



## ORDINE DEI DOTTORI COMMERCIALISTI DI BOLOGNA



### LO STATUTO DEL CONTRIBUENTE

a cura di GIANFILIPPO GIANNETTO - DALLA DIREZIONE REGIONALE

EDITORIALE

#### SOMMARIO

##### Editoriale

a cura di Gianfilippo Giannetto

Lo Statuto del contribuente pag. 1

##### D'attualità

a cura di Benedetto Santacroce

Unico 2001 e ravvedimento operoso:  
novità e principali problematiche pag. 5

##### D'attualità

a cura di Gian Paolo Tosoni

L'imposta regionale  
sulle attività produttive pag. 9

##### Le risposte della Direzione regionale ai quesiti

Con la gentile collaborazione  
della Direzione Regionale  
dell'Emilia Romagna pag. 12

a cura di Cesare Mattei

Non solo bilanci pag. 13

##### Dalla Fondazione

a cura di Francesca Buscaroli

Assegnazione borse di studio  
e presentazione del Corso biennale  
di preparazione all'esame di Stato pag. 15

(L'articolo riproduce, con maggiore ampiezza, gli argomenti trattati dall'autore in occasione della Tavola rotonda sullo Statuto del contribuente, organizzata dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti a Modena il 23 marzo 2001)

L'intervento si incentra su due aspetti messi in particolare risalto dalla legge 27 luglio 2000, n.212 (meglio nota come Statuto del contribuente) e strettamente connessi tra loro: l'informazione del contribuente e il diritto di interpellare.

Cercherò di metterne in luce preferibilmente gli aspetti pratici più di quelli più propriamente giuridici, evidenziando, in particolare, le iniziative che l'Amministrazione finanziaria (centrale e periferica) sta mettendo a punto per permettere a un numero crescente di contribuenti l'accesso alle informazioni in campo tributario e le concrete

possibilità di dare attuazione pratica alle norme sull'interpello ordinario da parte dei contribuenti.

Tra gli obblighi imposti dallo Statuto del contribuente all'Amministrazione finanziaria c'è quello dell'informazione del contribuente (art.5)<sup>1</sup>.

Senza volersi soffermare più di tanto sul dato normativo, va subito messo in risalto che l'assistenza e l'informazione al contribuente sono settori strategici dell'Amministrazione finanziaria, cui vengono destinate risorse umane e finanziarie cospicue anche da parte della neo istituita Agenzia delle Entrate<sup>2</sup>. Basti pensare che gli Uffici unici sono strutturati in due aree: l'Area Controllo destinata al controllo sostanziale della posizione fiscale del contribuente e l'Area Servizi dedicata appunto al servizio al contribuente, in cui non vengono soltanto rilasciate autorizzazioni o curate le registrazioni degli

<sup>1</sup> Art.5. Informazione del contribuente.

1. L'Amministrazione finanziaria deve assumere idonee iniziative volte a consentire la completa e agevole conoscenza delle disposizioni legislative e amministrative vigenti in materia tributaria, anche curando la predisposizione di testi coordinati e mettendo gli stessi a disposizione del contribuente presso ogni ufficio impositore. L'Amministrazione finanziaria deve altresì assumere idonee iniziative di informazione elettronica, tali da consentire aggiornamenti in tempo reale, ponendole a disposizione gratuita dei contribuenti.

2. L'Amministrazione finanziaria deve portare a conoscenza dei contribuenti, tempestivamente e con i mezzi idonei, tutte le circolari e le risoluzioni da essa emanate, nonché ogni altro atto o decreto che dispone sull'organizzazione, sulle funzioni e sui procedimenti.

<sup>2</sup> Del resto, l'Agenzia suddetta è impegnata, ai sensi dell'art.4, comma 1 del suo Statuto, a fornire "assistenza ai contribuenti, assicurando l'informazione, semplificando gli adempimenti, riducendo gli oneri e fornendo servizi di consulenza ai contribuenti e agli altri enti interessati al sistema della fiscalità".

atti, ma in cui, tramite appositi sportelli di assistenza, vengono fornite informazioni al contribuente.

D'altra parte, in un sistema fiscale come quello italiano, caratterizzato dall'adempimento spontaneo da parte del contribuente (e in cui oltre il 95 per cento del gettito scaturisce dall'auto-tassazione), sarebbe assurdo, oltretutto controproducente, non fornire un'assistenza valida in una disciplina, come quella fiscale, che oggettivamente resta complessa.

### Informazione del contribuente.

Quali sono le iniziative che l'Amministrazione finanziaria (centrale e periferica) sta mettendo a punto per permettere a un numero crescente di contribuenti l'accesso alle informazioni in campo tributario.

Vediamo prima le iniziative a livello centrale.

Occorre anzitutto effettuare una distinzione tra strumento cartaceo e strumento informatico.

Come supporti cartacei, a fianco della ormai tradizionale Agenda del contribuente, pubblicata e distribuita gratuitamente ormai da anni, che ha avuto un forte gradimento in quanto contiene tutta una serie di informazioni, esposte con linguaggio semplice e chiaro, che vanno dalla compilazione del Mod.730 all'ICI alle cartelle di pagamento, nonché l'indicazione dei c.d percorsi (come fare per registrare un contratto di locazione o come presentare il Mod.730), ci sono le vere e proprie Guide del contribuente.

Queste ultime, anche se già esistenti da tempo, presentano rilevanti novità rispetto al passato.

- 1) Anzitutto sono più ricche di contenuti;
- 2) Sono mirate, cioè sono rivolte a determinate categorie di soggetti interessati con specifico riguardo alle loro problematiche (famiglie, lavoratori dipendenti, pensionati, lavoratori autonomi, attualmente ne è in preparazione una per i disabili);
- 3) Oppure sono per argomento, nel senso che affrontano argomenti di rilevante e generale interesse (es. la casa, la riforma delle successioni e donazioni);
- 4) Ultima, rilevante novità è la modalità di distribuzione. L'ultima Guida del contribuente (che mette in evidenza le agevolazioni e le opportunità messe a disposizione del contribuente negli ultimi anni) verrà distribuita non solo negli Uffici e nei luoghi di maggiore affluenza di pubblico (supermercati, stazioni, treni), ma verrà allegata ai quotidiani.

Molto più incisive e indicative sono però le iniziative basate su supporto informatico o telematico. Qui gli sforzi fatti dall'Amministrazione finanziaria sono veramente notevoli.

1) La più importante e significativa di queste iniziative riguarda senza dubbio il sito **INTERNET** del Ministero delle Finanze ([www.finanze.it](http://www.finanze.it)), che, seppure esistente da tempo, è stato fortemente potenziato dal 1° gennaio 2001. Il sito, accessibile da chiunque, è stato reso ancora più ricco di contenuti e si rivolge ad un vastissimo pubblico sia di addetti ai lavori sia di non addetti ai lavori. Oltre a contenere tutte le informazioni di carattere fiscale, va segnalata la possibilità, particolarmente interessante, di stampare e scaricare la modulistica, non solo per le dichiarazioni, ma anche per ogni adempimento fiscale: ricorsi, rimborsi, istanza di autotutela, istanza di sgravio ecc.

Particolarmente significativo, all'interno del sito INTERNET, è il Servizio di Documentazione Tributaria partito il 1° gennaio 2001, che ormai ha superato la fase di collaudo e si pone sempre più come corsia preferenziale tra addetti ai lavori (e non) e Ministero delle finanze. Questo servizio rappresenta infatti uno strumento aggiornatissimo in materia tributaria, in quanto permette di conoscere in tempo reale le circolari e le risoluzioni ministeriali e di compiere ricerche collegate su normativa, prassi e giurisprudenza tributaria.

Il servizio fornisce infatti agli utenti una banca dati, aggiornata quotidianamente, che contiene:

- a) la normativa fiscale emanata dopo la riforma del 1972/73 e quella precedente ma ancora in vigore e la normativa comunitaria;
- b) la prassi amministrativa costituita da circolari, risoluzioni, comunicati stampa;
- c) la giurisprudenza italiana e comunitaria in materia tributaria.

2) Altra novità importante riguarda le Videoconferenze, organizzate da Roma su determinate problematiche, che in precedenza erano rivolte unicamente ai funzionari dell'Amministrazione con finalità di aggiornamento. Adesso sono organizzate anche per determinate categorie di soggetti interessati a modifiche normative del settore (es. notai), che vengono invitate a queste videoconferenze tenute presso le Direzioni Regionali.

3) Altre novità riguardano i Call-Center. Questi sono centri di risposta telefonica, ispirati ai Call-Center di matrice aziendalistica, nel senso che il Ministero per la loro istituzione ha

preso contatto con soggetti privati che avevano maturato una forte esperienza nel settore.

Sono strumenti nati per fornire con tempestività al contribuente informazioni sulla normativa tributaria al fine di orientarlo sugli adempimenti fiscali (sono informazioni di carattere piuttosto semplice che non comportano interpretazioni della normativa). L'attività di informazione è rivolta altresì alle comunicazioni inviate ai contribuenti a seguito dei controlli formali delle dichiarazioni e ai c.d. avvisi bonari.

La tendenza è quella di potenziare questi strumenti, anche se coprono già tutto il territorio nazionale.

Qui le novità prevedono la creazione di C.C. multicanale, nel senso che per migliorare il servizio di assistenza e informazione al contribuente saranno previsti strumenti di contatto diversi dal telefono, quali ad esempio: fax, posta elettronica e interazione web.

Altra iniziativa allo studio è l'istituzione, presso alcune città di medie dimensioni, di Centri di prenotazione telefonica, che fisseranno gli appuntamenti per l'accesso dei contribuenti ai vari uffici periferici, contribuendo a decongestionare l'affluenza del pubblico e, quindi, a garantire un'assistenza effettiva e puntuale.

Passiamo ora alle iniziative a livello periferico.

1) La più importante è probabilmente costituita dalle pagine di Televideo curate direttamente dalla Direzione regionale (pagine da 310 a 314) su una TV locale (ETV), che rappresentano una continuazione a livello locale delle pagine di Televideo (Rai) curate a livello nazionale da Roma. Le pagine curate dalla DR danno informazioni locali, quali, ad esempio, la costituzione di nuovi Uffici in Regione, con indirizzi e numeri di telefono, l'elenco dei Comuni che hanno istituito l'addizionale IRPEF, le novità sui nuovi Call-Center (a cosa servono e che servizi danno).

2) La Direzione Regionale cura poi in particolare la razionalizzazione dell'area servizi al contribuente (o front-office), una delle due aree in cui, come già detto, sono organizzati gli Uffici, anche perché acquistino sempre maggiore consapevolezza di questo ruolo di divulgazione della normativa tributaria (e questo ruolo lo vedremo meglio a proposito dell'interpello).

3) C'è infine un'ultima novità che segnalo anche se non riguarda propriamente i contribuenti, ma i futuri contribuenti. Mi spiego meglio. Nello scorso mese di febbraio, è stata stipulata tra la Direzione Regionale dell'Emilia Ro-

magna e la Regione Emilia Romagna una Convenzione, che prevede l'avvio, negli istituti secondari della regione, di una sperimentazione-pilota concernente l'introduzione della materia fiscale (con particolare riferimento al tema dell'equità fiscale), proprio al fine di sensibilizzare i giovani su temi fondamentali per una società civile.

Si inizierà con le province di Bologna e di Rimini nel prossimo anno scolastico 2001/2002. In base alla convenzione, la Direzione Regionale si incaricherà di formare i docenti, che a loro volta sensibilizzeranno gli studenti nell'ambito della loro autonomia didattica.

### **Diritto di interpello.**

Quali sono le concrete possibilità di dare attuazione pratica alle norme sull'interpello ordinario da parte dei contribuenti?

L'interpello (noto come *ruling* nei Paesi anglosassoni) è un istituto essenziale ai fini di un corretto rapporto fisco-contribuente: esso consiste nel diritto del contribuente di chiedere all'Amministrazione finanziaria (e ottenere) chiarimenti al fine di conoscere le conseguenze fiscali delle proprie azioni.

Si vede chiaramente quali possono essere i concreti vantaggi dell'interpello: conoscere, in un ragionevole lasso di tempo, l'orientamento dell'Amministrazione finanziaria su una determinata fattispecie senza l'incubo di successive contestazioni o rilievi da parte del fisco. L'interpello è quindi un istituto fondamentale per la chiarezza e la certezza dei rapporti tra fisco e contribuente, che concorre in modo determinante, insieme con altri istituti, a prevenire e deflazionare il contenzioso tributario.

Come evidenziato dall'On. Prof. Marongiu nella relazione al disegno di legge, l'interpello ordinario (o generalizzato) previsto dallo Statuto è una delle disposizioni più innovative e importanti, essendo volto a dare certezza e sicurezza a tutti: al piccolo contribuente, che spesso non può permettersi costose consulenze; all'imprenditore, che non sempre trova nella consulenza quelle certezze di cui ha bisogno; all'investitore estero, che consi-

dera l'incertezza dell'ordinamento tributario una delle maggiori remore a investire in Italia.

L'istituto non è certo una novità per il nostro ordinamento, visto che è stato introdotto per la prima volta con l'art.21 della L. 30 dicembre 1991, n.413, che però è rimasto inattuato fino al 1997, quando sono stati approvati i DM di attuazione e definite le procedure. Oggi l'interpello ex L.413/91 (nella prassi denominato preventivo) è finalmente a regime e conosce un discreto sviluppo: e, a proposito di divulgazione, nel sito Internet del Ministero delle finanze sono presenti i pareri (circa un centinaio) emessi nel 1998, nel 1999 e nel primo semestre 2000 dal Comitato Consultivo per l'applicazione delle norme antielusive.

Va subito precisato che l'interpello preventivo ha un ambito di applicazione molto ristretto, essendo limitato a poche, tassative fattispecie (anche se molto ostiche e delicate) che elenco rapidamente:

- interposizione fittizia di persona;
- operazioni elusive ex art.37/bis del DPR 600/73, recentemente applicabile anche con riferimento all'imposta sulle successioni e donazioni;
- spese di pubblicità e rappresentanza;
- operazioni infragruppo tra imprese residenti e società domiciliate in paesi a regime fiscale privilegiato;
- partecipazione di controllo (diretto o indiretto) di uno o più soggetti, non residenti in Stati dell'UE, in una società madre italiana;
- conferimenti in denaro ai fini DIT provenienti da soggetti non residenti controllati da residenti.

La procedura dell'interpello preventivo<sup>3</sup> non è stata modificata dallo Statuto: essa prevede tempi di risposta da parte dell'Agenzia delle Entrate di complessivi 180 giorni<sup>4</sup> e la possibilità di rivolgersi in sede di appello al Comitato Consultivo, qualora il contribuente non intenda uniformarsi alla risposta ricevuta in prima istanza. Se il Comitato non risponde entro 60 giorni, decorsi ulteriori 60 giorni dalla formale diffida ad adempiere da parte del contribuente, si forma il silenzio-assenso.

È importante precisare che l'utilizzo di tale istituto resta precluso ove sia stato già notificato l'accertamento, ovvero sia stata già avviata attività di controllo tramite l'effettuazione di atti istruttori dotati di rilevanza esterna: da qui la denominazione di interpello preventivo.

Diversamente da questa prima forma di interpello, che resta valido solo per le fattispecie prima elencate e che conserva la propria procedura per espressa previsione del legislatore dello Statuto, il nuovo interpello generalizzato (o interpello ordinario) introdotto dall'art.11 dello Statuto si riferisce a tutta la vasta tematica tributaria senza preclusioni di sorta, eccettuate le materie riservate all'interpello preventivo; inoltre presenta altre proprie peculiarità, con effetti più pregnanti e, in genere, più favorevoli al contribuente<sup>5</sup>.

Quindi i due interpelli convivono.

Secondo l'art.11, comma 1, dello Statuto ciascun contribuente può inoltrare per iscritto all'Amministrazione, che deve rispondere entro 120 giorni, circostanziate e specifiche istanze di interpello.

Se l'Amministrazione risponde entro 120 giorni, la risposta, scritta e motivata, vincola l'Amministrazione nei riguardi del solo richiedente e solo con riferimento alla questione prospettata (comma 2). L'Amministrazione può rispondere collettivamente a più contribuenti sulla stessa questione con una circolare o una risoluzione.

Se l'Amministrazione non risponde entro 120 giorni<sup>6</sup>, scatta la presunzione che il Ministero sia perfettamente d'accordo con la interpretazione o il comportamento prospettato dal contribuente (comma 2) e quindi si forma il c.d. silenzio-assenso (anche se nella norma non c'è espressamente questa locuzione). È quindi fondamentale, perché si formi il silenzio-assenso, oltre all'inerzia dell'Amministrazione, che nell'istanza il contribuente aggiunga la propria interpretazione.

L'art.11 stabilisce, inoltre (sempre al comma 2), espressamente la nullità di qualsiasi atto, impositivo o sanzionatorio, emanato dall'Amministrazione in contrasto sia con l'eventuale risposta data dal Ministero in sede di in-

<sup>3</sup> Che resta valido e continuerà ad essere applicato, così come l'interpello c.d.negativo (o correttivo) previsto dal comma 8 dell'art.37-bis del DPR 600/73 per la disapplicazione, ad opera del Direttore Regionale e su istanza del contribuente, di disposizioni tributarie, che, a scopo antielusivo, limitano deduzioni, detrazioni e crediti d'imposta.

<sup>4</sup> Più esattamente, l'istanza, per il tramite della Direzione Regionale competente, deve essere presentata (con A.R.) alla Direzione Centrale del Dipartimento delle Entrate, che dovrà rispondere entro 60 giorni. Se la risposta fornita si conforma all'interpretazione prospettata dal contribuente, è esclusa l'ulteriore procedibilità al Comitato. Diversamente, se il contribuente non intende conformarsi (o in mancanza della risposta entro 60gg.) potrà rivolgersi direttamente al Comitato, che delibera il parere entro 60 giorni dal ricevimento della richiesta. In difetto di risposta entro questo termine e dopo ulteriori 60 giorni dalla formale diffida ad adempiere da parte del contribuente, si forma il silenzio-assenso.

<sup>5</sup> Non sempre. Ad esempio, l'art.16 del D. Lgs. 10 marzo 2000, n.74 (sui nuovi reati tributari) prevede la non punibilità per chi si è conformato al parere del Ministero o del Comitato consultivo o al silenzio-assenso; una esimente analoga non è prevista per l'interpello generalizzato ed è dubbio se possa valere anche per esso.

<sup>6</sup> Attenzione: è la risposta che deve pervenire al contribuente entro 120 giorni.

terpello sia nel caso di silenzio-assenso.

Ed è questa probabilmente la differenza più rilevante con l'interpello preventivo della L. 413/91, dove le parti possono non uniformarsi al parere o al silenzio-assenso formatosi; però, nell'eventuale sede contenziosa, la parte che non si è uniformata al parere o al silenzio-assenso ha l'onere di dimostrare la legittimità del proprio comportamento.

È importante la forma dell'istanza nell'interpello generalizzato: questa deve essere ben circostanziata e specifica, concernere l'applicazione di disposizioni tributarie a casi concreti e personali per i quali effettivamente sussistano condizioni di incertezza sulla corretta applicazione delle stesse norme richiamate. Quindi non deve trattarsi di casi teorici.

In ogni caso, la presentazione dell'istanza non comporta alcun effetto sulle scadenze fiscali previste (di pagamento di imposte, di presentazione della dichiarazione ecc.), che devono essere rispettate dal contribuente<sup>7</sup>.

Per la concreta applicazione del diritto di interpello è previsto un apposito decreto ministeriale (non ancora emanato<sup>8</sup>) che dovrà determinare in dettaglio le modalità dell'esercizio dell'interpello e delle risposte dell'Amministrazione, gli organi cui rivolgersi e la valutazione delle obiettive condizioni di incertezza (che rappresenta forse una delle disposizioni più delicate per l'applicazione dell'istituto)<sup>9</sup>.

Nel frattempo l'istituto non è sospeso in una sorta di limbo, ma è già applicato.

C'è da segnalare infatti che, proprio in vista dell'introduzione dello Statuto del contribuente, l'organizzazione del servizio per l'interpello è già stata predisposta dall'Amministrazione finanziaria con la Circ. 18 maggio 2000 n.99, che ha delineato tre livelli di intervento:

1) il primo attribuito all'Ufficio, territorialmente competente, cui il con-

tribuyente può rivolgere ogni tipo di quesito. L'Ufficio provvederà alla risposta diretta solo per i quesiti la cui soluzione si presenti relativamente agevole (anche perché su di essa risultano già precedenti orientamenti ministeriali);

2) il secondo attribuito alla Direzione Regionale delle Entrate per quesiti di maggiore complessità, per i quali gli Uffici, dopo aver espresso la propria valutazione, ritengono opportuno che sulla questione intervenga la Direzione Regionale: naturalmente in questa ipotesi il contribuente sarà informato dall'Ufficio dell'inoltro del quesito alla Direzione Regionale, che risponderà all'Ufficio. Ma la competenza della Direzione c'è anche per i quesiti che le possono pervenire direttamente (senza che l'Ufficio faccia da tramite) da due tipologie di contribuenti:

a) amministrazioni pubbliche ed enti pubblici o privati che esprimono interessi di rilevanza diffusa nell'ambito regionale (Enti locali, Regione, ordini professionali, associazioni sindacali e di categoria ecc.);  
b) soggetti di grande dimensione da individuarsi nelle società con ricavi annuali superiori a L.50 miliardi di lire.

Questi soggetti possono interpellare direttamente la Direzione Regionale;

3) il terzo livello è riservato alla Direzione Centrale per i quesiti posti dalle Direzioni Regionali o pervenuti direttamente da Amministrazioni pubbliche centrali, da associazioni sindacali e di categoria, da ordini professionali e da enti pubblici e privati che esprimono interessi, sul piano nazionale, di rilevanza generale.

Inoltre la stessa circolare precisa anche come deve essere formulato il quesito, che dovrà esporre la questione in maniera succinta ma esauriente, e con riferimento a fattispecie concrete. Il quesito deve essere sottoscritto dal

contribuente e redatto in carta semplice; deve contenere l'indicazione di tutti gli elementi di fatto, compresi i dati identificativi del contribuente, nonché, possibilmente, delle norme o circolari o risoluzioni ritenute applicabili al caso specifico, e la soluzione ritenuta corretta dal contribuente.

E questo sistema è già operativo: nel corso dell'anno 2000 sono pervenuti alla Direzione Regionale (e più esattamente all'area della consulenza giuridica) centinaia di quesiti posti sia dagli Uffici che direttamente dai contribuenti, la maggior parte dei quali ha ricevuto risposta entro 120 giorni (termine che comunque viene considerato di riferimento, anche se il suo superamento non determina a tutt'oggi la formazione del silenzio-assenso per mancanza del decreto di attuazione, come già detto).

C'è da aggiungere, e qui mi riallaccio alla prima parte del mio intervento a proposito dell'accesso alle informazioni in materia tributaria, che le risposte della Direzione Regionale, concernenti i casi più interessanti e rilevanti sul piano generale, vengono inviate a Roma, alla Direzione Centrale Normativa e Contenziosa, oltre che per una questione di uniformità interpretativa con casi analoghi presentati da altre Direzioni Regionali, anche perché possano essere inserite come risoluzioni nella Banca Dati che il Ministero ha predisposto a livello centrale e il cui aggiornamento viene curato quotidianamente.

Bisognerà attendere il decreto cui accennavo poc'anzi per sapere se questa organizzazione in cui è attualmente incardinato il diritto di interpello verrà confermata o se sarà cambiata.

È chiaro che in ogni caso l'Amministrazione finanziaria, come del resto prevede lo stesso Statuto (art.19), dovrà adeguatamente organizzarsi per assicurare la piena operatività delle disposizioni in tema di interpello e per evitare l'indiscriminata formazione del silenzio-assenso. E ciò richiederà un grande impegno.

<sup>7</sup> Questo ha fatto ritenere, giustamente, a qualche commentatore che l'istanza dovrà riguardare solo comportamenti futuri (e non già passati): non si spiegherebbe altrimenti la non sospensione delle scadenze. Comunque, quello dell'ammissibilità di tipologie di INTERPELLO rivolte anche al passato è un altro problema che il DM di attuazione dovrà risolvere.

<sup>8</sup> Ai sensi dell'art.18 dello Statuto, il decreto di attuazione doveva essere emanato entro 180 giorni dalla data di entrata in vigore della legge (1° agosto 2000), e quindi entro il 28 gennaio 2000.

<sup>9</sup> Appare davvero sintomatica la presenza di un principio generale di tutela del contribuente di fronte all'incertezza della norma; esso si trova:

- nel contenzioso tributario (art.8 del D.Lgs. 31/12/1992 n.546: "La commissione tributaria dichiara non applicabili le sanzioni non penali previste dalle leggi tributarie quando la violazione è giustificata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferisce";

- come esimente dalle sanzioni amministrative (art.6 del D.Lgs. 472/1997) e da quelle penali (art.7 del D.Lgs. 74/2000);

- ed infine nello Statuto del contribuente (art.10, comma 3 e art.11, comma 1).

È interessante notare che il concetto di incertezza interpretativa è stato così definito dal Ministero (Circ. n.98/E del 23/4/1996 di commento del nuovo processo tributario): "L'incertezza interpretativa può essere rilevata dal giudice anche se non dedotta in giudizio dal contribuente, ma deve trattarsi di incertezza oggettiva - come, ad esempio, nei casi di divergenze di contenuto tra atti ufficiali dell'amministrazione- non anche di incertezza derivante da condizioni soggettive del ricorrente. Non può ravvisarsi alcuna incertezza sulla portata della norma nei casi in cui sulla stessa si sia formato un orientamento giurisprudenziale consolidato".

# UNICO 2001 E RAVVEDIMENTO OPEROSO: NOVITÀ E PRINCIPALI PROBLEMATICHE

a cura di **BENEDETTO SANTACROCE - AVVOCATO**

**D'ATTUALITÀ**

Il termine di presentazione delle dichiarazioni fiscali e, in particolare, il termine di presentazione di Unico 2001, costituisce un momento importante nel quadro degli adempimenti tributari annuali, in quanto chiude, improrogabilmente, il periodo d'imposta e impedisce al contribuente di usufruire per gli eventuali errori commessi nell'anno di riferimento dell'istituto del ravvedimento operoso.

In effetti, tutti i contribuenti, ancor prima di presentare una delle dichiarazioni fiscali annuali dovrebbero provvedere ad analizzare tutti i comportamenti tenuti durante il periodo d'imposta che sta per chiudersi al fine di individuare eventuali violazioni che necessitano di una tempestiva correzione.

Il particolare approccio consente di regolarizzare gli eventuali comportamenti irregolari nel miglior modo e con il minor onere evitando pesanti sanzioni sia di tipo amministrativo che penale.

Quello che ci proponiamo in questa sede anche alla luce delle novità introdotte dallo Statuto del contribuente (L. 212/2000), dal relativo Decreto di attuazione (D.Lgs. 32/2001) e dalle istruzioni ministeriali connesse alle dichiarazioni annuali di quest'anno, è di evidenziare le regole, le procedure e la convenienza dell'istituto del ravvedimento operoso in riferimento allo specifico adempimento dichiarativo.

Nell'analisi ci soffermeremo in modo particolare su alcune problematiche che interessano specificamente l'adempimento dichiarativo del 2001, quale ad esempio il nuovo regime delle violazioni formali ovvero il ravvedimento operoso quale strumento alternativo di adeguamento agli studi di settore. Al contrario, ci limiteremo a semplici richiami ed osservazioni per quanto riguarda l'impianto generale dell'istituto, almeno per quelle regole che nel corso del 2000 e del 2001 non sono state toccate.

## **Il ravvedimento operoso e Unico 2001**

L'art. 13 del D.Lgs. 472/97 ha previsto, a decorrere dal 1 aprile 1998, una concreta revisione del ravvedimento operoso che da quella data riguarda tutte le tipologie di violazioni e tutti i tributi.

La formula della norma dopo le modifiche introdotte dallo Statuto del contribuente e dal relativo Decreto di attuazione prevede la possibilità di correggere:

- tutte le violazioni sostanziali, a condizione che la regolarizzazione avvenga entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale la violazione è stata commessa (ad esempio: nel caso di violazione IRAP commessa a settembre 2000, la regolarizzazione deve avvenire entro e non oltre il termine previsto per la presentazione del modello Unico 2001). La regolarizzazione in questo caso impone: l'adempimento dell'obbligazione omessa o irregolarmente eseguita, il versamento della relativa imposta e il pagamento della sanzione alternativa pari ad 1/5 della sanzione minima irrogabile (attenzione che se la violazione che si corregge è stata commessa prima del 10 maggio 2000 la correzione è pari ad 1/6 del minimo irrogabile, in quanto si applica ancora la misura prevista prima della modifica legislativa introdotta dal D.Lgs. 99/2000);
- gli omessi e insufficienti versamenti. In questo caso la norma prevede due termini differenziati e due livelli distinti di sanzioni alternative. In effetti, è possibile correggere la specifica violazione, entro 30 giorni dalla scadenza originaria, versando l'imposta e una sanzione pari ad 1/8 del minimo irrogabile (3,75 per cento di quanto non versato), ovvero entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui la violazione è stata commessa versando l'imposta e una sanzione alternativa pari ad 1/5 (6 per cento di quanto non versato). Attenzione che, in questo ultimo caso, se la violazione che si corregge è stata commessa prima del 10 maggio 2000, la sanzione è pari ad 1/6 del minimo irrogabile (6 per cento), in quanto si applica ancora la misura prevista prima della modifica legislativa introdotta dal D.Lgs. 99/2000).
- l'omessa presentazione della dichiarazione. Tale violazione può essere regolarizzata solo entro il termine massimo di 90 giorni dalla scadenza

naturale con il pagamento della sanzione alternativa pari ad 1/8 del minimo irrogabile. A proposito della specifica violazione si sottolinea che l'omessa presentazione della dichiarazione interdice di fatto tutte le correzioni che implicano la presentazione di una dichiarazione integrativa. Infatti è impossibile integrare una dichiarazione che non è stata mai presentata.

I contribuenti che vogliono regolarizzare una delle predette violazioni devono:

- effettuare l'adempimento omesso o irregolarmente eseguito;
- versare, contestualmente:
  - il tributo (se dovuto);
  - la sanzione ridotta;
  - gli interessi moratori calcolati al tasso legale (dal 1 gennaio 2001 pari al 3,5 per cento) con maturazione giornaliera.

La regolarizzazione è possibile sempre che la violazione non sia stata già constatata e comunque non siano iniziati accessi, ispezioni e verifiche o altre attività amministrative di accertamento delle quali l'autore o i soggetti obbligati in solido abbiano avuto formale conoscenza.

## **Le violazioni formali e il ravvedimento**

Primo tema che ci proponiamo di affrontare è quello che riguarda gli effetti che ha sul ravvedimento operoso la nuova impostazione normativa di non sanzionabilità delle violazioni "cd formali" o meglio quelle violazioni che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo ovvero che non ostacolano l'attività di accertamento dell'Amministrazione finanziaria.

Questa specifica materia è stata sostanzialmente modificata dal combinato disposto dell'art. 10 della L. 212/2000 e dall'art. 7, comma 1 lett. a) del D.Lgs. 32/2001.

Prima di tale modifica l'art. 13, comma 4, del D.Lgs. 472/97 prevedeva espressamente: "*nei casi di omissione o di errore, che non ostacolano un'attività di accertamento in corso e che non incidono sulla determinazione o sul pagamento del tributo, il ravvedimento esclude l'applicazione della sanzione, se la regolarizzazione avviene entro 3 mesi dall'omissione o dall'errore*".

### Violazioni e sanzioni alternative

SITUAZIONE DEFINIBILE	TERMINE DELLA REGOLARIZZAZIONE	SANZIONE RIDOTTA <sup>1</sup>
Omesso pagamento del tributo	Entro 30 giorni dalla commissione della violazione	1/8 del minimo della sanzione irrogabile
Omesso pagamento di un acconto <sup>2</sup>	Entro 30 giorni dalla commissione della violazione	1/8 del minimo della sanzione irrogabile
Omissioni ed irregolarità incidenti sulla determinazione e sul pagamento del tributo	Entro il termine per la presentazione della dichiarazione relativa all'anno in cui è stata commessa la violazione	1/5 del minimo della sanzione irrogabile <sup>3</sup>
Omessa presentazione della dichiarazione annuale	Entro 90 giorni dalla scadenza del termine di presentazione della dichiarazione	1/8 del minimo

Quindi la specifica norma ammetteva un ravvedimento gratuito di tutte quelle violazioni che non comportavano degli effetti diretti o indiretti sull'imposta o sull'attività di accertamento in corso, a condizione che la regolarizzazione avvenisse entro 3 mesi dalla scadenza naturale dell'adempimento omesso o irregolarmente eseguito.

La stessa disposizione prevedeva, inoltre, che se le predette violazioni venivano regolarizzate dopo 3 mesi, ma entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale l'irregolarità era stata commessa, la regolarizzazione era ancora possibile ma questa comportava il pagamento di una sanzione alternativa pari ad 1/5 della sanzione minima irrogabile.

Un problema che si è sempre posto è di definire esattamente quale siano le violazioni che si potessero definire formali rispetto a quelle che avevano natura sostanziale.

Rientrano tra queste tutte le violazioni che non incidono sulla determinazione dell'imposta: si immagini, in materia di imposte dirette o d'IVA, il caso in cui il contribuente ometta di indicare nella dichiarazione annuale dati rilevanti per l'identificazione del contribuente o del suo rappresentante. Vi rientrano anche quelle violazioni che, pur essendo sostanziali, nel caso concreto non abbiano inciso sulla de-

terminazione e sul versamento dell'imposta. Si consideri, ad esempio, in campo IVA, l'ipotesi di una fattura emessa con un ritardo talmente esiguo da consentire la contabilizzazione dell'imposta nella liquidazione periodica di competenza. Vi dovrebbero rientrare, anche se sul punto esistono ancora dubbi interpretativi, anche le violazioni che pur incidendo sulla determinazione del tributo non incidono sul suo versamento. Quindi, almeno in linea teorica, vi dovrebbe rientrare anche l'eventuale ravvedimento relativo ad una dichiarazione a credito che, a seguito della regolarizzazione, rimane a credito, anche se in misura minore. Tale tesi è stata sconfessata in parte dalle risposte, invero non del tutto coerenti, date dal Ministero delle finanze a Telefisco 2000. Per cercare una soluzione definitiva al problema interpretativo si consideri che lo stesso legislatore ha sentito l'esigenza di cambiare, con l'art. 6, comma 1, lett. a), n. 1, D.Lgs. 19 novembre 1998 n. 422, l'espressione utilizzata all'art. 13, comma 4, D.Lgs. 472/97. In effetti, il legislatore ha sostituito l'espressione "non incidenti sulla determinazione e sul pagamento dell'imposta" con l'espressione "non incidenti sulla determinazione o sul pagamento dell'imposta". In sostanza ha provveduto a sostituire la congiunzione "e" con la disgiunzione "o". La variazione ha un'importanza fondamentale perché,

di fatto, esclude il ravvedimento "gratuito" (senza sanzioni fino a 3 mesi dalla violazione) per molte violazioni che secondo la prima interpretazione si considerano formali. In particolare, questa impostazione interpretativa ha una sua diretta e precipua rilevanza in materia di errori commessi nella redazione delle dichiarazioni. Ad esempio non risulterà formale, ma sostanziale l'errore che determina un credito inferiore, anche in assenza di danno per l'erario, in quanto non è dovuta imposta<sup>4</sup>.

Un altro limite della norma è costituito dal fatto che le violazioni formali considerate non devono ostacolare un'attività di accertamento in corso. Questo impedisce, ad esempio, la correzione gratuita dei casi in cui un soggetto non abbia tempestivamente o correttamente risposto alle richieste dell'amministrazione finanziaria di cui all'art. 11 del D.Lgs. 471/97.

Tutte le considerazioni che abbiamo esposto necessitano di un'adeguata verifica rispetto alle modifiche introdotte nel corso del 2001 e alla luce delle istruzioni del modello Unico 2001.

In effetti, l'art. 10 della L.212/2000 (Statuto del contribuente) prevede espressamente che "le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito d'imposta".

Inoltre l'art 7, comma 1 del D.Lgs. 32/2001 (regolamento di attuazione dello statuto del contribuente) prevede espressamente che: "non sono punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo". La stessa disposizione prevede, inoltre, l'abrogazione del comma 4 dell'art. 13, vale a dire il comma che prevedeva la possibilità di regolarizzare gratuitamente entro 3 mesi la violazione di natura formale.

Il nuovo assetto normativo, dunque, anche se non in modo del tutto esauritivo<sup>5</sup> esclude la sanzionabilità delle "violazioni formali". Da ciò deriva

<sup>1</sup> All'importo da versare bisogna sempre aggiungere l'imposta e gli interessi moratori calcolati al tasso legale con maturazione giorno per giorno in base al tempo trascorso tra il momento della commissione della violazione e quello della regolarizzazione.

<sup>2</sup> La previsione di consentire la regolarizzazione anche dell'acconto risolve un annoso problema che sorgeva periodicamente ogni volta che c'era un condono per gli omessi versamenti. Per ultimo si ricorda il condono per gli omessi versamenti previsto dall'art. 3, commi da 204 a 210, della L. 662/96.

<sup>3</sup> Tale misura è stata aumentata ad 1/5 dal D.Lgs. 99/2000, ma per le violazioni commesse fino al 10 maggio 2000 la misura rimane fissata ad 1/6 della sanzione minima irrogabile.

<sup>4</sup> Parzialmente in contrasto, ma in modo incoerente rispetto al testo dell'art. 13, comma 4, D.Lgs. 472/97, le risposte di telefisco 2000, pubblicate su Il Sole 24 ORE del 3 marzo 2000.

<sup>5</sup> In effetti, l'art. 7 del D.Lgs. 32/2001 se, da una parte, prevede l'abrogazione dell'art. 13, comma 4 del D.Lgs. 472/97, dall'altra non prevede alcuna modifica all'art. 13, 1 comma, lett. b) nella parte in cui prevede una sanzione alternativa pari ad 1/5 per le violazioni formali e sostanziali corrette entro il termine di presentazione della dichiarazione relativa al periodo d'imposta nel quale si è commesso la violazione.

che il contribuente potrà regolarizzare dette violazioni in qualunque momento eseguendo il comportamento omesso o irregolarmente eseguito. In alcuni casi, come ad esempio nel caso di indicazione di un codice tributo errato ovvero nell'indicazione in dichiarazione di un codice di carica errato il contribuente dovrà formalizzare la correzione o attraverso una comunicazione ovvero attraverso la presentazione di una dichiarazione integrativa.

Per l'individuazione delle violazioni sanabili non ci sembra che la nuova formulazione delle disposizioni esaminate ci allontani eccessivamente da quanto definito con la precedente impostazione. (per un elenco orientativo si veda il prospetto qui riportato). In effetti, la nuova formula, consentendo una regolarizzazione ultrannuale ha definito meglio i limiti della regolarizzazione impedendola ogni qualvolta la stessa arrechi pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo (prima come si ricorda il riferimento era solo all'attività di accertamento in corso). In altre parole, la regolarizzazione, secondo la nuova impostazione, sarebbe possibile a condizione che non incida effettivamente sull'azione di accertamento del fisco astrattamente intesa.

Inoltre la nuova formula della disposizione potrebbe riaccendere i dubbi sorti in materia di possibilità di regolarizzazione di quelle violazioni che pur incidendo sulla determinazione dell'imposta non incidono sul pagamento del tributo. Si pensi ancora al caso, già analizzato in precedenza, della dichiarazione a credito per la quale la regolarizzazione determina una diminuzione del credito stesso, ma non un debito d'imposta. Sul punto anche se sarebbe necessaria una chiara presa di posizione del Ministero delle finanze si ritiene che la sistematica normativa imponga di leggere in modo congiunto le condizioni previste dall'art. 7 del D.Lgs. 32/2001, per cui sarà formale la violazione che contestualmente non incide sia sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo.

Questa nuova impostazione normativa va poi confrontata con le istruzioni della dichiarazione Unico 2001. In base a tale confronto bisogna osservare che se, da una parte, le istruzioni nell'appendice alla voce dichiarazione integrativa confermano in modo totale la nostra impostazione indicando all'alinea 2 che le violazioni formali possono essere regolarizzate mediante la semplice presentazione di una dichiarazione integrativa senza paga-

## Le violazioni formali

Definizione:
Le omissioni e gli errori che:
<ul style="list-style-type: none"> <li>• non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo;</li> <li>• non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo</li> </ul>
Elenco esemplificativo di violazioni formali
La redazione della dichiarazione Iva e della dichiarazione relativa alle imposte dirette su un modello diverso da quello approvato
La mancata presentazione o la presentazione con dati inesatti delle dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione di attività di cui all'art. 35 del D.P.R. n. 633/72 (omessa o inesatta indicazione del numero di Partita Iva nelle dichiarazioni di inizio, variazione e cessazione di attività)
L'omessa indicazione, nella dichiarazione annuale, di dati rilevanti per l'individuazione del contribuente o del rappresentante fiscale
L'omessa indicazione, nella dichiarazione dei redditi e dell'Iva, di dati non rilevanti per la determinazione del tributo
La mancata indicazione, nella dichiarazione dei sostituti d'imposta validamente presentata, di compensi ed interessi e altre somme, sui quali sono state regolarmente operate e versate le relative ritenute
L'omessa o incompleta indicazione, nella dichiarazione annuale di ogni altro elemento prescritto per il compimento dei controlli
I versamenti di somme ad ufficio incompetente ovvero con codice tributo errato
L'omessa presentazione del modello F24 con risultato dopo la compensazione eguale a zero
La non corretta tenuta dei registri e delle scritture contabili (cancellature e abrasioni)
L'irregolare compilazione di ricevute, scontrini fiscali e fatture che non incidono sulla determinazione dell'imposta
La mancata emissione di scontrino o di ricevuta in presenza di fattura regolarmente emessa
Omessa autofatturazione ai sensi degli articoli 17, comma 3 e 34 del D.P.R. n. 633/72
Emissione di fattura in luogo di fattura ricevuta fiscale ovvero emissione di scontrino fiscale in luogo della ricevuta fiscale o viceversa
Esecuzione delle liquidazioni mensili Iva senza l'osservanza delle modalità e dei termini prescritti a condizione che non abbiano comportato minori versamenti
Non corretta integrazione di una fattura di acquisti intracomunitari per elementi che non incidono sulla determinazione dell'imposta.
Non annotazione sui registri Iva di elementi richiesti dalla norma, ma non incidenti sulla determinazione dell'imposta (non annotazione del credito Iva annuale sul registro degli acquisti ovvero non annotazione del numero del visto apposto dall'ufficio di San Marino per le vendite ivi effettuate)
Omessa della denuncia di variazione dei redditi fondiari
Omessa o tardiva comunicazione dell'esercizio, in materia Iva, di un'opzione

mento di alcuna sanzione e indicando all'alinea 3 che sono regolarizzabili con pagamento della sanzione alternativa tutte le violazioni sostanziali che incidono sulla determinazione e sul pagamento del tributo, dall'altra, al paragrafo 7 relativo alla compensazione prevede che in caso di omessa presentazione di modello F 24 con saldo finale eguale a zero sia irrogabile la sanzione di lire 300.000 salvo ravvedimento.

Questa seconda affermazione risulta, di fatto, incongruente in quanto la specifica violazione è stata espressamente definita come formale dalla Circ. 23 luglio 1998 n 192/E; ora se la violazione è formale, la sanzione non dovrebbe essere concretamente applicabile e la correzione dovrebbe poter avvenire in qualunque momento. In effetti, l'espressione utilizzata dalle istruzioni potrebbe essere stata causata da un erroneo coordinamento delle disposizioni vigenti ovvero potrebbe essere determinata da una nuova interpretazione

del concetto di violazione formale. In questa seconda accezione si potrebbe interpretare che il Ministero veda nello specifico comportamento dei profili che potrebbero arrecare pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo del fisco.

È evidente che questa seconda accezione non può essere condivisa perché portando ad estreme conseguenze il ragionamento si arriverebbe a considerare tutte le violazioni formali idonee ad arrecare pregiudizio all'azione dell'Amministrazione finanziaria e ciò si contrappone, di fatto, alla volontà espressa chiaramente dal legislatore con l'art. 10 della L. 212/2000.

### Ravvedimento e termini di presentazione

Secondo tema che vogliamo rapidamente approfondire riguarda gli effetti sul ravvedimento operoso delle modalità di presentazione della dichiarazione dei redditi. Da questo punto di vista bisogna sottolineare che le istruzioni

di Unico 2001 prevedono una generalizzazione dell'obbligo di presentazione delle dichiarazioni per via telematica. Questa generalizzazione, che, comunque, è chiaramente osteggiata dal Consiglio di Stato che ha bocciato lo schema di decreto di modifica delle scadenze predisposto dal Ministero delle finanze (si veda il sole 24 ore del 24 marzo 2001), comporta come conseguenza uno spostamento in avanti dei termini di regolarizzazione previsti in materia di ravvedimento operoso. Infatti, se la regola generale è la trasmissione telematica delle dichiarazioni o direttamente (tramite Internet) ovvero indirettamente (tramite Entratel), bisogna sottolineare che le istruzioni chiariscono che in entrambi i casi il termine ultimo per usufruire dell'istituto del ravvedimento operoso è quello della trasmissione telematica e non, come avveniva in precedenza che tale differimento dei termini riguardava solo coloro che presentavano direttamente la dichiarazione per via telematica.

In effetti, le istruzioni prevedono che la presentazione debba avvenire esclusivamente in via telematica per tutti quei contribuenti che:

- erano tenuti a presentare nell'anno 2000 almeno una dichiarazione IVA periodica;
- sono tenuti a presentare per il periodo d'imposta 2000 la dichiarazione dei sostituti d'imposta.

Per tutti gli altri contribuenti l'adempimento può essere realizzato alternativamente o attraverso gli uffici postali, o attraverso le banche convenzionate, o attraverso gli Uffici locali dell'Agenzia delle Entrate, o attraverso un intermediario abilitato (tramite il servizio Entratel) o direttamente all'Agenzia delle Entrate (tramite il servizio telematico di Internet).

Il calendario di presentazione che rileva ai fini del ravvedimento operoso non è ancora del tutto definitivo, ma il Decreto in corso di approvazione prevede le seguenti date:

- persone fisiche
  - entro il 31 luglio se la presentazione avviene tramite banca e poste;
  - entro il 31 ottobre se la presentazione avviene per via telematica;
- società di persone
  - entro il 31 luglio se la presentazione avviene tramite banca e poste
  - entro il 31 ottobre se la presentazione avviene per via telematica;
- società di capitali
  - entro il 20 luglio se la presentazione avviene tramite banca e poste
  - entro il 31 ottobre se la presentazione avviene per via telematica.

### **Ravvedimento operoso e studi di settore**

Un altro problema che in relazione all'adempimento dichiarativo del 2001 può essere interessante affrontare in questa sede riguarda il rapporto che può sussistere tra studi di settore e ravvedimento operoso.

Come è noto da quest'anno, per tutti coloro per i quali gli studi di settore sono stati approvati o nel 2000 o nel 1999, la legge non consente più la possibilità di adeguarsi alle risultanze degli studi stessi direttamente in dichiarazione. Tale possibilità di adeguamento opera solo per quei contribuenti i cui studi di settore sono stati approvati nel corso del 2001 in riferimento al periodo d'imposta 2000.

In effetti, questa esclusione pone non poche conseguenze, sia in termini di futuro contenzioso sia in termini di gettito. Ecco che allora ci si è posti la domanda di vedere se è possibile sostituire l'adeguamento automatico e gratuito con l'istituto del ravvedimento operoso.

In altri termini ci si pone il quesito se un contribuente che risulta incongruo ai fini degli studi di settore possa utilizzare il ravvedimento operoso per riallineare i propri ricavi a quelli che scaturiscono da Gerico.

A questa domanda ha risposto in modo esplicito e positivo l'Agenzia delle Entrate con la risoluzione 24 aprile 2001 n. 52. Nella specifica risoluzione l'Agenzia sostiene che l'adeguamento agli studi di settore può essere realizzato sia ai fini delle imposte dirette che ai fini IVA in sede di dichiarazione anche da parte di coloro per i quali gli studi di settore sono stati approvati in anni precedenti al 2001.

Per questi contribuenti, a differenza di coloro per i quali gli studi di settore si applicano per la prima volta nel 2001, sarà necessario:

- ai fini IVA: rilevare l'adeguamento in dichiarazione (VA42 e VE); provvedere a versare l'imposta che scaturisce dall'adeguamento dichiarativo; eseguire il versamento relativamente agli eventuali omessi o insufficienti versamenti commessi durante l'anno (ad esempio in relazione ai versamenti in acconto) delle sanzioni corrispondenti ridotte nella misura di 1/8 o di 1/5 in applicazione del ravvedimento operoso. Al contrario, non si verificherà mai, considerato il meccanismo di calcolo degli studi di settore, la violazione di omessa registrazione di operazioni imponibili di cui all'art. 6, comma 1 del D.Lgs. 471/97, pertanto non sarà mai necessario provvedere ai versamenti in

ravvedimento delle relative sanzioni. Infine l'adeguamento in dichiarazione non determinerà delle violazioni relativamente alle dichiarazioni periodiche IVA precedentemente presentate;

- ai fini delle imposte dirette l'adeguamento comporterà solo un incremento dei ricavi non sanzionabile in dichiarazione e il pagamento dell'eventuale maggiore imposta. Per l'indicazione di tali ricavi sarà necessario indicarli nell'apposita voce prevista dai differenti modelli (per le società di capitali "RF10");
- ai fini Irap l'adeguamento comporterà l'indicazione dei maggiori ricavi nel rigo "IQ1" - ricavi delle vendite e delle prestazioni per la maggior parte delle imprese ovvero "IQ7" per gli enti non commerciali.

La soluzione adottata dall'Agenzia delle Entrate risulta conveniente per i contribuenti al fine di adeguarsi agli studi di settore, anche se non convince più di tanto dal punto di vista giuridico.

### **Intermediari abilitati e ravvedimento operoso**

Ultimo profilo che ci interessa affrontare è quello del rapporto tra ravvedimento operoso e adempimento di trasmissione telematica della dichiarazione.

L'art. 7 bis del D.Lgs. 241/97 prevede che, nel caso in cui i soggetti abilitati omettano o trasmettano tardivamente le dichiarazioni predisposte o ricevute per la trasmissione, si applichi la sanzione amministrativa da lire 1 milione a lire 10 milioni.

La specifica sanzione amministrativa, come ha chiarito la Circ. 24 settembre 1999 n. 195/E e ha ribadito l'appendice di Unico 2001, non ha natura di sanzione amministrativa tributaria e, in quanto tale, non è soggetta alle regole previste dal D.Lgs. 472/97. In particolare, non può operare per la particolare violazione l'istituto del ravvedimento operoso, disciplinato dall'art. 13 del predetto decreto, né, in caso di ripetute violazioni, il meccanismo attenuante dell'illecito continuato previsto dall'art. 12 del medesimo decreto, né in caso di contestazione della violazione, la definizione in via breve di cui all'art. 16, del medesimo decreto.

La circolare citata, comunque, ha sottolineato che:

- la sanzione non si applica nel caso in cui l'abilitato, che si vede scartare una dichiarazione tempestivamente presentata, la ripresenta entro 5 giorni dalla data di restituzione;
- nel caso in cui l'abilitato commetta

ripetute violazioni della stessa specie risulta, di fatto, applicabile il cumulo giuridico (sanzione più grave aumentata fino al triplo) di cui all'art. 8 L. 24 novembre 1981 n. 689, che regola, in generale, le sanzioni amministrative;

nei casi di cui agli alinea precedenti l'abilitato commetta violazioni ripetute, l'Amministrazione finanziaria può avvalersi, sempre e comunque, della disposizione di cui all'art. 8, comma 1, del D.M. 31 luglio 1998 che prevede la revoca dell'abilitazione.

La posizione assunta dall'amministrazione con la Circ. 195/E/99, che è, d'altronde, del tutto condivisibile vista la natura non tributaria dell'adempimento tutelato, conduce, ad integrazione di quanto espresso dall'Amministrazione, all'applicazione totale della L. 689/81 con specifiche conseguenze procedurali e applicative.

La prima conseguenza è connessa ai termini di notifica della violazione che

dovrebbe avvenire, ai sensi dell'art. 14 della L. 689/81, entro 90 giorni dall'accertamento. La stessa norma dispone, poi, che l'obbligazione di pagare la sanzione relativa alla violazione si estingue nel caso in cui la notifica non venga eseguita entro il predetto termine.

In secondo luogo, l'abilitato che non trasmette o trasmette in ritardo deve essere ammesso a definire in via breve la violazione, ai sensi dell'art. 16 della L. 689/81, mediante il pagamento, entro 60 giorni dalla contestazione della violazione stessa, di una somma pari ad 1/3 del massimo della sanzione prevista ovvero, se più favorevole, al doppio del minimo della sanzione edittale. Nel caso di specie il trasgressore deve essere ammesso a definire la violazione con il pagamento di lire 2 milioni.

Infine, il Ministero delle finanze dovrebbe chiarire qual è, in questo caso, la procedura da seguire per l'irrogazione

della specifica sanzione. In effetti, applicandosi la normativa della L. 689/81 la specifica procedura dovrebbe così svilupparsi:

- notifica dell'atto di contestazione a cura dell'ufficio unico delle entrate competente per territorio;
- possibilità entro 30 giorni di presentare memorie difensive (art. 18, L. 689/81) ovvero entro 60 giorni di richiedere la definizione in via breve (art. 16, L. 689/81);
- sulla base delle memorie difensive l'autorità competente per l'irrogazione della sanzione emette ordinanza-ingiunzione fissando in concreto la sanzione applicabile; (art. 18, L. 689/81);
- pagamento della sanzione entro 30 giorni dalla notifica dell'atto ovvero, entro lo stesso termine, proposta di opposizione contro l'ordinanza al pretore del luogo in cui è stata commessa la violazione (art. 22, L. 689/81).

## L'IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITÀ PRODUTTIVE

a cura di GIAN PAOLO TOSONI - RAGIONIERE COMMERCIALISTA

D'ATTUALITÀ

### LE NOVITÀ CONTENUTE NELLA LEGGE FINANZIARIA 2001

La legge 23 dicembre 2000, n. 388 (articoli 6 e 16), ha introdotto alcune modifiche in materia di imposta regionale.

In particolare la base imponibile, se di ammontare non superiore a 350 milioni di lire, viene ridotta di una franchigia di 10 milioni di lire.

Vengono inoltre stabiliti tre scaglioni per i quali la deduzione viene fissata in misura inferiore: se la base imponibile IRAP risulta compresa fra 350.000.000 e 350.100.000 lire, la deduzione si riduce a 7.500.000 lire; quindi se l'imponibile IRAP è compreso fra 350.100.000 e 350.200.000, la deduzione si riduce a 5 milioni di lire ed infine per lo scaglione successivo fino a 350.300.000 la riduzione della base imponibile è pari a 2.500.000 lire.

I predetti scaglioni rappresentano un correttivo volto ad evitare che in presenza di una base imponibile di poco superiore all'ammontare di 350 milioni di lire, se si dovesse applicare l'imposta sull'intero ammontare imponibile, il valore netto risulterebbe inferiore a quello, originariamente più basso, ma che ha beneficiato della deduzione.

Esempio:

1° caso:

Valore della produzione di  
£. 350.000.000 - 10.000.000 =  
340.000.000 x 4,25% =  
£. 14.450.000; valore al netto dell'imposta £. 335.550.000.

2° caso:

Valore della produzione  
350.050.000 x 4,25% = 14.877.000;  
valore della produzione al netto dell'imposta £. 335.173.000.

Il correttivo serve ad evitare questa conseguenza.

La deduzione si applica fino a concorrenza della base imponibile e quindi ove questa risulti inferiore al limite di 10 milioni di lire la riduzione sarà di pari importo.

La deduzione si applica per tutti i soggetti passivi (imprese commerciali e agricole, professionisti) ad esclusione delle amministrazioni pubbliche. Tale agevolazione comporta pertanto un risparmio d'imposta di 425.000 lire per la generalità delle imprese, di 190.000 lire per gli agricoltori e di 540.000 per le banche e le assicurazioni.

I soggetti che svolgono l'attività nel territorio compreso in più regioni procedono alla ripartizione della base imponibile fra le diverse regioni ai sensi

dell'articolo 4, del D.Lgs. 446/97, dopo aver dedotto la somma di 10.000.000 di lire, cosicché ogni regione sopporterà proporzionalmente l'effetto della deduzione.

### Altre disposizioni

Viene inoltre prevista l'esenzione dall'imposta regionale delle somme erogate dalle regioni, dalle provincie autonome e dai relativi organismi regionali, nonché dalle università, a titolo di borsa di studio o per altri interventi a sostegno del diritto allo studio universitario (L. 2 dicembre 1991, n. 390). Si tratta di una fattispecie già prevista nell'articolo 10 bis del D.Lgs. 446/97 con un effetto temporale limitato; infatti l'esenzione riguardava le somme deliberate fino al 31 dicembre 1999 ed erogate anche successivamente a titolo di borse di studio, sussidi e simili ai fini dello studio o dell'addestramento professionale. Ora la disposizione viene introdotta in via permanente ma viene riservata all'ambito universitario.

Viene altresì prevista la deduzione integrale delle spese sostenute per i disabili ai pari di quelle relative agli apprendisti.

Queste disposizioni decorrono dal 1° gennaio 2001.

## L'aliquota per il settore agricolo

L'articolo 6 della legge finanziaria proroga inoltre di un anno l'aliquota ridotta dell'1,9 per cento per i soggetti che operano nel settore agricolo e per le cooperative della piccola pesca e loro consorzi. Le società il cui esercizio non coincide con l'anno solare applicano la predetta aliquota ridotta per il terzo periodo d'imposta in cui viene applicata l'imposta regionale. Per effetto della proroga, negli anni successivi l'aliquota ridotta si applicherà per l'anno 2001 nella misura del 2,5 per cento e quindi del 3,10 per cento e 3,75 per cento. Quindi a partire dal 2004 anche l'agricoltura dovrebbe applicare l'aliquota ordinaria.

## LE MODIFICHE INTRODOTTE DAL DECRETO LEGISLATIVO 30 DICEMBRE 1999, N. 506.

Il decreto legislativo 506/99 fu il quarto provvedimento correttivo di quello originario del 15 dicembre 1997 n. 446 (gli altri provvedimenti sono il D.Lgs. 10 aprile 1998, n. 137, il D.Lgs. 19 novembre 1998, n. 422 ed il D.Lgs. 10 giugno 1999, n. 176). Questo provvedimento avrebbe dovuto completare il processo di omogeneizzazione della base imponibile dell'IRAP con quella delle imposte dirette (relazione governativa); dimostreremo invece che è avvenuto il contrario ed il cosiddetto "terzo binario" (voci rilevanti ai fini IRAP, ma non ai fini delle imposte dirette e viceversa) trova ancora conferma nella legge. Si è ancora lontani dalla vera semplificazione in ordine alla determinazione della base imponibile IRAP; a nostro parere sarebbe sufficiente considerare il reddito d'impresa maggiorato delle spese del personale nonché degli oneri finanziari al netto dei proventi finanziari.

### Il valore della produzione netta

L'articolo 1 del D.Lgs. 506 modifica i criteri di determinazione della base imponibile IRAP per i soggetti rientranti nel reddito d'impresa.

Viene stabilito che la base imponibile è pari alla differenza tra la somma delle voci contenute nell'aggregato A dell'articolo 2425 del c.c. (conto economico) e la somma delle voci contenute nell'aggregato B: costi della produzione. La norma precedente elencava analiticamente le voci rilevanti ai fini dell'IRAP. La nuova disposizione esclude espressamente la deducibilità delle spese per il personale dipendente (voce B9) e le perdite su crediti.

Ne consegue che in confronto al passato risulterebbero "potenzialmente" deducibili i seguenti componenti negativi:

- 1) altre svalutazioni delle immobilizzazioni (voce B 10 c);
- 2) svalutazione dei crediti compresi nell'attivo circolante e delle disponibilità liquide (voce B 10 d);
- 3) accantonamenti per rischi (voce B 12);
- 4) altri accantonamenti (voce B 13).

La previsione di nuovi accantonamenti deducibili non produce effetti concreti poiché vige la regola generale ai sensi dell'articolo 11 bis del D.Lgs. secondo la quale i componenti positivi e negativi vengono assunti nella misura rilevante ai fini delle imposte dirette; sono assai modeste le ipotesi di svalutazioni ed accantonamenti deducibili ai fini del reddito ad eccezione di quelli (es. accantonamenti relativi alla indennità di fine rapporti di agenzia, ecc.) di cui era già prevista la deducibilità ai fini IRAP.

Si potrebbe discutere delle svalutazioni dei crediti e degli accantonamenti al fondo rischi su crediti (0,5 per cento dei crediti commerciali)

Al riguardo la relazione governativa al provvedimento ed anche le istruzioni ministeriali al modello IRAP escludono tale deducibilità in quanto l'accantonamento e la svalutazione rappresentano un fenomeno successivo alla produzione; quindi le perdite su crediti non sono deducibili anche se sono imputate al conto economico in via meramente estimativa attraverso accantonamenti (voce B12) o svalutazione dei crediti (voce B 10 lettera d).

### Il saldo attivo di rivalutazione monetaria

Il Ministero delle finanze in occasione della manifestazione Telefisco 2001 ha precisato che la distribuzione del saldo attivo di rivalutazione, accantonato a riserva, non concorre a formare la base imponibile IRAP. Si tratta di una ipotesi che sarà ricorrente nei prossimi anni allorché potrà essere assegnato ai soci il saldo attivo derivante dalla rivalutazione economica operata ai sensi della L. 342/2000.

### L'affitto d'azienda

La deducibilità degli accantonamenti ai fondi per rischi (voce B12) consente la deduzione delle somme destinate al fondo per il ripristino dei beni facenti parte della azienda affittata da parte dell'affittuario, in quanto tale componente è deducibile anche ai fini delle imposte dirette sotto forma di quote di ammortamento ai sensi dell'articolo 67, comma 9 ed articolo 68, comma 4 del TUIR, qualora non sia stata fatta la deroga convenzionale alle norme di cui all'articolo 2561 del c.c.

L'Assonime ha confermato la deducibilità in una propria circolare.

## Spese sostenute per la generalità dei dipendenti

L'articolo 11, comma 2, del D.Lgs. 446/97 contiene una disposizione, che prevede la deducibilità delle somme sostenute per:

- 1) acquisizione di beni e servizi destinati alla generalità dei dipendenti e dei collaboratori;
- 2) rimborso analitico delle spese sostenute dai dipendenti e collaboratori nello svolgimento delle loro mansioni lavorative. La deduzione compete quale ne sia la collocazione nel conto economico. La prima ipotesi di acquisto di beni e servizi per la generalità dei dipendenti era già contemplata in via amministrativa dalla circolare ministeriale 263 /98 capoverso 2.3. Ora la norma sembra più restrittiva in quanto consente la deduzione di spese sostenute per la generalità dei dipendenti (nella relazione governativa si fa riferimento all'acquisto di tute di lavoro che pure non sono destinate alla generalità dei dipendenti ma solo agli operai). Il riferimento alla generalità dei dipendenti può far sorgere il dubbio che i predetti beni e servizi non siano deducibili se riferiti soltanto ad una categoria di dipendenti o ad alcuni dipendenti. Invece con la citata circolare ministeriale 263 viene consentita la deduzione ad esempio delle spese degli autoveicoli concessi in uso promiscuo ai dipendenti per la maggior parte del periodo d'imposta, oppure dei canoni di locazione di fabbricati abitativi concessi in uso ai dipendenti. È improbabile che le predette spese possano riguardare la generalità dei dipendenti. Si ha l'impressione che il legislatore non abbia voluto negare la deducibilità delle predette spese sostenute soltanto per alcuni dipendenti; il Ministero delle Finanze in occasione della manifestazione Telefisco ha precisato che i beni ed i servizi rientranti in questa fattispecie devono essere destinati astrattamente alla generalità dei dipendenti indipendentemente dall'effettivo utilizzo.

### Rimborsi a piè di lista

La seconda ipotesi contenuta nel nuovo comma 2, dell'articolo 11 riguarda la deducibilità ai fini IRAP dei rimborsi analitici delle spese di vitto ed alloggio che ai fini delle imposte dirette sono deducibili per i lavoratori dipendenti nella misura di lire 350.000 per le trasferte in Italia, limite elevato a lire 500.000 per le trasferte all'estero, (ipotesi già prevista nella

circolare ministeriale 141/98).

Invece le indennità chilometriche rimborsate ai dipendenti e collaboratori qualora essi siano stati autorizzati ad utilizzare un automezzo proprio per le quali è prevista la deducibilità ai fini delle imposte dirette (entro certi limiti) sussistono dei dubbi. La deducibilità era già stata esclusa dal Ministero delle finanze con la Circ 4 giugno 1998 n. 446 e viene ora confermata anche nelle istruzioni ministeriali alla compilazione della dichiarazione IRAP/2001. La rigida interpretazione ministeriale non è molto condivisibile e trova una minima giustificazione nella circostanza che non si tratta di rimborsi analiticamente documentati.

### **La corretta classificazione dei componenti positivi e negativi (principi contabili)**

In base alla nuova formulazione dell'ultimo comma dell'articolo 11, del D.Lgs. 446/97, modificato dal D.Lgs. 506/99, i componenti positivi e negativi sono accertati in ragione della loro corretta classificazione nel conto economico; non si fa più riferimento ai corretti principi contabili.

La soppressione del riferimento ai principi contabili, viene giustificata nella relazione ministeriale con la necessità di non dover procedere alla impugnazione del bilancio. Si teme inoltre che il riferimento ai principi contabili possa generare tesi contrastanti. Invece, a nostro avviso, il riferimento ai documenti elaborati dai dottori commercialisti e ragionieri ed in particolare a quello interpretativo del principio n. 12, rappresenta un supporto preciso ed autorevole, non riscontrabile in altre fonti.

Siamo dell'avviso che il riferimento ai principi contabili nei pochi casi in cui sarà necessario sia irrinunciabile sotto il profilo sostanziale.

### **Le variazioni al valore della produzione netta**

Un principio fondamentale dell'IRAP, (ora contenuto nel nuovo articolo 11 bis), consiste nel fatto che i componenti positivi e negativi che concorrono alla formazione del valore della produzione netta si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento ed in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi

Fin qui la regola è nota e rappresenta il cosiddetto "secondo binario".

L'articolo 11 bis dispone inoltre una serie di deroghe al predetto principio prevedendo anche una nuova ipotesi di non deducibilità ai fini IRAP rappresentata dalle erogazioni liberali (di cui all'articolo 65, comma 2, del

TUIR) che non rilevano in deduzione, anche per la parte deducibile ai fini delle imposte dirette. In questo modo si realizzano ulteriori eccezioni che danno origine a quello che possiamo definire "terzo binario". Pertanto quel processo di omogeneizzazione della basi imponibile IRAP a quella delle imposte dirette ci sembra ancora lontano.

### **Il terzo binario**

Esaminiamo le eccezioni alla regola principale dell'adeguamento delle voci del conto economico alla disciplina in materia di imposte sul reddito (articolo 11 bis D.Lgs. 446):

- 1) i proventi esenti o esclusi, classificati nell'articolo 58 del TUIR (esempio, indennità per la cessazione di rapporti di agenzia, redditi soggetti a tassazione separata, ecc) concorrono a formare la base imponibile IRAP (ipotesi già affermata con la circolare ministeriale 141/98);
- 2) l'ammontare delle spese generali è interamente deducibile ai fini IRAP ancorché in materia di imposte dirette soffra delle limitazioni in presenza di proventi esenti (articolo 75, commi 5 e 5 bis);
- 3) l'imposta comunale sugli immobili è rilevante ai fini dell'imponibile IRAP, pur non essendo deducibile ai fini delle imposte dirette (articolo 17 del D.Lgs. 504/92); il riferimento legislativo al comma 4 è improprio in quanto riguarda la soppressa imposta locale sui redditi; esso dovrebbe essere fatto al comma 1 del citato articolo 17;
- 4) le erogazioni liberali non sono deducibili ai fini dell'imposta regionale, ancorché lo siano ai fini delle imposte dirette nei limiti di cui all'articolo 65, comma 2, del TUIR (contributi versati per la ricerca scientifica, alle università, nei limiti del 2 per cento del reddito, ecc.). Si tratta di una disposizione innovativa che non interferisce sui comportamenti passati. Le istruzioni alla dichiarazione IRAP introducono una eccezione a questa regola prevedendo comunque la deducibilità anche ai fini IRAP delle cessioni gratuite alle ONLUS di derrate alimentari e prodotti farmaceutici, e nei limiti previsti ai fini delle imposte dirette, anche di altri beni;
- 5) le variazioni in aumento in materia di imposte sul reddito possono essere irrilevanti ai fini IRAP se non hanno per oggetto componenti positivi o negativi del valore della produzione, come ad esempio la

rendita catastale degli immobili sfitti (relazione al decreto legislativo 506/99);

- 6) maggiori ricavi per l'adeguamento ai parametri o studi di settore, ancorché la recente risoluzione ministeriale 52/2001 sostenga il contrario in contrasto con le istruzioni ministeriali ai modelli di dichiarazione;
- 7) il maggior reddito dichiarato dalle società non operative.

Tale elencazione non è esaustiva; basti pensare alle indennità chilometriche rilevanti ai fini delle imposte dirette e non per l'IRAP.

### **La destinazione di beni a finalità estranee**

Il comma 2, dell'articolo 11 bis, del D.Lgs. 446/97, modificato dal D.Lgs. 506/99 attribuisce rilevanza, ai fini della determinazione della base imponibile IRAP, al valore normale dei beni destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (articolo 53, comma 2 del TUIR).

Così pure concorrono a formare la base imponibile IRAP, le plusvalenze dei beni relativi alla impresa destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore, assegnati ai soci o destinati a finalità estranee all'esercizio dell'impresa (articolo 54 comma 1, lettera d). In ordine alle plusvalenze per autoconsumo si ritiene che siano rilevanti ai fini IRAP soltanto quelle relative ai beni strumentali ammortizzabili, coerentemente con la regola prevista per l'IRAP per le cessioni. Ad esempio, in presenza di assegnazione di un immobile abitativo classificato nel patrimonio, l'eventuale plusvalenza è irrilevante per l'IRAP.

Si tratta di una disposizione innovativa, in quanto i predetti elementi, non avendo rilevanza ai fini della rappresentazione nel conto economico, in assenza di una espressa previsione normativa sfuggirebbero dalla tassazione regionale.

### **Transfer pricing**

Il comma 2, dell'articolo 11 bis, dispone infine la rilevanza anche ai fini dell'imposta regionale della disposizione contenuta nell'articolo 76, comma 5, del TUIR, secondo la quale l'Amministrazione finanziaria può valutare in base al valore normale le operazioni effettuate con società non residenti che direttamente o indirettamente controllano o sono controllate dalla società che possiede l'impresa (transfer pricing). Tale principio era già stato fissato con la circolare ministeriale n. 141 del 4 giugno 1998, Capitolo

3.2.1.2. nella quale veniva peraltro precisato che nella fattispecie veniva assunto il valore normale dei componenti reddituali anche nel caso in cui fosse risultato inferiore al corrispettivo contabilizzato (procedura favorevole per il contribuente).

#### GLI ENTI PUBBLICI

Ai fini della classificazione nell'ambito IRAP, gli enti pubblici sono individuati nelle Amministrazioni pubbliche di cui all'articolo 1, comma 2, del D.Lgs. 29/93 (regioni, provincie, comuni, comunità montane e loro consorzi, istituti autonomi case popolari, camere di commercio, enti pubblici non economici, aziende ed enti del servizio sanitario, amministrazioni dello Stato, comprese le scuole di ogni ordine e grado, università).

Per questi soggetti la base imponibi-

le viene determinata applicando il metodo retributivo in base al criterio di cassa.

Invece gli enti pubblici che hanno per oggetto esclusivo o principale l'esercizio di attività commerciali determinano la base imponibile IRAP seguendo i criteri dei soggetti rientranti nel reddito d'impresa e non con il metodo retributivo.

Gli enti pubblici che svolgono anche attività commerciali, rilevanti ai fini dell'IVA (per gli enti esclusi da IRPEG), determinano comunque il valore della produzione netta soggetta ad IRAP mediante il metodo retributivo. Tuttavia è concessa la facoltà di optare (senza vincoli temporali) per la determinazione della base imponibile IRAP secondo i criteri previsti per le imprese, limitatamente alla attività commerciale e cioè con le modalità

degli enti non commerciali privati.

Ovvero metodo retributivo per l'attività istituzionale;

differenza ricavi/costi per l'attività commerciale;

pro-rata per le spese promiscue.

L'imposta regionale dovuta per le attività commerciali deve essere versata secondo i criteri ordinari e non con il metodo del versamento mensile a consuntivo

#### L'aliquota d'imposta

Il comma 2 dell'articolo 16 del D.Lgs. 446, fissa l'aliquota dell'imposta regionale per gli enti pubblici, nella misura dell'8,5 per cento. Tale nuova aliquota si applica sull'intero ammontare delle retribuzioni che rappresentano la base imponibile IRAP, senza più alcuna distinzione in ordine all'ammontare delle medesime ed alla natura dei redditi erogati.

## LE RISPOSTE DELLA DIREZIONE REGIONALE AI QUESITI

**1** **Oggetto: IVA. Acquisti di beni ammortizzabili in sospensione d'imposta. Esclusione oggettiva. Avviso di rettifica. Maggiore imposta accertata. Versamento. Detraibilità.**

Con la nota che si riscontra, codesto Ufficio rappresenta che a seguito di un processo verbale redatto dalla Dogana di eee, ha emesso un avviso di rettifica nei confronti della MMM S.p.a., contestandole di aver acquistato in sospensione d'imposta beni strumentali attraverso l'utilizzo del c.d. plafond attribuibile agli esportatori abituali.

All'epoca dei fatti la possibilità di usufruire dell'agevolazione per acquisti in sospensione era da ritenersi esclusa con riferimento agli acquisti di beni ammortizzabili.

Ciò valeva sia nelle ipotesi in cui l'acquisto derivasse da ordinari contratti di compravendita, sia con riguardo alle acquisizioni correlate alla stipula di contratti di locazione finanziaria.

In relazione a tanto, la MMM S.p.a. ha chiesto di conoscere se l'eventuale versamento della maggiore imposta accertata le conferisca il diritto alla detrazione per un pari importo nel cor-

rente periodo d'imposta.

A giudizio della Società istante tale conclusione troverebbe conferma nella risoluzione n. 334403 del 21 aprile 1978 della cessata Direzione Generale Tasse che, in presenza di fattispecie analoga a quella in oggetto, ha ammesso la detraibilità dell'imposta spontaneamente versata a seguito di processo verbale di constatazione.

Nel merito, codesto Ufficio esprime il proprio contrario avviso alle prospettazioni formulate dalla Società.

Tale negativo orientamento viene argomentato da un lato sulla circostanza che il versamento della maggiore imposta non è frutto di comportamenti spontanei posti in essere in periodi antecedenti alla notifica dell'atto d'accertamento, dall'altro sul rilievo che il diritto alla detrazione è pur sempre subordinato all'evidenziazione in fattura dell'imposta, dovendosi naturalmente ammettere che tale evidenziazione potrà essere avvenuta o potrà per l'avvenire essere realizzata nelle diverse forme di regolarizzazione previste dalla normativa succedutasi nel tempo.

Le conclusioni raggiunte da codesto Ufficio sono pienamente condivisibili, trovando inoltre conferma nel deliberato reso dalla cessata Direzione Generale Tasse con la risoluzione n.

500520 del 6 agosto 1991.

In detta risoluzione, nel ribadire che nelle ipotesi in cui la "soggettività d'imposta" viene ad incentrarsi sull'acquirente o sul committente di beni e servizi lo strumento tecnico da utilizzare per il recupero di maggiori imposte è da individuare negli ordinari avvisi di rettifica, viene espressamente esclusa la possibilità di portare in detrazione la maggiore imposta accertata ed eventualmente versata.

La *ratio* che sostiene tale determinazione va ricercata, oltre che nelle disposizioni dirette a disciplinare l'esercizio del diritto alla detrazione, anche nelle ragioni sottese alla previsione di cui all'art. 60, ultimo comma del D.P.R. 633/72 che, come è noto, esclude per il contribuente la possibilità di rivalersi nei confronti del cessionario o del committente della maggiore imposta pagata a seguito di accertamenti o rettifiche.

Con i logici e consequenziali adattamenti richiesti da fattispecie del tipo che qui interessano, il principio contenuto nel citato art. 60 assume valenza di principio che individua gli atti d'accertamento o rettifica quali atti idonei a porre *definitivamente* a carico del responsabile della violazione la maggiore imposta accertata.

# NON SOLO BILANCI

a cura di CESARE MATTEI - DOTTORE COMMERCIALISTA

Per il secondo anno consecutivo, si è svolto sulle montagne del nostro Appennino, negli impianti del **Corno alle Sciale** il 2° Trofeo di Sci della Fondazione

bolognesi già nella primissima mattinata, con un cielo che fin da Bologna non prometteva niente di buono, e mantenendo il contatto telefonico con un'altra

parte di colleghi già sul posto dalla sera prima, riuscirono faticosamente e con la neve sopra i cerchioni delle auto, a raggiungere i campi di sci.

Dopo una difficoltosa ricognizione della pista "verde delle Rocce" (la mitica pista intitolata ad Alberto Tomba) ed una riunione con gli incaricati al cronometraggio e alla pista (quasi fosse una vera prova di coppa del mondo), a mezzogiorno il gruppo si è rassegnato al rinvio della gara. Non si è voluto tuttavia rinunciare al già preannunciato pranzo, nel quale i colleghi ed i loro familiari si sono destreggiati ad una forma di slalom culinario, comunque appagante.

Il 15 marzo si è ritentata la sorte, ma questa volta, neanche a dirlo, le condizioni metereologiche erano esattamente opposte alle precedenti e quella neve che allora abbondava, con l'innalzamento della temperatura era venuta pericolosamente a mancare.



Dottori Commercialisti di Bologna.

Il successo ottenuto con la manifestazione del 2000 a cui parteciparono una trentina di concorrenti, oltre all'ottimo risultato raggiunto (il 4° posto assoluto) nella finale nazionale svoltasi a Carezze (BZ), precedendo in classifica generale altre città con una forte vocazione sciistica, hanno stimolato ad una importante partecipazione anche alla prova organizzata per quest'anno.

La manifestazione era stata prevista per il 28 febbraio. Una giornata quella di vero inverno, con bufera di neve compresa. Nonostante ciò diversi irriducibili si erano incamminati verso le montagne



Determinati come mai, la decisione fu tuttavia presa. Si doveva partire a costo di far l'ultimo pezzo sull'erba. La gara ha avuto in effetti un corretto svolgimento, ed al termine, finite le premiazioni di rito, si è mantenuta l'abitudine del pranzo nel ristorante che già aveva allietato il palato dei presenti la volta precedente.

Anche quest'anno è stato determinante l'intervento a sostegno dell'iniziativa svolto dalla Fondazione dei Dottori Commercialisti e dall'INA ASSITALIA che ha offerto splendidi trofei per i migliori di ogni categoria.

Appuntamento al prossimo anno con la testa ora più allo slalom tra i righe dei bilanci e delle dichiarazioni e ad un meritato riposo sotto l'ombrellone.

		<b>1° manches</b>	<b>2° manches</b>	<b>tempo migliore</b>	<b>classifica</b>
<b>Categoria COMMERCIALISTI DAME</b>					
Melegari	Doranna	N.A.	56.87	56.87	1°
Monti	Antonella	1.00.43	1.01.18	1.00.43	2°
<b>Categoria COMMERCIALISTI SENIORES F.</b>					
Canova	Lisa	1.06.93	1.05.37	1.05.37	1°
<b>Categoria FAMIGLIARI FEMM.</b>					
Morselli	Francesca	1.21.37	53.79	53.79	1°
Castore	Anna Felicia	1.56.59	2.06.57	1.56.59	2°
<b>Categoria COMMERCIALISTI MASTER B</b>					
Paradisi	Luciano	1.08.13	1.06.56	1.06.56	1°
Cortesi	Francesco	1.57.56	2.04.97	1.57.56	2°
<b>Categoria COMMERCIALISTI MASTER A</b>					
Mattei	Cesare	51.29	50.68	50.68	1°
Stefanetti	Paolo	51.74	51.63	51.63	2°
Zucchini	Paolo	55.49	56.94	55.49	3°
Selleri	Stefano	58.97	1.00.09	58.97	4°
Colonna	Pasquale	1.51.33	1.13.85	1.13.85	5°
<b>Categoria COMMERCIALISTI SENIORES M.</b>					
Ghermandi	Lorenzo	51.88	52.19	51.88	1°
Manzini	Pierfrancesco	55.71	57.19	55.71	2°
Saccani	Alessandro	57.26	N.A.	57.26	3°
Ventura	Stefano	N.A.	1.00.92	1.00.92	4°
<b>Categoria PRATICANTI MASCH.</b>					
Dal Monte	Francesco	56.40	56.26	56.26	1°
Negri	Stefano	1.02.37	56.27	56.27	2°
Dal Monte	Marco	1.01.10	1.00.81	1.00.81	3°
<b>Categoria FAMIGLIARI 1 MASCHILE</b>					
Morselli	Alfonso	51.01	2.15.23	51.01	1°
Saccani	Cesare	56.74	N.A.	56.74	2°
<b>Categoria FAMIGLIARI 2 MASCHILE</b>					
Zucchini	Alberto	1.01.35	1.00.20	1.00.20	1°

<b>PARTECIPANTI PER CLASSIFICA STUDI</b>		<b>1° manches</b>	<b>2° manches</b>	<b>tempo migliore</b>	<b>somma tempi</b>	<b>classifica</b>
<b>Studio Mattei</b>						
Mattei	Cesare	51.29	50.68	50.68	1.41.69	1°
Morselli	Francesca	1.21.37	53.79			
Morselli	Alfonso	51.01	2.15.23	51.01		
<b>Studio Stefanetti</b>						
Stefanetti	Paolo	51.74	51.63	51.63	1.47.90	2°
Negri	Stefano	1.02.37	56.27	56.27		
Colonna	Pasquale	1.51.33	1.13.85			
<b>Studio Saccani</b>						
Saccani	Alessandro	57.26	N.A.	57.26	1.54.00	3°
Saccani	Cesare	56.74	N.A.	56.74		
<b>Studio Zucchini</b>						
Zucchini	Paolo	55.49	56.94	55.49	1.55.69	4°
Zucchini	Alberto	1.01.35	1.00.20	1.00.20		
<b>Studio Ventura Manzini</b>						
Ventura	Stefano	N.A.	1.00.92	1.00.92	1.56.63	5°
Manzini	Pierfrancesco	55.71	57.19	55.71		
Canova	Lisa	1.06.93	1.05.37			
<b>Studio Dal Monte</b>						
Dal Monte	Marco	1.01.10	1.00.81	1.00.81	1.57.07	6°
Dal Monte	Francesco	56.40	56.26	56.26		
<b>Studio Selleri</b>						
Selleri	Stefano	58.97	1.00.09	58.97	2.55.57	7°
Castore	Anna Felicia	1.56.59	2.06.57	1.56.59		

**ASSEGNAZIONE BORSE DI STUDIO  
E PRESENTAZIONE  
DEL CORSO BIENNALE  
DI PREPARAZIONE  
ALL'ESAME DI STATO**

a cura di **FRANCESCA BUSCAROLI - DOTTORRE COMMERCIALISTA** DALLA FONDAZIONE

La Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna,  
è lieta di comunicare che

**il giorno 13 giugno 2001, alle ore 15,30,  
presso il Salone di Rappresentanza della Carisbo S.p.A.,  
Palazzo Pepoli, Via Castiglione n. 10,**

si terrà la cerimonia per l'assegnazione delle Borse di Studio  
ai vincitori tra i partecipanti al  
"Corso biennale di preparazione all'esame di Stato  
per l'abilitazione all'esercizio della professione di  
Dottore Commercialista 2000 - 2002"  
e la consegna degli attestati di frequenza  
a coloro che hanno terminato con successo  
il "Corso 1999 - 2001".

Il Prof. Antonio Matacena,  
in rappresentanza del Comitato Scientifico della Fondazione,  
presenterà la nuova edizione del "Corso 2001 - 2003".

Alle ore 17,30 avrà inizio la prima lezione  
del Corso preliminare di contabilità generale  
della sesta edizione del "Corso 2001- 2003".

il **Torresino**



**ORDINE  
DEI DOTTORI COMMERCIALISTI  
DI BOLOGNA**

Anno VII n. 2 marzo/aprile 2001  
Aut. Trib. di Bologna n. 6487 del 29.09.95  
Sped. in Abb. Post. L. 662 23/12/96 Art. 2 comma 20 lett. b

Associato USPI

Direttore responsabile  
**Dott.ssa Francesca Buscaroli**

Comitato di redazione  
**Patrizia Arioli**

*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa M. Cristina Ceserani**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Matteo Cotroneo**

*Direzione Regionale E. R.*

**Dott. Giorgio Delli**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Vittorio Melchionda**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Matteo Mele**

*Dottore Commercialista*

**Dott.ssa Anita Pezzetti**

*Direzione Regionale E. R.*

**Dott.ssa Giovanna Randazzo**

*Dottore Commercialista*

**Dott. Luigi Turrini**

*Dottore Commercialista*

Realizzazione grafica e stampa:  
**sab** - tel. 051 461356

via Ca' Ricchi, 1 - 3 S. Lazzaro di Savena (Bo)

**Fondazione dei Dottori Commercialisti di Bologna**

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 220392 - Fax 051 238204

E mail: [fondazione.dott.comm@libero.it](mailto:fondazione.dott.comm@libero.it)

**Ordine dei Dottori Commercialisti di Bologna**

Via Farini, 14 - 40124 Bologna

Tel. 051 264612 - Fax 051 230136

N° Verde 800017381

E mail: [info@dottcomm.bo.it](mailto:info@dottcomm.bo.it)

Sito: [www.dottcomm.bo.it](http://www.dottcomm.bo.it)

**Consiglio dell'Ordine di Bologna**

Presidente

Dott. GIANFRANCO TOMASSOLI

Vice Presidente

Dott. FRANCESCO CORTESI

Segretario

Dott.ssa VINCENZA BELLETTINI

Tesoriere

Dott. ROBERTO BATAACCHI

Consigliere

Dott. ANNA MARIA BORTOLOTTI

Consigliere

Dott. FRANCESCA BUSCAROLI

Consigliere

Dott. MAURIZIO GOVONI

Consigliere

Dott. G. BATTISTA GRAZIOSI

Consigliere

Dott. AMELIA LUCA

Consigliere

Dott. GUIDO PEDRINI

Consigliere

Dott. ALESSANDRO SACCANI

Consigliere

Dott. LUCA SIFO

Consigliere

Dott. RAFFAELE SUZZI

Consigliere

Dott. MATTEO TAMBURINI

Consigliere

Dott. ALBERTO TATTINI

**Comitato Tecnico nominato dalla Direzione Regionale dell'Emilia Romagna**

Dott. Matteo Cotroneo

*Coordinatore*

Dott. Gianfilippo Giannetto

*Vice coordinatore*

Dott.ssa Giovanna Alessio

Dott. Mario Santoro

Sig. Giancarlo Cagnani

Dott.ssa Anita Pezzetti

Dott.ssa Emanuela Renzi

Dott. Giuseppe Nichil

**Commissione dei Dottori Commercialisti nominata dal Consiglio dell'Ordine  
per l'applicazione del Protocollo d'intesa**

Dott.ssa Patrizia Arioli

Dott.ssa Francesca Buscaroli

Dott. Claudio Galbucci

Dott. Stefano Marchello

Dott. Guido Pedrini

Dott. Matteo Tamburini

Dott. Fabio Zambelli

**Hanno collaborato a questo numero e gentilmente ringraziamo:**

Dott.ssa Francesca Buscaroli

Dott. Gianfilippo Giannetto

Dott. Cesare Mattei

Dott. Benedetto Santacroce

Rag. Gian Paolo Tosoni



# click!

[klik] s. Suono emesso dal mouse del vostro computer, navigando comodamente da casa nel sito [www.bper.it](http://www.bper.it), alla scoperta dei vantaggi dei servizi Online BPER Group.

**Non tutti i click sono uguali** e non tutti significano la stessa cosa. Il click che fate su **www.bper.it**, ad esempio, significa banca. Una banca più comoda e più veloce che entra in rete con i servizi offerti da **BPER Group servizi Online**. **Home banking** informativo e dispositivo e **Trading Online**, per avere sempre sotto controllo la vostra situazione economica ma anche per operare sul **conto corrente** e sul **deposito titoli** quando e come volete voi, **da casa vostra**. Aderire all'offerta di BPER Group servizi Online **è semplice**: basta sottoscrivere il contratto in una qualsiasi filiale della Banca popolare dell'Emilia Romagna e ritirare il codice identificativo e la password personali. **Tutte le informazioni** sui servizi e sui costi di BPER Group servizi Online sono disponibili sul sito **www.bper.it**.



## [www.bper.it](http://www.bper.it)

HomeBanking  
Informativo  
**GRATIS**



Banca popolare dell'Emilia Romagna