

**Edizione di venerdì 20 dicembre 2013**

## **ADEMPIMENTI**

[Ritenute a tutto campo con il nuovo provvedimento attuativo di RW](#)

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

## **IMPOSTE SUL REDDITO**

[Le indicazioni della circolare n.36/E sui profili catastali e la fiscalità degli impianti fotovoltaici](#)

di **Leonardo Pietrobon**

## **IVA**

[Cambio aliquota per i distributori automatici di alimenti e bevande](#)

di **Francesco Greggio**

## **REDDITO IMPRESA E IRAP**

[La risoluzione n.98/E sul trattamento fiscale della svalutazione di immobilizzazioni materiali](#)

di **Luigi Scappini**

## **ACCERTAMENTO**

[Le indagini finanziarie e l'obbligo del contraddittorio](#)

di **Fabrizio Dominici**

## **VIAGGI E TEMPO LIBERO**

[Buon Natale!](#)

di **Chicco Rossi**

## ADEMPIMENTI

---

# ***Ritenute a tutto campo con il nuovo provvedimento attuativo di RW***

di **Ennio Vial, Vita Pozzi**

Il [provvedimento del 18 dicembre 2013](#) (Protocollo 2013/151663), recante disposizioni attuative in tema di monitoraggio fiscale, interviene sulla delicata questione delle **ritenute a titolo di acconto** che gli **intermediari finanziari** devono operare su determinate tipologie di redditi esteri indicate nel comma 2 dell'articolo 4 del D.L. n. 167 del 1990.

Tali tipologie di reddito sono riprese dal provvedimento con un'elencazione puntuale.

In particolare, i redditi in oggetto sono:

- **interessi** e altri proventi, dovuti da soggetti non residenti, derivanti da contratti di mutuo, deposito e **conto corrente**, diversi da quelli bancari, di cui all'articolo 44, comma 1, lettera a), del Tuir;
- importi delle **rendite perpetue** e delle **prestazioni annue perpetue** di cui agli articoli 1861 e 1869 del codice civile il cui debitore sia un soggetto non residente, di cui all'articolo 44, comma 1, lettera c), del Tuir;
- compensi erogati da soggetti non residenti per prestazioni di **fideiussione** o di altra garanzia, di cui all'articolo 44, comma 1, lettera d), del Tuir;
- gli **interessi** e altri proventi derivanti da altri rapporti aventi per oggetto l'impiego del capitale di cui all'articolo 44, comma 1, lettera h), del Tuir;
- **plusvalenze** derivanti dalla cessione di **immobili** situati **all'estero**, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir;
- **plusvalenze** realizzate a seguito della cessione a titolo oneroso di **terreni** detenuti all'estero **suscettibili** di utilizzazione edificatoria secondo le disposizioni vigenti in materia nel Paese in cui è situato il terreno al momento della cessione, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera b), del Tuir;
- **redditi** derivanti dalla **locazione** di **immobili** situati all'estero, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera f), del Tuir;
- redditi esteri di natura **fondiaria**, compresi quelli dei terreni dati in affitto pur usi non agricoli, di cui alla lettera e) del medesimo articolo 67 del Tuir;
- redditi derivanti dalla **concessione** in **usufrutto** e dalla sublocazione di beni immobili situati all'estero, dall'affitto, locazione, noleggio o concessione in uso di veicoli, macchine e altri beni mobili detenuti all'estero, dall'affitto e dalla concessione in

usufrutto di aziende aventi sede all'estero, di cui alla lettera h) dello stesso articolo 67 del Tuir;

- **plusvalenze** realizzate mediante la **cessione** di **partecipazioni qualificate** in società non residenti e fattispecie assimilate, di cui all'articolo 67, comma 1, lettera c), del Tuir.

L'intermediario è tenuto a versare la ritenuta operata entro il **16 del mese successivo** all'effettuazione del prelievo.

La questione in oggetto è di estrema delicatezza atteso che l'intermediario **non** risulta generalmente **informato** sulla **natura** del **flusso**.

Al riguardo, dobbiamo constatare come il **provvedimento** non abbia accolto la soluzione da noi proposta nel contributo pubblicato su Euroconference NEWS dello scorso 17 ottobre 2013, nel quale, interpretando la norma e i chiarimenti contenuti nella **C.M. n.54/E/2002**, avevamo proposto **l'applicazione della ritenuta solo nel caso in cui il contribuente avesse dato un incarico preciso all'intermediario**.

Si discuteva, in particolare, sul significato dell'espressione "**intervento nella riscossione**" previsto dalla norma: secondo l'interpretazione data il mero transito per il canale bancario non doveva attivare l'applicazione della ritenuta.

Diversamente, il recente provvedimento afferma che **la ritenuta dovrà essere operata a prescindere dal conferimento di un incarico alla riscossione**, realizzando così una sorta di "*ritenuta facile*" in tutte le ipotesi in cui si configurano i redditi esteri sopra evidenziati.

L'indicazione fornita si presta a possibili **errori** da parte dell'intermediario o del contribuente: sono quindi previsti alcuni "correttivi".

In particolare, si stabilisce che:

- il contribuente può dare **indicazione preventiva** alla banca affinché esenti da ritenuta un determinato importo oppure affinché esoneri da ritenuta tutti i flussi che giungono in uno specifico conto;
- la banca può restituire le ritenute operate (è l'ipotesi dell'imposta non dovuta ovvero applicata in misura superiore) entro il 28 febbraio dell'anno successivo a quello del prelievo **scomputando** l'importo dai **versamenti successivi** ai sensi del D.P.R. n. 445/1997;
- il contribuente può presentare all'Amministrazione finanziaria **istanza di rimborso** con le modalità e i termini stabiliti dall'articolo 38 del D.P.R. n. 602/1973.

In sostanza, per evitare la ritenuta basta dare una comunicazione all'intermediario (un'autocertificazione in forma libera) ed il gioco è fatto: la ritenuta non c'è più! Si presti tuttavia attenzione al fatto che l'intermediario è tenuto a **segnalare** questi soggetti **all'Agenzia delle Entrate**.

Il provvedimento stabilisce che le nuove regole entrano in vigore dal **2014**.

Si evidenzia, infine, come per le persone fisiche **titolari di reddito d'impresa** o di lavoro autonomo si presume che i flussi finanziari siano **derivanti dall'esercizio di tali attività**, salva indicazione contraria da parte dei medesimi contribuenti.

## IMPOSTE SUL REDDITO

---

### ***Le indicazioni della circolare n.36/E sui profili catastali e la fiscalità degli impianti fotovoltaici***

di **Leonardo Pietrobon**

Con la [C.M. n. 36/E/2013](#) l'Agenzia delle Entrate, finalmente, cerca di dare alcune risposte ai molti dubbi inerenti il settore del **fotovoltaico**, trattando le problematiche relative all'accatastamento degli impianti, i conseguenti risvolti fiscali e analizzando gli aspetti tributari del V Conto Energia.

#### **La classificazione catastale**

L'Agenzia nella prima parte del documento di prassi in commento ripercorre inizialmente le due diverse "correnti" di pensiero, che nel corso degli ultimi anni si sono create e che hanno visto "contrapposte": da un lato **l'Agenzia del Territorio**, sostenitrice **dell'accatastamento** degli impianti fotovoltaici nella categoria catastale degli **opifici (D/1)** e dall'altro lato **l'Agenzia delle Entrate** sostenitrice, invece, della qualificazione **mobiliare** di tali impianti.

Rispetto a tale ultima "corrente", con la C.M. n.36/E/2013 l'Agenzia delle Entrate ritorna sui propri passi, affermando che le indicazioni contenute nei precedenti documenti di prassi – le **CC.MM. n. 46/E/2007, n. 38/E/2008 e n. 38/E/2010** – in base ai quali gli impianti fotovoltaici sono qualificabili come beni mobili, sono state manifestate esaminando i casi di impianti dotati di **facile amovibilità** e senza che l'eventuale spostamento comportasse il sostenimento di **costi rilevanti**. Tale "revisione" viene giustificata dall'Agenzia con l'intento di uniformare il comportamento degli uffici e degli operatori.

L'Agenzia, nell'intento di perseguire tale obiettivo di uniformità, riprende i concetti già espressi dal Territorio dapprima con la R.M. n. 3/T/2008 e da ultimo con la **nota 22.6.2012 n. 31892**.

In particolare, le Entrate, affermano quanto segue:

- **gli immobili ospitanti** le centrali elettriche a pannelli fotovoltaici devono essere accatastati nella categoria "D/1 – opifici" e nella determinazione della relativa rendita catastale devono essere **inclusi i pannelli fotovoltaici**, in quanto ne determinano il carattere sostanziale di centrale elettrica e, quindi, di "opificio";
- le installazioni fotovoltaiche poste su edifici e quelle realizzate su **aree di pertinenza**,

comuni o esclusive, di fabbricati o unità? immobiliari censiti al catasto edilizio urbano, **non devono essere accatastate autonomamente**, in quanto possono assimilarsi agli impianti di pertinenza degli immobili. Sussiste, comunque la necessità di procedere, con **dichiarazione di variazione** da parte del soggetto interessato, alla rideterminazione della **rendita dell'unità immobiliare** nella misura del 15% o superiore, in base alle disposizioni catastali dell'amministrazione competente;

- gli **impianti di modesta entità** (ad esempio quelli domestici), invece, **non devono essere accatastati** e non comportano l'insorgenza di alcun obbligo in capo al soggetto interessato.

Con riferimento a tale ultima categoria di impianti, le Entrate, richiamando i concetti espressi nella citata nota del Territorio, si preoccupano di indicare quali sono le caratteristiche, in termini di potenza e dimensione, che devono essere soddisfatte per accedere a tale tipologia di impianti.

In particolare, l'Agenzia ricorda che devono essere considerati impianti di modesta entità quegli impianti che soddisfano almeno uno dei seguenti requisiti:

- la **potenza nominale** dell'impianto fotovoltaico **non è superiore a 3 chilowatt** per ogni unità? immobiliare servita dall'impianto stesso;
- la **potenza nominale complessiva**, espressa in chilowatt, **non è superiore a tre volte** il numero delle unità immobiliari le cui parti comuni sono servite dall'impianto, indipendentemente dalla circostanza che sia installato al suolo oppure sia architettonicamente o parzialmente integrato ad immobili già censiti al catasto edilizio urbano;
- per le installazioni **ubicate al suolo**, il volume individuato dall'intera area destinata all'intervento (comprensiva, quindi, degli spazi liberi che dividono i pannelli fotovoltaici) e dall'altezza relativa all'asse orizzontale mediano dei pannelli stessi, è **inferiore a 150 m.**

Di conseguenza, a parere dell'Agenzia, la qualifica di un impianto fotovoltaico nella categoria degli immobili, in base alle sopra citate regole catastali, deve essere assunta a riferimento anche per il corretto trattamento fiscale degli stessi impianti. Tuttavia, fortunatamente, in rispetto dell'art.10 dello Stato del Contribuente, si afferma che i **comportamenti tenuti dai contribuenti** ai fini delle imposte dirette ed indirette, sulla base delle diverse indicazioni rese con precedenti documenti di prassi **devono essere considerati corretti.**

### **Imposte dirette**

Ai fini delle imposte dirette, l'Agenzia conferma le precedenti indicazioni, affermando la **deducibilità** del costo dell'impianto in base allo stanziamento delle quote di **ammortamento**, rispettivamente nella misura del **9%**, quando è qualificato come bene mobile, e nella misura del **4%**, quando rientra nella categoria degli immobili. Tale percentuale, in luogo di quella più conosciuta del 3%, è la diretta considerazione dell'attribuzione degli impianti fotovoltaici alla

categoria degli immobili del settore energia termoelettrica ed in particolare a quella prevista per i **“fabbricati destinati all’industria”**.

Anche rispetto a tale questione, l’Agenzia afferma che nel caso in cui i contribuenti, sulla base delle indicazioni rese nei precedenti documenti di prassi, abbiano qualificato l’impianto come bene mobile applicando l’aliquota del 9%, **i maggiori ammortamenti** dedotti nei periodi d’imposta precedenti ai chiarimenti contenuti nella presente circolare **non devono essere rettificati**.

Nel caso in cui, invece, l’impianto non debba essere **accatastato autonomamente**, in quanto totalmente o parzialmente integrato all’unita? immobiliare, i relativi costi, se capitalizzati sulla base della corretta applicazione dei principi contabili, devono essere ammortizzati ai fini delle imposte dirette applicando l’aliquota di ammortamento dell’immobile cui l’impianto risulta integrato.

In riferimento alla classificazione immobiliare di un impianto fotovoltaico, l’Agenzia ricorda anche la necessità di procedere all’applicazione della disciplina dello **scorporo del valore del terreno**, di cui all’articolo 36 DL n. 223/2006.

Una particolare situazione, ma non infrequente, presa in esame dalla Circolare, riguarda il caso in cui **l’immobile** sul quale vengono integrati i pannelli fotovoltaici, totalmente o parzialmente, sia di **proprietà di terzi**. In tal caso, a parere dell’Agenzia, nel rispetto dell’OIC 24, il relativo costo si configura come una **spesa di manutenzione straordinaria** non capitalizzabile in quanto relativo ad un bene non di proprietà, fiscalmente deducibile secondo le disposizioni di cui agli artt. 102 o 108 del Tuir.

## Aspetti Iva

La classificazione sopra esposta determina i relativi effetti anche dal punto di vista Iva. Infatti:

- se l’impianto fotovoltaico è qualificabile come **bene mobile**, nel caso di cessione trovano applicazione ai fini della **territorialità** le regole di cui all’articolo **7-bis** DPR 633/1972 e 7-ter in riferimento alle prestazioni di servizi;
- se, invece, l’impianto è qualificabile come bene **immobile**, nel caso di cessione trovano applicazione le regole di cui **all’articolo 10, co. 8-bis e 8-ter del D.P.R. 633/1972** (8-ter per gli opifici e 8-bis per i lastrici solari, categoria catastale F/5) e l’art. **7-quater lett. a)** per stabilire la territorialità delle prestazioni di servizi.

Con riferimento agli impianti installati su immobili di terzi, l’Agenzia precisa che **l’Iva assolta** al momento dell’acquisto **non può essere chiesta a rimborso** ex art. 30 DPR 633/1972, in quanto l’impianto non costituisce bene ammortizzabile.

Nel caso, invece, della locazione di terreni sul quale è realizzato l’impianto fotovoltaico è applicabile, alternativamente, il seguente trattamento:

- esente da IVA, ai sensi dell'articolo 10, comma 1, n. 8) ove il terreno oggetto di locazione e? da qualificare come terreno non suscettibile di utilizzazione edificatoria;
- imponibile IVA ad aliquota ordinaria, ove il terreno oggetto di locazione e? da qualificare come terreno suscettibile di utilizzazione edificatoria.

## Società di comodo

Rispetto alla normativa delle “società di comodo”, finalmente, l’Agenzia ha preso atto che il mercato relativo alla produzione e **vendita dell’energia elettrica derivante da fonte fotovoltaica si configura come un mercato** vincolato in cui gli operatori non godono di piena autonomia, in quanto, generalmente, la vendita di energia avviene da parte degli operatori a prezzi imposti, sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE. Di conseguenza, l’Agenzia afferma che in caso di **mancato superamento del test di operatività** da parte di un contribuente che scelga la vendita “**indiretta**”, ai fini dell’accoglimento **dell’istanza di disapplicazione** lo stesso puo? addurre come giustificazione la circostanza che la vendita dell’energia avviene sulla base di specifici contratti stipulati con il GSE, che impone al produttore i prezzi di vendita. Nel caso, in cui, invece, il contribuente scelga la vendita “**diretta**”, il mancato superamento del test di operatività? impone al contribuente di dimostrare – ai fini dell’accoglimento dell’istanza di disapplicazione – di volta in volta, l’esistenza di quelle **situazioni oggettive** che non hanno permesso il conseguimento di ricavi utili al superamento del citato test.

## Il V Conto Energia

Rispetto al corretto trattamento tributario delle somme percepite in base al **V Conto Energia** – tariffa premio e tariffa omnicomprensiva – l’Agenzia richiama i chiarimenti espressi con la C.M. 46/E/2007, seppur relativi ad un precedente sistema di incentivazione, basato sulla c.d. “tariffa incentivante”.

A parere dell’Agenzia la **tariffa omnicomprensiva**, ossia l’incentivo che viene erogato dal GSE al responsabile dell’impianto fotovoltaico, in relazione all’energia immessa in rete, assume rilevanza fiscale, ai fini delle imposte dirette, Iva ed Irap, se percepita da un soggetto che svolge attività commerciale o agricola ai sensi degli articoli 2195 e 2135 del codice civile.

La **tariffa premio**, ossia la remunerazione della quantità di energia elettrica prodotta dall’impianto e contemporaneamente autoconsumata dal produttore, ai fini fiscali è assimilabile alla già conosciuta tariffa incentivante, quindi ad un contributo a fondo perduto e in quanto tale assoggettata al seguente trattamento fiscale:

- ai fini IVA risulta esclusa dal campo di applicazione,
- ai fini delle imposte dirette e dell'Irap, rappresenta una componente imponibile se percepita nell'ambito di un'attività? commerciale;
- ai fini delle ritenute, e? assoggettata alla ritenuta alla fonte a titolo di acconto del 4% ai sensi del comma 2, dell'articolo 28, del DPR n. 600/1973, qualora sia corrisposta ad



imprese o ad enti non commerciali per gli impianti che attengono all'attività commerciale.

## IVA

---

# **Cambio aliquota per i distributori automatici di alimenti e bevande**

di **Francesco Greggio**

Con l'entrata in vigore del [D.L. n. 63/2013](#) il 5 giugno 2013, è stata modificata, con decorrenza 1° gennaio 2014, **l'aliquota Iva per la somministrazione di alimenti e bevande da parte dei distributori automatici.**

In particolare l'art. 20 del menzionato decreto, da un lato va ad abrogare il punto 38 della tabella A Parte II, allegata al D.P.R. 633/1972, disciplinante l'applicazione dell'aliquota Iva al 4% per la somministrazione di alimenti e bevande effettuata tramite distributori automatici **collocati** in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme e altri edifici destinati alla collettività, mentre dall'altro, modifica il punto 121 della tabella A Parte III, allegata al D.P.R. 633/1972, assoggettando la somministrazione di alimenti e bevande, **anche tramite distributori automatici**, ad aliquota 10%.

Per eliminare dubbi sulla qualificazione della somministrazione di alimenti e bevande come **prestazione di fare o dare**, l'art. 3 comma 2 punto 4 del D.P.R. 633/1972 la definisce come **servizio**.

Nell'accezione "**somministrazione**" rientrano tutte le operazioni che consentono la consumazione in loco degli alimenti preconfezionati (panini, snack, merendine, ...) e bevande calde o fredde (tè, acqua minerale, caffè, ecc...), le quali possono essere eseguite anche mediante distributori automatici funzionanti con moneta o titoli simili. Il legislatore inquadra l'insieme delle prestazioni **unitariamente**, e pertanto le assoggetta ad un'unica aliquota, **4% o 10%**.

Il contratto di somministrazione avente ad oggetto beni **diversi** da alimenti o bevande costituisce invece **cessione di beni**.

La disciplina in essere fino al 31 dicembre 2013 prevede **l'applicazione dell'aliquota agevolata** al 4% per la somministrazione di alimenti e bevande effettuata:

- mediante distributori automatici;
- tramite *ticket restaurant*;
- tramite *card* elettroniche ([R.M. 63/E 17 maggio 2005](#));

- in pubblici esercizi inderogabilmente muniti di apposita licenza e locali destinati a fungere da mensa esterna per le imprese in presenza di specifiche convenzioni a favore esclusivo dei dipendenti;
- mense aziendali;
- mense per indigenti.

Ad oggi, la somministrazione **effettuata** tramite distributori automatici, per usufruire dell'aliquota agevolata al 4%, deve rispettare i disposti del punto 38) della tabella A Parte II, e quindi deve essere effettuata:

- tramite distributori automatici;
- presso distributori situati in stabilimenti, ospedali, case di cura, uffici, scuole, caserme e altri edifici destinati alla collettività.

Qualora invece **il distributore** fosse **posizionato** in luoghi diversi da quelli menzionati, come ad esempio centri commerciali, stazioni ferroviarie, stazioni marittime e aeroporti, torna applicabile l'aliquota al 10%.

Si precisa che l'aliquota agevolata al 4% trova applicazione anche alle somministrazioni effettuate nei luoghi "agevolati" con distributori e apparecchi funzionanti a **capsule e cialde**. Tuttavia, nel caso in cui le capsule e cialde siano cedute a soggetti diversi dal consumatore finale (quindi nei passaggi B2B), si applica l'aliquota propria del prodotto ceduto. ([R.M. n. 124/E 1 agosto 2000](#)).

Sotto il profilo degli acquisti, l'art. 19bis-1 del D.P.R. 633/1972 consente la detrazione Iva su alimenti e bevande somministrate attraverso distributori automatici collocati nei **locali dell'impresa** indipendentemente dal valore unitario, mentre la **R.M. n.124/E 1 agosto 2000** sopra richiamata, conferma la detrazione per l'acquisto di capsule e cialde inserite manualmente negli erogatori di bevande.

La norma non menziona il trattamento ai fini della detrazione Iva su alimenti e bevande somministrate attraverso distributori automatici collocati all'interno di **studi professionali**, ma, ad avviso di chi scrive, si ritiene applicabile il medesimo trattamento previsto per le imprese.

Nella sua versione originaria, l'art. 20 del D.L. n. 63/2013 prevedeva il passaggio dall'aliquota del 4% a quella del 10% per la somministrazione di alimenti e bevande mediante distributori collocati nei luoghi citati, mentre contemplava il passaggio dall'aliquota del 10% al 22% negli altri casi. Tuttavia, a partire dal **1° gennaio 2014**, a seguito delle correzioni apportate dalla **legge di conversione n. 90/2013**, viene abolito il punto 38 della tabella A Parte II e nel contempo modificato il punto 121 della tabella A Parte III, determinando l'applicazione dell'**aliquota al 10%** per tutte le somministrazioni di alimenti e bevande **indipendentemente dal luogo di ubicazione dei distributori**.

Quindi, i **gestori di distributori automatici**, per evitare di perdere in marginalità, come diretta

conseguenza del cambio di aliquota **aumenteranno in misura proporzionale i prezzi applicati.**

## REDDITO IMPRESA E IRAP

---

# ***La risoluzione n.98/E sul trattamento fiscale della svalutazione di immobilizzazioni materiali***

di Luigi Scappini

Dopo la [circolare n. 26/E/2012](#), che aveva già trattato il tema del **trattamento da riservare da un punto di vista fiscale alla svalutazione delle immobilizzazioni materiali**, l'Agenzia ritorna ad affrontare questa tematica con la [risoluzione n. 98/E del 19 dicembre 2013](#).

La **circolare n.26/E/2012** aveva precisato come l'impresa che ha effettuato una **svalutazione civilistica** può dedurre fiscalmente, oltre alle quote di ammortamento del bene imputate al conto economico, anche una **quota della svalutazione** attraverso una **variazione in diminuzione** in dichiarazione dei redditi.

La **risoluzione n.98/E**, originata da un interpello presentato da una società per azioni appartenente ad un gruppo tedesco operante nel settore dell'energia elettrica e del gas, analizza il caso in cui la svalutazione civilistica riguardi un **bene ammortizzato in bilancio in misura inferiore** a quella massima prevista ai fini della determinazione del reddito d'impresa.

Le Entrate partono dall'inquadramento della tematica da un punto di vista **civilistico**, sulla base delle indicazioni fornite dal documento contabile **OIC 16**.

Mentre la svalutazione rappresenta una **perdita durevole di valore** subita dal bene strumentale, con l'imputazione a conto economico della parte del costo dell'immobilizzazione non recuperabile attraverso i flussi di cassa derivanti dall'utilizzazione o dalla cessione del bene, il processo di ammortamento rappresenta la **ripartizione del costo** dell'immobilizzazione materiale sugli esercizi in cui questa produrrà la sua utilità per l'impresa.

Da un punto di vista fiscale, l'**art. 102 comma 2 del Tuir** stabilisce che la deduzione delle quote di ammortamento del costo dei beni materiali strumentali è ammessa **in misura non superiore** a quella risultante dall'applicazione al costo dei beni dei coefficienti stabiliti con il decreto ministeriale del 31 dicembre 1988, chiaramente nel rispetto del **principio di imputazione al conto economico** dettato dall'**art. 109 comma 4 del Tuir**.

Nel caso analizzato dalla risoluzione, con ammortamenti imputati dall'impresa a bilancio **in misura inferiore rispetto a quella consentita fiscalmente**, il documento di prassi indica come la **svalutazione civilistica** possa essere riassorbita ai fini **Ires** operando **variazioni in**

**diminuzione in dichiarazione.**

Le variazioni in questione devono essere effettuate **a partire dall'esercizio in cui la svalutazione è stata contabilizzata** e quantificate in **misura non superiore alla differenza tra la quota di ammortamento fiscale e civilistica.**

Laddove la variazione in diminuzione sia operata in misura inferiore rispetto a quella massima, la quota di svalutazione non dedotta potrà essere recuperata solo al momento dell'**eventuale realizzo del cespite** (e non con l'ammortamento).

Sul versante **Irap**, coerentemente con quanto affermato dalla **circolare n.26/E/2012**, la svalutazione non dedotta si recupera **ripartendo il valore Irap del bene**, ossia il valore contabile residuo al lordo della svalutazione fiscalmente non dedotta, **sulla base della vita utile residua.**

Di conseguenza l'importo che rileva ai fini della determinazione del valore della produzione netta è rappresentato dalla **sommatoria tra la quota di ammortamento imputata a conto economica e la quota di svalutazione operata in dichiarazione Irap con la variazione in diminuzione.**

## ACCERTAMENTO

---

### ***Le indagini finanziarie e l'obbligo del contraddittorio***

di **Fabrizio Dominici**

L'**istituto del contraddittorio** si fonda su **diritti del contribuente e doveri della pubblica amministrazione**, diritti e doveri che a loro volta sono ritratti dai precetti costituzionali.

Infatti da una parte vi è il **principio di buona fede e collaborazione**, che trova espressione nell'art. 10 e nell'art. 6 dello Statuto dei diritti del contribuente e dall'altra vi è il precetto, contenuto nell'art.97 della Costituzione, che si preoccupa del **buon andamento ed imparzialità della funzione pubblica**.

Il contraddittorio consente così al contribuente di esercitare utilmente ed anticipatamente il diritto di difesa ed alla amministrazione finanziaria di tutelare il buon andamento degli uffici pubblici, **contestualizzando la pretesa tributaria** alla realtà fattuale del soggetto verificato ed evitando inutili dispendi di tempo ed energie.

Orbene, se è vero che la carenza di una disciplina generale ed il contrastante orientamento della giurisprudenza, non hanno contribuito alla **giusta individuazione della posizione giuridica del contraddittorio**, è altrettanto vero che talvolta abbiamo preso per "oro colato" quella che, ad alcune sentenze della Corte di Cassazione, è sembrata essere l'interpretazione più corretta del dettato legislativo.

Mi sto riferendo a quelle sentenze che hanno interpretato le norme sulle indagini finanziarie sancendo la **non obbligatorietà del contraddittorio**.

Sul punto però mi sembra che possano esserci anche altre interpretazioni, oppure se si vuole, una **diversa lettura dell'art. 32 del D.P.R. n. 600/1973**, diversa lettura che magari potrebbe portare a condividere una implicita obbligatorietà del contraddittorio.

Infatti, le citate sentenze, hanno ritenuto che la locuzione, "*gli uffici possono (...) invitare i contribuenti a comparire*", andasse interpretata come facoltà dell'ufficio di ricorrere all'uno o all'altro dei poteri disciplinati dagli artt. 32 del D.P.R. n. 600/1973 e 51 del D.P.R. n. 633/1972, tra i quali vi è l'impiego delle **indagini finanziarie**.

Invero chi scrive ritiene che l'art. 32, primo comma, n. 2), del D.P.R. n. 600/1973, vada letto insieme con il secondo periodo della stessa norma, laddove è espressamente previsto che "*gli uffici possono invitare i contribuenti, indicandone il motivo, a comparire di persona, per fornire dati*

e notizie rilevanti..” e che “i dati ed elementi attinenti ai rapporti (...) sono posti a base delle rettifiche e degli accertamenti (...) **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**”.

Come dire che la norma condiziona la rilevanza dei movimenti bancari alla mancata dimostrazione, da parte del contribuente, dell'**irrilevanza tributaria** degli stessi e ciò vale a dire che tale dimostrazione debba essere fornita in un tempo anteriore alla formazione dell'accertamento, sicché ci parrebbe che non possa proprio condividersi quella interpretazione che propende per la non obbligatorietà del contraddittorio.

Ciò che ci sembra di capire è che se l'ufficio vuole avvalersi dei movimenti bancari, **deve convocare il contribuente**, il quale potrebbe fornire dati e risultanze diverse da quelle ipotizzate o presunte, poiché i dati ignoti, seppure quantificabili in base alle risultanze bancarie, debbono trovare riscontro nella specifica situazione del soggetto accertato e gli atti accertativi emessi in tanto sono legittimi in quanto siano fondati anche sulla possibilità offerta al contribuente – contraddittorio –, di offrire all'ufficio dati ed elementi di valutazione nell'ambito della istruttoria. Infatti se l'obiettivo dell'amministrazione finanziaria non è quello della massimizzazione del gettito, ma quello della ricerca della **giusta capacità contributiva**, in correlazione con il principio di corretta amministrazione, non può non riconoscersi anche questa diversa lettura dell'art. 32 che vede l'istituto del contraddittorio, come un diritto del contribuente.

Quale senso avrebbero, al contrario, le sentenze della Suprema Corte, che hanno affermato che “il contraddittorio deve ritenersi un elemento essenziale e imprescindibile dei diritti del contribuente anche in assenza di una espressa previsione normativa”, ([Cass., SS.UU., sent. 18 dicembre 2009, n. 26635](#)) e quale valore avrebbe la **sentenza n. C-349/07 della Corte di giustizia Europea**, che ha stabilito “... il diritto di difesa è un principio generale del diritto comunitario che trova applicazione ogniqualvolta l'Amministrazione si proponga di adottare nei confronti di un soggetto un atto ad esso lesivo.” Per dirla con le parole un po' datate ma che sono ancora molto attuali, “Uno Stato moderno che operi secondo criteri di efficienza e di economia, che non ha timore di porsi su un piede di parità con il cittadino, tanto da formalizzarne e tutelarne i diritti inviolabili nei confronti dell'amministrazione finanziaria non può non tener conto dei precetti costituzionali, dei principi e della giurisprudenza comunitaria **che riconoscono la necessità del contraddittorio preventivo anche nella fase amministrativa tributaria**” (Cassazione 30 marzo 2001, n.4760).

E poi, se è vero che le sentenze emesse dalla Corte di Giustizia Europea hanno rilevanza processuale ed extraprocessuale, se è vero che esse vincolano le amministrazioni degli Stati membri, **non sembra più accettabile affermare che il contraddittorio non sia obbligatorio, ma dipenda solo dalla “sensibilità” del funzionario dell'amministrazione finanziaria.**



## VIAGGI E TEMPO LIBERO

---

### **Buon Natale!**

di **Chicco Rossi**

Questo è l'ultimo appuntamento dell'anno con Chicco Rossi, infatti, i nostri **viaggi** in giro per il Bel Paese riprenderanno a **gennaio**.

Questa breve sosta natalizia sarà l'occasione per andare alla **scoperta di nuovi posti**, alla ricerca di nuove e rinnovate emozioni, perché ogni luogo che si visita lascia dentro un ricordo che sia bello o brutto ma sempre un **ricordo** e delle sensazioni.

Oggi però non vogliamo parlare di viaggi, perché il **Natale** che si avvicina è l'occasione per dedicare il tempo ai propri cari e per tirare le somme di un anno che è passato, non senza difficoltà.

E così è arrivato il **Natale, e tu cosa hai fatto?**

Questa è la domanda che Chicco Rossi si pone ogni mattina di Natale davanti allo specchio mentre si fa la barba e si riprende dal cenone natalizio. Questa domanda bisogna porsi perché, se è vero che a Natale si torna tutti un po' più bambini (almeno questo è il *refrain* che vi propongo da un po' di tempo), al contempo rappresenta l'**occasione**, lontani dal *caos* quotidiano (leggasi comunicati stampa derogatori emessi a pochi giorni dagli adempimenti) di **riflessione su ciò che si è fatto, costruito nel corso dell'anno** e, soprattutto su ciò che non si è riusciti a fare. Perché il segreto sta nel non accontentarsi mai e nel cercare di pretendersi un qualcosa in più, nel cercare di scavare a fondo nei propri pregi, ma soprattutto difetti, non tanto per soddisfare le pretese o esigenze degli altri ma, soprattutto per noi stessi. Bisogna porsi sempre dei **nuovi obiettivi**, lanciarsi in nuove avventure, magari ripartendo da zero e quindi azzerando le certezze del passato. Vincere una **nuova sfida** è sempre più stimolante che svegliarsi un giorno vinti dalla quotidianità.

E così è Natale, auguro a tutti di essere felici alle persone vicine e a quelle care.

Infatti, come detto prima, le festività sono l'occasione, per chi può, di stare vicino alle persone cui tieni, senza spesometri, redditometri, comunicazioni beni ai soci, insomma, la *routine* quotidiana che purtroppo ci rende stressati e spesso sordi ai pensieri e alle esigenze degli altri. Al contempo non si può negare un pensiero per chi non c'è più ma che rappresenta, nel nostro subconscio, un modello per noi stessi.

Buon Natale e felice anno nuovo. Speriamo sia un buon anno senza timori né paure.

Insieme al Natale arriva anche la **fine dell'anno**, un anno che ci ha visto affrontare una **crisi** che pare non abbia mai fine, alla faccia (passatemi il termine) di chi qualche anno fa negava perfino la sua esistenza. Purtroppo, invece, la crisi ci si propone quotidianamente, ma noi siamo un popolo di santi, poeti e navigatori e in qualche modo **riusciremo a passare questo momento e a rilanciarci** verso un futuro che ci attende. Questo lo dobbiamo ai giovani che verranno, che sono il nostro futuro e il nostro presente. E speriamo, ovviamente che sia una **buona annata per l'agricoltura** e quindi per la nostra bevanda preferita: quel vino che ci regala emozioni, ci rende più allegri, più gioviali e che ci fa dimenticare per qualche momento quanto di brutto c'è in questo mondo.

E così è Natale, con tutto quello che è successo. Un altro anno se n'è andato e uno nuovo è appena iniziato.

Questo è stato un anno particolare per noi di Ec news, infatti, una **persona importante** se ne è andata in silenzio, nel suo modo fatto di cortesie, eleganza e signorilità. Chicco Rossi vi deve confessare una cosa: non era lui che doveva occuparsi di questa rivista ma **Alessandro Corsini**, un signore, e soprattutto un amico prima che un professionista. Io non posso che dire grazie ad Alessandro, per le chiacchierate che ci siamo fatti, discorrendo di libri ma soprattutto di vino. Ma soprattutto devo ringraziare Alessandro per quella serata di un inizio agosto mantovano in cui a cena mi ha saputo consigliare nel modo giusto. Ogni tanto, stanchi di "combattere" con decreti cervellotici (ricordo ancora la battuta sulla dichiarazione di Calderoli che la soluzione per l'Italia era tassare il nero: va a capire a che tipologia di nero volesse fare riferimento) ci dicevamo, tra il serio e il faceto, che dovevamo mettere su una casa vinicola, lui mi diceva che aveva delle biolche e io, ridendo gli rispondevo che al massimo potevamo coltivarci gli asparagi, non certo produrci vino, nemmeno chiamando Tachis.

Non resta che augurare un **buon Natale e un felice anno nuovo** ai vecchi amici, a quelli nuovi e a quelli che non ci sono più ma che ci guardano da lassù.

P.S. 1 – L'**albero nella fotografia** è quello che Chicco Rossi ha fatto un sabato di dicembre nel suo *buen retiro* di campagna dove torna bambino perché è lì che ha passato la sua infanzia, facendosi forza, vista la dimensione, sorseggiando una bottiglia di S. Maddalena che gli ha portato un amico che ogni tanto lo fa arrabbiare ma che alla fin fine, ritenendolo un amico, lo perdona sempre perché è giusto così.

P.S. 2 – Ho provato a convincere uno dei due **direttori** (indovinate quale) a postare una sua fotografia con le corna da renna ma non ha voluto. Sarà per l'anno prossimo, è una promessa.

P.S. 3 – Ho utilizzato alcune frasi di una **canzone di Natale**, chi indovina quale è si guadagna una bottiglia di vino della cantina di Chicco Rossi.