ma fatto salvo quanto si è anticipato all'inizio. Il contribuente nei confronti del quale è stato approvato lo studio di settore relativamente al 1998 poteva adeguarsi, senza penalità, per il medesimo anno, in sede di dichiarazione dei redditi da presentare nel 1999. Bastava, infatti, apporre nell'apposita casella del modello cartaceo la differenza tra quanto risultava dalle proprie scritture contabili e quanto, invece, derivava dai calcoli matematico-statistici. Lo stesso soggetto si è trovato, tuttavia, a dovere fare i conti con il medesimo risultato anche nell'esercizio appena trascorso, in assenza di una revisione dello stesso, che, invece, avrebbe permesso un adeguamento indolore, come per il primo anno. Cosicché, e qui si viene al punto, tale contribuente, pur sapendo che il reddito contabile è inferiore a quello parametrato, potrebbe optare per adeguarsi in corso o alla fine del periodo d'imposta 1999, con lo scopo di evitare contatti ravvicinati con l'Amministrazione finanziaria. Le motivazioni per riallinearsi potrebbero essere tante e, d'altronde, l'Erario si aspetta di incassare proprio quanto programmato. Anche la circolare ministeriale accenna al fatto che, se lo studio fosse conosciuto in tempo, il contribuente potrebbe adeguarsi nel corso del periodo d'imposta. *Quid juris*, tuttavia, come e quando farlo?

Si faccia il seguente esempio. Un soggetto si accorge che i ricavi realizzati nel corso del 1999, nonostante ci abbia messo tutta la sua buona volontà e l'impresa abbia girato a regola d'arte, non sono in linea con quelli derivanti dall'applicazione degli studi di settore relativi alla propria classe di appartenenza. Non ha occultato ricavi né costi o giocato sulle rimanenze. La sua azienda lavora come terzista per un grande committente. E' impossibile, quindi, non fatturare e tutto è alla luce del sole. Ciò nonostante, i suoi volumi non sono come quelli che il legislatore vorrebbe. Si rende conto che potrebbe anche rifiutare di

adeguarsi e aspettare che l'Amministrazione venga a chiedere conto del perché di tale scostamento, dimostrando la liceità del suo traffico commerciale. Tuttavia, si rende conto, altresì, che non ce la farà mai a provare l'impossibile, in quanto, appunto, la sua impresa gira a quel modo e non c'è niente da fare. Ecco, allora, che, nel corso del 1999, potrebbe, seppure a malavoglia, allinearsi ai volumi legali. Come farlo? L'adeguamento non è, si badi bene, legato a operazioni irregolari; si tratta solo di farlo per convenienza.

La posizione del Ministero sul punto prima delle istruzioni alla dichiarazione

In un primo momento, con la relazione di accompagnamento al decreto, si è parlato di adeguamento "fisiologico", senza, tuttavia, spiegare che cosa si volesse dire. In seconda battuta, nel punto 5.2. della circolare n. 148/E del 5 luglio 1999, di fronte ad una specifica domanda sul punto, si è risposto quanto appresso: il contribuente che intenda correggere i propri "comportamenti anomali", giacché si accorge di un possibile scostamento dalle risultanze degli studi di settore, può, nel corso dell'anno, modificare tali comportamenti, effettuando le "consequenti corrette" registrazioni contabili, entro gli ordinari tempi. In tale occasione, ci si è limitati a parlare di mere anomalie *tout court*, anche se il riferimento alla corretta contabilizzazione aveva lasciato qualche dubbio in sospeso.

Il soggetto può adeguare, dice il Ministero, il reddito del 1999 per la seconda volta, solo se ricorregge posizioni anomale con corrette scritture contabili. Nessuna possibilità gli è concessa, se lo fa per mera convenienza e per mettersi al riparo da accertamenti o rettifiche fiscali.

Tant'è che, in occasione di un convegno tenutosi il 17 novembre 1999 in Novara, il Consigliere del Ministro delle finanze, Giampietro Brunello, ritornando sulla questione, ha specificato la portata di tale adeguamento in corso d'anno. Si è detto, quindi, che, "... se il disallineamento discende, per esempio, dall'omessa registrazione di ricavi, il contribuente deve modificare il proprio atteggiamento per riportarsi alla legalità ...". Fin qui, si direbbe, tutto ovvio. Se, invece, lo scostamento, afferma sempre il Consigliere del Ministro, non deriva da irregolarità, il contribuente non deve indicare nella propria contabilità ricavi fittizi, al solo scopo di soddisfare l'aspettativa dello studio. Ciò potrebbe comportare, infatti, l'emersione di illiceità connesse alla

contabilizzazione di ricavi per operazioni inesistenti, alla discordanza con le norme civilistiche, ai rapporti con i soci e con i terzi, ecc.

In buona sostanza, se, nell'esempio sopra immaginato, il contribuente dovesse provvedere ad adeguarsi, ciò significherebbe, per lo meno nell'ottica ministeriale, volere denunciare ricavi omessi, indicati a titolo di ravvedimento. In ipotesi contraria, cioè a dire di soggetto che non ha niente da occultare, l'adeguamento effettuato per convenienza non potrebbe essere fatto. Anzi, laddove a ciò si provvedesse, ci si potrebbe esporre a rappresaglie civilistiche. Da ultimo, anche in occasione di un incontro tenutosi in Roma il 3 febbraio 2000, i tecnici del Ministero, ad una specifica domanda, non hanno fatto altro che confermare tali prese di posizioni, consapevoli del fatto che occorreva trovare un rimedio operativo, che consentisse di raggiungere i risultati, pur in presenza di una legislazione che permette l'adeguamento gratuito solo per il primo anno.

Tirando le fila di questi interventi, maturati, tuttavia, prima della divulgazione della bozza delle istruzioni alla compilazione della dichiarazione dei redditi relativa al 1999, delle quali si dirà in appresso, emerge quanto segue:

- non è possibile, per i soggetti ricompresi nei DD.MM. 30 marzo 1999, adeguarsi in sede di dichiarazione relativa al 1999, senza il pagamento di sanzioni e interessi. Ciò sulla base della inequivocabile portata dell'art. 2 del D.P.R. n. 195 del 31 maggio 1999, il quale affranca da ogni penalità sì l'adeguamento, ma solo per il primo anno. Il contribuente di specie, infatti, ben conosceva in tempo quanto il legislatore da lui si aspettasse in termini di redditività ovvero, in modi più brutali, in termini di imposte attese;

- è possibile riallinearsi anche per il 1999, quale secondo anno, per i medesimi soggetti, solo se rettificano le proprie scritture contabili. Ciò sarà possibile, come hanno sempre affermato le fonti ministeriali, se si tratta di fare emergere effettivi ricavi omessi e non pure per mera convenienza.

Il nuovo punto di vista del Ministero delle finanze

La sorpresa o, meglio, il cambio di rotta rispetto a quanto fino a ora detto, li si è avuti leggendo la bozza delle istruzioni fatte circolare nella Consulta del contribuente, previste per la compilazione dei modelli

760, relativi al 1999. Per il periodo d'imposta 1999, specifica il decreto direttoriale a commento degli studi di settore, "non si applicano sanzioni ed interessi nei confronti dei contribuenti che indicano nella dichiarazione (quadri RF e RG, righe RF8 e RG4) ricavi non annotati nelle scritture contabili al fine di dichiarare ricavi di ammontare non inferiore a quello derivante dall'applicazione degli studi di settore. Tale facoltà può essere esercitata da tutti i contribuenti ai quali si applicano gli studi di settore approvati con decreti 30 marzo 1999." Sono bastate alcune parole per superare un precetto normativo (art. 2 del D.P.R. n. 195 del 31 maggio 1999) e superare, senza tentennamenti, prese di posizioni contrarie, manifestate fino al 3 febbraio 2000. Ciò, al fine di assecondare le critiche mosse sul punto e, ancor più, di raggiungere il tetto di gettito prefissato.

Corriere Tributario n.10/2000

Il rilascio del visto pesante "si adagia" sulle interpretazioni ufficiali del Ministero

Il visto pesante rischia di diventare una mera conferma di prese di posizioni ufficiali da parte del Ministero delle finanze, in merito alle questioni sottoposte al controllo del certificatore, di cui alle dieci schede preparate dagli ordini professionali chiamati ad esercitare tale funzione.

Il rilascio del visto pesante rischia di appiattire la capacità critica dei professionisti chiamati a rilasciarlo, perché, verosimilmente, gli stessi si lasceranno tentare, al fine di evitare di incorrere in pesanti sanzioni, dalle posizioni ufficiali del Ministero delle finanze, siccome, tra l'altro, previsto nelle modalità operative relative ai nuovi principi di revisione fiscale.

I benefici ritraibili dalla certificazione tributaria, giornalmente identificata come visto pesante, sono certamente

appetibili anche se per ottenerli occorre passare prima per l'asseverazione ed il visto di conformità.

Benefici ritraibili dal rilascio del visto pesante

Molteplici i vantaggi per il soggetto certificato, imprenditore in contabilità ordinaria, anche per opzione, le cui scritture contabili siano state direttamente tenute dal certificatore.

Si parte con inapplicabilità degli accertamenti induttivi sia in materia di imposte sui redditi che di IVA, per passare all'accorciamento dei tempi di rettifica di un anno per gli accertamenti basati sugli studi di settore (fino al terzo anno successivo a quello di presentazione della dichiarazione) per arrivare forse all'aspetto più appetibile consistente nella iscrizione provvisoria, in ipotesi di contenzioso tributario, dopo la sentenza emessa dalla Commissione tributaria provinciale. Sulla scorta di tali vantaggi, si sta facendo largo la necessità di ottenere il visto pesante che, tuttavia, comporta anche delle negatività legate ad una residua possibilità di rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria anche in relazione alle voci validate dal certificatore.

Consistenza del visto pesante

Si tratta di un aspetto certamente foriero di incertezze. Un sospetto ha in verità sempre aleggiato attorno a tale concessione. Da una parte c'è l'Amministrazione finanziaria protesa ad occuparsi di questioni sostanziali lasciando quelle formali ad altri. Dall'altra ci sono i professionisti contabili (dottori commercialisti, ragionieri liberi professionisti e consulenti del lavoro iscritti tutti per almeno cinque anni nell'albo dei revisori contabili) smaniosi di ottenere una qualche esclusiva fiscale stante la insistente voglia di libertà che connota il settore. Solo che, stando per lo meno a quanto è dato di leggere, i secondi rischiano di sostituirsi ai primi nell'attività di verifica fiscale. Da dove deriva tale pessimismo è presto detto. Il comma 1 dell'art. 4, D.M. 31 maggio 1999, n. 164, dice che occorrerà, all'atto del rilascio della certificazione tributaria di cui all'art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997, tenere conto, "di norma, anche dei principi di revisione fiscale elaborati ..." dai Consigli nazionali degli indicati professionisti. Tali soggetti dovranno altresì tenere conto "della conoscenza dell'impresa e della complessità della fattispecie in esame, secondo i consueti canoni della diligenza

professionale adottando regole contabili e tecniche proprie della revisione contabile in quanto applicabile...".

Tale premessa serve ad introdurre la necessità di "accertare la corretta applicazione delle norme tributarie sostanziali agli elementi oggetto di controllo". Il legislatore usa molto spesso l'espressione tendente a salvaguardare una sorta di "correttezza" *tout-court*. Ciò, tuttavia, potrebbe significare molto e niente. Tale qualità è troppo indeterminata per non rischiare di diventare eccessivamente discrezionale. Cosicché il professionista deve valutare se le norme tributarie sono state correttamente applicate. Ma, e qui viene il punto, corrette rispetto a che cosa? Al comune sentire del professionista incaricato di rilasciare la certificazione tributaria al proprio cliente oppure a quanto da altri auspicato?

La risposta non si è fatta attendere. Nella stesura definitiva dei principi di revisione fiscale elaborati dai Consigli nazionali dei dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro, si aggiungono i seguenti passi. Dopo aver affermato che la certificazione dovrà essere rilasciata solo se i risultati del controllo avranno evidenziato la corretta osservanza delle norme tributarie specifiche e di quelle che disciplinano i principi generali richiamati si precisa meglio: ciò (la verifica del rispetto delle norme specifiche e dei principi generali) "dovrà avvenire con l'approfondimento necessario a far sorgere nel certificatore la ragionevole convinzione della osservanza della norma interessata, con riferimento naturalmente alla interpretazione ufficiale ministeriale." A prescindere dalla fastidiosità legata all'uso dell'avverbio "naturalmente" come se fosse una cosa scontata, va da sé che, stando per lo meno a quanto è stato appena riportato, il professionista dovrà appurare che l'imputazione di un provento o di una perdita sia avvenuta nel rispetto delle regole dettate sul punto dall'Amministrazione finanziaria con circolari, risoluzioni o note. Nessun rilievo, naturalmente, potranno avere le attestazioni della giurisprudenza o della dottrina se non conformi al pensiero ministeriale. Se questa è la portata, come pare, delle indicazioni introdotte nel testo definitivo dei principi di revisione fiscale non c'è da stare tranquilli, né si può cantare vittoria assoluta. Tanto per stare sul concreto, si faccia qualche esempio.

Un contribuente ha imputato a conto economico alla fine del 1999, primo anno di applicazione della certificazione tributaria, una perdita su crediti vantati verso un cliente non sottoposto a procedura fallimentare. Lo ha fatto, tuttavia, sulla base della vetustà del credito e sulla scorta di un parere del proprio legale che afferma come sarebbe dispendiosa ogni pratica di recupero rispetto all'effettività dello stesso. Da un punto di vista civilistico il presumibile valore di quel credito è dato dall'apprezzabilità che l'imprenditore, su libera scelta razionale, sa fare della documentazione in suo possesso. Ma ciò, ed ecco il punto, è sufficiente anche per legittimare la predetta deducibilità anche ai fini fiscali onde permettere il rilascio della agognata certificazione tributaria? Stando alla rigore prevista sul punto dalla prassi ministeriale, pare proprio di no. L'art. 66 del T.U.I.R. prevede, per presunzione assoluta, che solo allorché ci si trovi di fronte ad una sentenza dichiarativa di fallimento sia lecito imputare la perdita senza ingegnarsi a valutare se l'attivo sia o meno capiente per soddisfare, parzialmente o totalmente, il credito vantato. Negli altri casi, la perdita è deducibile se risulta, dice il comma 3 dell'art. 66 del T.U.I.R., "da elementi certi e precisi". Ora, all'interprete comune verrebbe da fare questa elementare osservazione: se solo con il fallimento, per finzione giuridica, può dirsi raggiunta la certezza e la precisione della perdita, nonostante ciò non sia completamente vero giacché qualcosa potrebbe anche recuperarsi nel futuro, si dovrebbe guardare alle altre ipotesi, di conseguenza, con un occhio più blando. Quanto alla precisione si tratta di un elemento aggiuntivo o, verrebbe da dire, consequenziale alla verificabilità della certezza della perdita. In verità, sul punto, il Ministero è rigoroso nella valutazione di tali requisiti. Rigorosità che deve traslarsi, *sic et simpliciter*, sulla base del ricordato passo contenuto nei principi di revisione fiscale, anche ai professionisti i quali debbono rifarsi naturalmente alle posizioni ufficiali del Ministero le quali intendono la certezza e la precisione in modo pressoché definitivo circa l'irrecuperabilità del credito (infruttuosità dell'esecuzione esattoriale, pignoramento negativo, ecc.). Nessuna discrezionalità o presunzione è quindi permessa, bensì una mera valutazione dei fatti e dei documenti dai quali sia possibile evincere in termini assoluti la realizzabilità della perdita.

Si pensi pure alla validazione dell'ammortamento accelerato imputato a conto economico dal contribuente. Ammesso e non

concesso che i casi di specie non potrebbero essere molti, tuttavia, accade spesso che l'utilizzo del bene sia più marcato rispetto all'ordinarietà sulla base dell'andamento del settore di appartenenza, come dice l'art. 68 del T.U.I.R. Ma quando è lecito imputare tale ammortamento, meglio, quali sono i requisiti che lo potrebbero legittimare? Sul punto regna il silenzio più assoluto. Sono rari gli interventi ministeriali, i quali pare si rivolgano ad una lontana sentenza della Corte di cassazione (n. 6837 del 22 luglio 1994), che ha dettato alcuni principi astratti che non servono, se non in misura minore, a calarsi nella pratica quotidianità. Cosicché il certificatore rischia di trovarsi di fronte ad una documentazione attestante l'intensità dell'utilizzo (maggiore energia usata, straordinari della mano d'opera, ecc.) che potrebbe anche non essere accettata dall'Amministrazione o questa pensa ad un'altra. Ecco allora che una validazione sul punto potrebbe diventare effettivamente pesante a meno che il Ministero stesso non si ingegni a far conoscere il proprio parere sul punto e su altri al fine di rendere pieno quel concetto più avanti espresso. Cioè a dire, certificazione uguale applicabilità della prassi ufficiale del Ministero e il gioco è fatto. Ciò significherebbe, tuttavia, trascinare il professionista da un ruolo di libero interprete a quello di "spuntatore" ufficiale.

Corriere Tributario n.11/2000

Indagini bancarie: utilizzabilità e presupposti

Nonostante si faccia uno scarso uso dell'indagine bancaria per stanare gli evasori (totali o parziali), a causa dello svogliato o condizionato interesse mostrato dai verificatori, sembra che il legislatore, con passi da gigante, stia affinando la procedura mediante la preparazione di una banca dati globale e la predisposizione di modelli di questionari da inviare agli istituti di credito e all'Amministrazione postale.

Il recupero dell'evasione rischia di risvegliare dal sonno profondo il controllo delle movimentazioni bancarie. Se è vero che il ricorso a sistemi di rideterminazione (bonaria e concertata) del reddito può scandirsi con gli studi di settore, i parametri o altri congegni simili, è altrettanto innegabile che si tratta pur sempre di procedimenti, certamente sofisticati, ma comunque di tipo forfetario tendenti a raggiungere un risultato verosimile ma che potrebbe anche essere lontano dalla realtà. Ecco allora che si fa strada, anche nella particolare ipotesi in cui si dichiara un reddito in linea con quello risultante dagli studi di settore, l'idea di una rivisitazione massiccia di quelle feroci presunzioni pressoché assolute delle quali parlano gli artt. 51 del D.P.R. n. 633/1972 in materia di IVA e 32 del D.P.R. n. 600/1973 relativamente all'accertamento previsto in materia di imposte dirette. Ne è prova, da ultimo, l'approvazione dei modelli di questionario utilizzabili, tra l'altro, dagli istituti di credito per rispondere alle specifiche richieste ricevute dall'Amministrazione finanziaria (D.M. 9 dicembre 1999).

Non è stato facile aggirare il precetto costituzionale attestato sulla salvaguardia del risparmio né tanto meno derogare all'impenetrabilità del segreto bancario inteso come prassi ed uso consolidato attuato da parte delle Banche sulla scorta di innegabili criteri di riservatezza. Piano piano, tuttavia, anche questo paletto è saltato ed è stato sacrificato in ossequio a principi di ragione fiscale e di lotta all'evasione.

Lo si è fatto con l'emanazione della legge n. 413 del 30 dicembre 1991 la quale è stata l'occasione, in verità, per barattare la caduta del segreto bancario con la concessione di un condono ed una amnistia generalizzata.

E' stato, infatti, l'art. 18 del ricordato elaborato normativo a segnare la svolta e a dare, fors'anche in modo inconsapevole e svogliato per quei tempi, un'arma micidiale in mano agli Uffici finanziari provvedendo a modificare i citati artt. 51, D.P.R. n. 633/1972 e 32, D.P.R. n. 600/1973.

Per il vero tale innesto ha trovato scarso successo operativo giacché frenato dalla necessità, si legge spesso nelle istruzioni applicative, di ritenerlo utilizzabile solo allorquando siano ipotizzabili concreti risultati nella ricerca di evasori (totali o parziali) ed a condizione che il costo sopportabile non sia comunque superiore ai benefici concretamente ritraibili. Anzi, la circolare n. 1/1998, emanata dal Comando Generale della Guardia di finanza, sul punto, è stata più precisa e realistica di quanto ci si potesse aspettare. Si è detto, infatti, che, "nonostante l'enorme potenzialità dello strumento di indagine (n.d.A. bancaria), ai fini della scoperta di corrispettivi e redditi non dichiarati non è ipotizzabile un suo utilizzo massiccio a causa anche della mancata attuazione del disposto di cui all'art. 20 della legge 30 dicembre 1991, n. 413, che prevede l'emanazione di un decreto interministeriale deputato a stabilire la destinazione e le modalità delle comunicazioni..." che gli enti preposti alla memorizzazione delle movimentazioni finanziarie devono necessariamente catalogare in ossequio ai rapporti di conto intrattenuti con la propria clientela. Va da sé, ragionando al contrario, che, nel momento in cui tale implementazione informatica venga resa possibile, l'utilizzo di tale metodologia di indagine potrebbe divenire ordinaria, sia come base di partenza per esperire ulteriori indagini, sia come dato di riscontro da valutare in contraddittorio con il contribuente come attualmente prevedono i due elaborati più sopra ricordati.

Se si riflette un attimo sull'evoluzione dei sistemi di pagamento utilizzati nella regolamentazione dei traffici commerciali, di solito fatti passare per modelli cartacei (assegni, bonifici, ecc.) o per trasmigrazione telematica, ci si rende immediatamente conto della potenzialità insita in un sistema investigativo del genere, ad ora, slegato da ogni garanzia concessoria che non sia quella del Direttore regionale delle entrate o del Comandante della Guardia di finanza di zona. Cioè a dire, soggetti in qualche modo "interessati" e "partigiani" rispetto all'indicata procedura.

Basterebbe farsi dare gli estratti dei conti intrattenuti dal contribuente o dai suoi familiari o prestanomi in genere ed il gioco è fatto. E' vero che ora si tende a minimizzare tale attività in quanto è dispendiosa la ricerca di siti bancari in tutto il territorio nazionale. Ciò non di meno, tuttavia, come è stato ricordato, allorquando il disegno di accorpate in una unica banca dati tutti i movimenti finanziari vedrà la luce, può dirsi certo che l'obiettivo è stato raggiunto. A meno che, il contribuente piccolo o medio, non preferisca tenersi a casa le disponibilità acquisite "in nero", anziché, farle transitare in banca o in posta. Ciò detto, in tesi introduttiva, resta ora da esaminare in modo compiuto quale possa essere la portata delle disposizioni contenute nell'art. 51 del D.P.R. n. 633/1972 e 32 del D.P.R. n. 600/1973. Gli interrogativi che spesso pone la prassi sono molteplici. Tra questi merita di essere segnalata la possibilità di sindacare o meno i conti intestati a terzi ma verosimilmente riconducibili al contribuente. Si tratta di una prassi sovente usata avente lo scopo di mascherare la realtà e, a volte, di ostacolare l'accertamento. Uno sguardo deve pure essere rivolto alla natura delle disposizioni in esame. Cioè a dire se ci si trova di fronte o meno a presunzioni e, di conseguenza, se sia comunque necessario intavolare un contraddittorio con il soggetto interessato dalla verifica onde permettergli di giustificare la provenienza degli accreditamenti o la destinazione degli addebitamenti. Prima di addentrarsi ad affrontare tali questioni, di certo interessanti, sarà bene rileggersi il contenuto delle accennate disposizioni con lo scopo di ritrarne la norma interpretativa e farsi di conseguenza un primo quadro di operatività.

Legislazione di riferimento

Per l'adempimento dei loro compiti gli Uffici delle imposte (o dell'IVA) possono invitare il contribuente, indicandone il motivo (o dell'IVA) possono invitare il contribuente, indicandone il motivo a fornire dati e notizie rilevanti ai fini dell'accertamento nei loro confronti anche in relazione alla documentazione acquisita nei modi e nei termini (labili e leggeri) fissati dal punto 7) del medesimo articolato normativo. Si parla, quindi, (espressamente) di una mera facoltà che deve legarsi, tuttavia, come si dirà, con le conseguenze riconducibili alla mancata o insufficiente dimostrazione posta a carico del soggetto verificato rispetto ai risultati emergenti dalla carta bancaria o postale acquisita. Il punto è proprio questo. Si dice testualmente: "i singoli dati ed elementi

risultanti dai conti sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti... (omissis) ...se il contribuente non dimostra che ne ha tenuto conto per la determinazione del reddito soggetto ad imposta o che non hanno rilevanza allo stesso fine; alle stesse condizioni sono altresì posti come ricavi a base delle stesse rettifiche ed accertamenti, se il contribuente non ne indica il soggetto beneficiario, i prelevamenti annotati negli stessi conti e non risultanti dalle scritture contabili. Le richieste fatte e le risposte ricevute devono risultare da verbale sottoscritto anche dal contribuente o dal suo rappresentante; in mancanza deve essere indicato il motivo della mancata sottoscrizione...".

Necessità del contraddittorio e soggetto chiamato a dirigerlo

La prima riflessione, che viene da fare, è legata alla qualità operativa sicuramente riconducibile all'espressione "possono" in quanto riferita all'adempimento dei compiti degli Uffici. E' vero che questi potrebbero anche non tenerne conto, ma è altrettanto innegabile che, nella fattispecie, si tratta di un vero e proprio ineludibile obbligo procedurale. Ciò perché, appunto, le risultanze di quei conti correnti sono assunti a base degli accertamenti o delle rettifiche a meno che (tuttavia) non venga fornita una diversa giustificazione. In buona sostanza si tratta di una presunzione certamente forte che può tradursi in rettifiche dell'imponibile dichiarato (si badi bene) solo ed esclusivamente se il contribuente, chiamato nel contraddittorio amministrativo per fornire giustificazione delle movimentazioni sospette, è latitante o non è documentalmente convincente rispetto a quanto appare dal cartaceo. Ciò impone dunque la necessità di effettuare un confronto nel quale, a quelle risultanze contabili (accrediti ed addebiti), il contribuente dovrà opporre le proprie adduzioni difensive volte a provare la loro estraneità all'impresa o alla professione. In assenza di tale contraddittorio, infatti, quei dati ed elementi non possono essere presi a base degli accertamenti o delle rettifiche. E' vero che il riferimento normativo (meramente: presi a base) potrebbe lasciare lo spiraglio aperto a qualche approccio meno automatico. Ciò nonostante, tuttavia, tutto lascia intendere che, senza la predetta giustificazione, quanto emerge dai conti serve, appunto, da fundamenta per la rettifica senza che ci sia la necessità, se non dettata da palesi

riferimenti contrari, di effettuare ulteriori indagini onde raggiungere la gravità, la precisione e la concordanza quali requisiti propri di ogni tipo di presunzione semplice.

Ciò perché quella di specie è diversa: è una presunzione che si può sterilizzare solo nel modo appena visto. Vale a dire con la dimostrazione contraria siccome richiesta dall'Ufficio ed offerta dal verificato. Basta la mancata allegazione contraria del contribuente, pur in presenza del contraddittorio, a far assurgere quella presunzione a rango di prova. Importante è dare in ogni caso la possibilità di difendersi in sede amministrativa; altro è saperlo fare. Da ciò ne consegue tuttavia che, senza il contraddittorio *tout-court*, quei dati sarebbero inutilizzabili. Essi da soli, infatti, servono a niente; tutt'al più rappresenterebbero un indizio di evasione che dovrebbe essere irrobustito da altre ricerche investigative di natura diversa anche se correlata a quei dati. Se, per esempio, sul conto figura un versamento di 100 milioni di lire, non volendo effettuare il contraddittorio, lo stesso potrebbe essere ritenuto alla stregua di un ricavo non fatturato se si riuscisse ad ottenere la copia del relativo assegno o della distinta di negoziazione riconducibile di sicuro ad un abituale cliente dell'imprenditore o del professionista sottoposto a verifica. Il risultato dei conti, privo del riscontro effettuato in contraddittorio con il contribuente, non sarebbe pertanto valido ai fini probatori. La ricordata disposizione precisa, infatti, che i singoli dati sono sì presi a base delle rettifiche e degli accertamenti, ma solo se il contribuente "non dimostra" che ne ha tenuto comunque conto nella determinazione del reddito imponibile. Ciò vuol dire, insomma, che solo dalla latitanza del soggetto sottoposto ad indagine o dal suo silenzio, quei dati ed elementi possono assurgere a prova dell'evasione. In verità si tratta di una inversione di tale onere, sovente posto a carico di chi vuol far valere un diritto, che rischia di diventare diabolico ed impossibile giacché è oltremodo difficile ricostruire, a posteriori, i movimenti finanziari incriminati. Anche di quelli di sicura riferibilità all'impresa. Figurarsi per quelli sospetti. Ecco perché non si può parlare di un tipo di presunzione grave, precisa o concordante bensì di una quasi legale. Se si pensa che, nonostante la novella sia stata introdotta dalla legge n. 413 del 30 dicembre 1991 e, quindi, in vigore (formalmente) dal 1° gennaio dell'anno successivo, la sua operatività concreta è stata fatta retroagire,

anche con l'avallo della Suprema Corte, pure per i periodi di imposta precedenti in quanto classificabile come disposizione di rango procedurale e non sostanziale.

Ecco allora che, necessitando la dimostrazione contraria del soggetto in ordine alle risultanze dei conti, non vi è dubbio che un contraddittorio purchessia si imponga da sacralizzarsi in un apposito verbale controfirmato dalle parti. Altrimenti detto, senza tale confronto i dati e gli elementi raccolti non possono essere presi a base dell'accertamento o della rettifica.

Si tratta ora di vedere "chi" dovrà essere il soggetto deputato a raccogliere tali giustificazioni. Cioè a dire se lo stesso possa essere identificato nella Guardia di finanza ovvero, come dice l'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973, negli Uffici delle imposte. Al di là della apparente esclusività di questi ultimi, legata alla lettura asettica dell'indicato elaborato normativo, non vi è dubbio che, comunque, il contraddittorio sia stato instaurato per rispettare il precetto al fine di legittimare l'uso di quelle notizie. E ciò a prescindere dal fatto se a farlo sia la Guardia di finanza in sede di redazione del processo verbale di constatazione, come spesso accade, o gli Uffici finanziari. Sarà, poi, compito di quest'ultimo, nell'ambito del proprio potere, a vagliare la fondatezza della pretesa e le adduzioni prodotte a confutazione dal contribuente. Ciò significa dunque che non potrà parlarsi di inutilizzabilità dei dati e degli elementi acquisiti se è la Guardia di finanza a verbalizzare le affermazioni dei soggetti al posto degli Uffici.

Sindacabilità dei conti dei terzi

Venendo ora a guardare più da vicino la possibilità di sindacare anche i conti formalmente intestati a terzi (parenti, dipendenti, amici, ecc.) ma riconducibili al verificato, sono da farsi alcune osservazioni. E' vero che le disposizioni in discorso, tanto per l'IVA come per le imposte sui redditi, si riferiscono sempre al soggetto "contribuente". Cioè a dire ad una persona (fisica o giuridica) qualificata tale dal rapporto tributario in genere. Ciò non di meno, tuttavia, non è da escludersi una operatività lata di tale concetto sino ad arrivare ad una sorta di interposizione (più reale che fittizia) riconducibile al paradigma di cui all'art. 37 del D.P.R. n. 600/1973. Si tratta di una indagine da

sottoporsi a precise cautele operative in virtù delle conseguenze trancianti da essa ritraibili.

Specialmente se lo sguardo va oltre il soggetto verificato. Sulla nozione di contribuente non ci sono sicuri e diretti parametri normativi di riferimento se non nei limiti appena accennati, di ciò ne dà atto anche la circolare del Comando generale della Guardia di finanza n. 1/1998 allorquando precisa che "nell'ambito dell'ordinamento tributario, non è dato rinvenire alcuna norma che definisca il contribuente e la sua identificazione è rimandata alla interpretazione logico-sistematica che, muovendo dalla considerazione del principio costituzionale di cui all'art. 53, svolga un esame comparativo della definizione normativa di tutti i soggetti passivi destinatari della disciplina che conferisce specifici poteri ed attribuzioni agli organi dell'Amministrazione finanziaria in sede di verifica e di accertamento". In buona sostanza tutti i soggetti, in quanto astrattamente incisi dal tributo, potrebbero essere considerati contribuenti potenziali nel senso più esteso del termine. Se ciò è vero da un punto di vista concettuale, lo è di meno allorquando si tratta di giustificare l'indagine bancaria nei confronti di terzi. E' necessario allora, per supportare tale estensione, come ricorda la richiamata circolare, trovarsi "...in presenza di significativi collegamenti con il soggetto verificato, ferma restando sul piano formale, l'esigenza di richiedere l'autorizzazione per ciascun contribuente con autonoma motivazione". E' dunque necessario che ci siano elementi, inequivoci e documentali, che facciano ricondurre tali conti nella disponibilità del verificato. In buona sostanza, se si è in presenza di presunzioni (questa volta sì) tanto gravi, precise e concordati da far ritenere la forma soccombente sulla diversa sostanza, sarà possibile ricondurre con sicurezza le movimentazioni bancarie del terzo (compiacente e complice) al verificato. Sarà ovviamente necessario procedere con le dovute cautele certo, ma, sulla scorta dell' *id quod plerunque accidit* e del comune sentire, la commistione è già di per sé presumibile dai rapporti stretti di parentela o di sudditanza psicologica in genere.

Corriere Tributario n.12/2000

Determinazione e rilevazione della fiscalità differita: considerazioni e aspetti operativi

A partire dai bilanci chiusi al 31 dicembre 1999, si è resa obbligatoria la rilevazione della fiscalità differita, ossia la contabilizzazione sia delle imposte che, sebbene relative a redditi prodotti nell'esercizio, dovranno essere corrisposte in periodi successivi, sia di quelle che devono essere pagate nel periodo, ma derivano da proventi conseguiti precedentemente. La discrasia esistente tra la disciplina civilistica di redazione del bilancio di esercizio e quella fiscale è alla base delle imposte differite e anticipate; l'ingerenza della normativa fiscale genera uno scollamento tra i valori presenti in bilancio e il reddito imponibile, determinato attraverso opportune variazioni in aumento o in diminuzione dell'utile civilistico. Se, da un punto di vista operativo, sono le imposte differite a comparire più frequentemente nei bilanci aziendali, rilevanza specifica deve essere, altresì, data alle imposte anticipate, caratterizzate da una situazione inversa a quella precedente, nella quale vengono versate somme prima del periodo in cui verranno iscritti in bilancio gli elementi che le hanno generate.

Differenze permanenti

La determinazione e contabilizzazione delle imposte differite, siano esse attive o passive, nasce dalla necessità di dar conto della differenza che si viene a creare tra il risultato prima delle imposte, stabilito secondo i criteri civilistici, e il reddito imponibile derivante dall'applicazione della normativa tributaria. Preliminarmente vale la pena di sottolineare che non tutte le differenze tra detti valori possono comportare la necessità di registrare imposte differite (o anticipate): solo le discrepanze temporanee possono ostacolare la corretta applicazione del principio di competenza, visto che esse rimandano ad un momento successivo o anticipano ad un periodo precedente l'esborso che si riferisce ad un diverso esercizio.

Entrando nel merito della questione, quando un componente negativo di reddito non può in alcun modo essere dedotto in base alla normativa tributaria o uno positivo non risulta mai imponibile, le differenze che si generano sono permanenti, nel senso che non verranno mai recuperate in esercizi futuri.

Tali fattispecie vengono rilevate direttamente in sede di dichiarazione dei redditi, con apposite variazioni in aumento o in

diminuzione del risultato civilistico. Sul documento contabile le differenze permanenti si manifestano esclusivamente in termini di debito tributario, mentre il procedimento che le ha generate può essere illustrato, nella nota integrativa.

Alcuni esempi possono aiutare a comprendere quanto detto. Tra i componenti negativi di reddito non deducibili che danno luogo a differenze permanenti negative, nel senso che determinano un reddito imponibile maggiore rispetto all'utile civilistico, si possono ricordare le erogazioni liberali nei limiti della particolare disciplina dettata dal comma 4 dell'art. 65 o agli interessi passivi, soggetti ai limiti di cui all'art. 63 del D.P.R. n. 917/1986. In particolare, detti interessi, al netto dell'importo totalmente indeducibile, pari a quello degli interessi attivi e degli altri proventi esenti, non sono deducibili per la quota che eccede la parte corrispondente al rapporto tra i ricavi e proventi che concorrono alla formazione del reddito imponibile e l'ammontare complessivo di tutti i ricavi e proventi.

Anche le spese di rappresentanza determinano differenze permanenti non riconciliabili in periodi futuri, essendo deducibili solo nella misura forfetaria di un terzo.

Parallelamente, per ciò che riguarda le differenze permanenti positive, quelle che determinano, cioè, un reddito imponibile minore dell'utile prima delle imposte, emergono in genere per la presenza di componenti positivi di reddito non imponibili in base alla legislazione tributaria. Si pensi all'art. 121-bis del D.P.R. n. 917/1986 (per altro rilevante anche ai fini delle differenze permanenti negative, nell'ambito della deducibilità limitata dei costi sostenuti per le particolari categorie di veicoli) che stabilisce come le plusvalenze realizzate dalla cessione di autoveicoli utilizzati nell'esercizio dell'impresa rilevano fiscalmente solo nella proporzione esistente tra gli ammortamenti fiscalmente deducibili e quelli complessivamente effettuati.

Ancora il comma 4 dell'art. 57 del D.P.R. n. 917/1986, fa riferimento agli immobili non strumentali per l'impresa, e ne determina la rilevanza fiscale nel limite del valore ad essi attribuito dalle rendite catastali.

Differenze temporanee

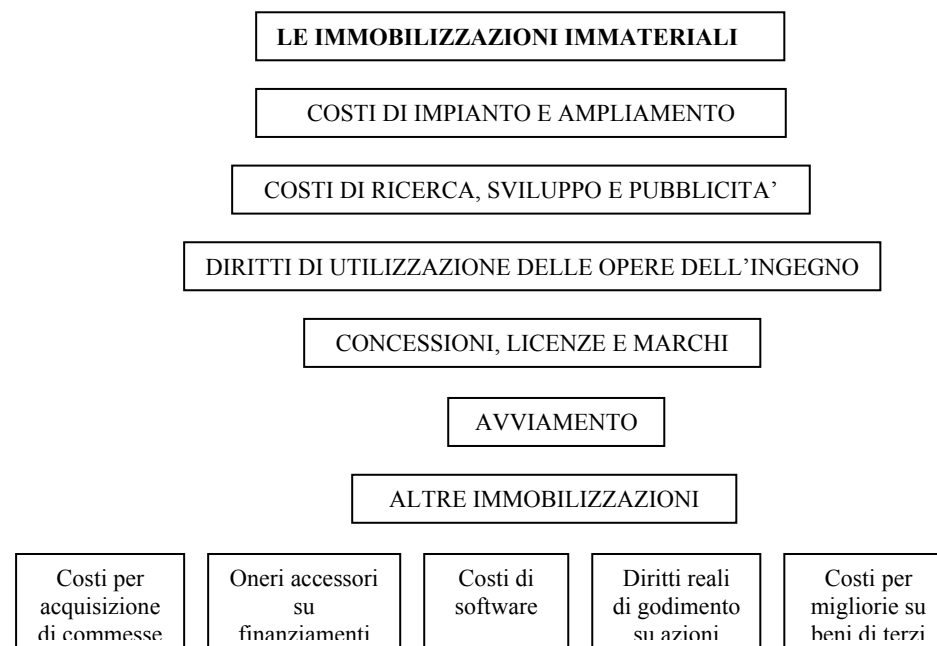
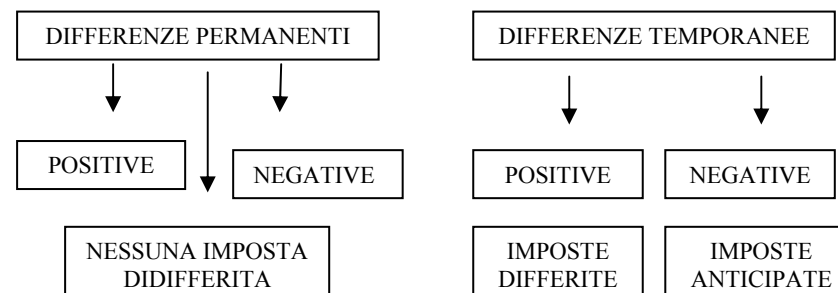
Se però le differenze tra i dati di bilancio e quelli risultanti dalla dichiarazione verranno prima o poi riassorbite in periodi di imposta successivi allora si tratta di differenze temporanee che, proprio perché capaci di produrre uno sfasamento tra le imposte correnti di un periodo e quelle effettivamente dovute in base al reddito prodotto, devono essere specificatamente evidenziate in sede di redazione del bilancio, con l'iscrizione nel conto economico di imposte differite o anticipate e le necessarie contropartite nello stato patrimoniale costituite, rispettivamente, da un apposito fondo per imposte differite e da una attività per imposte anticipate, iscrivibile tra i crediti dell'attivo circolante.

Le fattispecie concrete che determinano tali poste possono essere ricondotte a fenomeni di differimento della tassazione o anticipazione della stessa; nel primo caso componenti positivi di reddito sono tassabili in esercizi successivi a quello in cui sono iscritti in bilancio, o componenti negativi sono fiscalmente deducibili solo in esercizi precedenti rispetto a quelli in cui gli stessi verranno iscritti in bilancio. Cfr. Tabella A.

Tabella A - IMPOSTE DIFFERITE



Se il confronto dà luogo a valori diversi si creano:



Nel secondo, quello relativo all'anticipazione della tassazione, si considereranno situazioni opposte a quelle illustrate, caratterizzate da componenti negativi prima iscritti e poi dedotti e componenti positivi prima tassati e poi inseriti in bilancio.

Ad esempio, sono ipotesi di redditi tassati successivamente alla loro rilevazione in bilancio, con conseguente formazione di imposte differite e relative passività, le plusvalenze tassabili per quote costanti in 5 anni ma iscritte in bilancio al momento dell'incasso e i contributi pubblici, anch'essi rateizzabili ai fini fiscali. Al contrario gli ammortamenti anticipati, di cui si dirà più dettagliatamente in seguito, sono l'esempio più tipico di anticipazione della deducibilità di componenti negativi.

Quanto alle imposte anticipate esse si generano in presenza di limitazioni alla deducibilità di componenti negativi che verranno riassorbite in seguito, come accade per i beni materiali o la svalutazione dei crediti; allo stesso modo il riporto a nuovo di perdite di esercizi precedenti, possono dar luogo ad imposte anticipate. Cfr. Tabella B.

Tabella B - GENESI DELLE IMPOSTE DIFFERITE E ANTICIPATE

DIFFERENZE PERMANENTI		DIFFERENZE TEMPORANEE	
POSITIVE	NEGATIVE	POSITIVE (IMPOSTE DIFFERITE)	NEGATIVE (IMPOSTE ANTICIPATE)
Plusvalenze conseguite a seguito della cessione di autoveicoli	Valore normale dei beni destinati al consumo familiare dell'imprenditore	Plusvalenze	Accantonamenti per rischi su lavori in corso oltre i limiti fiscali
Rinuncia ai crediti dei soci e versamenti a fondo perduto	Interessi al saggio legale	Contributi o liberalità	Compensi non ancora corrisposti

DIFFERENZE PERMANENTI		DIFFERENZE TEMPORANEE	
POSITIVE	NEGATIVE	POSITIVE (IMPOSTE DIFFERITE)	NEGATIVE (IMPOSTE ANTICIPATE)
Redditi di immobili non strumentali	Spese per beni immobili non strumentali	Ammortamenti anticipati	Ammortamenti eccedenti le quote fiscalmente riconosciute
Partecipazioni agli utili dei lavoratori dipendenti e degli associati in partecipazione	Spese di vitto e alloggio per trasferte oltre i limiti fiscali	Rivalutazione di partecipazioni	Spese di manutenzione eccedenti il 5%
Dividendi distribuiti da società collegate estere	Quota degli interessi passivi in deducibili	Dividendi	Riporto fiscale delle perdite
Dividendi da società residenti in paradisi fiscali	Imposte sui redditi		
	Oneri di utilità sociale		
	Erogazioni liberali oltre i limiti fiscali		
	Limiti di deduzione delle spese per autoveicoli		
	Spese di rappresentanza		

Rilevazione delle imposte differite e anticipate

Per ciò che riguarda la rilevazione delle attività derivanti dalle imposte anticipate la contabilizzazione non può essere effettuata se non in presenza della certezza che negli esercizi futuri in cui continueranno a manifestarsi le differenze temporanee si potrà ottenere un reddito imponibile non inferiore all'ammontare delle differenze da annullare. Così, in ogni esercizio l'ammontare delle imposte anticipate iscritte in bilancio deve essere costantemente sorvegliato, al fine di confermare la sussistenza di condizioni reddituali future atte a rendere recuperabili tale imposte.

Proprio in vista dell'obbligo relativo ai bilanci chiusi al 31 dicembre 1999 un apposito principio contabile ha disciplinato il trattamento contabile della fiscalità differita. Accanto ai principi generali di rilevazione, iscrizione e contabilizzazione delle imposte differite e anticipate, vale la pena soffermarci su alcune situazioni tipiche che meritano una particolare attenzione.

Si pensi agli ammortamenti anticipati; se gli stessi vengono posti in essere esclusivamente in applicazione della normativa fiscale possono essere direttamente imputati ad una riserva di patrimonio netto in sede di distribuzione dell'utile, senza alcuna transizione nel conto economico; alternativamente gli stessi possono essere imputati a conto economico in aggiunta dei normali ammortamenti, in relazione alla contestuale riduzione dell'immobilizzazione materiale cui ineriscono.

Il primo metodo è senza dubbio il più corretto; grazie ad esso, infatti, l'ottenimento dei benefici fiscali non altera la corretta rappresentazione del risultato d'esercizio, ma, pur auspicando un ricorso maggiore a tale sistema, ricorda che anche l'imputazione a conto economico è consentita.

La rilevazione delle attività e passività, derivanti dall'anticipazione o dal differimento delle imposte, debba essere subordinata alla ragionevole certezza di ottenere risultati reddituali futuri capaci di assorbire tali poste; ciò nonostante lo stanziamento delle imposte differite connesse agli ammortamenti anticipati deve sempre essere messo in atto. Non può certo giustificarsi una deroga a tale principio per motivi puramente ipotetici, quali ad esempio la considerazione che proseguendo ad effettuare nuovi investimenti in immobilizzazioni, negli esercizi futuri si genererebbero costantemente

ammortamenti anticipati tali da trasformare le differenze temporali in permanenti.

Aspetti contabili

Dal punto di vista operativo, le imposte differite e anticipate, devono trovare posto nella contabilità secondo le disposizioni emanate dai Consigli Nazionali dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri Commercialisti attraverso il principio contabile relativo appunto alla corretta rilevazione delle imposte sul reddito, già richiamato.

L'esempio tipico, come detto, è quello degli ammortamenti anticipati, che sappiamo dar luogo ad imposte differite; nella tavola seguente si considera un bene della durata utile di sei periodi, per il quale si sia optato, come espressamente consentito dalla normativa fiscale, per ammortamenti anticipati nei primi tre periodi di vita, con quota uguale a quella ordinaria.

Si suppone, per migliore chiarezza che l'utile non vari nel corso di tutta la durata dell'ammortamento civilistico del bene e quale aliquota complessiva di imposta si applica il 41,25 per cento, somma dell'IRPEG e dell'IRAP.

La metodologia contabile illustrata consente in ogni esercizio di ottenere un utile dopo le imposte uguale al risultato prima delle stesse, dal momento che l'aumento dell'imposizione effettiva nei primi tre esercizi, determinato dall'iscrizione di imposte differite è bilanciata dall'utilizzo dell'apposito fondo nel corso degli ultimi tre esercizi per compensare la maggior imposta dovuta a seguito dell'esaurimento anticipato del processo di ammortamento ai fini fiscali.

Si noti che il trattamento illustrato consente di non far transitare gli ammortamenti anticipati nel conto economico; gli stessi rilevano, infatti, solo in sede di distribuzione dell'utile ad una apposita riserva, da liberare quando saranno esauriti. Cfr. Tabella C.

Tabella C - AMMORTAMENTI ANTICIPATI IN BILANCIO

VALORE INIZIALE DEL CESPITE	Lit. 100.000	
VITA UTILE DEL BENE	6 anni	
AMMORTAMENTI ORDINARI ANNUI	Lit. 16.600	
AMMORTAMENTI ANTICIPATI (primi tre periodi)	Lit. 16.600	
UTILE COSTANTE PER I SEI PERIODI INTERESSATI	Lit. 40.000	
CONTO ECONOMICO	1° ANNO	2° ANNO
Utile	Lit. 40.000	Lit. 40.000
Ammortamenti civilistici	-Lit. 16.600	-Lit. 16.600
Risultato prima delle imposte	Lit. 23.400	Lit. 23.400
Ammortamenti anticipati	-Lit. 16.600	-Lit. 16.600
Imposte correnti	-Lit. 2.805	-Lit. 2.805
Imposte differite	-Lit. 6.847,5	-Lit. 6.847,5
Imposte totali	-Lit. 9.652,5	-Lit. 9.652,5
Utile d'esercizio	Lit. 13.747.500	Lit. 13.747.500

CONTO ECONOMICO	3° ANNO	4° ANNO
Utile	Lit. 40.000	Lit. 40.000
Ammortamenti civilistici	-Lit. 16.600	-Lit. 16.600
Risultato prima delle imposte	Lit. 23.400	Lit. 23.400
Ammortamenti anticipati	-Lit. 16.600	0
Imposte correnti	-Lit. 2.805	-Lit. 16.500
Imposte differite	-Lit. 6.847,5	Lit. 6.847,5
Imposte totali	-Lit. 9.652,5	-Lit. 9.652,5
Utile d'esercizio	Lit. 13.747.500	Lit. 13.747.500

CONTO ECONOMICO	5° ANNO	6° ANNO
Utile	Lit. 40.000	Lit. 40.000
Ammortamenti civilistici	-Lit. 16.600	-Lit. 16.600
Risultato prima delle imposte	Lit. 23.400	Lit. 23.400
Ammortamenti anticipati	0	0
Imposte correnti	-Lit. 16.500	-Lit. 16.500
Imposte differite	Lit. 6.847,5	Lit. 6.847,5
Imposte totali	-Lit. 9.652,5	-Lit. 9.652,5
Utile d'esercizio	Lit. 13.747.500	Lit. 13.747.500

STATO PATRIMONIALE	1° ANNO	2° ANNO
Riserve per amm. anticipati	Lit. 16.600	Lit. 33.200
Altre riserve disponibili	0	0
Fondo ammortamento	Lit. 16.600	Lit. 16.600
Fondo imposte	Lit. 6.847,5	Lit. 20.542,5

STATO PATRIMONIALE	3° ANNO	4° ANNO
Riserve per amm. anticipati	Lit. 49.800	Lit. 33.200
Altre riserve disponibili	0	Lit. 16.600
Fondo ammortamento	Lit. 16.600	Lit. 16.600
Fondo imposte	Lit. 20.542,5	Lit. 13.695

STATO PATRIMONIALE	5° ANNO	6° ANNO
Riserve per amm. anticipati	Lit. 16.600	0
Altre riserve disponibili	Lit. 33.200	Lit. 49.800
Fondo ammortamento	Lit. 16.600	Lit. 16.600
Fondo imposte	Lit. 6.847,5	0

Tra le altre situazioni capaci di generare imposte differite si deve ricordare la rateizzazione di plusvalenze realizzate, consentita in cinque anni dalla normativa fiscale. Infatti nell'esercizio di realizzo la stessa viene iscritta interamente in bilancio, mentre ai fini fiscali concorre solo per un quinto; cosicché andranno calcolate le imposte differite sulla quota della plusvalenza tassabile in futuro, creando un apposito fondo da utilizzare negli anni futuri per neutralizzare l'effetto di una tassazione che non ha più nessun riscontro né inerenza con l'esercizio in corso.

Sul lato delle imposte anticipate le perdite fiscali rappresentano il più frequente esempio. La perdita di un esercizio può essere portata in deduzione del reddito imponibile dei successivi, ma non oltre il quinto. La contabilizzazione di una attività per imposte anticipate consentirà di evidenziare l'influenza della perdita anche nell'esercizio in cui la stessa si è verificata; cosicché quando la perdita verrà utilizzata basterà annullare l'attività costituita utilizzando in contropartita la voce imposte anticipate; quest'ultima concorrerà con quelle correnti, con segno opposto, e determinerà il minor carico fiscale rendendo congruo il risultato prima delle imposte con riferimento ai tributi di competenza. Cfr. Tabella D.

Tabella D - UTILIZZO DELLE PERDITE FISCALI

1° ANNO	
Perdita d'esercizio	- L. 5.000
Imposte correnti	0
“Credito” per imposte anticipate	L. 2.062,50
2° ANNO: UTILIZZO DELLE PERDITE	
Utile d'esercizio	L. 10.000
Imposte correnti	-L. 4.125
Imposte anticipate	L. 2.063
Imposte totali	-L. 2.062,50
Utile d'esercizio	L. 7.937,50
“Credito” per imposte anticipate	0

Corriere Tributario n.13/2000

Variazioni in diminuzione per errori materiali nella dichiarazione periodica

Un cliente ha indicato per errore un corrispettivo più alto rispetto a quello incassato; la comunicazione di tale errore è pervenuta successivamente alla trasmissione della dichiarazione periodica IVA del mese di dicembre. E' possibile effettuare la variazione in diminuzione sulla dichiarazione IVA del mese di gennaio 2000 e riportare in tale sede il saldo IVA corretto?

Non può essere utilizzata la dichiarazione periodica relativa al mese di gennaio 2000 per correggere errori materiali commessi in sede di presentazione della dichiarazione di dicembre 1999; ciò perché la possibilità, introdotta dal 2000 è limitata alle dichiarazioni dello stesso anno solare.

Se la variazione in diminuzione è rilevata attraverso apposita annotazione di rettifica nel registro dei corrispettivi o in quello delle fatture è possibile inserire gli importi corretti nella dichiarazione periodica relativa al periodo in cui si riceve la comunicazione dell'errore stesso. Nel rigo VP6 del modello di dichiarazione periodica per il 2000, approvato con D.M. 21 dicembre 1999, va inserito l'ammontare dell'IVA relativa agli acquisti registrati per i quali viene esercitato il diritto alla detrazione per il periodo di riferimento, comprese le eventuali rettifiche relative a detrazioni effettuate in periodi precedenti che diano luogo ad eccedenze detraibili d'imposta. Nel rigo VP1, invece, deve essere ricompresa la variazione dell'imponibile conseguente la correzione dell'errore materiale; peraltro occorrerà altresì barrare l'apposita casella che evidenzia la presenza di imponibili relativi a periodi precedenti.

Qualora, invece, non si fosse proceduto ad alcuna nota di rettifica il contribuente potrebbe utilizzare la colonna 2 del rigo VP8 nella quale vanno riportate le altre variazioni di dati relativi a periodi precedenti. Le istruzioni precisano che tali variazioni entrano nel rigo VP8 "qualora non risultino già comprese nei precedenti righe VP5 e VP6 (per esempio perché effettuate con cote di rettifica ai sensi dell'art. 26)". La colonna 2 è appunto riservata a variazioni che determinano una diminuzione del debito o un aumento del credito.

Se questo è vero in linea generale occorre però evidenziare che le istruzioni alla compilazione della dichiarazione periodica precisano che la possibilità di rilevare dati inerenti dichiarazioni precedenti è limitata ai periodi dello stesso anno solare; ed in effetti, nel caso di specie la variazione in diminuzione, avvenuta nel mese di dicembre 1999, non può essere corretta nella dichiarazione periodica relativa a gennaio 2000. Occorrerà invece procedere alla regolarizzazione in sede di dichiarazione annuale.

La problematica illustrata si evidenzia in tutta la sua gravità allorché il contribuente sia di fronte alla necessità di regolarizzare precedenti errori che abbiano comportato la presentazione periodica di una dichiarazione dalla quale risulti un debito minore (o un credito maggiore) di quello effettivo. Infatti, sempre il rigo VP8 può essere utilizzato per registrare le variazioni di imposta a seguito di ravvedimento. In verità la regolarizzazione potrebbe essere effettuata anche attraverso una dichiarazione integrativa di quella relativa al stesso periodo in cui si è commessa l'irregolarità, ma ciò comporterebbe la necessità di modificare allo stesso modo tutte le dichiarazioni successive sulle quali l'originario errore ha influito. Ecco perché la possibilità di sanare la propria posizione attraverso le successive dichiarazioni periodiche si presenta notevolmente più agile ed efficace. Tale possibilità, però, incontra gli stessi limiti già visti, dal momento che può essere proficuamente messa in atto solo per intervenire su dichiarazioni dello stesso anno solare. Anzi, l'inclusione delle due previsioni nello stesso ambito potrebbe indurre a credere che per le violazioni commesse nel 1999 non sia più possibile alcuna forma di ravvedimento. Deve però essere rilevato a tal proposito che la lett. b) del comma 1 dell'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, richiamato dalle stesse istruzioni alla compilazione della dichiarazione periodica, consente la regolarizzazione delle violazioni entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'anno nel corso del quale è stata commessa l'irregolarità. In tal modo il ravvedimento, su dichiarazioni relative a periodi dell'anno solare precedente a quello di riferimento, è ugualmente ammesso entro gli ordinari termini, ma è preclusa la possibilità di operare attraverso il rigo VP8 della dichiarazione periodica successiva.

Fonti normative

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 26

Decreto dirigenziale 21 dicembre 1999

*Corriere Tributario n.15/2000,
inserto Filo Diretto n.4, caso n.22*

Definizione delle liti pendenti in presenza di dichiarazione integrativa semplice

Si chiede se la definizione della lite pendente ai sensi dell'articolo 2-quinquies del D.L. n. 564 del 1994 (o dell'articolo 9-bis del D.L. n. 79 del 1997) in presenza di dichiarazione integrativa semplice ex legge n. 413 del 1991 comporta il pagamento solo delle somme dovute per la definizione e non anche delle somme previste dalle leggi vigenti in ipotesi di pendenza di giudizio; ciò in quanto la dichiarazione integrativa semplice ex legge n. 413 del 1991 non consente iscrizioni provvisorie fino alla decisione di primo grado.

Se il contribuente ha presentato dichiarazione integrativa per un determinato periodo di imposta, in caso di successivo accertamento da parte dell'Amministrazione finanziaria non sono applicabili le disposizioni relative all'iscrizione provvisoria a ruolo.

Il comma 6 dell'art. 2-quinquies del D.L. n. 564/1994 prevede testualmente che "Restano comunque dovute le somme il cui pagamento è previsto dalle vigenti disposizioni di legge in ipotesi di pendenza di giudizio, anche se non ancora iscritte a ruolo o liquidate; dette somme, a seguito delle definizioni, sono rimosse a titolo definitivo. La definizione non dà comunque luogo alla restituzione delle somme eventualmente già versate dal ricorrente". Nella generalità dei casi, dunque, le somme già iscritte a ruolo o dovute a seguito della notifica dell'atto impositivo, anche in pendenza di giudizio, dovranno essere corrisposte. Tanto più che l'istanza di condono rende definitive anche le iscrizioni per loro natura provvisorie.

Tuttavia tale ipotesi assoluta deve essere opportunamente combinata con le previsioni relative alla presentazione della

dichiarazione integrativa cosiddetta semplice, di cui alla legge n. 413/1991. Si legge, infatti, all'ultimo periodo dell'unico comma dell'art. 37, di tale provvedimento che "Per gli accertamenti ammessi ai sensi del presente articolo non si applicano le disposizioni di cui al primo comma dell'art. 15 del D.P.R. n. 602/1973". Cosicché visto che i contribuenti i quali hanno fruito della possibilità offerta dalla legge n. 413/1991 non possono ricevere alcuna iscrizione a ruolo a titolo provvisorio, se non dopo la decisione di primo grado, è chiaro che essi sono esclusi dalle previsioni dell'art. 2-quinquies prima richiamato.

Lo stesso Ministero delle finanze è specificatamente intervenuto sull'argomento, diramando le residue perplessità con la R.M. n. 161/E del 18 luglio 1997. In risposta ad uno specifico quesito relativo agli effetti del comma 6 del D.L. 30 settembre 1994, n. 564 si afferma, infatti, che "Per le controversie aventi a oggetto rapporti tributari per i quali fu presentata dichiarazione integrativa semplice ai sensi della legge n. 413/1991, va ricordato che per tali rapporti tributari, l'art. 37, ultimo periodo, per le imposte dirette, e l'art. 50, comma 3, ultimo periodo, per l'IVA, della legge n. 413/1991, dispongono che agli accertamenti non si applicano, rispettivamente, gli artt. 15 del D.P.R. n. 602/1973 e 60, secondo comma, n. 1 del D.P.R. n. 633/1972. Pertanto, si ritiene che per la definizione delle controversie precitate sono dovute soltanto le somme di cui alle lett. a) e b) del comma 1 dell'art. 2-quinquies del D.L. 30 settembre 1994, n. 564.

Va precisato al riguardo che nella ipotesi in cui l'avviso di accertamento sia stato notificato prima dell'avvenuta presentazione della dichiarazione integrativa, l'iscrizione a ruolo deve ritenersi legittima e, quindi, le somme iscritte sono dovute ai sensi del precitato comma 6".

L'ultima parte della risoluzione appare di grande importanza, dal momento che consente all'Amministrazione finanziaria di iscrivere a ruolo a titolo provvisorio le somme dovute a seguito di avviso di accertamento notificato quando ancora la dichiarazione integrativa non era stata presentata. Sarebbe, infatti, facile per il contribuente ricorrere al condono ex lege n. 413/1991 solo dopo aver ricevuto la notifica dell'accertamento.

Fonti normative

D.L. 30 settembre 1994, n. 564, art. 2 quinquies

*Corriere Tributario n.15/2000,
inserto Filo Diretto n.4, caso n.26*

Disposizioni antielusive: confronto tra risparmio d'imposta ed elusione

La possibilità concessa all'Amministrazione finanziaria di disconoscere la validità fiscale di alcune operazioni le assegna un compito di sindacato, rilevante al punto di sottoporre sotto tutela l'attività imprenditoriale in genere e quella di riorganizzazione e ristrutturazione in specie.

Le disposizioni antielusive rischiano di frenare, laddove interpretate in modo eccessivamente rigoroso, le ristrutturazioni e le riorganizzazione aziendali e, quindi, anche i traffici commerciali in genere. Questo ed altro accadrà allorché l'interpretazione delle disposizioni contenute nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, messe in mano al Comitato consultivo di cui all'art. 21 della legge n. 413/1991, dovesse diventare, come pare stia accadendo, una sorta di nuova frontiera economica mascherata da tutela fiscale.

Ci si sta rendendo conto solo ora di quanto possa essere micidiale una disposizione apparentemente innocua dettata per evitare fenomeni di elusione di imposta. L'entità della pressione fiscale si misura non solo con la progressività o proporzionalità dei tributi; su tali valori incide in modo rilevante anche l'elusione. Cioè a dire quel particolare modo di atteggiarsi del contribuente al fine di ottenere, in modo legale, un beneficio tributario. Ciò nonostante, tuttavia, un comportamento del genere risulta essere sanzionato fiscalmente e lo sarà quasi di sicuro anche a livello penale una volta che lo schema di decreto delegato, pur con tutte le critiche alle quali è stato sottoposto, vedrà la luce in modo definitivo.

Il punto in cui si è arrivati, a legislazione attuale, è dunque questo: alcune tipologie di operazioni possono essere censurate dall'Amministrazione finanziaria. Per farlo potrà operare in modo autonomo in sede di accertamento, ovvero in via preventiva sulla base

di una richiesta avanzata dal contribuente volta a conoscere se l'operazione che ha in animo di attuare può presentare alcuni rischi (*rectius* : non essere valida da un punto di vista economico) ed essere, quindi, fiscalmente azzerata.

Ciò significa, sempre in relazione a quelle operazioni tassativamente elencate nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, che il contribuente, al fine di evitare rettifiche postume, voglia ottenere il via libera preventivo da parte del Comitato consultivo appositamente creato alla bisogna. Ecco allora che, nel momento in cui il parere del comitato è negativo, in quanto dichiara l'operazione siccome prospettata suscettibile di ricadere sotto la tutela di cui al ricordato art. 37-bis, del D.P.R. n. 600/1973, il contribuente si guarderà bene dal ribellarsi a tale decisione e, quindi, si asterrà di attuare quel comportamento o quegli atti o fatti siccome programmati per la propria impresa. Il risultato di tale ingerenza è palpabile, e lo sarà ancora di più, se l'approccio dell'Amministrazione alla norma di specie non sarà attento a guardare i fatti economici con l'occhio dell'imprenditore o dell'azionalista.

E' bene ricordare, tuttavia, che l'atteggiamento rigoroso dell'Ufficio è dovuto alla eccessiva indeterminazione, come si vedrà, della disposizione di specie nella quale si annida una terminologia ridondante in astratto ma priva di significato pratico. Da tempo si credeva che elusione e risparmio di imposte fossero sinonimi del medesimo agire. Ciò perché, in buona sostanza, eludere voleva proprio attestare un uso legale della norma più favorevole che, comunque, l'ordinamento tributario fornisce. Così invece non è. Per lo meno nell'ottica che ne fa l'Amministrazione finanziaria nel contesto della relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 358/1997 che ha introdotto l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 la quale, indubbiamente, pur atteggiandosi in modo certamente propositivo nei confronti delle disposizioni antielusive, come si vedrà, non coglie il segno lasciando margini pericolosi di operatività concreta.

Risparmio di imposta

Il mero risparmio di imposta si verifica, ricorda la relazione di accompagnamento, quando, tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello fiscalmente meno oneroso. Non c'è aggiramento, si dice, fintanto che il

contribuente si limita a scegliere tra due alternative che in modo strutturale e fisiologico l'ordinamento gli mette a disposizione. Ciò al fine di permettere al contribuente, come accade nei paesi sviluppati, di "regolare i propri affari nel modo fiscalmente meno oneroso". Fin qui tutto appare fin troppo semplice. Se per esempio, anziché cedere la propria azienda, si trasferiscono le partecipazioni sociali possedute, pur realizzando il medesimo obiettivo, si potrebbero risparmiare le imposte permesse dalle diverse possibilità di scelta concesse liberamente dal sistema.

Tutti i presupposti filosofici appena ricordati e desunti dalla relazione di accompagnamento ci dovrebbero essere tutti: quando si tratta di scegliere è ovvio che si opta per la via meno onerosa, da un punto di vista fiscale, che l'ordinamento permette e prevede. E' in questo modo, inoltre, che si regolano al meglio i propri affari. Di esempi incanalabili tra tali affermazioni ce ne potrebbero essere molti.

Elusione di imposta

Si dice (ora) che l'elusione è un atteggiamento teso ad "aggirare" le norme tributarie con lo scopo di pagare meno imposte. Le linee guida per arrivare ad una definizione di tale modo di agire sono sempre rinvenibili nella reiterata relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 358/1997 che ha introdotto l'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Le norme antielusione scattano "solo quando l'abuso di questa libertà dà luogo a manipolazioni, scappatoie e stratagemmi che, pur formalmente legali, finiscono per stravolgere con i principi del sistema". Riposa proprio in questa massima ministeriale il concetto lato di elusione. Occorre, quindi, che ci sia una volontà soggettiva nella sostanza pressoché dolosa in quanto l'abuso non può che essere perpretato con un intento (*rectius*: con un disegno) ben preciso il cui fine specifico è quello (*brutale*) di pagare meno imposte e non di (meramente) risparmiarle.

E' in questo cuneo che si deve, poi, inserire il concetto volitivo di "manipolazione" ben più forte e significativo delle scappatoie o degli stratagemmi.

La norma antielusione, continua la relazione, non può, quindi, vietare la scelta, tra due serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, quello fiscalmente meno oneroso. Gli

esempi non mancano. Tra i sistemi giuridici fungibili, posti tuttavia su un piano di sostanziale parità, precisa la relazione, si pensi ad esempio alla scelta del tipo di società da utilizzare, alla scelta tra cedere aziende al posto delle partecipazioni sociali, o al sistema di finanziamento basato su capitale proprio o di debito, sul periodo di imposta in cui incassare proventi o pagare spese, fino ad arrivare alla misura degli ammortamenti, degli accantonamenti e di tutte le altre valutazioni di bilancio, in cui è prima di tutto la norma a indicare margini di flessibilità da utilizzare anche a seconda della convenienza fiscale.

Le norme antielusive, in buona sostanza, conclude sul punto la relazione, consistono in un confronto oggettivo tra regimi fiscali, e non certo nella necessità di sindacare i comportamenti soggettivi dell'imprenditore medio o dell'uomo d'affari medio; è del pari irrilevante, sotto questo profilo, valutare se un comportamento è economicamente normale o imprenditorialmente vantaggioso.

Confronto tra le due definizioni

Dopo la lettura di quanto precede in ordine alle due (apparentemente) diverse definizioni e dopo alcuni secondi di riflessione si giunge alla seguente conclusione. In sintesi, e non lasciandosi ammaliare dalle parole ridondanti usate, il confine tra risparmio di imposta ed elusione è tanto sottile che rischia di sparire. Alla fin fine, infatti, si tende a confondersi al punto che l'uno potrebbe essere assorbito dall'altra e viceversa. Se si raffrontano le definizioni date in tesi generale si ha l'immediata contezza di quanto si è detto. Il risparmio di imposta si verifica dunque quando "tra vari comportamenti posti dal sistema fiscale su un piano di pari dignità, il contribuente adotta quello meno oneroso". L'elusione (invece) "non può vietare la scelta, tra una serie di possibili comportamenti cui il sistema fiscale attribuisce pari dignità, quello fiscalmente meno oneroso". Anche il più disattento degli interpreti si accorge, confrontando tali due concetti, come gli stessi siano sostanzialmente uguali ed identifichino lo stesso comportamento con lo scopo, comune di entrambi, di pagare meno imposte. *Quid juris*, quindi, quale è allora la differenza che rende l'uno (il risparmio accettabile e lecito) diverso dall'altra (l'elusione in quanto riprovevole e sanzionabile)?

In astratto nessuna. Se il fine è lo stesso, è dunque lo strumento attuato per raggiungerlo che potrebbe essere diverso. L'elusione consiste, dice la relazione, in un aggiramento, in un abuso della libertà di risparmiare imposte attuato mediante manipolazioni, scappatoie e stratagemmi. L'uso di una terminologia forte come quella appena ricordata non deve tuttavia trarre in inganno. Non è forse vero che anche con il mero risparmio di imposta si inventano pure scappatoie o stratagemmi? Quando la libertà di scelta, ammessa per il risparmio, tracima nell'abuso? Forse che con il risparmio non si aggirano pure le norme positive dell'ordinamento?

La risposta a tali interrogativi è insita proprio negli stessi. Dacché la conseguenza appare inevitabile. Le due definizioni si sovrappongono. Quale è allora il presupposto che le allontana? In verità, alcuni tipi di operazioni, tutte elencate nell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973, rischiano di diventare elusive solo allorquando le stesse vengano attuate senza valide ragioni economiche. Cosicché, a prescindere da sofisticate discettazioni in ordine ai concetti di risparmio e di elusione i quali, come si è detto, si sovrappongono, ciò che li divide è proprio la sussistenza o meno delle ragioni economiche sottese alle operazioni medesime. Se queste ci sono, ci si trova di fronte al mero risparmio; se sono assenti si parla, invece, di elusione e, quindi, di comportamenti censurabili alla radice e sanzionabili anche a livello penale.

Validità delle ragioni economiche

Appurato, quindi, che la vera differenza tra le due definizioni riposa proprio nella validità delle ragioni economiche, si tratta ora di identificare "quando" queste possano dirsi sussistenti al fine di legittimare il risparmio ottenuto.

Innanzitutto una osservazione preliminare deve essere fatta. Si deve guardare solo alle ragioni economiche *tout-court* ovvero le stesse debbono essere anche valide? Ed ancora: tale validità a che cosa ed a chi deve rapportarsi?

L'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973 precisa che sono inopponibili all'Amministrazione finanziaria gli atti, i fatti e i comportamenti, anche collegati tra loro, privi di valide ragioni economiche, diretti ad aggirare obblighi o divieti previsti

dall'ordinamento tributario e ad ottenere riduzioni di imposte o rimborsi, altrimenti indebiti. Laddove ciò si verifica, sono disconosciuti i vantaggi tributari (eventualmente) conseguiti. Il discrimine è dato, quindi, dalla sussistenza o meno della validità delle ragioni economiche nell'operazione attuata o che si ha in animo di attuare tra quelle tassativamente previste dal comma 3 dell'art. 37-bis del D.P.R. n. 600/1973. Tale espressione, di per sé, è vuota di significato. Di essa si può dire tutto ed il contrario di tutto. La relazione di accompagnamento al D.Lgs. n. 358/1997 si limita a dire che dell'operazione deve valutarsi "l'apprezzabilità economico gestionale". Punto. Innanzitutto un'osservazione critica: demandato a valutare la sussistenza di tale requisito è l'Amministrazione finanziaria storicamente priva di sicuri parametri di riferimento e da sempre addetta ad altri compiti. Nel momento in cui si demanda ad altri la funzione di verificare l'economicità di un atto si rischia, di fatto, di abdicare una funzione che è propria dell'imprenditore il quale viene messo sotto tutela. Imprenditore è, infatti, colui che, a mente dell'art. 2082, c.c., esercita professionalmente un'attività economica organizzata al fine della produzione e dello scambio di beni o di servizi. Le modalità in cui viene svolta tale funzione sono rinvenibili, quindi, nell'organizzazione, nella professionalità e nella economicità. Tale ultimo requisito deve dunque contrassegnare proprio il modo in cui si intende il ruolo imprenditoriale. Gli affari debbono essere condotti con un criterio di economicità oggettivo e da valutarsi solo a posteriori sulla base dei risultati raggiunti secondo le programmazioni fatte. Cosicché, solo l'imprenditore è deputato a gestire l'impresa in modo economico e, quindi, i propri atti, fatti e comportamenti debbono essere intrisi già di per sé di tale requisito. Nell'ipotesi trattate dalle disposizioni antielusive è, invece, l'Amministrazione finanziaria che è chiamata a sindacare se l'impresa è gestita o meno con metodo economico. Anzi, è chiamata addirittura a farlo misurando tali ragioni con il metro della validità.

L'economicità è un criterio di conduzione degli affari imprenditoriali abbastanza lato: potrebbe sussistere in modo pieno, potrebbe essere addirittura assente in quanto ciò è quello che si vuole perseguendo una strategia globale e potrebbe essere presente in misura affievolita. Stando alla norma di riferimento, solo il primo atto passerebbe indenne; gli altri potrebbero essere tacciati di elusività e,

quindi, il vantaggio fiscale con essi raggiunto venire azzerato e, addirittura, sanzionato. Ciò che conta, infatti, è proprio "la validità" delle ragioni economiche che, come è stato appena detto, di solito, sono presenti in un atto. Ecco allora che la validità è una qualità o, meglio, un super requisito affiancante l'economicità difficile il quale resta di impossibile dimostrazione ma che, tuttavia, al contrario, è conveniente presumere come insussistente da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Se ben si riflette, ancorare tutta l'impalcatura delle disposizioni antielusive attorno alla validità dell'operazione, è sconsolante e, nello stesso tempo, pericoloso.

Conclusioni

Trarre le conclusioni finali, dopo quello che si è andati sin qui dicendo, è fin troppo facile. Nessuna distinzione seria è ipotizzabile tra il risparmio di imposta e l'elusione aventi entrambi lo stesso fine. Troppo labili e vuoti sono gli steccati eretti attorno a tali concetti. Ciò che in buona sostanza contribuisce a differenziare l'uno dall'altra è la presenza o meno delle valide ragioni economiche sottese nell'atto. Requisito questo che si riduce, come è stato accennato, attorno alla sola "validità" in considerazione che, di solito, l'imprenditore dirige i propri affari con un metodo certamente improntato sull'economicità. Validità che è tuttavia priva di riscontro pratico e la cui eccessiva discrezionalità potrebbe condurre l'Amministrazione finanziaria ad adottare atteggiamenti di chiusura.

Corriere Tributario n.18/2000

Agevolazione "Visco" e Mod. Unico 2000: compilazione e problemi aperti

L'incentivo fiscale al rinnovamento produttivo delle imprese finanziato con capitale proprio, meglio noto come legge "Visco", fa i conti con la dichiarazione dei redditi; e proprio in extremis arrivano i chiarimenti dell'Amministrazione finanziaria, da lungo tempo attesi; così, circolare alla mano, le società di capitali e i soggetti IRPEF saranno chiamati a fare i conti con gli aspetti più operativi della manovra. Perplexità e dubbi, tuttavia, restano, perché la lettura della bozza di istruzioni, soprattutto con riferimento alla tassazione separata per i soggetti IRPEF, appare difforme dalle indicazioni fornite con la C.M. n. 51/E del 20 marzo 2000.

L'operatività - Per ulteriori indicazioni, cfr. C. Pino "Guida agli adempimenti", in Pratica Professionale n. 14/2000, pag. 399

Agevolazione "Visco"

Il meccanismo con il quale agisce il beneficio si fonda sull'assoggettamento all'aliquota ridotta del 19 per cento della parte di reddito prodotto in ciascuno dei due periodi di applicabilità della norma corrispondente al minore tra l'ammontare degli accantonamenti di utili effettuati o conferimenti in denaro e gli investimenti in beni strumentali nuovi.

Per quanto concerne la determinazione dell'incremento di patrimonio netto dovuto o a nuovi conferimenti in denaro, o all'accantonamento di utili a riserva valgono le regole introdotte in tema di *dual income tax*. In riferimento agli investimenti che possono determinare l'applicazione della disposizione agevolativa la norma parla espressamente di beni strumentali nuovi ammortizzabili, a norma degli artt. 67 e 68 del D.P.R. n. 917/1986. Esclusioni specifiche si attengono ai beni di cui all'art. 121-bis del D.P.R. n. 917/1986, ossia, sostanzialmente, alle autovetture soggette al regime di deducibilità limitata. Se, invece, l'automezzo è strumentale per l'impresa, (l'esempio tipico è quello delle imprese di noleggio) o se è adibito ad uso pubblico, l'esclusione non opera.

Al di là dell'ambito oggettivo di applicazione della disciplina deve essere sottolineato che gli investimenti influenti ai fini del calcolo del reddito agevolabile devono essere considerati al netto degli

ammortamenti deducibili di periodo e ovviamente delle cessioni e delle dismissioni.

La "Visco" e il modello Unico 2000 - Società di capitali

Nel modello Unico 2000, riservato alle società di capitali, la determinazione del reddito assoggettabile ad aliquota ridotta del 19 per cento trova posto nel quadro RJ, riservato altresì agli elementi che consentono di individuare i proventi soggetti alla DIT. La sezione 1 di tale prospetto, infatti, deve essere compilata dai soggetti che si avvalgono delle disposizioni previste dall'art. 2, commi da 8 a 10, della legge n. 133/1999 per favorire gli investimenti delle imprese in beni strumentali e la loro capitalizzazione.

In particolare il rigo RJ1 accoglie il costo complessivo sostenuto nel periodo d'imposta per l'acquisizione di beni strumentali nuovi, materiali e immateriali, con esclusione dell'avviamento; una prima precisazione attiene al valore di carico di tali beni che deve necessariamente essere quello fiscalmente riconosciuto. Una volta determinata la somma degli utili accantonati dell'esercizio precedente a quello in corso alla data del 18 maggio 1999 e dei conferimenti in denaro effettuati nel periodo d'imposta, ragguagliati al periodo compreso tra la data di versamento e quella di chiusura del periodo stesso e al netto delle riduzioni di patrimonio, sarà il minore tra i due parametri di riferimento a determinare l'entità di reddito potenzialmente agevolabile, da indicare nel rigo RN8 del quadro RN.

La compilazione del quadro RJ non presenta particolari problematiche; ciò che invece deve essere rimarcato è l'assenza di qualsiasi riferimento utile a memorizzare gli elementi utilizzabili nel secondo periodo di attuazione della manovra. Come noto, infatti, è in fase di approvazione il collegato fiscale alla manovra finanziaria per l'anno in corso, nel quale dovrebbero comparire alcune interessanti novità proprio in tema di legge "Visco". Si tratta sostanzialmente della possibilità di utilizzare l'eventuale parametro in eccesso maturato nel corso del 1999 per fruire dell'agevolazione l'anno successivo, attraverso il semplice adeguamento dell'altro fattore; se ad esempio nel 1999 vengono effettuati investimenti per 1000, finanziati solo per 500 con capitale proprio l'intervento correttivo consente di fruire della "Visco" nel 2000 se in tale periodo vengono accantonati utili per 500 senza

ulteriori investimenti. Altra modifica importante è quella che consente di costituire una sorta di franchigia di reddito, anch'essa utilizzabile nel secondo periodo di validità del beneficio, laddove il reddito agevolabile risulti superiore a quello complessivo.

Tale franchigia, evidentemente, potrà essere utilizzata solo per il periodo di imposta 2000, cessando oltre tale anno qualsiasi efficacia dell'agevolazione. Il fatto che il provvedimento, sebbene ripetutamente preannunciato non sia ancora entrato in vigore, rende da un lato impossibile qualsiasi riferimento in dichiarazione, complicando così gli adempimenti dei contribuenti, e dall'altro lascia questi ultimi in un clima di incertezza e dubbio che non può certo favorire il successo della manovra congiunturale. (Cfr. Tabelle 1 e 2).

Tabella 1

IL RIPORTO DEL REDDITO ECCEDENTE	
Reddito complessivo	L. 20.000.000
Investimenti netti nel periodo	L. 50.000.000
Conferimenti del periodo	L. 50.000.000
Reddito agevolabile nel periodo	L. 20.000.000
Imposta agevolata (20.000.000 * 19%)	L. 3.800.000
Reddito riportabile nel periodo successivo (50.000.000 – 20.000.000)	L. 30.000.000
Risparmio d'imposta dovuto alla possibilità di riporto (30.000.000 * 18%*)	L. 5.400.000
* Se il reddito non fosse utilizzabile l'anno successivo si dovrebbe applicare l'aliquota del 37% su 30 milioni. Il risparmio è quindi pari alla differenza di aliquota per il reddito recuperabile. N.B. Tale impostazione presuppone che per il periodo successivo il reddito complessivo sia capiente rispetto ai 30 milioni e all'eventuale ulteriore reddito agevolato per nuovi investimenti autofinanziati.	

Tabella 2

Anno 1999	
Acquisto di beni ammortizzabili nuovi	L. 20.000.000
Dismissioni di beni	L. 50.000.000
Conferimenti in denaro	L. 100.000.000
Ammortamenti rilevanti	L. 80.000.000
Reddito complessivo	L. 400.000.000
Conferimenti	L. 100.000.000
Investimenti netti (300 – 50 – 80)	L. 170.000.000
Parametro di riferimento	L. 100.000.000
Investimenti riportabili (170.000.000 – 100.000.000)	L. 70.000.000
Reddito agevolabile	L. 100.000.000
Imposta agevolata (100.000.000 * 19%)	L. 19.000.000
Reddito residuo (400.000.000 – 100.000.000)	L. 300.000.000
Imposta complessiva (19.000.000 + 111.000.000)	L. 130.000.000
Anno 2000	
Reinvestimento riserve	L. 70.000.000
Investimenti riportati dall'anno precedente	L. 70.000.000
Reddito complessivo	L. 150.000.000
Reddito agevolabile	L. 70.000.000
Imposta agevolata (70.000.000 * 19%)	L. 13.300.000
Reddito residuo (150.000.000 – 70.000.000)	L. 80.000.000
Imposta complessiva (13.300.000 + 29.600.000)	L. 42.900.000

La "Visco" e il modello Unico 2000 - Persone fisiche

Riflessioni interessanti possono essere ritratte anche dal confronto tra la bozza di istruzioni relative al modello unificato per le persone fisiche e le disposizioni della circolare n. 51/E del 20 marzo 2000, sull'argomento; per i soggetti IRPEF il reddito agevolato a seguito dell'applicazione della "Visco" va tassato separatamente con aliquota al 19 per cento. Particolari preoccupazioni erano state formulate per l'applicazione di tale meccanismo e, soprattutto, con riferimento al coordinamento tra l'imponibile in oggetto, e gli altri redditi soggetti ad imposizione progressiva. Come si ricorderà l'impostazione assunta in relazione all'applicazione della DIT per le persone fisiche aveva

determinato notevoli problemi. Infatti, in quel caso si era specificato che i redditi DIT dovessero sì essere assoggettati a tassazione separata ma comunque contribuissero alla formazione degli scaglioni di reddito del soggetto partendo dal più basso; in tal modo, posto che fino a quindici milioni di reddito agevolato nessun vantaggio è conseguito, il meccanismo in questione finiva per elevare tutti gli altri redditi comportando notevoli penalizzazioni in termini di aliquota marginale. Proprio per far fronte a tali storture il provvedimento di potenziamento della DIT (D.Lgs. n. 9 del 18 gennaio 2000), aveva modificato le modalità di tassazione separata del reddito; a partire dal periodo di imposta in corso, infatti, il reddito DIT partecipa alla formazione degli scaglioni solo fino a concorrenza del limite superiore del primo, ossia 15 milioni. In tal modo l'eccedenza agevolabile, rispetto a 15 milioni, non entra a far parte del reddito complessivo del soggetto su cui determinare l'imposizione progressiva.

Ora per la "Visco" il problema era stato individuato fin dall'origine dell'entrata in vigore della legge n. 133/1999, e dalla relazione ministeriale al provvedimento sembravano arrivare parole tranquillizzanti; non era, infatti, stato ribadito alcun riferimento al meccanismo penalizzante della DIT, sottolineando solo che il reddito "Visco" dovesse essere assoggettato a tassazione separata. Invece nelle istruzioni alla compilazione del quadro RN viene indicato di procedere alla determinazione dell'imposta lorda in presenza di reddito soggetto a "Visco" nello stesso modo in cui si agirebbe in presenza di DIT. Cosicché il perverso meccanismo finirebbe per spiegare i propri effetti anche sull'agevolazione biennale. Ebbene a fronte di tali impostazioni la circolare 51/E/2000 ha chiarito, invece, che il reddito soggetto a "Visco" deve essere completamente escluso dall'imponibile complessivo del soggetto, cosicché esso non concorrerà minimamente alla formazione degli scaglioni progressivi. La tabella sottostante evidenzia gli effetti in termini di maggior imposizione conseguenti all'adozione del sistema della DIT o di quello alternativo già introdotto per la super DIT, in confronto con l'interpretazione fornita.

(Cfr. Tabella 3).

Tabella 3

IL MECCANISMO DI TASSAZIONE SEPARATA PER I SOGGETTI IRPEF	
Reddito di partecipazione agevolabile	L. 25.000.000
Reddito di partecipazione non agevolabile	L. 30.000.000
Altri redditi	L. 20.000.000
Reddito complessivo	L. 75.000.000
DETERMINAZIONE DELL'IMPOSTA DOVUTA	
MECCANISMO PROPRIO DELLA DIT	
Reddito a tassazione separata (25.000.000 * 19%)	L. 4.750.000
Secondo scaglione (5.000.000 * 26,5%)	L. 1.325.000
Terzo scaglione (30.000.000 * 33,5%)	L. 10.050.000
Quarto scaglione (15.000.000 * 39,5%)	L. 5.925.000
Imposta complessiva	L. 22.050.000
MECCANISMO PROPRIO DELLA SUPER DIT	
Reddito a tassazione separata (25.000.000 * 19%)	L. 4.750.000
Secondo scaglione (15.000.000 * 26,5%)	L. 3.975.000
Terzo scaglione (30.000.000 * 33,5%)	L. 10.050.000
Quarto scaglione (5.000.000 * 39,5%)	L. 1.975.000
Imposta complessiva	L. 20.750.000
MECCANISMO PROPRIO DELLA "VISCO"	
Reddito a tassazione separata (25.000.000 * 19%)	L. 4.750.000
Primo scaglione (15.000.000 * 18,5%)	L. 2.775.000
Secondo scaglione (30.000.000 * 33,5%)	L. 10.050.000
Terzo scaglione (5.000.000 * 39,5%)	L. 1.975.000
Imposta complessiva	L. 19.550.000

Corriere Tributario n.19/2000

Reati tributari: vietato "rendersi nullatenenti" nei confronti del Fisco

Continua ad essere considerato reato cercare di sfuggire al pagamento delle imposte sui redditi e dell'IVA, oltre agli interessi ed alle sanzioni amministrative, per un ammontare superiore a 100 milioni di lire. La pena prevista è quella della reclusione da sei mesi a quattro anni, salvo che il fatto non costituisca più grave reato, come, per esempio, per la bancarotta fraudolenta.

Lo Stato, dunque, si è cercato di ritagliare un posto privilegiato rispetto agli altri creditori i quali, beninteso, non restano certamente privi di mezzi persuasivi nonostante questi siano da ritenersi di spessore limitato. Solo la legge fallimentare prevede delle garanzie generalizzate contro chi dispone del patrimonio imprenditoriale in odio ai terzi in modo tale da appropriarsene illecitamente o ledere la *par condicio creditorum* attuando atti preferenziali a favore di taluno dei creditori a scapito degli altri. Ma per attivare tale garanzie è necessario, tuttavia, che venga dichiarato il fallimento del soggetto. Prima di tale momento, verificandone i presupposti, si potrà ipotizzare il reato di truffa. Lo Stato invece no; può operare in qualsiasi momento anche in assenza di un conclamato ed irreversibile stato di insolvenza. In buona sostanza, detto in termini crudi, se un soggetto possidente decidesse di spogliarsi di tutti i suoi beni e, nel contempo, risultasse debitore di imposte rimaste impagate sui redditi e sull'IVA potrebbe trovarsi, in astratto, a dover giustificare tale atteggiamento. Anzi, come si vedrà, la punibilità dovrebbe guardare alla mera condotta (*rectius*: l'atto di disponibilità) a prescindere se la stessa sia idonea di per sé a far raggiungere poi gli effetti voluti dall'agente; vale a dire rendere infruttuosa la fase attinente alla riscossione coattiva. Ciò che conta, infatti, è la mera "procedura", in quanto tale, intesa come complesso di singoli atti procedurali, e non la riscossione materiale delle somme dovute. In estrema sintesi il senso della cautela voluta con l'art. 11 del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000 dovrebbe essere questo. Certo, ci sarà da limare le sfumature che via via potrebbero emergere, ma la rigidità della disposizione deve trovare la propria giustificazione nel fatto che, sovente, alla meta il contribuente arriva già nudo in quanto ha provveduto a disfarsi dei propri beni con lo scopo di lasciare a bocca asciutta l'Amministrazione finanziaria.

Altrimenti detto, senza uno spazio di operatività del genere sarebbe difficile stanare i più furbi. Ecco perché, come si dirà, la disposizione di specie potrebbe prestarsi ad interpretazioni discrezionali in quanto protese a tutelare, comunque, il bene protetto che, in questo caso, si identifica nella riscossione delle imposte dovute. Dovrebbe riuscire, insomma, a fare ciò che è stato impossibile attuare con l'analogo provvedimento di cui al sesto comma dell'art. 97 del D.P.R. n. 602/1973.

Le differenze pratiche tra l'operatività del primo e quelle (scarse) del secondo non sono poche. Al di là della misura della pena, ora aumentata al massimo della reclusione in quattro anni rispetto ai tre precedenti, torna utile segnalare come sia del tutto sparito il riferimento temporale ad alcuni accadimenti. Mentre, infatti, con il sesto comma dell'art. 97 ogni atto di disponibilità poteva essere censurato solo se compiuto dopo l'inizio di accessi, ispezioni e verifiche, nel testo attuale ogni aggancio del genere è stato eliminato. Ciò comporterà, come si dirà, una rilevanza estrema al pari di quella allargata agli atti simulati oltre che a rifarsi, ovviamente, a quelli fraudolenti.

Significato normativo

Lo scopo sotteso nella disposizione in commento è quello di evitare che il contribuente si sottragga (volutamente) al pagamento (*rectius*: alla procedura di riscossione coattiva) delle imposte sui redditi e dell'IVA oltre alle correlate sanzioni ed interessi. Se invece un soggetto, tanto per fare un esempio, pur essendo debitore di forti somme è (già) nullatenente non corre nessun pericolo di tipo penale ma solo amministrativo. Anzi di ciò se ne compiace pure la relazione governativa al provvedimento nella quale tale differenziazione trova puntuale giustificazione. Si dice, infatti, che il "mero inadempimento dell'obbligazione pecuniaria avente ad oggetto l'imposta e i relativi accessori - una volta che il contribuente abbia compiutamente e correttamente assolto il dovere di dichiarazione -, non assume in alcun caso rilevanza penale". Cioè, come pare si sia in fatto verificato, se un soggetto ha un volume di affari rilevante rispetto ai costi di beni e servizi e, quindi, ha incassato un'IVA superiore a quella pagata e, ancora dunque, ha un debito consistente verso l'erario ma non lo paga in quanto, per esempio, con quei danari ha acquistato beni di lusso

utilizzati in proprio ma intestati alla società partecipata non corre alcun pericolo penale. Egli, infatti, si è limitato a non pagare l'erario come avrebbe potuto fare con un altro fornitore. Si è solo ingegnato ad utilizzare quei soldi incassati con le vendite per soddisfare i propri bisogni. L'erario si troverà, è vero, ad aggredire quei beni i quali, nel frattempo sono stati tuttavia utilizzati, consumati e mostrati come propri.

Certo, si tratterà di ipotizzare la commissione di altri reati; ma questo avverrà solo in caso di un successivo fallimento siccome sollecitato dall'erario creditore ovvero allorquando la coalizione dei soggetti coinvolti sia tale da far presagire l'emersione del reato di associazione a delinquere finalizzata all'evasione. Ciò nonostante, tuttavia, non può mai parlarsi di sottrazione fraudolenta di beni; per lo meno nell'ottica in discorso.

Condizioni di operatività

Va da sé che, trattandosi di un delitto, il dolo lo si ravvisa nel fine di sottrarsi al pagamento di imposte sui redditi o sul valore aggiunto ovvero degli interessi o delle sanzioni amministrative relative a dette imposte di ammontare complessivo superiore a cento milioni di lire. Deve, quindi, trattarsi di una volontà o di un intento psicologico ben presente al momento del compimento dell'atto di disponibilità. Il fine deve essere, quindi, specifico e ben identificabile. Di certo questo non sarà facile anche perché, come è stato detto all'inizio, è stato eliminato ogni riferimento temporale. Nel paradigma, di cui al sesto comma dell'art. 97 del D.P.R. n. 602/1973, il discrimine era dato dall'inizio di accessi, ispezioni e verifiche le quali segnalavano, da un certo punto di vista, la costitutività, in un'ottica presuntiva, di un fine del genere. Se, infatti, dopo tale momento il soggetto provvedeva a vendere o a disporre dei propri beni ciò ben poteva rappresentare un indizio della verificabilità del reato. Anzi, si prevedeva addirittura la presunzione legale di fraudolenza se l'atto fosse stato fatto dopo la notifica di un avviso di accertamento ed entro i successivi tre mesi. Ora tutto è diverso e, in un certo senso, più pericoloso. Ogni riferimento temporale è stato eliminato in quanto, ricorda la relazione governativa, tale presupposto aveva "contribuito, in effetti, a limitare fortemente le capacità di pretesa dell'amministrazione". Ma, e questo il punto, se un

soggetto è possessore da tempo di alcuni beni immobili acquistati a titolo derivato o avuti per successione ed inizia una attività nel frattempo, che cosa rischia se li vende tutti e poi sperpera il danaro ricevuto lasciando a secco il debito verso l'erario per la propria attività? Sarà punibile in quanto ha comunque disposto dei propri averi e non ha pagato le imposte oppure sarà necessario provare compiutamente il fine specifico di evaderle? Non vi è dubbio che tale dolo deve essere provata con mezzi idonei anche se la fattispecie appena rappresentata, da non ritenersi peregrina, potrebbe sollevare più di qualche perplessità.

Lo stesso discorso potrebbe farsi per colui che destina i propri beni immobili e diritti di credito in un fondo patrimoniale nel corso dell'anno 2000 mentre alla fine risulta debitore delle imposte dichiarate regolarmente ma non pagate. Tale soggetto sarà o meno perseguibile in quanto ha reso indisponibili tali beni nei confronti dell'erario? Va da sé che non tutti i comportamenti come quelli appena ipotizzati realizzano, in quanto tali, il dolo specifico; cioè a dire sono fatti con l'intento di frodare le attese dell'Amministrazione finanziaria. Ecco allora che dovrebbe risultare oltremodo ardua tale dimostrazione. Non basta insomma che l'atto di disponibilità si sia verificato e che le imposte non risultano pagate; è necessario un *quid* in più che qualifichi la condotta dell'agente attuata al momento del compimento dell'atto con, appunto, lo scopo di sottrarsi al pagamento dei tributi. Altrimenti detto, riprendendo gli esempi di cui sopra, le volontà di specie non possono essere censurate a meno che non si dimostri la presenza del dolo specifico. Se, per esempio, il ricavato della cessione del bene viene impiegata per pagare altri fornitori e non distolta a proprio favore, non vi è dubbio che l'atto non può ritenersi fraudolento o simulato in genere né tanto meno in specie verso l'Amministrazione finanziaria. Meno facile è dimostrarsi estranei al presupposto di scopo se i propri beni immobili vengono conferiti in un fondo patrimoniale o se, per esempio, l'ipoteca volontaria sugli stessi è stata iscritta a fronte di un debito verso un amico o un parente prossimo. Le accennate riflessioni portano una unica riflessione. Nel momento in cui è stato eliminato ogni riferimento temporale, "quando" potrebbe scattare la presunzione di frode? Solo dopo la evidenziazione del debito in dichiarazione e non pagato o anche prima?

La relazione governativa, in merito alla eliminazione del limite temporale, si affretta a far rilevare come la linea della tutela penale sia stata "opportunamente avanzata, richiedendo, ai fini della perfezione del delitto, la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace la riscossione - idoneità da apprezzare in base ai principi, con giudizio ex ante - e non anche l'effettiva verifica di tale evento".

Sembra di capire, dunque, che non occorre, innanzitutto, che la riscossione coattiva non abbia sortito i propri effetti; basta che questa sia stata meramente posta in pericolo. Cosicché, pur potendo l'Amministrazione attivarsi, in tesi generale, per rendere revocabile in modo ordinario ex art. 2901, c.c., tali atti ed alla fine ci riuscisse, il fatto di per sé sarebbe già punibile. Ciò per lo meno stando al corretto significato da attribuire al passo contenuto nella relazione. Lo stesso discorso dovrebbe farsi se, per esempio, il soggetto terzo destinatario dei beni del contribuente li rimettesse a disposizione dell'erario per soddisfare il debito del contribuente *dante causa*. Va da sé che la pericolosità di tale disposizione emerge in tutta la sua grandezza in quanto ben potrebbe, seppur in teoria, toccare ogni atto compiuto dal contribuente rilevatosi, nello stesso tempo, debitore insolvente in quanto resosi nullatenente. Le affermazioni contenute nella relazione si pongono, quindi, in un'ottica diversa da quanto potrebbe apparire dal testo legislativo. Il comportamento dell'agente deve essere tale, infatti, da "rendere in tutto o in parte inefficace la procedura di riscossione coattiva". L'interpretazione piana di tale inciso potrebbe portare a ritenere che la tutela è rivolta a far sì che l'erario comunque incassi le somme dovute in quanto l'inefficacia è da legarsi alla riscossione materiale. Cosicché, se le imposte in allora non pagate vengono in ogni caso rimosse non può esserci reato. Ciò non di meno, tuttavia, la lettura potrebbe essere diversa e spostata più a monte. L'illecito comportamento potrebbe essere ravvisato, come è stato detto, nella volontà dell'agente di rendere inefficace la "procedura" di riscossione e non quest'ultima.

Sembra che la relazione si ponga in quest'ultima ottica quando afferma, come è stato accennato, che ciò che conta è la semplice idoneità della condotta a rendere inefficace (appunto) la procedura di riscossione e non l'effettiva verifica di tale ultimo evento.

Cosicché, ogni ripensamento postumo potrà essere valutato come attenuante ma non certo come causa di non punibilità.

Condotta

La disposizione in commento si riferisce, oggettivamente, al soggetto che "aliena simulatamente o compie altri atti fraudolenti sui propri o su altrui beni ...".

Esaminiamo le singole condotte che si vorrebbero sterilizzare. Si dice della vendita simulata in quanto ricompresa nel paradigma di cui all'art. 1414, c.c. Si tratta di un atteggiamento che, in quanto impregnato dal dolo specifico appena visto, diventa senz'altro frodatario degli interessi dell'erario. Tant'è che lo si accomuna agli "altri" atti fraudolenti in modo che tale qualifica la si può estendere anche alla vendita simulata. Riguardo agli altri atti fraudolenti, vi è da dire che nessuno è escluso; ogni volontà dispositiva ammantata dal dolo specifico potrebbe, infatti, caratterizzare il reato di specie. Cosicché, la costituzione di un fondo patrimoniale, l'iscrizione di un'ipoteca volontaria o garanziale per un mutuo ben potrebbero rientrare nel paradigma appena visto. A condizione, ovviamente, che venga dimostrato il dolo di sottrazione e che l'atto sia tale da inficiare la mera procedura riscossiva.

Per quanto attiene all'oggetto degli atti, la disposizione si riferisce ai propri o agli altrui beni. Ricalca, in buona sostanza quanto sul punto precisava il sesto comma dell'art. 97 del D.P.R. n. 602/1973. In verità, trattandosi di delitto, suona strano il riferimento anche agli "altrui beni" *tout-court* a meno che non ci si rapporti a quelli apparentemente di altri ma sicuramente riconducibili nella disponibilità del contribuente.

Corriere Tributario n.21/2000

La disciplina del doppio credito d'imposta: aspetti operativi e spunti di riflessione

Dopo i primi anni di rodaggio, è entrata finalmente a regime la disciplina del doppio credito di imposta, che ha sostituito il previgente regime della maggiorazione di conguaglio. La presentazione della dichiarazione annuale dei redditi per le società di capitali è il momento centrale, nel quale dare conto delle movimentazioni avvenute nell'ambito dei due canestri; la compilazione del relativo quadro RF del modello Unico 2000 deve essere effettuata con particolare attenzione, soprattutto laddove il riscontro delle operazioni compiute nel corso dell'anno dia vita alla necessità di procedere a versamenti integrativi, al fine di rimpinguare i panieri prosciugati. Dal lato del socio, invece, si tratta di comprendere a pieno in che modo potere utilizzare il credito concesso a fronte del dividendo assegnato; altro è, infatti, ottenere un credito pieno, eventualmente rimborsabile e riportabile e altro è vedersi attribuire un credito limitato, da utilizzare solo entro precisi limiti. Proprio la determinazione della quota fruibile del credito limitato è stata oggetto di recenti modifiche, che hanno migliorato la situazione dei contribuenti, allargando il particolare beneficio trasferito dalla partecipata al socio.

La memorizzazione delle imposte da parte delle società distributrici di dividendi

Dall'entrata in vigore del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 467, che ha sostituito la disciplina della maggiorazione di conguaglio con l'introduzione di un doppio credito di imposta, sono passati ormai due anni; il meccanismo, però, non sembra ancora del tutto metabolizzato, vuoi per la difficoltà di comprendere a pieno tutte le varie particolarità del nuovo sistema, vuoi per gli strascichi che il previgente regime continua ad avere sulle dichiarazioni delle società di capitali. Si pensi, ad esempio, alla franchigia disponibile: con tale termine viene comunemente indicata la differenza positiva tra il 64 per cento del reddito imponibile e l'utile risultante dal bilancio; nel vigore della disciplina della maggiorazione di conguaglio tali importi potevano essere utilizzati per abbattere gli eventuali versamenti dovuti proprio in applicazione del meccanismo creato per riequilibrare le imposte corrisposte dalla società e i crediti assegnati ai propri soci. Dopo l'entrata in vigore del D.Lgs. n. 467/1997 tali somme non hanno più alcuna ragione di esistere e così possono essere liberate per la parte eccedente le riserve legate alla maggiorazione di conguaglio. Visto che, a

suo tempo, su tali somme sono state pagate le imposte l'ammontare corrispondente può per il 56,25 per cento (data l'aliquota IRPEG previgente del 36 per cento) affluire al canestro A dei crediti pieni. La norma impone, però, di distribuire la franchigia in 10 quote annuali costanti, cosicché per ognuno dei periodi interessati solo il 5,625 per cento potrà incrementare il canestro A. Da qui la necessità di tenere costantemente sotto controllo l'importo originario al fine di rifornire correttamente il paniere dei crediti pieni.

Nel modello Unico 2000 - Società di capitali è l'ultima parte del quadro RF ad occuparsi dell'annotazione degli elementi che determinano l'evoluzione e il saldo finale dei due canestri. Il prospetto è pressoché identico a quello dello scorso anno e ad esso si raccorda a doppio filo; basti pensare, infatti, che i valori iniziali devono essere direttamente trascritti dal rigo RF13 del quadro RF di Unico 99. Vanno inseriti dunque tutti quei movimenti che possono determinare l'aumento o la diminuzione della consistenza delle imposte assolute, realmente o virtualmente, da cui individuare i crediti distribuibili. Dal lato degli incrementi si tratta sostanzialmente del pagamento di imposte, anche accertate in via definitiva, del prelievo proprio del periodo, dei proventi soggetti a tassazione agevolata conseguiti e degli eventuali versamenti integrativi a copertura di utilizzi eccedenti le disponibilità. Le diminuzioni attengono invece alla distribuzione di utili e riserve, nonché alla presenza di rimborsi per imposte versate in precedenza.

Tra le novità del modello relativo ai redditi del 1999 occorre prestare particolare attenzione alle recenti disposizioni normative che possono, in qualche modo, interessare la disciplina. E' il caso della legge "Visco", in base alla quale è possibile scontare l'aliquota ridotta del 19 per cento sui redditi corrispondenti al minore tra gli incrementi patrimoniali avvenuti e gli acquisti di beni strumentali. Come per la DIT la presenza di un reddito soggetto ad aliquota ridotta deve essere trasformata in due quote distinte tali da poter ritenere la prima soggetta a tassazione ordinaria e la seconda completamente esente; quest'ultima confluirà, per il 58,73 per cento nel canestro dei crediti limitati, per consentire di trasferire l'agevolazione della società al socio.

Per quanto riguarda l'ambito oggettivo di applicazione risultano influenti le variazioni intervenute dopo la presentazione della

dichiarazione relativa ai redditi del 1998 e fino all'analoga scadenza prevista per "Unico 2000".

Il termine ultimo per incrementare i canestri è, generalmente, la data di delibera della distribuzione. Tuttavia se quest'ultima ha per oggetto la distribuzione dell'utile dell'esercizio cui si riferisce la dichiarazione anche le imposte relative a tali utili, liquidabili successivamente, possono essere tenute in considerazione. Inoltre, la distribuzione di riserve in sospensione consente l'utilizzo anche delle imposte liquidabili nella dichiarazione relativa al periodo in cui è avvenuta la delibera stessa.

Un'ultima riflessione deve essere posta al rigo RF70 del prospetto (cfr. Tabella A); qui vanno inserite le imposte dell'esercizio; tale ammontare, che in linea di massima incrementa il canestro A, visto che fa riferimento ad imposte realmente pagate, in determinate circostanze aumentare il canestro dei crediti limitati. La presenza di utili per i quali è stato assegnato alla società un credito di imposta limitato e l'attribuzione del credito di imposta figurativo per i redditi prodotti all'estero giustificano tale apposizione.

Tabella A

Quadro RF Sez. II: imposte di cui all'art. 105, comma 1, lett. a) e b) del D.P.R. n. 917/2000						
RF61	Saldo iniziale				25.000.000	12.000.000
RF62	Franchigia pregressa	35.000.000		5,625%	1.969.000	
RF63	Imposte liquidate e/o accertate in via definitiva				10.000.000	
RF64	Imposte rimborsate				(7.000.000)	
RF65	Distribuzione di riserve e fondi	7.000.000	31.05.1999		(4.111.000)	(.000)
RF66		30.000.000	20.09.1999		(10.619.000)	(7.000.000)
RF67					(.000)	(.000)
RF68	Distribuzione dell'utile	50.000.000	30.04.1999		(25.000.000)	(4.365.000)
RF69	Proventi agevolati	10.000.000		58,73%		5.873.000
RF70	Imposte dell'esercizio				5.000.000	5.000.000
RF71	Perdite pregresse	.000		37%		.000
RF72	Versamenti integrativi				15.000.000	
RF73	Saldo finale				10.239.000	11.508.000

Utilizzo del credito d'imposta limitato da parte del socio

Le problematiche appena viste per le società di capitali non interessano il socio che invece viene toccato dalla disciplina nel momento in cui riceve il dividendo con abbinato un credito di imposta pieno o limitato. Da un meccanismo basato sulla copertura da parte della partecipata dei maggiori crediti eventualmente attribuiti a fronte delle imposte effettivamente versate (maggiorazione di conguaglio) si è

passati all'attribuzione di una doppia tipologia di credito d'imposta: quello pieno in dipendenza delle imposte per così dire reali e quello limitato, concesso cioè legato alla distribuzione di utili non soggetti a tassazione per agevolazioni fruite. Quest'ultimo consente di trasferire al socio i benefici fiscali goduti dall'impresa, cosicché il dividendo costituito da redditi agevolati dovrà essere anch'esso non imponibile in capo al socio. Il beneficio, però, può essere fruito solo per abbattere l'imposta che il socio paga in relazione al dividendo percepito e non per limare l'intero suo imponibile; se l'imposta versata a fronte del dividendo con credito limitato è inferiore allo stesso credito l'eccedenza non potrà essere utilizzata in periodi di imposta futuri, né tanto meno essere chiesta a rimborso. E', quindi, evidente la centralità del meccanismo con il quale si determina la quota di imposta che può essere compensata con il credito limitato.

La norma attualmente in vigore (comma 3-bis dell'art. 11, D.P.R. n. 917/1986) individua tale fattore nel prodotto tra l'imposta netta e il rapporto tra gli ammontari degli utili per i quali spetta il credito d'imposta limitato, comprensivo di detto credito, e l'ammontare del reddito complessivo anch'esso comprensivo del credito limitato e di eventuali altri crediti ordinari al lordo delle perdite di precedenti periodi ammesse in deduzione. Una novità importante si è avuta proprio con riferimento a quest'ultima previsione. Il nuovo meccanismo prevede ora la possibilità di portare in diminuzione le perdite pregresse con effetti benefici per i soci: infatti, nel rapporto suddetto viene diminuito il denominatore elevando la percentuale di imposta riferibile al dividendo e l'utilizzabilità del credito limitato.

La Tabella B illustra il risparmio fiscale legato alla modifica introdotta; una volta giunto alla determinazione dell'imposta netta da versare il socio che ha ricevuto dividendi con credito di imposta limitato dovrà passare alla determinazione della percentuale di imposta da pagare che può essere riferita all'utile stesso.

Come è facilmente riscontrabile il nuovo sistema assegna al dividendo una percentuale maggiore di imposta, cosicché viene elevata la possibilità di utilizzare il credito limitato. Da ultimo si deve sottolineare una particolarità nel rapporto tra crediti limitati e crediti di imposta pieni. La contemporanea presenza dei due importi impone l'utilizzo prioritario del credito limitato. In tal modo se al momento di

abbattere l'imposta con il credito pieno la stessa sarà più bassa perché limata maggiormente dal credito limitato, il risparmio fiscale si estenderà ai crediti ordinari con eventuale possibilità di ottenere un'eccedenza da riportare o da chiedere a rimborso rispetto all'imposta da versare.

Tabella B

Il funzionamento del nuovo credito di imposta limitato					
A	Dividendi con credito limitato		L. 2.000		
B	Credito limitato		L. 1.174,600		
C	Redditi di impresa al lordo delle perdite pregresse		L. 15.000		
D	Perdite pregresse		L. 300		
E D)	Reddito complessivo (A + B + C -		L. 17.872,600		
F	Aliquota media irpef		27%		
G	Imposta lorda (E * F)		L. 4.826,142		
H	Detrazioni		L. 90		
I	Imposta netta (G -H)		L. 4.736,142		
Utilizzo del credito d'imposta limitato					
	Prima		Ora		
L	Percentuale di reddito riferibile al dividendo con credito limitato	(A+B)/	19,627%	(A+B)/(C-	19,998%
		[(C-		D)+B	
M			L.929,627%		L.947,130
	Imposta netta riferibile al dividendo con credito limitato (I*L)				
N			L.3.806,582		L.3.789,012
	Imposta netta da versare				

(I-M)				
O Credito limitato inutilizzabile (B-M)		L.245,040		L.227,420

Corriere Tributario n.22/2000

Coinvolgimento del consulente fiscale negli illeciti tributari amministrativi e penali

La nuova disciplina dei reati tributari potrebbe coinvolgere, accanto al contribuente direttamente interessato, anche il professionista che lo coadiuva negli adempimenti fiscali. Le disposizioni in tema di concorso nel reato, collegate alle espresse previsioni dettate in tema di sanzioni amministrative, tracciano un quadro preoccupante; tuttavia, occorre analizzare a fondo la problematica, soprattutto al fine di chiarire quando il consulente può sentirsi chiamato in causa e quando, invece, nessun addebito può essere a lui contestato. Al centro di tali questioni sono i concetti di dolo e colpa, dai contorni non sempre ben definiti, specie in ambito tributario.

Anche il professionista potrebbe essere chiamato a rispondere, con il proprio cliente, dei nuovi reati tributari previsti in materia di imposte sui redditi e IVA. Se egli ha, tuttavia, prestato la sua assistenza con imperizia o leggerezza colposa non potrà mai concorrere con il cliente nel delitto doloso.

Sono queste le conseguenze che si annidano all'interno del D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000 con il quale è stata accolta la delega sulla riforma dei reati in materia di imposte sui redditi e sull'IVA di cui alla legge n. 205 del 25 giugno 1999.

L'anello di congiunzione tra l'ordinamento tributario in genere ed il contribuente è rappresentato dal professionista; sia esso dottore commercialista, ragioniere commercialista ed economista di impresa,

consulente del lavoro o tributarista. Senza l'apporto di tali soggetti ogni riforma tributaria sarebbe nata zoppa. Senza la loro opera di interpretazione incessante ogni cosa sarebbe passata al macero o avrebbe necessitato, per compiersi, di un percorso molto più lungo. Senza, infine, il loro apporto non si sarebbero vinte tante battaglie contro un fisco sempre più attestato a difendere le proprie rigidità o ingessamenti mentali. Bene, questo lo si è capito e si è cercato di coinvolgere il professionista cercandone, in concerto, il suo appoggio. Il tipico esempio è rappresentato dal rilascio del visto pesante condizionato alle interpretazioni ufficiali del Ministero delle finanze. Il coinvolgimento a volte è blando e suadente ed altre volte è più brusco. Si pensi, tanto per stare sul concreto, al concorso ed all'autore mediato di cui, rispettivamente, agli artt. 9 e 10 del D.Lgs. n. 472/1997 inerente alle sanzioni amministrative nelle quali il professionista naviga male nonostante la previsione di cui al secondo periodo del comma 1 dell'art. 5 del summenzionato provvedimento.

Concorso del professionista in ambito penale

A tutto questo ora si aggiunge la nuova riforma dei reati previsti in materia di imposte sui redditi e IVA di cui al D.Lgs. n. 74 del 10 marzo 2000 che, però, a dispetto di quanto facesse il D.L. n. 429/1982, si occupa solo di delitti connotati dal dolo specifico di evadere le imposte o di permettere che altri lo facciano e non pure di contravvenzioni. La tranquillità dei professionisti è massima; ci si augura tuttavia che non si abbassi la guardia dovuta alla mancata messa a fuoco delle novità introdotte in questi ultimi tempi. Sia in materia di sanzioni amministrative che penali. Il pericolo di restare coinvolti è latente e, quindi, può dirsi reale. Occorre valutare i tempi ed i limiti del proprio coinvolgimento concorsuale con il cliente; specialmente a ridosso della preparazione delle dichiarazioni dei redditi e dell'IVA. Non vi è dubbio che la moralizzazione di tutti i professionisti e dei clienti debba passare anche attraverso la conoscenza di alcune disposizioni coinvolgenti.

Si è detto che si tratta di delitti dolosi che si identificano nel momento dichiarativo. A questi si affiancano, tuttavia, altri reati di non poco spessore. Si va dalle rilevazioni contabili incostanti, alle valutazioni fuori tetto, all'occultamento delle scritture o all'emissione di fatture o altri documenti per operazioni inesistenti, all'occultamento o alla

distruzione delle scritture per arrivare, infine, al delitto di sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte o alle operazioni in odore di elusività.

Elementi costitutivi del concorso

Qual è dunque il limite del coinvolgimento del professionista in tali e nelle altre ipotesi? Innanzitutto occorre specificare in che cosa consiste quel particolare fenomeno concorsuale fissato nell'art. 110, c.p. Tra gli elementi costituiti del concorso merita di essere segnalato, per la sua peculiarità al tema in discorso, tra gli altri (pluralità di soggetti, realizzabilità della fattispecie punibile, soggettività), il contributo che il professionista offre al proprio cliente. Esso può essere, infatti, oltre che di tipo materiale, anche morale o psichico. Ed è questo l'aspetto più emblematico. In tale ipotesi il contributo deve consistere nella determinazione o nel rafforzamento del proposito criminoso altrui. La giurisprudenza sul punto può essere illuminante. Si è affermato, infatti, che, in base alla concezione unitaria del concorso di persone nel reato, l'attività costitutiva del concorso può essere rappresentata da qualsiasi comportamento esteriore che fornisca un apprezzabile contributo, in tutte o alcune fasi della ideazione, organizzazione ed esecuzione, alla realizzazione collettiva, anche soltanto mediante il rafforzamento dell'altrui proposito criminoso o l'agevolazione dell'opera dei concorrenti. Da ciò consegue, ricorda sempre la citata sentenza della Cassazione, che non è neppure necessario un previo accordo diretto alla causazione dell'evento, ben potendo il concorso esplicarsi in un intervento di carattere estemporaneo sopravvenuto a sostegno dell'esecuzione altrui, ancora in corso quand'anche iniziata all'insaputa *de correo*. In buona sostanza, basta un niente per restare coinvolti. Sarebbe sufficiente, infatti, avere la precisa consapevolezza che un determinato evento delittuoso sta per compiersi anche se non si è a conoscenza di tutto il disegno criminoso. Come si vede da queste piccole tracce giurisprudenziali, il confine tra l'essere coinvolti o meno è del tutto labile; specialmente in un sistema tributario penale così rettificato o, per lo meno, in relazione ad alcune fattispecie del tutto ambigue (rilevazioni contabili, valutazioni, norme antielusive, ecc.). Si pensi, tanto per fare un esempio, alla sottrazione fraudolenta al pagamento delle imposte. Si tratta di un delitto punito con la reclusione da sei mesi a quattro anni e

che ricalca, differenziandosene, tuttavia, in modo piuttosto brusco, dall'analoga cautela di cui al sesto comma del soppresso art. 97 del D.P.R. n. 602/1973. Può capitare, infatti, che il cliente, smanioso di non pagare le imposte dovute sulla base della dichiarazione o di quelle maggiori derivanti dall'esito di una verifica, al fine di mettere al riparo il proprio patrimonio mobiliare ed immobiliare, decida di blindarlo con atti di disponibilità (vendite simulate, iscrizione ipotecarie, fondi patrimoniali, ecc.) e chiedi al professionista come farlo o, addirittura, questi gli consiglia la strada da percorrere. Ebbene, in questa ipotesi, il concorso morale o psichico è palese ed il rischio è quello di doversi sobbarcare la pena sopra accennata.

Non può esistere, infatti, una responsabilità a titolo di colpa nel reato concorsuale doloso. Ciò perché manca una precisa disposizione che lo stabilisca, come quella prevista in tesi generale per i reati colposi dal secondo comma dell'art. 42, c.p. Ciò significa, quindi, che se il professionista, per negligenza o imperizia, dà un consiglio sbagliato o non è in grado di darlo, non agisce con dolo ma solo con colpa e non potrà, consequenzialmente, concorrere con il reato delittuoso del proprio cliente. La rilevazione incostante di un accadimento aziendale, consigliata sulla scorta di un certo ragionamento basato su interventi giurisprudenziali o dottrinari, a prescindere dalla operatività di cui all'art. 15 del provvedimento, non genera mai concorso.

Corriere Tributario n.24/2000

Soggetti certificatori

Chi è autorizzato a rilasciare il cosiddetto "visto pesante": il professionista contabile iscritto nell'albo da almeno cinque anni e revisore contabile da un anno oppure il professionista contabile revisore dei conti ed avente tale qualifica da almeno cinque anni con pari anzianità di iscrizione nell'albo?

Il comma 1 dell'art. 36 del D.Lgs. n. 241/1997, così come introdotto dal D.Lgs. n. 490/1998, dispone che "I revisori contabili iscritti negli albi dei Dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro che hanno esercitato la professione per almeno cinque anni possono effettuare, ai soli fini fiscali, la certificazione di cui al comma 2 nei riguardi dei contribuenti titolari di redditi d'impresa in regime di contabilità ordinaria, anche per opzione, sempreché hanno tenuto le scritture contabili dei contribuenti stessi nel corso del periodo d'imposta cui si riferisce la certificazione".

In tal modo il requisito dei cinque anni di anzianità si riferisce esclusivamente all'iscrizione all'albo dei Dottori commercialisti, dei ragionieri e periti commerciali e dei consulenti del lavoro. Non ha rilevanza ai fini della possibilità di apporre la certificazione, l'anzianità maturata nel ruolo di revisore contabile.

La previsione in parola, volta a consentire l'accesso al visto pesante solo ai professionisti più esperti e per ciò stesso considerati più affidabili in un compito così gravoso e delicato, è stata oggetto di numerose critiche. In primo luogo il consiglio Nazionale dei revisori contabili ha sottolineato che l'impostazione conferita alla disciplina penalizza in modo ingiustificato tutti i revisori contabili non iscritti ad alcuno dei suddetti albi ma comunque in possesso di esperienza e competenza tali da poter rientrare tra i soggetti certificatori. Le perplessità del lettore si legano con l'apparente non linearità della disposizione in oggetto nella quale si fa riferimento ai revisori iscritti negli albi che "hanno esercitato la professione...". Va da sé, tuttavia, che il riferimento alla professione in quanto tale si lega solo con il soggetto iscritto agli albi di cui sopra che abbia maturato una anzianità di almeno cinque anni esercitando in fatto l'attività di specie desumibile dall'apertura della partita IVA. Nessun legame è possibile, quindi, ipotizzare con l'iscrizione all'istituto nazionale dei revisori contabili.

Fonti normative

D.Lgs. 9 luglio 1997, n. 241, art. 36

*Corriere Tributario n.24/2000,
inserto Filo Diretto n.6, caso n.35*

Interessi passivi da mutui ipotecari con valuta in ECU

Sono deducibili i maggiori interessi su mutui ipotecari espressi in ECU relativi all'oscillazione del cambio? Qual è l'esatto criterio da adottare per la loro eventuale deducibilità, quello di cassa o quello di competenza?

Le istruzioni alla compilazione del modello Unico 2000 persone fisiche, affermano testualmente che "Tra gli oneri accessori da indicare nel rigo RP4 o nel rigo RP5 sono compresi anche: l'intero importo delle maggiori somme corrisposte a causa delle variazioni di cambio relative a mutui stipulati in ECU o in altra valuta, nonché la commissione spettante agli Istituti per la loro attività di intermediazione, gli oneri fiscali (compresa l'imposta per l'iscrizione o la cancellazione di ipoteca), la cosiddetta "provvigione" per scarto rateizzato, le spese di istruttoria, notarili e di perizia tecnica, ecc." Cosicché appare chiaro che le oscillazioni in questione rientrano nell'ambito delle somme deducibili, nei limiti imposti dall'art. 13-bis del T.U.I.R. Per completezza d'argomento si fa presente che, a partire dal 1999, il paniere delle monete che componevano l'ECU non è più utilizzato essendo a tutti gli effetti sostituito dalla moneta unica; infatti, la circolare n. 285/D dell'11 dicembre 1998 sottolinea che "Si ritiene altresì utile richiamare la normativa comunitaria (Reg. CE n. 1103/97 del 17 giugno 1997, pubblicato sulla G.U.C.E. del 19 giugno 1997) che ha fissato alcuni principi fondamentali che regoleranno il processo di transizione all'EURO: a partire dal 1° gennaio 1999, ogni riferimento all'ECU che appare negli strumenti giuridici (disposizioni normative, atti

amministrativi, contratti, ecc.) è sostituito da un riferimento all'EURO, al tasso di conversione di 1 ad 1".

Quanto al criterio da adottare per la detraibilità delle somme in oggetto, il riferimento è sicuramente al principio di cassa, nel senso che sono ammesse ad abbattimento dell'imposta dovuta le somme versate a prescindere dalla scadenza della rata. A tal proposito le istruzioni alla compilazione del modello Unico 99, confermate anche per gli imminenti adempimenti dichiarativi di quest'anno, hanno sostituito il riferimento agli interessi con quello relativo alle somme versate, includendo in tal modo, inequivocabilmente anche gli oneri accessori tra cui, per quanto qui interessa, le oscillazioni relative ai mutui stipulati in valuta.

Fonti normative

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 13 bis, 102

*Corriere Tributario n.24/2000,
inserto Filo Diretto n.6, caso n.36*

Società in liquidazione e deducibilità delle perdite

Una società soggetta all'IRPEG, posta in liquidazione nell'anno 1994, registra col trascorso 1999 il protrarsi della procedura oltre il termine di cui al terzo comma dell'art. 124 del D.P.R. n. 917/1986. Essendo preclusa la possibilità di redigere un bilancio finale della liquidazione ed essendo altresì emerso nel suddetto esercizio 1999 un reddito imponibile, si chiede conferma sulla possibilità di riportare fino a compensazione di detto imponibile nella futura dichiarazione dei redditi, le perdite accumulate nei periodi precedenti (c.d. definitivi), ovviamente nei limiti del quinquennio antecedente e secondo i principi generali di cui all'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986.

Il comma 3 dell'art. 124 del D.P.R. n. 917/1986 afferma che "Per le società soggette all'imposta sul reddito delle persone giuridiche il reddito relativo al periodo compreso tra l'inizio e la chiusura della liquidazione è determinato in base al bilancio finale. Se la liquidazione si protrae oltre l'esercizio in cui ha avuto inizio il reddito relativo alla residua frazione di tale esercizio e a ciascun successivo esercizio intermedio è determinato in via provvisoria in base al rispettivo bilancio, salvo conguaglio in base al bilancio finale; le perdite di esercizi anteriori all'inizio della liquidazione non compensate nel corso di questa ai sensi dell'art. 102 sono ammesse in diminuzione in sede di conguaglio. Se la liquidazione si protrae per più di cinque esercizi, compreso quello in cui ha avuto inizio, nonché in caso di omessa presentazione del bilancio finale, i redditi determinati in via provvisoria si considerano definitivi e ai fini dell'imposta sul reddito delle persone fisiche i redditi compresi nelle somme percepite o nei beni ricevuti dai soci, ancorché già tassati separatamente a norma degli artt. 16 e 18, concorrono a formarne il reddito complessivo per i periodi di competenza".

Per quanto qui interessa, si ritiene di poter confermare l'impostazione del lettore, nella considerazione che l'assenza di bilancio definitivo ed il protrarsi della procedura oltre il quinquennio rende autonomi i singoli periodi in cui la liquidazione si è sviluppata. In tal modo la compensazione delle perdite, nei limiti di quanto disposto all'art. 102 del D.P.R. n. 917/1986, può essere applicata a ciascuno degli esercizi in liquidazione.

Per completezza di argomento va sottolineato che l'eventuale possibilità di compensare perdite conseguite non già nel corso della liquidazione ma in periodo precedenti la stessa, deve essere attentamente vagliata in relazione alla durata della procedura. Infatti, se quest'ultima non si protrae per più di cinque anni, compreso quello d'avvio, l'intero periodo di svolgimento è considerato unico e i vari bilanci annuali sono provvisori in attesa del conguaglio finale; da ciò deriva la possibilità di compensare in sede di liquidazione perdite realizzate fino a cinque anni prima dall'inizio della procedura. Nel caso in cui, invece, la liquidazione duri per più di 5 anni, allora i singoli risultati annuali divengono automaticamente definitivi, con la conseguenza di non poter più considerare unico, anche ai fini di eventuali compensazioni, il periodo di liquidazione.

Fonti normative

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 102, 124

*Corriere Tributario n.24/2000,
inserto Filo Diretto n.6, caso n.37*

Presentazione della dichiarazione di società in liquidazione

Una s.r.l. in liquidazione volontaria dal 1997 ha terminato le operazioni di liquidazione in data 7 maggio 1999. Entro quale data deve o doveva essere presentata la dichiarazione dei redditi per il periodo 1° gennaio 1999 - 7 maggio 1999?

Il lettore non precisa se il bilancio finale di liquidazione è stato espressamente approvato dopo le operazioni di liquidazione (come dovrebbe ritenersi), ma si limita a dire che sono terminate le predette operazioni. Ciò nonostante si possono fornire le seguenti determinazioni nella certezza che il lettore ci si ritrovi.

Il comma 1 dell'art. 5 del D.P.R. n. 322/1998 afferma che "in caso di liquidazione di società o enti soggetti all'imposta sul reddito delle persone giuridiche, di società o associazioni di cui all'art. 5 del Testo Unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 917, e di imprese individuali, il liquidatore nominato con provvedimento dell'autorità giudiziaria presenta, entro quattro mesi dalla data in cui ha effetto la deliberazione di messa in liquidazione, la dichiarazione relativa al periodo compreso tra l'inizio del periodo d'imposta e la data stessa. Lo stesso liquidatore presenta la dichiarazione relativa al risultato finale delle operazioni di liquidazione entro quattro mesi dalla chiusura della liquidazione stessa o dal deposito del bilancio finale, se prescritto".

Qualora il liquidatore non sia nominato con provvedimento dell'autorità giudiziaria lo stesso, o in mancanza il rappresentante legale, presenta le dichiarazioni di cui al comma 1 entro l'ordinario termine per la presentazione delle dichiarazioni dei redditi.

Dunque nel caso di liquidazione ordinaria, valgono gli ordinari termini di presentazione sia con riguardo alla dichiarazione dell'intervallo compreso tra l'inizio del periodo di imposta e la messa in liquidazione, sia con riferimento alla dichiarazione finale. Per i soggetti IRPEG, come nel caso proposto, particolarmente delicata è l'individuazione del termine ordinario, visto che questo varia in funzione del momento di approvazione del bilancio. Naturalmente, nel caso di società in liquidazione il momento di approvazione del bilancio finale, quello che raccoglie i risultati della procedura, determina il

termine iniziale per la presentazione della dichiarazione. Possono presentarsi diverse situazioni: innanzitutto se il bilancio di chiusura è espressamente approvato il termine ordinario, previsto dal comma 2 dell'art. 2 del D.P.R. n. 322/1998 è quello che fa riferimento alla data di approvazione. In tal modo la dichiarazione dovrà essere presentata entro un mese da tale data. Qualora invece il bilancio non venga espressamente approvato in base agli artt. 2453 e 2454 del c.c., decorso il termine di tre mesi dal deposito del bilancio finale, quest'ultimo si considera approvato. In tale situazione dovrà dunque farsi riferimento come momento iniziale di presentazione alla scadenza del terzo mese successivo alla data di deposito. In sostanza la dichiarazione dovrà essere effettuata entro quattro mesi dal deposito del bilancio. Tuttavia occorre sottolineare che l'art. 2454 del c.c. prevede anche come la quietanza rilasciata all'atto del pagamento dell'ultima quota di riparto sia assimilabile all'approvazione del bilancio. Cosicché in tale caso la decorrenza avverrà dal suddetto pagamento.

Fonti normative

D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, artt. 2, 5

*Corriere Tributario n.24/2000,
inserto Filo Diretto n.6, caso n.38*

Utilizzo in compensazione del credito maturato dalla presentazione della dichiarazione integrativa

Si ipotizza il caso della presentazione di una dichiarazione rettificativa di Unico 99, redditi 1998, attraverso la quale si espone un reddito imponibile inferiore rispetto alla precedente. Questo fa generare un credito avendo il contribuente pagato un saldo in fase di presentazione della dichiarazione originaria. Tale credito può essere utilizzato in compensazione?

L'art. 2, comma 8, D.P.R. n. 322/1998 dispone che, fatta salva l'applicazione delle sanzioni amministrative, le dichiarazioni possono essere integrate per correggere errori ed omissioni mediante la presentazione di una successiva dichiarazione rettificativa o integrativa; va subito sottolineato che tale previsione normativa si affianca ma non si sovrappone a quanto previsto dall'art. 13, D.Lgs n. 472/1997, in tema di ravvedimento operoso; in quest'ultimo disposto viene, infatti, stabilita la riduzione delle sanzioni minime per chi spontaneamente, si attivi per correggere violazioni commesse in sede di predisposizione e presentazione delle dichiarazioni oltre che con riferimento al pagamento delle somme dovute.

Tuttavia, le ipotesi previste dall'art. 13 sono del tutto diverse da quelle previste dall'art. 2, D.P.R. n. 322/1998. Infatti, nel primo caso, la dichiarazione presentata a seguito del ravvedimento non annulla quella precedentemente inviata che, al contrario, continua ad avere efficacia a tutti gli effetti; nel secondo invece la successiva dichiarazione annulla quella precedentemente compilata e si sostituisce ad essa. Conseguenza immediata di tale discrasia è che nell'ipotesi in cui da una dichiarazione prodotta a seguito di ravvedimento operoso emerga un credito o un maggior credito per il contribuente, tale maggior importo può solo essere chiesto a rimborso, non essendo utilizzabile in compensazione. Nel caso di dichiarazione rettificativa, che invece si sostituisce alla precedente, il maggior credito indicato in quest'ultima può essere compensabile. Vanno, tuttavia, distinte tre situazioni specifiche: se la correzione avviene prima della scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione allora il problema non si pone nemmeno, dal momento che solo l'ultima dichiarazione ricevuta verrà presa in considerazione, annullandosi automaticamente la precedente.

Naturalmente in questo caso nulla ostacola l'utilizzo del maggior credito in compensazione.

Quando la dichiarazione integrativa da cui emerge una posizione migliore per il contribuente viene presentata oltre l'ordinaria scadenza, ma nei novanta giorni successivi, la situazione è pressoché analoga alla precedente: infatti, posto che la dichiarazione successiva è valida a tutti gli effetti i crediti risultanti possono essere utilizzati in compensazione; resta tuttavia inteso che al contribuente verrà irrogata la sanzione amministrativa per la tardiva presentazione.

Un'ultima circostanza è quella in cui la correzione avvenga dopo i novanta giorni dalla scadenza degli ordinari termini; infatti, in tal caso la successiva dichiarazione deve essere considerata omessa a tutti gli effetti. In un intervento dello scorso febbraio, il Ministero aveva precisato che la dichiarazione rettificativa in esame dava comunque titolo per la riscossione delle somme in essa contenute; cosicché eventuali crediti o maggiori crediti potevano essere chiesti a rimborso dal contribuente ma non in compensazione.

Recentemente, nel corso di una video conferenza, l'Amministrazione finanziaria ha rivisto la propria posizione consentendo la possibilità di compensazione anche per i crediti emergenti pur in assenza di qualsiasi comportamento attivo del contribuente. Se, ad esempio, vengono correttamente effettuati i versamenti in acconto ma non sono indicati nella dichiarazione emergerà evidentemente un debito maggiore o un credito minore di quello effettivo. Ebbene, in base alla nuova formulazione dell'art. 36-bis, D.P.R. n. 600/1973, l'Amministrazione finanziaria comunicherà al contribuente l'esito della liquidazione che potrà anche determinare una correzione della originaria dichiarazione a favore del contribuente. Così, se dalla comunicazione emerge chiaramente l'importo del maggior credito, il documento inviato dall'Amministrazione consentirà di utilizzare le somme in compensazione. Se però dalla comunicazione non si potrà desumere l'importo del maggior credito sarà impossibile utilizzare le somme in compensazione.

Tale interpretazione limita l'ambito di applicabilità dell'art. 38, D.P.R. n. 602/1973 inerente le richieste di rimborso, poiché tali istanze saranno limitate ai casi in cui ci si avveda dell'errore dopo 90 giorni dalla scadenza dei termini originari.

Fonti normative

D.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, art. 54 bis

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 36 bis

D.P.R. 22 luglio 1998, n. 322, art. 2

*Corriere Tributario n.24/2000,
inserto Filo Diretto n.6, caso n.39*

Valida la costituzione in giudizio utilizzando il servizio postale

Tutte le procedure sono regolamentate secondo schemi rigorosi; ciò è dovuto alla necessità di vincolare tutti gli utenti al rispetto di forma, modalità e termini decadenziali. Non sfugge a tale logica neppure il processo tributario che, nella versione di cui al D.Lgs. n. 546/1992, si abbraccia al rito comune. Sennonché alcune rigidità potrebbero finire per penalizzare comportamenti assolutamente innocui. Tra questi si colloca la costituzione in giudizio del contribuente. Alcuni sostengono che debba essere fatta solo personalmente e brevi manu dal ricorrente. Altri privilegiano anche l'utilizzo del servizio postale in considerazione che, comunque, il plico arriva in Commissione entro i termini decadenziali.

Nel processo tributario niente è dato per sicuro. Anzi, le varie comminatorie di inammissibilità sparse un po' ovunque a sfavore del contribuente fanno sì che anche le cose più semplici diventino complicate e che, per evitare incidenti di percorso, si cerchi di assecondare il procedimento in modo rigoroso anche su questioni risolvibili con il buon senso.

E' questo il caso della costituzione in giudizio del ricorrente, quale vera fase, alla quale ricondurre l'inizio del giudizio e che si pone a ridosso della proposizione del ricorso attuata mediante il coinvolgimento dell'Ufficio finanziario che ha emanato l'atto impugnato. Si è detto: "Se, dunque, la consegna degli atti e documenti è fatta dal postino e il ricevimento viene fatto da un qualsivoglia addetto

alla segreteria, che provvede a registrare il deposito nei termini, perché mai dovrebbero ritenersi irrituale la costituzione in giudizio ed inammissibile il ricorso?" La domanda è in linea con l'interrogativo posto in modo più sintetico. Vale a dire: costituzione in giudizio a mezzo posta? E' vero, come si afferma nella riflessione appena citata ed intesa come "sasso nello stagno", che, "nonostante i dubbi da più parti sollevati, continuano a verificarsi casi di costituzione in giudizio davanti alle Commissioni, fatte tempestivamente, ma a mezzo del servizio postale". E' altrettanto innegabile, tuttavia, che, a fronte di tali pronunciamenti ce ne stanno altri di segno contrario che bocciano tale modalità di presentazione ritenendo non equiparabile il deposito a mano, in quanto atto personale del ricorrente, ad altri mezzi quali, per l'appunto, il servizio postale.

Chi ha dunque ragione tra le due posizioni? Non bisogna dimenticare che la costituzione in giudizio non in linea con il tracciato di cui al comma 1 dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992 è da ritenersi inammissibile. Sanzione procedurale questa che, in quanto manifesta, potrebbe essere dichiarata dal presidente della sezione già in sede preliminare del ricorso a mente dell'art. 27 del medesimo provvedimento anche se, in verità, di tratta di una possibilità scarsamente utilizzata.

Il rispetto della procedura impone un atteggiamento rigoroso verso le sue regole. A volte il mancato rispetto di una modalità potrebbe portare alla inammissibilità dell'azione.

Cosicché, a fronte della ricordata ipotesi di inammissibilità, si potrebbe essere portati a non rischiare più di tanto e ad attenersi alla massima rigidità processuale possibile. Ma un conto è l'opportunità ed altro è la correttezza interpretativa ricavabile dal canone legale. Diciamo subito che all'interrogativo posto, vale a dire sulla liceità o meno di inviare per posta il ricorso per la costituzione in giudizio del ricorrente, è lecito rispondere a favore di un tale modo di procedere a condizione, tuttavia, che la segreteria venga comunque in possesso dell'atto introduttivo entro i trenta giorni successivi dalla sua proposizione. Prima di esaminare il contenuto della giurisprudenza più rigida, torna utile rammentare il contenuto del comma 1 dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992. Si dice dunque che "Il ricorrente... (*omissis*) ..., a

pena di inammissibilità deposita, nella segreteria della commissione tributaria adita l'originale del ricorso notificato...".

Il punto di vista letterale

Da un punto di vista letterale, quindi, il soggetto attivo che compie l'azione è "il ricorrente". Vale a dire, in prima battuta, colui che propone il ricorso ed al quale è stato notificato l'atto impugnato ovvero, nei casi obbligatori, il suo difensore. L'azione consiste, inoltre, nel "depositare" il ricorso presso la segreteria della Commissione tributaria. Il termine, infine, è quello di trenta giorni da quando si è inviato il ricorso all'Ufficio finanziario. Si tratta, ora, di vedere in che cosa consiste l'atto del deposito e se questo può avere equipollenti e se il termine decadenziale debba essere riferito al deposito in quanto tale o anche al soggetto che compie l'azione.

Vi è da dire, in verità, che per deposito si dovrebbe intendere ogni atto consistente nel portare fisicamente in un determinato luogo un atto o un documento. Nel caso che interessa, quindi, il ricorso dovrebbe essere fisicamente portato in segreteria. Ma tale scopo lo si raggiunge anche con altri mezzi e, dunque, pure avvalendosi del servizio postale che permette, appunto, la consegna e, quindi, il deposito dell'atto in segreteria. Ma, e questo è un ulteriore punto connesso al precedente, chi deve compiere tale azione? Nel momento in cui la disposizione appena ricordata identifica il soggetto attivo nel ricorrente, la risposta è semplice: solo costui dovrebbe essere legittimato a depositare o portare il ricorso in Commissione.

Quindi, da un punto di vista letterale, pur con le riserve operative appena accennate, per depositare il ricorso in segreteria dovrebbe muoversi fisicamente il firmatario dell'atto introduttivo il quale, personalmente, dovrebbe portare o lasciare il ricorso, entro quei termini, in Commissione. L'assurdità di una tale interpretazione suona immediata.

Il punto di vista pratico

Da un punto di vista pratico, l'addetto alla ricezione del ricorso, idoneo alla costituzione in giudizio, infatti, non chiede mai alla persona che si presenta allo sportello di dimostrare la qualità di ricorrente facendone annotazione sulla scorta della esibizione di un documento di

riconoscimento. La prassi è quella di prendere il ricorso così come viene consegnato senza valutare se ad effettuare il deposito sia effettivamente lo stesso ricorrente. Ciò significa, dunque, che chiunque può recarsi in Commissione e presentare il plico. Se questo è vero, come lo è, non vi è dubbio che, quindi, anche la modalità del deposito non debba leggersi in modo così rigoroso. Nel momento in cui, infatti, si deroga su un elemento attivo dell'azione (il ricorrente) è parimenti derogabile, di conseguenza, anche il modo in cui tale evento si compie. Tuttavia, esiste un termine perentorio di trenta giorni che deve essere rispettato a pena di inammissibilità. Bene, nessuno ha mai dubitato del contrario. Ciò non di meno, però, tale termine, in quanto decadenziale deve legarsi, appunto, al compimento di un determinato atto ovvero, meglio, esso è preposto per far sì che quell'evento (la costituzione in giudizio) venga comunque compiuto entro trenta giorni. E ciò a prescindere dalle modalità in cui la costituzione venga effettuata, sia essa avvenuta per deposito a mano o facendo ricorso ad altri mezzi equipollenti che, in ogni caso, siano rispettosi di quel termine decadenziale. Cosicché, se il postino si reca in segreteria per portare il ricorso spedito dal contribuente può certamente dirsi adempito il precetto normativo che vuole, appunto, depositarsi (*rectius* : arrivare) il ricorso in commissione. D'altronde, il riferimento al ricorrente non deve leggersi come fatto alla sola persona del firmatario dell'atto introduttivo, bensì quale ricorso portato in segreteria "da parte e per conto" del firmatario. Sia esso contribuente o difensore.

Sul punto potrebbe, quindi, concludersi che nessuna inammissibilità può essere dichiarata se a "portare o a lasciare" il ricorso in Commissione è un soggetto diverso dal ricorrente (postino, incaricato dell'impresa, segretaria del difensore, familiare, ecc.) a condizione, ovviamente, che ciò avvenga entro il termine stabilito. D'altronde anche queste persone, diverse dal ricorrente, di fatto, consegnano a mano il ricorso. In buona sostanza, è in questi precisi termini che deve intendersi il "deposito".

Questo è il senso compiuto della disposizione: basta, infatti, che la scadenza perentoria venga rispettata per rendere vuota di significato ogni discettazione in ordine alle modalità in cui il ricorso perviene alla Commissione.

La giurisprudenza

Come è stato ricordato all'inizio, tuttavia, accanto alla giurisprudenza favorevole all'impostazione da ultimo privilegiata, constano prese di posizione di segno contrario. La Commissione tributaria provinciale di Pisa, Sez. I, n. 73 del 31 marzo 1998 non ha mancato, infatti, di accentuare il significato letterale della disposizione di cui al comma 1 dell'art. 22 del D.Lgs. n. 546/1992. Ha ritenuto, quindi, il collegio "che la costituzione in giudizio del ricorrente ... (*omissis*) ... debba avvenire con la consegna *brevi manu* alla Segreteria della Commissione dell'originale del ricorso ... e dei relativi allegati e non per il tramite dell'ufficio postale". Ciò è desumibile, spiega ancora la sentenza, "sia dal citato art. 22, che parla di "deposito" del ricorso, sia dalla stessa legge delega (legge n. 413/1991) che, pur prevedendo, "l'impiego più largo del servizio postale", lo fa solo con riferimento alla "comunicazione e alla notificazione", mentre per il resto, rinvia con maggiore ampiezza rispetto alla previgente normativa contenuta nel D.P.R. n. 636/1972 alle norme del codice di procedura civile".

Appare indubitabile che la costituzione in giudizio, dicono ancora quei giudici, "ai sensi degli artt. 165 e 166 del c.p.c.", debba avvenire con il deposito degli atti nella cancelleria del giudice adito con consegna degli stessi "a mani" del cancelliere, perché quando il legislatore ha voluto prevedere una modalità alternativa a quella della consegna diretta al cancelliere, lo ha fatto espressamente dettando le relative modalità manifestamente insuscettibili di applicazione analogica (vedi ad esempio, il disposto dell'art. 134, disp. att. al c.p.c., relativamente al deposito del ricorso per Cassazione).

Sulla stessa scia si pone anche la Commissione tributaria provinciale di Livorno, Sez. I, del 19 maggio 1998, n. 128. Le argomentazioni addotte dai giudici veneti ammaliano ma non convincono appieno, intanto perché il fatto di aver previsto altrove l'uso del mezzo postale non avalla, laddove tale espressione non venga ripetuta, la consegna a mano del ricorso. Ciò perché non ci si sofferma efficacemente sul soggetto che deve compiere tale azione. Se questi ben può essere una persona diversa dal ricorrente o dall'attore, non vi è dubbio allora che chiunque può recarsi in Commissione e portare il plico e, in buona sostanza, consegnarlo *brevi manu* alla segreteria. Se così

è, dunque, va da sé che tra tali soggetti ben può ricomprendersi anche il postino che recapita materialmente il ricorso nei termini previsti.

D'altronde, il fatto che il disegno di legge Marongiu sul riordino, tra l'altro, della procedura tributaria avesse previsto pure tale facoltà non deve essere preso come una conferma dell'accennata rigidità. Anzi, la modifica si sarebbe fatta carico di far propria la prassi consolidata attestata a favore di un deposito dell'atto inteso come azione idonea alla consegna, purchessia dello stesso, in Commissione. Tale evento può essere compiuto sia dal ricorrente o da un suo sostituto come dal postino, in quanto persona fisica chiamata per legge a far pervenire un plico, a condizione però, come è stato più volte sottolineato, che ciò si verifichi immancabilmente entro i trenta giorni successivi dalla proposizione del ricorso.

Corriere Tributario n. 27/2000

Tassazione delle indennità equipollenti

Per porre termine alle numerose cause proposte dai dipendenti ed ex-dipendenti per il riconoscimento del TFR sullo straordinario e lo straordinario su tredicesima, quattordicesima e ferie, l'azienda ha stipulato un accordo con le associazioni sindacali, con il quale si propone di conciliare con atto di transazione per un importo pari all'80% del solo TFR (senza la rivalutazione) sullo straordinario percepito nel periodo 1982-1992.

Ai dipendenti che hanno risolto il rapporto di lavoro e che conciliano con questo atto di transazione l'importo spettante può essere corrisposto a titolo di altre indennità, ai sensi del D.P.R. n. 917/1986, art. 16, comma 1 (ai dipendenti in servizio l'importo sarà corrisposto anticipatamente, nell'accordo sindacale si precisa che il pagamento è effettuato a titolo di anticipo sul TFR)?

Il trattamento fiscale delle somme in questione rientra nelle previsioni del comma 1 dell'art. 16 del D.P.R. n. 917/1986, inerente i redditi soggetti a tassazione separata. Viene, infatti, affermato nell'ultima

parte del comma 1 che la tassazione va applicata separatamente anche alle somme e ai valori comunque percepiti al netto delle spese legali sostenute, anche se a titolo risarcitorio o nel contesto di procedure esecutive, a seguito di provvedimenti dell'Autorità giudiziaria o di transazioni relativi alla risoluzione del rapporto di lavoro.

In tal modo le somme corrisposte ai dipendenti che hanno risolto il contratto di lavoro vanno assoggettate a tassazione secondo le ordinarie regole di cui all'art. 17 del D.P.R. n. 917/1986; in sostanza tali somme, anche se commisurate alla durata del rapporto di lavoro e anche se corrisposte da soggetti diversi dal datore di lavoro, sono imponibili per il loro ammontare netto complessivo con l'aliquota determinata con riferimento all'anno in cui è sorto il diritto alla percezione, corrispondente all'importo che risulta dividendo il predetto ammontare netto per il numero degli anni e frazione di anno preso a base di commisurazione e moltiplicando il risultato per dodici.

Quanto al trattamento delle somme corrisposte ai soggetti ancora in forza all'azienda, dal momento che l'importo è definito quale anticipazione sul TFR questo andrà tassato separatamente, come già illustrato precedentemente e ad esso deve essere applicata la ritenuta di cui all'art. 23, secondo comma, lett. d), del D.P.R. n. 600/1973.

Fonti normative

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 23

D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, artt. 16, 17

*Corriere Tributario n.28/2000,
inserto Filo Diretto n.7, caso n. 48*

Criteria di deduzione di alcuni costi sostenuti dalle banche

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa degli enti creditizi, gli oneri relativi all'imposta di bollo, alla tassa sui contratti di borsa e all'imposta sostitutiva sui finanziamenti vanno dedotti per competenza, ossia nel periodo in cui vengono effettuati i relativi atti, anziché al momento successivo, dell'effettivo pagamento: e ciò in base al principio della correlazione costi-ricavi. Gli oneri in questione, infatti, vengono puntualmente e fedelmente traslati sui corrispettivi fatti pagare alla clientela; cosicché, al di là dell'originaria natura tributaria, tali costi vanno considerati come oneri di diretta imputazione, che seguono il trattamento civilistico e fiscale dei beni cui ineriscono.

La C.M. n. 136/E del 5 luglio 2000 affronta la questione relativa alla corretta individuazione da parte degli enti creditizi dei criteri di imputazione temporale di alcuni costi sostenuti a seguito degli adempimenti tributari connessi all'imposta di bollo, alla tassa sui contratti di borsa e all'imposta sostitutiva sulle operazioni di finanziamento. Il problema sollevato attiene alla portata del comma 3 dell'art. 64 del T.U.I.R. in relazione alle particolari tipologie di imposte ricordate: ci si chiede, in sostanza, se lo stesso debba essere interpretato nel senso di consentire la deducibilità della quota accantonata solo nell'esercizio in cui vengono presentate le relative dichiarazioni o se vada interpretato come affermazione di un principio di competenza, in contrapposizione al normale *iter* di cui al comma 1 della stessa disposizione. In verità, come verrà detto, la soluzione della spinosa questione passa attraverso la rivisitazione del principio della correlazione tra costi e ricavi.

Modalità di pagamento dell'imposta

Le tre imposte prese in considerazione sono accomunate dal fatto che gli istituti di credito provvedono al loro pagamento attraverso versamenti periodici che si concludono con la presentazione della dichiarazione annuale e dell'eventuale conguaglio nell'anno successivo a quello di riferimento.

Così l'imposta di bollo viene assolta mediante un versamento provvisorio di 6 rate bimestrali liquidate dall'Ufficio delle entrate sulla base dell'imposta dovuta nel precedente periodo d'imposta cui fa

seguito la dichiarazione annuale entro il 31 gennaio dell'anno successivo che determina la differenza a debito o a credito da pagare in occasione della rata bimestrale in scadenza.

La tassa sui contratti di borsa viene pagata con quote trimestrali in via provvisoria, poi conguagliata a seguito della dichiarazione annuale anch'essa da presentare entro il 31 gennaio dell'anno successivo.

Infine, l'imposta sostitutiva sulle operazioni di finanziamento risulta da una prima dichiarazione relativa alle operazioni effettuate nel primo semestre, da presentare entro il 30 settembre; entro il 31 marzo dell'anno successivo gli enti creditizi presentano una seconda dichiarazione relativa alle operazioni effettuate nel secondo semestre. Anche in questo caso l'Ufficio procede alla liquidazione dell'imposta dovuta a conguaglio, che le banche devono versare entro 30 giorni dalla presentazione della dichiarazione stessa.

Deduzione degli accantonamenti

Gli istituti di credito procedono generalmente alla deduzione degli accantonamenti effettuati per tali imposte, relativi alla quota ancora da liquidare a fine esercizio, sulla base del principio della competenza economica, ossia non nell'anno della presentazione della dichiarazione, ma in quello immediatamente precedente, cui si riferiscono gli accantonamenti stessi. Ciò sulla scorta di un'interpretazione del comma 3 dell'art. 64 in contrapposizione con la regola di carattere generale sancita dal comma 1 dello stesso articolo: mentre, in quest'ultimo, si fa riferimento al criterio di cassa per la deducibilità fiscale delle imposte il comma 3 conterrebbe una deroga speciale per i tributi soggetti all'obbligo della dichiarazione e per quelli soggetti ad accertamenti.

In verità il Ministero delle finanze arriva ad accogliere la tesi proposta e seguita dagli enti creditizi per una via completamente diversa da quella prospettata. Tant'è che, preliminarmente, la circolare in commento nega la rilevanza del comma 3 dell'art. 64 nella fattispecie in questione. Ed, infatti, i tributi interessati dagli accantonamenti "risultando in modo specifico dagli atti, dai contratti e dai finanziamenti stipulati nel corso dell'esercizio, costituiscono veri e propri oneri di competenza, certi e determinati. Individuano debiti tributari precisi da rilevare tra le passività, laddove lo stanziamento di accantonamenti ai

relativi fondi è correttamente effettuato solo per oneri futuri che siano incerti o indeterminati nel *quantum* o nel momento di insorgenza".

La tesi della deducibilità per competenza degli accantonamenti effettuati si basa, invece, sulla particolare modalità di traslazione economica delle imposte in esame che gli istituti di credito effettuano sui corrispettivi d'esercizio.

Ed, infatti, la correlazione esistente tra gli importi dovuti e i corrispettivi stessi è totale, dal momento che questi ultimi vengono maggiorati esattamente di un ammontare corrispondente a tali imposte.

Si sottolinea che, al di là del tenore letterale del comma 1 dell'art. 64, l'ammissione della deducibilità per cassa di tali oneri tributari strettamente correlati ai ricavi di competenza dell'esercizio precedente finirebbe per contrastare con il principio di autonomia dell'obbligazione tributaria di periodo.

La volontà di reinterpretare il comma 1 dell'art. 64 in funzione delle rinnovate esigenze economiche e delle nuove modalità di assolvimento delle imposte in questione viene evidenziata nell'argomentazione che il Ministero fornisce per collocare in un contesto economico diverso le previsioni dell'art. 61 del T.U.I.R., predecessore dell'attuale art. 64 del T.U.I.R. Si legge che "per le imposte ed i contributi ad associazioni il tema del tempo rilevante si poneva, in virtù della loro natura di oneri privi di correlazione con i ricavi d'esercizio, per i quali quindi non era ipotizzabile, in senso tecnico, un periodo di competenza e per i quali, altresì, non era ravvisabile una data di sostenimento secondo le regole (consegna o spedizione, ultimazione della prestazione) dettate dalle norme sopra richiamate. Di conseguenza l'art. 61 dava rilevanza agli unici elementi temporali certi, ossia - per le imposte - al momento del pagamento o a quello in cui aveva inizio la riscossione nei ruoli e - per i contributi ad associazioni - alla data della deliberazione".

Per corroborare maggiormente la propria tesi l'Amministrazione chiama in causa l'ormai remota R.M. n. 9/869 del 19 gennaio 1980, in tema di deducibilità dell'IVA indetraibile.

Ebbene anche allora il Ministero, in una fattispecie sostanzialmente simile a quella in questione, sostenne che l'IVA, essendo assolta su singoli beni e servizi, si comportava come un tipico costo accessorio, seguendo il regime proprio del cespite cui afferiva.

Si disse, cioè, che l'IVA indetraibile doveva seguire gli ordinari criteri di imputazione, influenzando sulle valutazioni di magazzino in relazione ai beni merce, subendo la patrimonializzazione con riguardo agli altri beni, ovvero essendo dedotta per competenza in relazione all'acquisto di servizi. Tutto ciò in perfetta coerenza con i principi generali di cui al comma 1 dell'art. 74 del T.U.I.R.

In definitiva, dunque, le imposte di bollo, la tassa sui contratti di borsa e l'imposta sostitutiva sulle operazioni di finanziamento, essendo fedelmente traslate sui corrispettivi degli atti relativi, non debbono essere più considerate alla stregua di oneri tributari *tout-court*, ma debbano, invece, essere dedotte per competenza secondo gli ordinari criteri al pari di tutti gli oneri direttamente collegati ai ricavi.

Principio di correlazione costi-ricavi

Va, infine, evidenziato che proprio sulla scorta del principio di correlazione va appoggiata l'interpretazione ministeriale, peraltro, già invocata in diverse situazioni controverse; si pensi alla R.M. n. 14/E del 5 maggio 1998 con la quale venne ritenuto applicabile il principio generale di correlazione proprio con riferimento alla traslazione delle imposte sui singoli servizi resi dalle banche alla clientela.

In estrema sintesi, il discorso del Ministero poggia sulla rivalutazione del concetto di correlazione tra costi ed oneri e ricavi e proventi; cioè a dire che può dirsi corretta la determinazione del reddito d'impresa solo se combaciano le due componenti.

Tutti i costi sostenuti per permettere la realizzazione di un determinato ricavo debbono essere dedotti da questo. Si tratta in verità di un principio che si incunea e specializza in un certo senso quello della competenza fissato, tra l'altro, insieme all'inerenza, dall'art. 75 del T.U.I.R. Competenza di ordine temporale che può leggersi, tuttavia, come una correzione, accademica se si vuole, rispetto a quella economica, siccome fissata in ambito bilancistico. Ciò perché l'art. 75 fissa alcuni criteri speciali da adattare a componenti di costo rilevanti per la determinazione del reddito di impresa.

Forse uno dei più conosciuti interventi ai fini della determinazione del concetto di correlazione lo si ritrova nell'ambito della fissazione delle spese di agenzia. Con risposta scritta del 13 gennaio 1992, relativa ad interrogazione parlamentare, è stato stabilito

che la determinazione del reddito d'esercizio degli agenti di commercio deve tener conto, ai fini dell'individuazione del momento in cui imputare il ricavo, della conclusione del contratto, a prescindere dalla regolarizzazione finanziaria dello stesso. Il Ministero ha, poi, confermato con R.M. n. 9/934 del 26 marzo 1980 che, sulla scorta del principio della correlazione (*rectius* : della competenza temporale) le spese di agenzia, in quanto necessarie per procurare i proventi, dovessero essere imputate nel periodo in cui la merce usciva dal magazzino del preponente per essere inviata al procurato cliente. E ciò a prescindere dal pagamento della relativa fattura. Va da sé che si è trattato proprio della riaffermazione del principio della correlazione che, appunto, vuole che su quel provento gravino tutti i costi che hanno concorso a realizzarlo.

Sulla scia di queste affermazioni storiche, alle quali se ne possono aggiungere delle altre, si può quindi collocare la circolare in commento, che non ha fatto altro che ribadire i medesimi concetti. Ecco perché gli oneri di specie, in quanto legati ai contratti e agli atti relativi, debbono considerarsi come valori direttamente connessi e, quindi, correlati a questi come è avvenuto in materia di indetraibilità dell'IVA.

D'altronde, proprio la centralità del ricordato principio di correlazione è sottolineata dalla circolare in commento, allorquando non manca di ricordare che ad essa si è fatto ricorso "ogniqualevolta si è presentata la necessità di risolvere in via interpretativa problemi che difficilmente, in conformità ad una lettura puntuale e non sistematica delle disposizioni sul reddito di impresa, avrebbero potuto trovare soluzione".

Anzi, richiamando la R.M. n. 9/1940 del 22 ottobre 1981, irrobustisce tale concetto primario. In tale occasione, infatti, ci si pronunciò favorevolmente sulla possibilità di correlare ai ricavi dell'esercizio derivanti dalle vendite di lotti di terreno i costi ad essi riferibili per le opere di urbanizzazione, anche se non ancora materialmente sostenuti.

In buona sostanza, quindi, come è stato ricordato poc'anzi, la determinazione del reddito imponibile passa attraverso il rispetto dei principi fissati dall'art. 75 del T.U.I.R. e, in questi, deve trovare spazio

anche quello sulla correlazione. Vale a dire, stando alle parole usate dal Ministero, i ricavi "trascinano" i costi correlati.

Corriere Tributario n.31/2000

Provvigioni per gli agenti incaricati delle vendite a domicilio

Con riferimento al sesto comma dell'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973, la C.M. n. 24 del 10 giugno 1983 precisa: "In ordine alla particolare categoria di soggetti (agenti incaricati della promozione di affari a domicilio) si ricorda che, in base al disposto del secondo periodo del sesto comma dell'art. 25-bis del D.P.R. n. 600/1973, le provvigioni ad essi spettanti sono assoggettate alla ritenuta a titolo di acconto e non già a quella a titolo d'imposta come prevista per le analoghe provvigioni percepite dagli altri incaricati delle vendite a domicilio, giusta il disposto del primo periodo dello stesso comma".

Si chiede quali siano i limiti entro i quali devono operare "gli altri incaricati delle vendite a domicilio", affinché non siano inquadrabili tra gli agenti incaricati della promozione di affari a domicilio.

Può essere rilevante, al fine ora detto, l'ingerenza dell'incaricante nell'organizzazione dell'incaricato, come la messa a disposizione di quest'ultimo di un locale appositamente acquisito in locazione, munito di utenza telefonica ed elettrica intestata e a carico dell'incaricante?

Il sesto comma dell'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973 afferma testualmente che "Per le prestazioni rese dagli incaricati alle vendite a domicilio di cui all'art. 36 della legge 11 giugno 1971, n. 426, la ritenuta è applicata a titolo d'imposta ed è commisurata all'intero ammontare delle provvigioni percepite. Per le prestazioni derivanti da mandato di agenzia si applicano le disposizioni indicate nei commi che precedono". Appare dunque immediatamente chiaro che la possibilità di operare la ritenuta a titolo di imposta sull'intero ammontare delle provvigioni è riservata solo alla speciale categoria dei venditori a domicilio, di cui il

riferimento all'art. 36 della legge n. 426/1971 è ora superato dall'approvazione del D.Lgs. n. 114/1998. Ed, in effetti, all'art. 19 di tale ultimo provvedimento si disciplinano le vendite effettuate presso il domicilio del consumatore; è prevista una preliminare comunicazione al comune nel quale l'esercente ha la residenza e il rilascio da parte dell'impresa incaricante di un apposito tesserino di riconoscimento per i soggetti incaricati da numerare e aggiornare annualmente. Tali incaricati devono essere iscritti in un apposito elenco a cura della società che se ne avvale; elenco che va comunicato all'autorità giudiziaria. Per quanto attiene ai requisiti che i venditori a domicilio devono presentare si fa riferimento a quelli previsti per l'accesso all'attività di commercio.

Lo stesso art. 25-bis distingue da tale fattispecie il trattamento tributario riservato agli agenti che operano a domicilio; per questi ultimi, infatti, valgono le disposizioni generali che prevedono la ritenuta a titolo d'acconto sul 50% delle provvigioni percepite. Da ciò appare evidente che l'unico modo per poter configurare l'applicazione del primo periodo del sesto comma è quello di configurare una situazione inquadrabile nella disciplina delle vendite a domicilio di cui al D.Lgs. n. 114/1998. Così, se da un lato, a prescindere dalla struttura con cui opera l'incaricato e dall'ingerenza dell'incaricante, il rapporto di agenzia o di mandato esclude a priori l'applicazione della ritenuta a titolo d'imposta sul 100% delle provvigioni, dall'altro anche un semplice rapporto di procacciamento d'affari potrebbe rimanere assoggettato alla disciplina generale di cui al secondo comma dell'art. 25-bis in assenza dei requisiti previsti dal D.Lgs. n. 114/1998. Si sottolinea, inoltre, che tali requisiti non riguardano solo il soggetto incaricato, ma anche la particolare attività esercitata, ossia il prodotto che si intende vendere a domicilio. Infatti, nel momento in cui si sfugge dall'ambito delle attività di commercio, qualsiasi vendita a domicilio sarà assoggettata alla ritenuta a titolo d'acconto sulla metà delle provvigioni conseguite.

Fonti normative

D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600, art. 25 bis

D.Lgs. 31 marzo 1998, n. 114, art. 19

*Corriere Tributario n.32/2000,
inserto Filo Diretto n.8, caso n.54*

Cessione di quote di partecipazioni in società

Nell'ambito di una cessione di azienda, qual è il trattamento fiscale ai fini delle imposte indirette da riservare alle partecipazioni comprese nell'azienda stessa?

Il regime tributario delle cessioni di partecipazioni sociali ai fini delle imposte indirette si presenta alquanto frastagliato, data l'apparente contraddittorietà delle numerose norme che lo interessano. Il problema più rilevante attiene al coordinamento tra la disciplina dell'imposta di registro e quella prevista per la tassazione dei contratti di borsa. L'interrogativo principale è se alle cessioni di quote di partecipazione in società poste in essere per atto pubblico o scrittura privata autenticata torni applicabile l'imposta di registro in misura fissa, ai sensi dell'art. 11 della Tariffa, parte I, allegata al D.P.R. n. 131/1986, nonostante gli stessi siano assoggettati alla tassa sui contratti di borsa (art. 1 del D.L. n. 378/1992), ovvero se i contratti in argomento debbano ritenersi del tutto esenti dall'imposta di registro, in virtù di quanto disposto dall'art. 34, quinto comma, del D.P.R. n. 601/1973.

La posizione del Ministero sembra finalmente chiara dopo l'emanazione della C.M. n. 60/E del 29 marzo 2000 (in I Quattro Codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA).

Il problema si pone essenzialmente perché con l'art. 1 della legge 12 agosto 1993, n. 310 è stato modificato l'art. 2479 del c.c., prevedendo, con la rettifica del comma 3, che l'iscrizione nel libro dei soci del trasferimento delle quote di società a responsabilità limitata avvenga su richiesta dell'alienante o dell'acquirente previa esibizione del titolo da cui risulti il trasferimento e il deposito nel registro delle imprese e prescrivendo, inoltre, con l'aggiunta del comma 4, che il trasferimento delle quote sociali con sottoscrizione autenticata deve essere depositato, a cura del notaio autenticante, presso l'Ufficio del registro delle imprese.

Ripercorrendo il cammino legislativo appena esposto il Ministero conclude che "gli atti pubblici e le scritture private autenticate aventi per oggetto la negoziazione di quote di partecipazione in società soggetti alla tassa sui contratti di borsa sono esenti dall'imposta di registro".

Ciò anche in forza del richiamo fatto dal D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 435 che ha abrogato la tassa di taluni contratti di borsa; all'art. 1, comma 8, si legge che "Per gli atti e i documenti relativi ai contratti esenti dalla tassa di cui al regio decreto 30 dicembre 1923, n. 3278, resta ferma l'esenzione dall'imposta di bollo e di registro prevista dall'articolo 34 del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 601".

Con ciò sottolineando non solo l'attuale esenzione dall'imposta di bollo e di registro, ma, con la locuzione "resta ferma", anche la sua sussistenza precedente in virtù dell'art. 34, quinto comma, del D.P.R. n. 601/1973.

Altra conferma alla totale esenzione viene dalla C.M. n. 112/E del 21 maggio 1999 (in Corr. Trib. n. 24/1999, pag. 1829, con commento di D. Liburdi), nella parte in cui si analizza la disciplina delle assegnazioni agevolate di partecipazioni ai soci; viene affermato che le cessioni ai soci di partecipazioni in società sono soggette, all'applicazione della tassa di cui al R.D. 30 dicembre 1923, n. 3278 e successive modificazioni, che è commisurata al corrispettivo della cessione. A tale proposito si osserva che non torna applicabile l'imposta di registro prevista dal suddetto quinto comma dell'art. 29, in quanto l'art. 34, quinto comma, del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 601, espressamente stabilisce che "le imposte di bollo e di registro sono comprese nelle tasse sui contratti di borsa". Considerato che detta previsione normativa è stata qualificata "esenzione" dal legislatore nell'art. 1, comma 8, del D.Lgs. 21 novembre 1997, n. 435, che ha introdotto delle modifiche alla disciplina dei contratti di borsa, non si può che ritenere gli atti di cui trattasi esenti dall'imposta di registro.

Fonti normative

R.D. n. 3278/1923, art. 1

D.P.R. n. 601/1973, art. 34

D.P.R. n. 131/1986, artt. 23, 51 e Tariffa, parte I, art. 11

*Corriere Tributario n.35/2000,
inserto Filo Diretto n.9, caso n.61*

Regolarizzazione dell'errata indicazione del codice tributo

In sede di versamento rateizzato del saldo 1999 e acconto 2000 un cliente ha invertito i codici tributo, versando l'importo dovuto per saldo e acconto IRPEG con i codici IRAP e viceversa. È sufficiente inviare al Dipartimento Generale Direzione Centrale per la Riscossione, Struttura di gestione una comunicazione nella quale si evidenzia l'errore commesso, indicando gli esatti codici tributo con i quali si sarebbero dovuti versare gli importi invertiti?

I pagamenti fatti con i modelli F23 e F24 sono irrevocabili e non sono previsti modelli di pagamento correttivi. È però possibile sanare l'errore attraverso il ravvedimento di cui all'art. 13 del D.Lgs. n. 472/1997, che consente di ridurre le sanzioni previste per questa infrazione. In particolare la violazione di specie è di carattere formale cosicché trova applicazione il comma 4 dell'art. 13 citato. In tal modo se il ravvedimento è effettuato entro tre mesi non è dovuta nessuna somma, mentre se è effettuato oltre i tre mesi, ma entro il termine per la presentazione della dichiarazione dell'anno successivo, è dovuta una sanzione pari a un sesto del minimo (ossia lire 33.000). Le modalità pratiche del ravvedimento sono diverse a seconda del modello a suo tempo impiegato per il pagamento; se si è utilizzato il modello F24 occorre inviare al Dipartimento delle entrate, Direzione centrale per la riscossione - Struttura di Gestione - Piazza Marconi, 15 - 00144 - Roma, una comunicazione nella quale dovranno essere indicati i dati anagrafici e fiscali del contribuente e tutti gli elementi necessari a consentire la corretta imputazione delle somme versate (e cioè: il codice tributo utilizzato erroneamente; il codice tributario con il quale doveva invece essere effettuato il versamento). Quanto alle modalità di pagamento della sanzione di lire 33.000, prevista nel caso di ravvedimento effettuato oltre i 3 mesi, la sanzione va versata con un nuovo modello F24, indicando il codice tributo 8911.

Se invece l'originario pagamento è stato effettuato con il modello F23 occorre inviare una comunicazione all'Ufficio il cui codice è stato indicato nel modello F23. Nel caso in cui Ufficio sia stato soppresso successivamente al pagamento, la comunicazione va inviata all'Ufficio delle entrate che ne ha assunto le funzioni. In tal caso le modalità di pagamento della sanzione di lire 33.000 prevedono il

versamento con un nuovo modello F23, indicando il codice tributo 695T.

Si fa presente che la sanzione di lire 33.000 (pari ad 1/6 del minimo) si applica al ravvedimento relativo ad errori commessi prima dell'11 maggio 2000; per la regolarizzazione degli errori commessi da tale data, si dovrà versare la somma di lire 40.000 (pari ad 1/5 del minimo).

Fonti normative

D.Lgs. n. 472/1997, art. 13

*Corriere Tributario n.35/2000,
inserto Filo Diretto n.9, caso n.68*

L'incompatibilità per il giudice tributario che esercita attività di consulenza

L' incompatibilità del giudice tributario-professionista, per essere dichiarata tale ed incidere su aspettative costituzionali, deve essere verificata in modo accurato e puntuale. Cosicché la consulenza tributaria deve essere misurata in termini solo qualitativi, discriminando tra l'incompatibilità suscettibile di portare alla decadenza e quella ininfluyente a questi fini.

La giustizia amministrativa fissa alcuni paletti in ordine all'incompatibilità del giudice tributario che esercita contemporaneamente anche l'abituale attività di consulenza. Anzi, indica la corretta strada per effettuare un'efficace istruttoria. Lo fa la sezione III del Tribunale amministrativo regionale per la Lombardia con la sentenza n. 4652 depositata in segreteria il 29 giugno 2000. La *querelle* si arricchisce quindi di tale intervento di merito, il primo ad occuparsi in modo compiuto della problematica, che interessa in particolare i professionisti contabili (ragionieri e dottori commercialisti), ma che ha

valenza generale per tutti i giudici tributari. Non vi è dubbio che numerose sono state le ordinanze di sospensione cautelare concesse nella fase di delibazione dei ricorsi proposti dagli interessati avverso la delibera adottata dal Consiglio di Presidenza della giustizia tributaria a sua volta pedissequamente ripresa nei successivi decreti di decadenza emanati dal Ministro delle finanze. Le stesse hanno tuttavia affrontato il problema circa l'assenza di un termine per permettere al giudice-consulente di optare per l'una o l'altra attività. Questione di forma che, come si vedrà, è stata superata dalla sentenza indicata all'inizio.

Incompatibilità per il giudice che esercita l'attività di consulente tributario

Per rendersi conto di quale spessore di litigiosità ha assunto la questione in oggetto, occorre fare un breve riassunto delle "puntate precedenti", contrassegnate da disposizioni legali, interpretazioni oscillanti e pressioni avanzate, sia da chi si sentiva colpito dall'incompatibilità, che da coloro i quali erano in attesa di prendere il posto dei (de)caduti.

La lettera i), comma 1, art. 8, D.Lgs. n. 545 del 31 dicembre 1992 dispone, tra l'altro, che non possono essere componenti delle Commissioni tributarie, finché permangono in attività di servizio o nell'esercizio delle rispettive funzioni o attività professionali "coloro che esercitano in qualsiasi forma la consulenza tributaria ...".

Tale innesto è stato voluto dal comma 2 dell'art. 31 della legge n. 449/1997 con effetto, si badi bene, dal 1° gennaio dell'anno successivo. In origine o, meglio, nelle bozze preparatorie del provvedimento definitivo, l'incompatibilità di specie la si rapportava a tutti i soggetti che fossero comunque risultati iscritti negli ordini o negli albi, tra l'altro, dei ragionieri e dei dottori commercialisti. Il Consiglio di Presidenza della Giustizia Tributaria, quale organo preposto al controllo dell'attività dei giudici tributari, non ha lesinato di far conoscere il suo parere in merito alla novella di cui sopra specialmente in ordine alla portata concreta da assegnare all'attività di consulenza tributaria. Anzi, era stato proprio il citato Consiglio a suggerire l'inserimento di tale causa di incompatibilità. Si è detto dunque che la consulenza, esplicitata in qualsiasi forma, non può che essere quella abituale e non sporadica o occasionale.

L'Amministrazione finanziaria non ha perso tempo ed ha inviato un tabulato nel quale si evidenziava il ruolo svolto dal singolo

giudice-professionista in relazione alla tenuta di alcune contabilità. Sennonché lo ha fatto fermandosi al 1997, vale a dire appena prima che la novella entrasse in vigore. Sulla spinta di queste e di altre rilevazioni, il Consiglio di presidenza, dopo aver richiesto ed ottenuto una dichiarazione da parte del giudice tributario in ordine alla insussistenza di cause di incompatibilità, ha iniziato a verificarne la fondatezza sia su base documentale sia sentendo di persona coloro che lo richiedevano. Dopo di che sono state adottate, oltre ad archiviazioni, delibere con le quali si annunciava la sussistenza dell'ipotesi di decadenza per esercizio singolo o associato dell'attività di consulenza tributaria, sospendendo l'indagine dalle funzioni in attesa della emanazione, da parte del Ministro delle finanze (parte processuale) del relativo decreto.

Tali atti sono stati impugnati dinanzi alla giustizia amministrativa competente che, a quanto consta, in attesa di decidere nel merito, ha concesso la sospensione cautelare degli effetti dei medesimi provvedimenti. Ora, con la sentenza del TAR Lombardia, arriva il merito del tutto favorevole alle tesi dei ricorrenti.

La breve e succinta cronistoria serve a far capire la complessità della questione, nonché di valutare al meglio il contenuto della sentenza in discorso.

Rilievi in merito alle disposizioni legali

Le sospensioni cautelari, nella fase di delibazione, sono state concesse in quanto il giudice tributario non è stato posto nelle condizioni di esercitare, in un congruo tempo, l'opzione tra l'una o l'altra attività. Ciò sulla scorta di quanto avviene per altre figure pubbliche. Come è stato ricordato, infatti, l'incompatibilità sorge solo se "contemporaneamente" si esercitano le due funzioni; cioè quella di giudice e di consulente tributario. Lo dice, senza mezzi termini, l'inciso posto dall'art. 8, comma 1 del D.Lgs. n. 545/1992. Ecco perché, considerato che la novella è entrata in vigore solo dal 1° gennaio 1998, per lo meno per i soggetti in carica, si doveva concedere un termine opzionale. L'istruttoria effettuata dal Consiglio di presidenza, inoltre, si è basata su dati documentali o sulle dichiarazioni di terzi o dello stesso giudice. Non si è mai pensato di verificare in concreto quale fosse il tipo di attività esercitata sia singolarmente che, ed ancor più, in compartecipazione con altri in studi associati. Ciò nonostante la

disposizione si rapporti sempre "all'esercizio" della attività quale elemento fattuale da spuntare sul campo mediante una istruttoria *ad hoc* e non basata su elementi *aliunde* avuti. La questione si è da sempre mostrata in queste sfaccettature, nelle quali ognuno poteva dire la sua e ritenere di avere ragione. Ciò vale per l'Amministrazione finanziaria, per il Consiglio di presidenza come pure per il Ministro delle finanze e per il giudice tributario. Va da sé che ad oggi i primi tre soggetti dovranno fare i conti con il contenuto della sentenza del TAR Lombardia la quale, come si dirà, non è avara di argomentazioni.

La sentenza

L'approccio adottato dai giudici amministrativi è stato a contenuto logico-sistematico ed è servito per dare una chiave di lettura alla incompatibilità fissata dalla ricordata lettera i), comma 1 dell'art. 8 del D.Lgs. n. 545/1992. In esso si sono ritrovati, puntualmente, i concetti di consulenza tributaria e l'incidenza nell'appartenere ad uno studio associato.

Ci si è subito chiesti, quindi, quale fosse il rapporto tra l'art. 4 e l'accennato elaborato normativo del D.Lgs. n. 545/1992. Se, infatti, si è detto in sintesi, si permette ai ragionieri ed ai dottori commercialisti di far parte delle Commissioni tributarie (art. 4) perché poi, di fatto, li si vorrebbe escludere dalle medesime visto, considerato che l'attività degli stessi comprende principalmente l'attività di consulenza tributaria? Se al concetto di consulenza tributaria, seppur svolta in via abituale, come dice il Consiglio di Presidenza, si volesse assegnare un significato generale ed indistinto, i professionisti di specie dovrebbero, fatte salve alcune rare eccezioni, restare esclusi dalle Commissioni tributarie. Ecco allora, sulla scorta di tali introduzioni concettuali, che si fa strada la sentenza, badando a tracciare un'interpretazione in linea e non in offesa con i precetti costituzionali.

Attorno a questi concetti preliminari si innesta pure la tutela della imparzialità del giudice-consulente che potrebbe essere minata se ci si soffermasse solo sul fatto che, di solito, il professionista, per cultura e formazione, è portato naturalmente a tutelare i diritti del contribuente. Con la conseguenza che tale ruolo potrebbe confliggere con quello di giudice *super partes*.

La pregiudiziale per i vizi formali degli atti impugnati

In verità, prima di affrontare il merito, viene spazzata via una preclusione di tipo procedimentale data dal rilievo, contenuto nell'ordinanza di sospensione cautelare concessa, relativo alla mancata notifica della necessaria diffida all'interruzione dell'attività incompatibile. Tali vizi, dice la sentenza, possono ritenersi assorbiti, seppur di per sé astrattamente idonei a condurre all'annullamento degli atti impugnati, dal giudizio di legittimità sostanziale dei provvedimenti di decadenza. D'altronde, si ricorda in via preliminare nella sentenza, la verifica dei vizi formali non tutela in modo pieno gli interessi del ricorrente che solo la verifica dei presupposti sostanziali della dichiarazione di decadenza può assegnargli. Si tratterebbe, insomma, di un contentino di breve periodo in quanto la questione deve avvitarsi sul merito della incompatibilità. Vale a dire sulla sussistenza dell'esercizio, abituale, dell'attività di consulenza in contemporanea con la funzione di giudice tributario.

Il merito: il significato di consulenza tributaria

Si incentra su questo concetto il succo della sentenza che si sviluppa poi per rendere ininfluente la partecipazione ad uno studio associato a prescindere dal grado di attività tributaria svolta dai singoli compartecipi (consulenza, assistenza o rappresentanza).

Una volta accettato che la consulenza non può che essere quella abituale e non sporadica o occasionale, sposando la tesi del Consiglio di Presidenza della Giustizia tributaria, si entra nel vivo della problematica da un punto di vista qualitativo sulla scia dei principi sopra ricordati (conformità dell'interpretazione alla *ratio* della norma e garanzia di realizzazione degli interessi da quella tutelati). Ecco quindi che, come anticipa la sentenza, occorre privilegiare una lettura restrittiva del concetto di consulenza ed operare un esatto discrimine nel suo seno al fine di eliminare quella semplice dall'altra più complessa ed articolata. Ma, appunto, quale potrebbe essere l'attività di consulenza permessa e quale quella portatrice di incompatibilità se effettuata in modo abituale? Il concetto di consulenza, specificano i giudici amministrativi, "per la sua radice etimologica, suppone l'esercizio di una attività di consiglio e di parere che a sua volta appare configurabile solo in presenza della possibilità di scelta tra comportamenti diversi, distinta ed ulteriore

rispetto alla semplice indicazione al cliente dei presupposti normativi di applicabilità degli istituti tributari considerati, quali imposte, esenzioni, detrazioni, agevolazioni, rimborsi, sanzioni, ecc."

Cosicché, "non costituiscono attività di consulenza" quelle "vincolate dalla conoscenza e dall'applicazione della disciplina normativa e regolamentare della fattispecie portata all'attenzione del professionista, nelle quali risultino esclusi ogni ulteriore valutazione, apprezzamento o giudizio del commercialista circa la convenienza e gli effetti di diverse opzioni o scelte, di natura commerciale, negoziale, aziendale, societaria ecc. riservate al contribuente". Potrebbe rientrare in tale fenomenologia, azzarda ancora la sentenza, "la compilazione della dichiarazione dei redditi in quanto attività, per lo meno ordinariamente esecutiva, atteso che l'indicazione dei redditi e degli oneri deducibili risulta rigidamente predeterminata per legge e che nessuno spazio risulta riservato alla libera determinazione del contribuente, con la conseguenza che l'opera prestata dal commercialista si manifesta come ausiliaria ed applicativa e non consultiva". Tali concetti avranno vita lunga anche allorché il collegato fiscale avrà definitiva approvazione. Ciò perché l'emendamento che si vorrebbe introdurre (anche la consulenza occasionale potrebbe essere portatrice di decadenza) non scalfisce la nozione ed il discrimine qualitativo appena visto il quale, appunto, resta intatto.

La censura dell'attività

Dopo aver fatto l'accennata analisi qualitativa in ordine al concetto di consulenza che, come si vedrà, potrebbe essere foriero solo di un'apparente tranquillità, si contesta l'attività istruttoria del Consiglio invitandolo ad indagare sulla natura effettiva consultiva prestata abitualmente dal professionista "in applicazione del criterio di giudizio dianzi chiarito, per l'accertamento dell'espletamento dell'attività di consulenza solo nei casi in cui dall'esame del numero dei clienti ordinari, della consistenza della loro posizione contabile ed economica, della complessità dell'attività gestita, della natura degli istituti trattati e dell'oggetto concreto dell'assistenza prestata, per come ricavabile dalle fatture emesse dal professionista e di ogni altro elemento utile a tal fine ...".

Ciò per convincersi, dicono i giudici, "con sufficiente certezza, che il commercialista eserciti continuativamente e professionalmente l'attività di consulenza con le modalità ed i termini sopra specificati."

Critiche a tali concetti ed indicazioni

Che sia possibile discriminare la qualità della consulenza è ovvio. Diventa problematico se ciò lo si fa, tuttavia, per decidere se il giudice tributario sia o meno incompatibile salvando quello che si limita ad incasellare le detrazioni, le esenzioni o le agevolazioni e punendo colui che dà pareri o consigli. Ci si dimentica, infatti, che la disposizione tributaria in particolare necessita quasi sempre di essere interpretata al fine di estrapolarne il contenuto pratico applicativo ad uso anche del contribuente. Quando mai la spettanza di una detrazione non necessita anch'essa di un'interpretazione o di un parere in ordine alla sua portata? Ci si dimentica infatti di dire che anche attorno ad una disposizione delle più banali si contano più di un'interpretazione a sua volta, quindi, portatrice di scelte o di opzioni di convenienza. In buona sostanza, a prescindere dagli apprezzabili sforzi ermeneutici fatti dai giudici amministrativi, nel campo tributario tutto è "consulenza" e "parere"; sono pochi i casi in cui il professionista è chiamato a fare da mero esecutore. Cosicché, pur potendosi dire che tutta l'attività istruttoria sin qui conclusa, in quanto erroneamente effettuata, rende la nullità degli atti che su essa si fondano (delibera e decreto di decadenza) torna altresì utile evidenziare che la stessa ben potrebbe essere ripetuta, se si ha voglia e tempo per farlo, seguendo il canovaccio indicato dai giudici amministrativi. Sennonché la nuova attività di verifica dovrebbe fondarsi su parametri, quali quelli appena indicati che, in quanto attestati sulla verifica di presupposti discrezionali quali la posizione contabile ed economica, la complessità della pratica, il numero dei clienti, ecc. si rilevarebbe anch'essa suscettibile di censura.

Il giudice-professionista associato ad altri

Tanti sono stati i giudici che, pur potendo dimostrare la loro estraneità al personale esercizio dell'attività di consulenza, sono stati dichiarati incompatibili in quanto partecipanti ad uno studio associato. Anche questo punto viene affrontato dalla sentenza e risolto a favore del ricorrente.

La rotatoria di riferimento è data, tuttavia, dal pregevole studio fatto dall'Istituto di ricerca del Consiglio nazionale dei dottori commercialisti. La questione è stata affrontata al punto 7, nel quale si ipotizzano tre distinte situazioni e, tra queste, quella presa in esame dalla sentenza. Vale a dire l'appartenenza ad uno studio associato. Orbene, dice il ricordato documento, "tali fattispecie di incompatibilità per il fatto del terzo non solo non sono state previste dalla legge, ma neppure sono ad essa riconducibili in via interpretativa.". Ciò tenendo conto che le norme determinatrici di cause di incompatibilità dei giudici, si dice, "sono norme eccezionali, esse non sono applicabili in via analogica alle fattispecie non espressamente stabilite dalla legge". La questione è tuttavia spinosa giacché, per convinzione ordinaria, si è propensi a fare una sorta di commistione tra l'attività dello studio (*rectius*: dei singoli associati) con quella del giudice.

Ciò nonostante, come viene sottolineato nel documento del Consiglio nazionale, non vi è dubbio che la prestazione è personale ed ognuno risponde per conto proprio. Se, quindi, il giudice tributario non svolge personalmente l'attività di consulenza non gli si può addossare l'incompatibilità per fatto altrui. Su questa scia si pone sostanzialmente la parte finale della sentenza. Lo studio associato, puntualizzano i giudici amministrativi, "non risulta titolare di alcuna soggettività giuridica, né di posizioni soggettive, attive o passive...(*omissis*)...risolvendosi, a ben vedere, in una sorta di associazione tra professionisti che consente ai medesimi, in via convenzionale o interna, di ripartire gli utili e le spese della comune gestione dello studio ma che non gode di alcuna autonomia giuridicamente rilevante rispetto ai singoli soci". Anche la suddivisione dei guadagni, magari derivanti dalla consulenza prestata dagli altri associati, è ininfluenza ai fini della incompatibilità. Ciò perché, comunque, l'attività è solo personale e non può estendersi agli altri che non la fanno. In buona sostanza occorre che venga accertato che la consulenza tributaria sia espletata personalmente ed effettivamente, sempre in modo abituale, dal giudice professionista.

In ipotesi contraria non può dichiararsi la sua incompatibilità.

Rilevi critici

Tutto bene e tutto in linea secondo il diritto anche se, per il comune sentire, l'appartenenza ad uno studio associato del giudice

potrebbe sollevare una certa perplessità. E' vero che occorre scendere nel merito della questione e verificare sul campo "come" si sviluppa tale sodalizio; ciò in quanto è altrettanto innegabile che la prova di ciò non può essere data solo dal contatto di associazione. Per evitare dubbi di parzialità è necessario che, effettivamente, il giudice incriminato dedichi il suo tempo professionale ad attività che esulano da quelle di studio conservando magari una sua posizione fiscale del tutto distinta da quella della associazione dalla quale si possano evincere compensi addirittura superiori a quelli di partecipazione.

Risarcimento del danno

Sul punto la sentenza, pur riconoscendo fondate le doglianze del ricorrente, glissa sul risarcimento del danno derivante dagli atti pregiudizievoli impugnati ed annullati. Ciò perché, si dice, il comma 1 dell'art. 35 del D.Lgs. n. 80/1998 limita espressamente, in armonia con il più generale criterio di riparto, la questione risarcitoria "alle sole controversie che risultano devolute alla sua giurisdizione esclusiva, ai sensi degli artt. 33 e 34". Cosicché, si conclude sul punto, la competenza al risarcimento spetta al giudice ordinario.

Corriere Tributario n.36/2000

Il diritto di interpello: improcedibilità e inammissibilità delle istanze*

La possibilità di indirizzare istanze per conoscere preventivamente, rispetto all'operazione che il contribuente intende porre in essere, il pensiero dell'Amministrazione finanziaria in merito alla possibile elusività o meno dell'operazione stessa, è normativamente sancito dall'art. 21 della legge n. 413/1991. Con riferimento alle modalità di formulazione delle istanze, la massima attenzione deve essere riservata agli aspetti procedurali legati all'inoltro; ciò in quanto, sia nell'ambito della normativa di attuazione della legge richiamata, che nella pareristica resa dal Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, erronei comportamenti seguiti dal contribuente in relazione agli aspetti procedurali generano l'improcedibilità o l'inammissibilità dell'istanza con la conseguenza di precludere nel merito l'esame della fattispecie.

Le previsioni della regolamentazione secondaria

La prima fase della procedura finalizzata al rilascio del parere preventivo da parte della Direzione centrale del Ministero delle finanze, ovvero del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive, consiste nell'indirizzare l'istanza alla Direzione regionale delle entrate del dicastero competente in relazione al domicilio fiscale del soggetto richiedente.

L'art. 1, comma 2, del D.M. n. 195/1997 prevede che la richiesta deve contenere a pena di inammissibilità:

- a) i dati identificativi del contribuente o del suo legale rappresentante e delle altre parti interessate;
- b) l'indicazione dell'eventuale domiciliatario presso il quale devono essere effettuate le comunicazioni;
- c) la sottoscrizione del contribuente o del suo legale rappresentante.

La C.M. n. 135/E del 28 maggio 1998 sottolinea, chiaramente, che "in mancanza dei dati identificativi di cui alla lett. a) e della sottoscrizione, la Direzione regionale comunicherà al contribuente l'inammissibilità della richiesta".

* In collaborazione con Duilio Liburdi

Il comma 3 della norma richiamata dispone, inoltre, che "nella richiesta di parere va esposto dettagliatamente il caso concreto, nonché la soluzione interpretativa prospettata; ad essa va allegata copia della documentazione, con relativo elenco, rilevante ai fini della individuazione e della qualificazione della fattispecie prospettata". Nella richiamata circolare viene precisato come, in assenza di tale ultimo elemento, che non comporta la possibilità di dichiarare l'inammissibilità dell'istanza, la Direzione regionale può procedere a richiedere al contribuente la documentazione necessaria all'esame della fattispecie.

Conseguentemente, il ruolo della Direzione regionale, nell'ambito della procedura legata al diritto di interpello, è ben delineato, potendo la stessa rilevare l'inammissibilità dell'istanza esclusivamente nelle ipotesi in cui non è individuabile il contribuente ovvero lo stesso non abbia sottoscritto l'istanza medesima. La mancanza del caso concreto e della soluzione interpretativa prospettata, invece, non consente all'organo periferico dell'Amministrazione finanziaria tale rilievo, previsto, unicamente, nelle competenze del Comitato consultivo.

L'art. 5, comma 2, del D.M. n. 194/1997 dispone, infatti, che la richiesta di parere indirizzata al Comitato deve contenere, a pena di inammissibilità, oltre ai riferimenti già illustrati in relazione al contenuto dell'istanza indirizzata alla Direzione regionale, "la dettagliata e precisa esposizione del caso concreto, nonché della soluzione interpretativa prospettata" e "la documentazione necessaria per l'emissione del parere, corredata da relativo elenco". Pertanto, nell'ipotesi in cui manchi la soluzione interpretativa ritenuta corretta dal contribuente in relazione al caso concreto prospettato (anch'esso elemento necessario), ovvero la documentazione necessaria per effettuare una concreta valutazione della fattispecie, la Direzione regionale dovrà procedere unicamente alla segnalazione di tali ipotesi nella lettera di trasmissione dell'istanza al Comitato consultivo che, successivamente, potrà pronunciarsi sull'inammissibilità dell'istanza anche nell'ipotesi in cui abbia esercitato, senza successo, l'autonomo potere istruttorio e di richiesta di ulteriore documentazione.

Con riferimento all'inammissibilità dell'istanza, in considerazione della natura preventiva dell'istituto del diritto di interpello, la C.M. n. 135/E prima richiamata precisa che lo stesso "è precluso ove sia già intervenuto l'accertamento o, comunque, sia stata

avviata l'attività di controllo, con l'effettuazione di atti istruttori aventi rilevanza esterna (verifiche, questionari, ecc.)". Tale ipotesi di inammissibilità, comunque, opera limitatamente alle predette attività, qualora queste attengano alle fattispecie che formano oggetto di richiesta.

Le ipotesi esaminate dal Comitato consultivo

Nell'ambito dei pareri resi nel corso del 1998 e del 1999, il Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive ha avuto modo di pronunciarsi in merito a diverse ipotesi di inammissibilità, ovvero di improcedibilità dell'istanza di interpello. Tale circostanza evidenzia dunque che, in prima battuta, la Direzione regionale ha comunque osservato le modalità procedurali previste dai decreti ministeriali di attuazione delle disposizioni di cui all'art. 21 della legge n. 413/1991, in merito all'invio delle istanze, procedendo alla segnalazione di cause di inammissibilità previste dalla normativa anche quando, come detto, questa appare facilmente rilevabile anche in sede periferica.

I casi di inammissibilità delle istanze

In merito alle diverse ipotesi di inammissibilità, la prima categoria riguarda quelle istanze relative a fattispecie non comprese nel disposto tassativo dell'art. 21 della legge n. 413/1991. Nella pareristica resa dal Comitato consultivo possono essere rilevati, ad esempio:

- quesiti in materia di imposizione indiretta. Sulla base del disposto tassativo contenuto nell'art. 21 della legge n. 413/1991, non potrà essere esaminata, ad esempio, un'istanza riguardante una fattispecie relativa all'IVA. Tale possibilità potrà essere attivata nel momento in cui verrà data concreta attuazione alle disposizioni di cui all'art. 11 della legge n. 212/2000 contenente le norme che regolano lo Statuto dei diritti del contribuente (parere n. 22/1999);

- quesiti in materia di corretta interpretazione di una disposizione normativa, anche con riferimento alle materie che possono formare oggetto di interpello (parere n. 26/1999). In tale pronuncia, viene sottolineato che la finalità del diritto di interpello si concretizza "nell'apprezzamento della sussistenza di valide ragioni economiche che escludono il fine di aggirare obblighi o divieti posti dall'ordinamento con l'impiego di una delle operazioni elencate nell'art. 37-bis (*n.d.r.* : del

D.P.R. n. 600/1973); un tale apprezzamento non concerne l'interpretazione di una norma giuridica, ma piuttosto la sostanza economica di comportamenti diretti all'elusione; per determinare la competenza del Comitato non basta che venga in rilievo una delle operazioni considerate nell'art. 37-bis, la competenza del Comitato sorge quando occorre verificare se l'utilizzazione delle operazioni considerate dalla legge come sospette di abuso dia luogo ad un vantaggio tributario non giustificabile da valide ragioni economiche; d'altra parte l'effetto preclusivo che produce il parere del Comitato (onere della prova a carico della parte che non si è uniformata al parere) presuppone non una interpretazione preventiva di una norma di legge, ma un apprezzamento tecnico - discrezionale della sostanza dell'operazione";

- quesiti in materia di applicabilità di ritenute di acconto o di efficacia di sanatorie fiscali (parere n. 19/1998, n. 22/1998 e n. 27/1998);

- quesiti in materia di rapporti infra-gruppo (parere n. 1/1998);

- quesiti in materia di corretta appostazione contabile di determinate voci (parere n. 23/1999);

- istanze proposte prima dell'emanazione dei regolamenti attuativi dell'art. 21 della legge n. 413/1991 (parere n. 1/1998). A tale proposito, il parere reso dal Comitato consultivo assume particolare rilievo, in quanto la mancata espressione dell'orientamento da parte dell'Amministrazione finanziaria, ovvero dello stesso Comitato, implica la formazione del silenzio assenso sulla interpretazione prospettata dal contribuente. La mancanza dei regolamenti attuativi delle disposizioni di cui all'art. 21 della legge n. 413/1991 comporta, dunque, l'impossibilità del richiamato silenzio assenso.

Anche la richiesta di parere nelle fattispecie nelle quali la valutazione di determinate ipotesi è rimessa alla libertà delle parti non può considerarsi come ammissibile. Pronunciandosi in merito ad una operazione relativa ad una cessione di azienda (nella specie una farmacia), il Comitato ha affermato che "non può reputarsi ammissibile una richiesta, rivolta al predetto Comitato, di valutazione della congruità dell'importo definito *inter partes* quale corrispettivo del diritto di esercizio relativo ad una farmacia, oggetto di atto di compravendita intervenuto

fra i due titolari che si susseguono nella proprietà della farmacia medesima".

Analoga conseguenza in merito alla inammissibilità si genera nell'ipotesi di difformità della richiesta inviata alla Direzione regionale per l'inoltro alla Direzione centrale del Ministero delle finanze rispetto a quella presentata alla stessa Direzione regionale per l'ottenimento della pronuncia da parte del Comitato consultivo. Pertanto, nell'ambito della formulazione della richiesta di parere, il contenuto della successiva istanza inviata al Comitato dovrà essere assolutamente identico rispetto a quello inizialmente indirizzato alla Direzione regionale delle entrate (parere n. 23/1999).

Tra gli elementi che possono comportare la declaratoria di inammissibilità dell'istanza già in sede di primo esame da parte della Direzione regionale delle entrate territorialmente competente, è stato precedentemente ricordato come il D.M. n. 195/1997 prevede, tra questi, la mancanza della sottoscrizione del contribuente, ovvero del rappresentante legale del soggetto interessato all'emanazione del parere. Conseguentemente, la sottoscrizione esclusiva da parte del professionista nell'ipotesi in cui non venga identificata la parte interessata al parere, nonché qualora la parte sia, invece, indicata ed identificabile non potrà mai sostituire il requisito essenziale prima richiamato, generando la predetta ipotesi di inammissibilità. L'ipotesi di sottoscrizione del professionista potrà sussistere, quindi, qualora il professionista stesso (come del resto accade frequentemente sotto l'aspetto operativo) agisca in qualità di soggetto domiciliatario delle comunicazioni ovvero in qualità di rappresentante legale dell'istante (parere n. 7/1999).

I casi di improcedibilità delle istanze

Esistono poi, nell'ambito della valutazione dell'istanza indirizzata all'Amministrazione finanziaria, ovvero al Comitato consultivo, delle specifiche ipotesi nelle quali la stessa deve considerarsi come improcedibile:

- un'ipotesi di carattere interno all'Amministrazione finanziaria è stata quella esaminata nel parere n. 13/1999. Nella fattispecie, l'istanza indirizzata ritualmente dal contribuente alla Direzione regionale è stata

inviata, da quest'ultima, direttamente al Comitato consultivo. Il Comitato ha dunque disposto il rinvio alla Direzione regionale al fine di osservare tutti i passaggi procedurali previsti nell'ambito dei decreti ministeriali;

- la proposizione dell'istanza mancante di documenti. In questo caso, il Comitato ha sottolineato come la richiesta possa essere riproposta, naturalmente a condizione che la stessa venga corredata della necessaria documentazione (parere n. 18/1998);

- la domanda rivolta direttamente alla Direzione regionale delle entrate, anziché al Dipartimento delle entrate del Ministero delle finanze. E' bene ricordare che la Direzione regionale è destinataria dell'istanza in quanto alla stessa sono demandati i compiti relativi al primo esame che comporta anche l'espressione di un primo parere, ma la domanda oggetto dell'istanza è rivolta agli organi centrali del Ministero e, successivamente, al Comitato consultivo (parere n. 3/1998);

- la domanda indirizzata direttamente alla Direzione generale del Ministero delle finanze, ovvero direttamente al Comitato consultivo. Ciò in quanto, analogamente a quanto precisato nell'ipotesi precedente, la Direzione regionale delle entrate territorialmente competente è il primo organo dell'Amministrazione finanziaria a conoscere dell'istanza proposta (parere n. 15/1998).

Corriere Tributario n.39/2000

Importanza della motivazione nell'avviso di accertamento

La motivazione degli atti amministrativi e, quindi, anche di quelli tributari, è un momento centrale in cui si misura la civiltà giuridica di un sistema impositivo. Lo Stato è chiamato ad essere trasparente e deve lasciarsi guidare dalla correttezza. Da qui la necessità che la motivazione sia la più ampia possibile, provveda ad illustrare il percorso logico-giuridico di base e non sia avara nell'indicazione, sin da subito, delle prove che la sorreggono.

La prova a supporto della maggiore pretesa impositiva deve essere fornita immediatamente nell'avviso di accertamento o di rettifica in seno alla motivazione, non potendosi ammettere il suo differimento in sede processuale.

Il concetto, pur potendo sembrare chiaro da un punto di vista epidermico (ognuno può difendersi "efficacemente" solo se conosce i fatti che sono alla base della ripresa), lo è di meno, anzi, è proprio sconfessato, in sede di giurisprudenza di legittimità.

Ne dà prova, da ultimo, la sentenza 3 aprile 2000, n. 3988, emessa dalla sezione tributaria della Corte di cassazione. In essa, al di là della specificità del caso trattato, si ritrova la seguente affermazione in materia di motivazione dell'accertamento. Cioè a dire che "quest'ultimo deve contenere, infatti, le indicazioni necessarie per l'identificazione della pretesa fiscale, onde consentire al contribuente l'esercizio del diritto di difesa, mentre ogni questione sulla fondatezza della pretesa e, quindi, sull'esistenza di prove a sostegno della stessa, può essere svolta dall'Ufficio tributario nel processo".

Si tratta di affermazioni che seguono un filone giurisprudenziale pressoché assodato, ma che suscitano più di una perplessità. Esse si basano sull'asserito carattere di *provocatio ad opponendum* dell'avviso di accertamento, il quale, tuttavia, per lo meno dell'uso che se ne fa, deve essere meglio tarato. Si dice, dunque, che l'atto adempie alla sua funzione ogni qualvolta l'Amministrazione pone in condizione il contribuente di difendersi sulla scorta degli elementi essenziali in esso indicati. Per dirla con la sentenza n. 5506 del 14 giugno 1996, emessa dalla I sezione civile della Corte di cassazione, l'art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 non contempla alcun obbligo dell'Amministrazione d'includere nell'avviso la notizia delle prove sulla cui base adduca il

verificarsi di determinati fatti, né di riportare o sintetizzarne il contenuto. Opinare diversamente, ricorda ancora la sentenza, significherebbe trascurare completamente "la natura e la funzione dell'accertamento, il quale non integra decisione su contrapposte tesi, da adottarsi nel rispetto del contraddittorio e del diritto di difesa, né esprime un apprezzamento critico di dati noti ad entrambe le parti, ma configura un provvedimento autoritativo di esercizio unilaterale del credito, ed è indirizzato esclusivamente ad esternare la pretesa impositiva, con il titolo e le relative ragioni, allo scopo di consentire al destinatario di vagliare l'opportunità di esperire l'impugnazione giudiziale (la quale, se proposta, impone alla parte creditrice di passare dalla fase assertiva a quella probatoria e di dare esauriente dimostrazione degli elementi costitutivi del diritto allegato)".

Da quanto precede emerge, in sintesi il seguente corollario non scalfito, ma, anzi riconfermato, dalla citata sentenza n. 3988 del 2000. Cioè a dire che, un conto è la motivazione essenziale che permette al contribuente di difendersi e che deve esternare, anche se in forma contratta e semplificata, le ragioni del provvedimento secondo un corretto procedimento logico-deduttivo ed altro sono le prove poste alla base della stessa che possono essere prodotte ed illustrate nella fase processuale. La motivazione rende, quindi, un senso compiuto alla costitutività dell'avviso, anche se priva delle prove che la sorreggono, che ben possono esplicitarsi nella fase avanzata contenziosa.

Alla luce di quanto precede ed a seguito delle affermazioni anticipate all'inizio, tali indicazioni meritano di essere rivisitate al fine di (ri)condurre la questione su binari più accettabili, sia alla luce del comune sentire giuridico, sia sulla scorta di riferimenti normativi sin troppo dimenticati, cioè a dire il contesto in cui si muove l'art. 3 della legge 7 agosto 1990, n. 241 sulla trasparenza amministrativa, nonché il precetto contenuto nell'art. 24 del D.Lgs. 31 dicembre 1992, n. 546, inerente alla riforma del processo tributario.

Il comune sentire giuridico

La domanda viene spontanea: come può ritenersi corretta e valida una motivazione nella quale non sono riportate le fonti di prova sulle quali essa stessa si basa? Motivare senza provare è un non senso giuridico. Accampare la scusa che sia sufficiente una sua formulazione

contratta con esplicitazione delle ragioni sintetiche che stanno alla base della maggiore pretesa, al fine di permettere l'esercizio del diritto di difesa, è una palese contraddizione in termini. Non vi è dubbio, infatti, che il contribuente intanto può "efficacemente" difendersi solo se viene messo nelle condizioni precise di farlo. Altrimenti detto, la difesa sarebbe raffazzonata ed includente, in quanto contrasterebbe una motivazione astratta e, quindi, apparente. Il percorso logico-giuridico che dovrebbe essere alla base della motivazione non può disgiungersi dalle prove che la sorreggono, le quali debbono essere immediatamente portate a conoscenza del contribuente e non essere illustrate in sede processuale. Non può legittimarsi, quindi, una motivazione disgiunta dalle prove, per lo meno a livello epidermico, ma, come si dirà, anche per disposizioni legislative. Anzi, verrebbe da dire che solo le prove sorreggono la motivazione e non il contrario. Cosicché, un tale modo di procedere dovrebbe portare alla nullità dell'avviso di accertamento, in quanto privo di una seria motivazione.

La legge sulla trasparenza

Su tutte le disposizioni specifiche previste in materia di motivazione degli atti tributari (art. 42 del D.P.R. n. 600/1973 per le imposte sui redditi, art. 56 del D.P.R. n. 633/1972 per l'IVA, art. 52 del D.P.R. n. 131/1986 per l'imposta di registro, ecc.) spicca, quale dato di immediato riferimento, l'art. 3 della legge n. 291/1990. Di esso bisogna "in ogni caso" tenerne conto, ancorché le particolari disposizioni appena accennate abbiano un contenuto meno tranciante.

Senza arrampicarsi altrove per cercare di trovare la corretta definizione di motivazione basta rileggersi il summenzionato elaborato normativo per trovarla. Dopo aver affermato che ogni provvedimento amministrativo e, quindi, tributario debba essere motivato a pena di nullità, si dice: "la motivazione deve indicare i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche che hanno determinato la decisione dell'Amministrazione, in relazione alle risultanze dell'istruttoria".

Tralasciando di considerare la cosiddetta motivazione *per relationem* riguardante la conoscenza di più atti, preme sottolineare come, già di per sé, la definizione data non possa che inficiare le tesi giurisprudenziali sopra accennate.

Nell'atto, a pena di nullità, deve esserci, dunque, la motivazione che consiste, per l'appunto, nella indicazione dei presupposti di fatto che non sono altro che l'accadimento o il rilievo che sta alla base della stessa. Se, per esempio, si è sottratta materia imponibile all'imposizione, occorre dimostrare su quali fatti (*rectius* : prove) tale rilievo si fonda, indicando la fonte, i soggetti e gli elementi che lo comprovano. La motivazione consiste pure, dice sempre l'art. 3 della legge n. 291/1990, nell'indicazione delle ragioni giuridiche, le quali, ovviamente, non possono che essere tali se attaccate inesorabilmente al fatto siccome enunciato. Ma un ulteriore elemento serve a supportare tale discorso. Tutto ciò (presupposti di fatto e ragioni giuridiche) deve porsi in diretta correlazione con le "risultanze dell'istruttoria". Vale a dire con una fase ben precisa dalla quale emergono tutti gli elementi a corredo della motivazione.

L'integrazione dei motivi

Nonostante il discorso potrebbe già fermarsi qui, sulla scorta delle considerazioni fatte nei punti precedenti, qualche ulteriore spunto alla tesi contraria a quella della Cassazione lo si può cogliere anche dalla lettura del comma 2, art. 24 del D.Lgs. n. 546/1992, secondo il quale non è possibile, dopo la proposizione del ricorso e della costituzione in giudizio, integrare i motivi già dedotti a meno che ciò non si renda necessario a causa del deposito di documenti non conosciuti ad opera delle parti (ricorrente o pubblica amministrazione resistente).

Va da sé che i documenti di specie non possono che essere quelli sopravvenuti e non già posti alla base dell'avviso di accertamento. Cosicché, anche per questa via, la parte ricorrente non può ampliare i motivi originari sui quali ha fondato la domanda. Ciò significa, in buona sostanza, che quanto è stato indicato nell'atto introduttivo è immodificabile. Se così è, dunque, resta impossibile aggiustare la difesa effettuata sulla scorta di una motivazione deficitaria delle prove, in quanto queste vengono prodotte al successivo instaurarsi del giudizio. Ecco perché, di conseguenza, le stesse non possono essere prodotte dopo la notifica dell'atto impugnato; sia in quanto vi osta il comma 2, art. 24 del D.Lgs. n. 546 del 1992, sia perché il contribuente potrebbe anche non fare il ricorso, giacché tratto in inganno da una motivazione apparente.

D'altronde, neppure il contenuto dell'art. 7 del D.Lgs. n. 546 del 1992 può servire a dare un senso ad una qualche integrazione processuale, giacché i poteri di specie conferiti alle Commissioni tributarie sono limitati ai fatti dedotti dalle parti con esclusione di ogni straripamento.

Le conclusioni

La giurisprudenza di legittimità riconferma, quindi, che motivazione e prove possono andare ognuno per proprio conto o, meglio, non necessariamente queste ultime debbono essere indicate nell'avviso di accertamento che può limitarsi a sintetizzare le ragioni della pretesa al fine di permettere comunque l'esercizio del diritto di difesa.

Ciò nonostante, come è stato detto, è impensabile che una difesa del genere possa ritenersi "efficace" e, quindi, essere "effettiva" e, dunque, in linea con il rispetto dei precetti costituzionali, i quali tendono ad evitare che si avalli una difesa *tout-court* o apparente. Ciò è quello che si verificherebbe se i fatti e gli accadimenti o, meglio, le prove sui quali si fonda la motivazione venissero posticipati in sede processuale e disgiunti da questa.

L'art. 3 della legge n. 241/1990 è un baluardo di certezza volto a garantire che la motivazione sia seria e debba dunque contenere i presupposti di fatto e le ragioni giuridiche connesse alle risultanze dell'istruttoria. Vale a dire in una fase naturale di raccoglimento di dati, di elementi che debbono essere comunque impressi, a pena di nullità, nella motivazione dell'atto.

Laddove così non fosse e si ritenesse, quindi, valida la motivazione *tout-court*, siccome avallata dalla Cassazione, si rischierebbe, ammettendo quindi la produzione delle prove solo nel processo, di privare il contribuente dell'esercizio alla completa difesa, visto che gli è impossibile ampliare i motivi già dedotti con il ricorso introduttivo.

Senza dimenticare, inoltre, che una motivazione senza prove potrebbe convincere il contribuente a non effettuare il ricorso e togliergli, quindi, quel diritto alla difesa che la Cassazione ritiene tutelato in quel modo.

I pareri del Comitato consultivo sull'applicazione della DIT*

Il diritto di interpello e la disciplina della DIT si intrecciano nelle ipotesi in cui si vogliono veder riconosciuti incrementi patrimoniali provenienti da soggetti esteri.

In tema di DIT, l'intervento del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive è espressamente previsto dal D.Lgs. n. 466/1997, ma l'effettiva portata della disposizione può essere compresa solo attraverso l'analisi approfondita dei pareri resi noti finora dal Comitato stesso; pareri nei quali vengono meglio specificate le finalità della norma antielusiva e i suoi rapporti con altre previsioni particolari del regime DIT.

La disciplina della DIT si intreccia con il diritto di interpello in tutte quelle situazioni in cui si vogliono veder riconosciuti incrementi patrimoniali provenienti da soggetti esteri; l'intervento del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive è espressamente previsto dalla lett. a) del comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. 18 dicembre 1997, n. 466; tuttavia, la concreta portata della disposizione può essere compresa solo attraverso l'analisi approfondita dei pareri resi noti finora dall'organo consultivo, pareri nei quali vengono meglio specificate le finalità della norma antielusiva e i suoi rapporti con altre previsioni particolari del regime DIT.

I vantaggi prodotti dall'applicazione del doppio binario di imposta sono stati "blindati" dal legislatore attraverso una massiccia disciplina antielusiva, volta ad evitare utilizzi indebiti dell'agevolazione. All'interno dello stesso D.Lgs. n. 466/1997 sono presenti, infatti, una serie di norme volte a sterilizzare eventuali comportamenti in grado di produrre notevoli distorsioni alla *ratio* della norma.

Norme antielusive nella disciplina della DIT

Le norme antielusive contenute nel provvedimento definitivo si distinguono in specifiche e residuali o generali.

Tra le prime vanno ricordate le operazioni classificate nell'art. 2, comma 1 e nell'art. 3, commi 2 e 3 del provvedimento istitutivo (D.Lgs. n. 466/1997).

Il comma 1 dell'art. 2 contiene due disposizioni distinte tra loro; ci si riferisce, in particolare, alle lett. a) e b), attraverso le quali l'organo delegato dispone di una sorta di sterilizzazione della variazione in aumento del capitale investito, giacché mira ad evitare manovre di pura facciata incrementativa.

Al riguardo, la relazione di accompagnamento al decreto legislativo è chiara: con la lett. a), relativa agli elementi dell'attivo di facile smobilizzazione, si specifica che "le società e le persone fisiche con ammontare significativo di titoli obbligazionari, depositi bancari, e altri investimenti finanziari facilmente liquidabili, non avrebbero difficoltà a monetizzare temporaneamente queste attività, trasferendo i relativi importi, mediante conferimento in denaro, in società del gruppo". Cosicché, continua la relazione, "la società beneficiaria potrebbe, poi, altrettanto facilmente procedere ad investimenti di tesoreria sostanzialmente analoghi a quelli smobilizzati dalla conferente".

Con la successiva lett. b) "si tende ad evitare che aziende già possedute dallo stesso soggetto economico attraverso manovre infragruppo, vengano attribuite a società abilitate a fruire dell'aliquota ridotta".

Dunque, la lett. a) dell'art. 2 sterilizza la variazione in aumento del capitale fino a concorrenza "dell'incremento delle consistenze dei titoli e valori mobiliari diversi dalle partecipazioni rispetto a quelli risultanti dal bilancio al 31 dicembre 1996". Cosicché sarà necessario, onde sfuggire alla comminatoria di specie, riconciliare e monitorare la consistenza di liquidità dell'impresa beneficiaria al fine di disancorarne l'aumento dall'immissione di liquidità ricevuta. Se si pensa che, di solito, l'incremento puro deriva da un versamento in denaro da parte di terzi e che non sempre è possibile destinarlo, per lo meno nella immediatezza, al raggiungimento degli obiettivi strategici prefissati dalla beneficiaria, ben si comprende l'eccessiva pericolosità dell'accennata garanzia. Cosicché, una norma del genere, in quanto eccessivamente garantista, potrebbe finire per disincentivare l'incremento di capitale finalizzato all'utilizzo della aliquota agevolata.

* In collaborazione con Duilio Liburdi

Nella lett. b) dell'art. 2 si affronta un'ipotesi particolare nella quale con la liquidità ricevuta si provvede ad acquisire un'azienda già appartenente ad una impresa controllata o comunque facente parte dello stesso gruppo economico. In ragione dei molteplici comportamenti volti ad aggirare tale previsione, la fattispecie in questione va opportunamente integrata con le previsioni residuali di cui al comma 2 dell'art. 6 del provvedimento, di cui si parlerà in seguito.

Esistono disposizioni antielusive specifiche, volte a neutralizzare eventuali manovre tese ad acquisire il diritto all'agevolazione senza alcun incremento patrimoniale effettivo e disposizioni generali che non colpiscono fattispecie precise, ma consentono l'intervento dell'Amministrazione finanziaria per evitare il moltiplicarsi degli effetti prodotti da un unico apporto di liquidità.

Il comma 2 dell'art. 3 del provvedimento è teso a ridurre la variazione in aumento (della controllante), pari al conferimento in denaro effettuato a partire dal 1997 a favore dei soggetti controllati. Ciò al fine di evitare che del beneficio possano avvalersi, tanto la controllante (per prima) per l'incremento ricevuto, quanto la controllata (per seconda) per il successivo trasferimento ricevuto della medesima liquidità. Cosicché, la sterilizzazione riguarda l'incremento della controllante giacché si è preferito lasciare immune la partecipata.

Al fine di incentivare esclusivamente gli imprenditori che danno luogo ad effettivi nuovi apporti di risorse nel sistema produttivo, il comma 2 dell'art. 3, alla lett. a) stabilisce che "la variazione in aumento di cui all'articolo 1, comma 4, è ridotta di un importo pari ai conferimenti in denaro effettuati, successivamente alla chiusura dell'esercizio in corso al 30 settembre 1996, a favore di soggetti controllati, o sottoposti al controllo del medesimo controllante, ovvero divenuti tali a seguito del conferimento. La riduzione prescinde dalla persistenza del rapporto di controllo alla data di chiusura dell'esercizio".

Speculare a tale previsione è quella contenuta alla lett. a) del comma 3 dello stesso articolo, laddove si prevede che la variazione in aumento che residua dopo le sterilizzazioni precedenti non ha altresì effetto fino alla concorrenza dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, qualora non sia stato ottenuto il parere favorevole del Comitato consultivo per l'applicazione delle norme antielusive. La disciplina antielusiva relativa ai

soggetti controllati o collegati si completa poi con la neutralizzazione dei conferimenti in denaro provenienti da soggetti domiciliati in paradisi fiscali.

Diritto di interpello

Le disposizioni antielusive sinora analizzate attengono a particolari eventi, specificatamente elencati dalla norma. Tuttavia in forma residuale è stata introdotta, al comma 2 dell'art. 6, un'ulteriore norma di salvaguardia avente natura più generale. Si legge che "alle disposizioni del presente decreto si applicano le previsioni degli artt. 37, terzo comma, e 37-bis del decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. Ai fini del citato art. 37-bis si considerano indebiti i comportamenti tesi a moltiplicare la base di calcolo del beneficio di cui all'art. 1 a fronte della medesima immissione di nuovo capitale investito".

Il diritto di interpello si intreccia, dunque, con la disciplina della DIT tutte le volte che si voglia veder riconosciuta la variazione in aumento del capitale proveniente da soggetti esteri controllati da soggetti residenti; le specifiche istanze dovranno, infatti, dimostrare l'insussistenza di un meccanismo moltiplicativo teso a produrre molteplici effetti a fronte di un unico incremento patrimoniale.

Attività del Comitato consultivo

Nell'esperienza dei primi anni di operatività del Comitato stesso non sono stati molti gli interventi diretti a dirimere questioni di tale natura; tuttavia, dall'analisi delle fattispecie passate al vaglio dell'organo consultivo è possibile trarre alcune considerazioni di ordine generale in merito all'effettiva portata attribuita dalla prassi alla norma antielusiva in esame.

Gli incrementi patrimoniali provenienti da soggetti esteri controllati da soggetti residenti dovranno sempre essere sottoposti al vaglio del Comitato consultivo; le istanze dovranno accertare l'assenza di un effetto moltiplicativo a fronte di un unico incremento patrimoniale.

E' stato ad esempio chiarito che, ai fini del godimento del regime DIT, non è d'ostacolo il fatto che il conferimento sia stato effettuato da un soggetto non residente, controllato indirettamente da

un soggetto residente; basta che il Comitato stesso, valutata la specifica fattispecie, verifichi l'assenza di condizioni ostative quali la moltiplicazione degli effetti a più società del gruppo.

Ed in effetti, l'art. 6 del D.Lgs. n. 466/1997, al comma 2, considera indebiti i comportamenti tesi a moltiplicare la base di calcolo del beneficio di cui all'art. 1 del medesimo decreto legislativo, a fronte della medesima immissione di nuovo capitale investito, tenuto conto delle modalità con le quali l'aumento di capitale è stato effettuato; ecco, quindi, che le specifiche disposizioni della lett. a) del comma 3 dell'art. 3 devono essere coordinate con le disposizioni antielusive generali. Cosicché, una volta appurato che l'originario aumento di capitale, pur transitando tra numerose società, è stato goduto ai fini DIT solo dall'ultimo soggetto beneficiario, nessuna preclusione può essere posta. Nel caso specifico, in verità la Direzione regionale competente, preliminarmente chiamata in causa, aveva fornito parere negativo all'intera operazione.

Ciò sul presupposto che la norma antielusiva dell'art. 3 del D.Lgs. n. 466/1997 esige come presupposto soggettivo che il rapporto di controllo debba sussistere direttamente tra i soggetti (controllante e controllato) entrambi residenti in Italia.

Tuttavia, il Comitato ha smentito tale interpretazione, affermando che "la necessità del controllo diretto, presupposto dalla Direzione regionale delle entrate, non emerge dal testo normativo e ritiene il Comitato che il medesimo art. 3 al comma 3, lett. a) abbia previsto che possono usufruire dei vantaggi DIT i conferimenti in denaro provenienti da soggetti non residenti, se controllati da soggetti residenti, a condizione che abbiano ottenuto il parere favorevole del Comitato stesso, conferma che nessuna preclusione può essere opposta per il solo fatto che il conferimento in denaro sia stato effettuato da un soggetto non residente".

I pareri resi noti, in sostanza, confermano che non esiste una preclusione oggettiva all'applicabilità della DIT in caso di apporti patrimoniali provenienti da soggetti non residenti controllati da altri residenti; decisiva è la circostanza che la somma di denaro in questione venga fatta valere dal solo soggetto ultimo destinatario, senza alcuna duplicazione. Così nel caso in cui il soggetto abbia proceduto all'aumento di capitale di una società residente, aumento sottoscritto da

un socio non residente a sua volta controllato da un soggetto residente, l'operazione può legittimamente essere ritenuta rilevante ai fini DIT, una volta accertato, dall'analisi delle documentazioni necessarie, l'assenza di analoghi benefici per i soggetti a monte.

Con riferimento alla natura di tale documentazione, accanto alle dichiarazioni dei redditi delle società coinvolte, possono essere utilizzate anche altri atti. Così, nel caso di specie, sono state accluse all'istanza due dichiarazioni delle altre società del gruppo diverse da quella richiedente; ciò perché al momento dell'interpello non era ancora disponibile la dichiarazione relativa all'esercizio di riferimento. Nella fattispecie in questione interessante appare anche la posizione finale del Comitato che, nell'approvare l'operazione descritta, sottolinea come il giudizio si basi esclusivamente sui dati prodotti; cioè a dire che nel caso in cui successivamente dovesse emergere un utilizzo indebito dell'aumento di capitale da parte della società veicolo di tale incremento, il parere stesso dovrebbe immediatamente considerarsi irrilevante.

E' necessario produrre un'adeguata documentazione, rappresentata nella maggior parte dei casi dalle dichiarazioni dei redditi, da cui si evinca che solo il soggetto ultimo destinatario ha utilizzato la liquidità apportata ai fini DIT.

In tutti i pareri innescati dal comma 3 dell'art. 3 del D.Lgs. n. 466/1997 si intravede la considerazione che l'intervento interpretativo debba essere inteso sostanzialmente a verificare l'assenza di un meccanismo moltiplicativo per il quale a fronte di un unico incremento patrimoniale siano più soggetti a beneficiare del vantaggio fiscale.

Così, laddove una società residente partecipi interamente al capitale di un soggetto non residente e la seconda società, a propria volta, costituisca un terzo ente residente, partecipando interamente al capitale di quest'ultima, il conferimento in conto capitale dalla prima a favore della seconda, effettuato per consentire, con il concorso di altre risorse, la costituzione del capitale della terza società, non deve essere intravisto un disegno elusivo a patto che le risorse costituenti il predetto conferimento non abbiano già fruito dei benefici DIT in capo alla prima società.

Nel parere in questione viene illustrato il principio della DIT, indispensabile a comprendere la necessità della rigida disciplina antielusiva; si legge che: "il profitto che si sarebbe potuto sperare da un

impiego differente delle risorse (in denaro), le quali, invece, vengono piuttosto immobilizzate nell'atto di formazione o di incremento del capitale di rischio, viene, dall'ordinamento, ascritto al novero dei costi di detto capitale di rischio, e come tale sottratto - a differenza di quanto sarebbe avvenuto prima dell'introduzione della DIT - a tassazione; logico corollario di tale premessa - che peraltro entra compiutamente nella stessa disciplina positiva della agevolazione in discorso - è che tali (nuovi, a livello di riconoscimento giuridico) costi non devono, peraltro, venire artificiosamente moltiplicati, come pure i soggetti interessati potrebbero essere indotti a fare, onde riprodurre l'effetto benefico connesso al meccanismo di tassazione derivante dall'applicazione della DIT. Moltiplicazione tanto più frequentemente agevole, in concreto, quanto maggiore sia lo stabile collegamento corrente tra determinati soggetti d'impresa. Invero, le forme partecipative, che si traducono in forme di controllo (specie) tra società, giuridicamente rilevanti, possono costituire fertile occasione di detto effetto moltiplicatore. Ciò perché, ad esempio, una medesima quantità di risorse può concorrere a determinare, in un primo tempo, la formazione o l'incremento del capitale di rischio (proprio) di una società A e, in un momento successivo, su iniziativa di questa stessa società, la formazione o l'incremento del capitale di rischio (altrettanto proprio) di una società B, detenuta o controllata (nei termini notoriamente rilevanti) dalla predetta società A".

Nella propria opera interpretativa, dunque, il Comitato deve sostanzialmente verificare, attraverso la documentazione a sua disposizione, se i comportamenti posti in essere dai vari soggetti coinvolti nell'operazione possano configurare quella duplicazione del beneficio di regola destinato solo all'ultimo beneficiario delle risorse. In particolare spesso i pareri sottolineano l'importanza del contesto illustrato dalla società istante ai fini della decisione; è chiaro, infatti, che uno scenario diverso potrebbe portare a soluzioni diametralmente opposte; tant'è che in alcuni casi il Comitato si premura di sottolineare che eventuali successivi comportamenti difformi potrebbero sovvertire la valutazione. Si pensi alla pronuncia per la quale sono stati ammessi al regime agevolato i conferimenti in danaro provenienti da una società non residente controllata da altra società residente, allorché la società controllante non abbia effettuato né direttamente, né

indirettamente conferimenti o finanziamenti alla controllata estera. Tale giudizio è stato opportunamente corredato dalla considerazione per cui in futuro non verranno effettuati né direttamente, né indirettamente trasferimenti di risorse a favore della controllata.

Corriere Tributario n.44/2000

Cause di esclusione dagli accertamenti basati sugli studi di settore

Una s.r.l. unipersonale svolgente attività di produzione di vestiario esterno (cod. att. 18221) sospende l'attività nel 1997 per mancanza di commesse, dandone comunicazione all'INPS e all'INAIL. Nel maggio 1999 effettua la cessione totale delle quote a tre nuovi soci e riprende l'attività di produzione solo nel settembre 1999. Per tale motivo la società ha ritenuto di non essere soggetta per l'anno 1999 agli studi di settore (cod. SD07C), indicando nel modello Unico 2000 quadro S rigo 73 codice di inapplicabilità 6.

Ha agito correttamente?

L'art. 10, comma 4, della legge n. 146/1998 ha individuato puntualmente le cause di esclusione dall'applicazione degli accertamenti basati sugli studi di settore; si tratta del limite dei ricavi dichiarati, fissato in dieci miliardi di lire, dell'inizio o cessazione dell'attività nel corso del periodo d'imposta e della sussistenza del periodo di non normale svolgimento dell'attività. A tale riguardo la C.M. 21 maggio 1999, n. 110/E (in Banca Dati n. 7/1999, pag. 734) ha sottolineato che vanno considerati periodi di non normale svolgimento dell'attività: quelli nei quali l'impresa è in liquidazione ordinaria, ovvero liquidazione coatta amministrativa o fallimentare, quelli nei quali l'impresa non ha ancora iniziato l'attività produttiva prevista dall'oggetto sociale, o il periodo in cui si è verificata l'interruzione dell'attività per tutto l'anno a causa della ristrutturazione dei locali, quello in cui l'imprenditore individuale o la

società hanno affittato l'unica azienda e quello in cui il contribuente ha sospeso l'attività ai fini amministrativi, dandone comunicazione alla Camera di commercio, industria, artigianato e agricoltura. Sono, inoltre, esclusi dall'applicazione degli studi di settore i contribuenti con periodo d'imposta di durata superiore o inferiore a dodici mesi.

Val la pena sottolineare che le ipotesi di periodo di non normale svolgimento dell'attività elencate nella circolare richiamata, in presenza delle quali è esclusa l'applicazione degli studi di settore, non devono ritenersi esaustive ma solo esemplificative, nel senso che qualunque altra situazione atta a configurare il periodo d'imposta di non normale svolgimento può essere fatta valere ai fini dell'esclusione. È appunto il caso prospettato nel quesito. È chiaro, infatti, che la riorganizzazione societaria e la conseguente ripresa delle attività per la sola parte finale dell'anno configura una chiara circostanza di "periodo anormale". Del resto gli studi non possono essere applicati a periodi di breve durata, come testimonia anche l'esclusione per i contribuenti che hanno periodo d'imposta non coincidente con i dodici mesi.

Per ciò che riguarda la compilazione del modello Unico 2000 - Società di capitali, l'indicazione prospettata non appare corretta proprio alla luce delle considerazioni su esposte. Il codice di inapplicabilità 6 comprende, infatti, tutte le situazioni non indicate altrove, mentre il codice 5, che risulta essere quello corretto, è espressamente indirizzato ad identificare il periodo di non normale svolgimento dell'attività.

Fonti normative

Legge n. 146/1998, art. 10

*Corriere Tributario n.44/2000,
inserto Filo Diretto n.11, caso n.69*

Canoni corrisposti a soggetti esteri

Una società italiana deve corrispondere ad una società olandese, con cadenza trimestrale, in base ad un contratto di durata decennale, delle royalties per la concessione dell'uso di marchi e know-how.

Essendo stata richiesta, ricorrendone tutte le condizioni, l'applicazione dell'art. 12 della Convenzione contro le doppie imposizioni attualmente vigente con i Paesi Bassi, e quindi la tassazione con aliquota ridotta del 5% sui canoni lordi, si chiede di conoscere la validità temporale della documentazione richiesta dall'Amministrazione finanziaria e cioè se i documenti citati nelle circolari ministeriali in materia (certificazione delle autorità estere da cui risulti la domiciliazione fiscale della società in Olanda, dichiarazione di inesistenza di stabili organizzazioni in Italia della stessa società, ecc.) abbiano una validità annuale o pluriennale, oppure, come da alcuni ventilato, debbano essere rifatti ex novo ad ogni pagamento.

Il pagamento di canoni periodici a soggetti non residenti da parte di soggetti residenti, per lo sfruttamento di opere dell'ingegno, di brevetti industriali e di marchi di impresa, nonché di processi e formule rientra per l'ordinamento italiano nell'ambito di applicazione del comma 2, lett. c), dell'art. 20 del D.P.R. n. 917/1986, il quale stabilisce un principio di territorialità indipendente dalla natura del reddito erogato e dalla tipologia del soggetto percettore; tale principio presuppone l'imponibilità nel territorio dello Stato. Con riferimento alle modalità di tassazione del reddito in questione in Italia il riferimento va all'art. 25 del D.P.R. n. 600/1973, il quale prevede l'applicazione di una ritenuta alla fonte del 30%, a titolo di imposta applicata sul 75% dei canoni lordi, se gli stessi sono corrisposti a soggetti non residenti. Tale ritenuta non risulta applicabile nel caso in cui il reddito sia erogato ad una stabile organizzazione in Italia di un soggetto non residente. Tuttavia, nell'ipotesi in cui esista un trattato contro le doppie imposizioni si deve ulteriormente verificare la presenza nello stesso di disposizioni di agevolazione o esenzione. Nel caso di specie la convenzione tra Italia e Olanda stabilisce all'art. 12 che "i canoni provenienti da uno degli Stati e pagati ad un residente dell'altro Stato sono imponibili in altro detto Stato. Tuttavia, tali canoni sono imponibili anche nello Stato dal quale

essi provengono e in conformità della legislazione di detto Stato, ma, se la persona che riceve i canoni ne è l'effettivo beneficiario, l'imposta così applicata non può eccedere il 5% dell'ammontare lordo dei canoni".

Ai fini dell'applicazione del regime convenzionale è necessario che il soggetto percepente estero non svolga esercizio di attività commerciali o industriali per il tramite di stabili organizzazioni situate nel territorio del soggetto che eroga i redditi. In caso contrario i canoni risulteranno imponibili nel Paese di quest'ultimo soggetto. Nel caso di specie, la società italiana, per poter applicare la ritenuta del 5%, dovrà richiedere la prevista documentazione da cui risulti l'esistenza delle condizioni che danno diritto al regime convenzionale.

Tale documentazione andrà conservata per il periodo previsto dall'art. 43 del D.P.R. n. 600/1973 ed esibita su richiesta dell'Amministrazione finanziaria.

Con riferimento al periodo di validità della documentazione prodotta dal soggetto estero e conservata dal sostituto d'imposta residente, è da ritenersi che l'efficacia di tali atti sia annuale, dal momento che la certificazione riguarda in ogni caso il periodo d'imposta in cui la stessa viene richiesta e, del resto, il riepilogo delle ritenute effettuate dal sostituto è contenuto nella dichiarazione annuale (unificata o autonoma) che il soggetto residente produce. Ogni anno, la documentazione andrà richiesta per monitorare eventuali mutamenti che rendano inapplicabile il regime agevolativo.

Ulteriore conferma di tale impostazione è data dalla considerazione che in vigenza dell'art. 7 del D.P.R. n. 600/1973 la documentazione in questione avrebbe dovuto essere allegata alla dichiarazione annuale dei sostituti d'imposta, con valenza, evidentemente, per il periodo cui la dichiarazione stessa si riferisce. La C.M. 13 settembre 1977, n. 86 (in I Quattro Codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA) ha specificato, in particolare, che "le società eroganti potranno, per l'avvenire, applicare direttamente, sotto la propria responsabilità, il trattamento convenzionale, omettendo di effettuare le ritenute all'atto della corresponsione delle *royalties*, previa produzione da parte del percepente di una apposita domanda corredata dalla richiamata dichiarazione concernente l'inesistenza di stabili organizzazioni in Italia e sulla base di una indagine documentale diretta a stabilire se ricorrano le ulteriori condizioni cui l'esenzione è

subordinata (ad esempio: utilizzando una apposita certificazione, rilasciata dalle competenti Autorità, in merito alla domiciliazione fiscale o residenza del percepente e richiedendo, eventualmente, un *affidavit* bancario, rilasciato da una banca del Paese estero, affermando la veridicità degli elementi contenuti nella documentazione prodotta)". Ad analoghe conclusioni pervengono altresì la R.M. 24 maggio 2000, n. 68/E, la C.M. 4 febbraio 1980, n. 2 e la R.M. 12 agosto 1982, n. 12/944 (in I Quattro Codici della Riforma Tributaria big, Cd-rom, IPSOA).

Fonti normative

D.P.R. n. 600/1973, art. 25

D.P.R. n. 917/1986, art. 20

*Corriere Tributario n.44/2000,
inserto Filo Diretto n.11, caso n.74*

Interruzione dei termini per decesso del contribuente

Il decesso del contribuente avvenuto in pendenza dei termini per la proposizione del ricorso comporta la sospensione degli stessi per sei mesi. Al termine di tale periodo interruttivo, i termini stessi ricominciano a decorrere una volta dedotti i giorni trascorsi dalla data di notifica dell'accertamento a quella della morte del contribuente, oppure la scadenza definitiva per la proposizione dell'atto è semplicemente spostata di sei mesi dalla data dell'evento interruttivo?

L'istituto dell'interruzione del processo ha la funzione di consentire una corretta ed effettiva estrinsecazione del principio del contraddittorio tra le parti. Ne consegue che è stata prevista un'interruzione dell'attività processuale allorquando una parte, in particolare il contribuente, non possa più "stare in giudizio".

L'art. 40 del D.Lgs. n. 546/1992 prevede che il processo sia interrotto, dopo il verificarsi della proposizione del ricorso, nei casi in cui si verifichi:

- la morte o la perdita, per qualunque causa, della capacità di stare in giudizio della parte o del suo legale rappresentante o la cessazione di tale rappresentanza;

- la morte, la radiazione o sospensione dall'albo o dall'elenco di uno dei difensori incaricati ai sensi dell'art. 12 del D.Lgs. n. 546/1992.

Gli eventi di cui sopra sono irrilevanti nel caso si verifichino durante il giudizio dinanzi alla Corte di cassazione.

Perché si abbia interruzione del processo, l'evento deve verificarsi dopo la proposizione del ricorso (cioè successivamente alla notifica di tale provvedimento ai sensi dell'art. 16, o alla data di spedizione dello stesso risultante dal timbro postale apposto sulla raccomandata) e prima della conclusione del processo (ovvero l'ultimo giorno per il deposito delle memorie).

Qualora, invece, gli eventi di cui alla lett. a) del comma 1 dell'art. 40 del D.Lgs. n. 546/1992 si verifichino prima della presentazione del ricorso, ma durante la pendenza dei termini per la presentazione del medesimo, tali termini sono prorogati di sei mesi dalla data dell'evento.

Se durante la decorrenza del termine di 60 giorni per la proposizione dell'impugnazione avverso la sentenza, regolarmente notificata, della Commissione tributaria provinciale, sopravviene la morte, oppure la perdita della capacità di stare in giudizio di una delle parti o del suo rappresentante legale o la cessazione di tale rappresentanza, il termine per impugnare è interrotto e comincia a decorrere nuovamente dal giorno in cui, ai sensi dell'art. 328 c.p.c., la notifica della sentenza venga rinnovata.

Tale rinnovazione può essere fatta, ai sensi dell'art. 328, secondo comma, c.p.c., agli eredi collettivamente e impersonalmente nell'ultimo domicilio del defunto. Se dopo sei mesi dalla pubblicazione della sentenza (art. 328, terzo comma, c.p.c.) si verifica alcuno degli eventi sopra descritti, il termine di cui all'art. 327, primo comma, c.p.c., è prorogato per tutte le parti di sei mesi dal giorno dell'evento.

I fatti che riguardano la persona del legale rappresentate (nei casi di interdetto, di inabilitato o di minore) non rivestono alcuna rilevanza nel caso colpiscano il rappresentante volontario. Parimenti, non assume rilievo alcuno la cessazione di tale rappresentanza.

Si ha, inoltre, interruzione del processo, oltretutto per morte della persona fisica, anche per estinzione di quella giuridica; non si può parlare di interruzione, invece, in caso di messa in liquidazione di una società, in quanto in questo caso la persona giuridica viene meno solo con la definizione di tutti i rapporti giuridici che a essa facevano capo comprese le pendenze in giudizio.

L'effetto interruttivo può verificarsi al momento dell'evento che ne è presupposto o al momento della dichiarazione di tale evento che avviene o nella pubblica udienza o con apposita comunicazione scritta del difensore della parte cui l'evento si riferisce. Nella prima ipotesi in cui l'evento interruttivo è di immediata efficacia, l'interruzione del processo si verifica quando la parte sta in giudizio personalmente o quando la causa interruttiva riguarda invece il difensore.

Ai sensi del comma 3 dell'art. 40 del D.Lgs. n. 546/1992, l'effetto interruttivo non si verifica nelle ipotesi in cui il contraddittorio sia ormai esaurito, ovvero sia dopo l'ultimo giorno utile per la produzione di memorie nel caso di decisione in camera di consiglio e dopo la chiusura della discussione nell'ipotesi di pubblica udienza, salvo che la commissione, anziché pronunciare la sentenza, faccia proseguire

il processo, con la conseguente necessità di ripristinare il contraddittorio. La proroga in questione, quindi, deve essere intesa come sospensione o interruzione dei termini, cosicché nel caso di specie il contribuente avrà a disposizione, una volta trascorsi i sei mesi dal momento dell'evento interruttivo, i residui giorni non fruiti a causa dell'evento stesso.

Fonti normative

C.P.C. artt. 327 e 328

D.Lgs. n. 546/1992, art. 40

*Corriere Tributario n.48/2000,
inserto Filo Diretto n.12, caso n.79*

Il volume è stato registrato ai sensi di legge il 7 maggio 2004