

STEFANO MARCHESE

**L'IMPOSTA SUL REDDITO
DELLE PERSONE GIURIDICHE
(1974-giugno 1990)**

Estratto da: **Rivista di Diritto e Pratica Tributaria**
Volume LXII - (1991) - n. 1



PADOVA

CEDAM - CASA EDITRICE DOTT. ANTONIO MILANI
1991

RASSEGNA DI GIURISPRUDENZA

L'IMPOSTA SUL REDDITO DELLE PERSONE GIURIDICHE (1974-giugno 1990)

SOMMARIO: I) *Premessa*. - II) *Disposizioni generali*: - 1. I soggetti passivi: - 1.1. La soggettività. - 1.2. La commercialità: - 1.2.1. Criteri distintivi. - 1.2.2. Enti commerciali. - 1.2.3. Enti non commerciali. - 1.3. La residenza. - 2. Periodo d'imposta. - 3. Aliquota dell'imposta. - 4. Credito d'imposta sui dividendi. - III) *Il reddito complessivo delle società ed enti commerciali*: - 1. Le norme del d.p.r. n. 598 del 1973 e del titolo II del d.p.r. n. 917 del 1986: - 1.1. Diritti di opzione inoptati e sovrapprezzi azionari. - 1.2. Annullamento di azioni proprie. - 1.3. Plusvalenze iscritte. - 1.4. Deduzione dell'ilor. - 1.5. Riporto delle perdite. - 1.6. Maggiorazione di conguaglio. - 2. Le norme del d.p.r. n. 597 del 1973 e del titolo I, capo VI, del d.p.r. n. 917 del 1986 richiamate per la determinazione del reddito della società ed enti commerciali: - 2.1. Ricavi. - 2.2. Plusvalenze patrimoniali. - 2.3. Sopravvenienze attive. - 2.4. Interessi su crediti d'imposta. - 2.5. Proventi immobiliari: - 2.5.1. Immobili sfitti. - 2.5.2. Esenzione dei fabbricati. - 2.5.3. Strumentalità degli immobili. - 2.5.4. Società immobiliari. - 2.6. Rimanenze finali. - 2.7. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale. - 2.8. Compensi agli amministratori e ai soci. - 2.9. Interessi passivi. - 2.10. Oneri di utilità sociale. - 2.11. Perdite e sopravvenienze passive: - 2.11.1. Perdite su crediti. - 2.11.2. Perdite su cambi. - 2.11.3. Altre sopravvenienze passive. - 2.12. Ammortamenti. - 2.13. Costi di manutenzione e riparazione. - 2.14. Accantonamenti. - 2.15. Rivalutazione monetaria. - 2.16. Norme generali per la deduzione dei costi: - 2.16.1. Imputazione dei costi al conto profitti e perdite. - 2.16.2. Registrazione dei costi. - 2.16.3. Inerenza dei costi. - 2.16.4. Documentazione dei costi. - 2.16.5. Competenza, certezza e oggettiva determinabilità dei componenti di reddito. - 2.17. Componenti negativi di reddito non precedentemente specificati. - 2.18. Valutazioni. - 2.19. Enti commerciali. - IV) *Reddito complessivo degli enti non commerciali*. - V) *Società ed enti non residenti*: - 1. Stabile organizzazione. - 2. *Royalties*. - 3. Redditi di capitale.

I) *Premessa*.

La presente è una rassegna critica della giurisprudenza in materia di irpeg, e segue sostanzialmente lo schema del titolo II del d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917 (1).

Non sono state specificatamente considerate le norme agevolative, che

(1) In argomento si vedano in generale le rassegne di giurisprudenza di Princi-
valle, *Le imposte dirette sugli enti collettivi (1975-1979)*, retro, 1980, II, 802; Boffa,
L'imposta di ricchezza mobile nei confronti delle società, retro, 1972, II, 105; Oberti
Becchi, *Il concetto di reddito mobiliare*, retro, 1975, II, 69.

formano oggetto di apposite rassegne di giurisprudenza (2), mentre alle disposizioni comuni di cui al titolo IV del d.p.r. citato verrà dedicata un'autonoma rassegna in corso di preparazione.

II. Disposizioni generali.

1. I soggetti passivi.

1.1. La soggettività.

Sono soggetti passivi dell'irpeg (art. 87 d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917) le società di capitali, gli enti pubblici e privati muniti di personalità giuridica, le associazioni non riconosciute, i consorzi, e le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto dell'imposta si verifichi in modo unitario e autonomo, siano essi residenti o non residenti nel territorio dello Stato, nonché le società personali e gli enti di ogni altro tipo non residenti (Cass., sez. I, 8 marzo 1990, n. 1846, in *Corr. trib.*, 1990, 1522).

Non costituiscono soggetti passivi dell'irpeg: l'eredità giacente (Cass., sez. I, 18 aprile 1983, n. 2646, *retro*, 1986, II, 1065, e in *Corr. trib.*, 1983, 1669, e in *Rass. avv. Stato*, 1984, 754, e in *Boll. trib.*, 1983, 1275, e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1986, II, 10); una comunione immobiliare (Comm. centr., sez. XXI, 21 giugno 1984, n. 8444, in *Rass. trib.*, 1985, II, 113, e in *Fisco*, 1985, 963); l'associazione in partecipazione (Comm. centr., sez. V, 13 settembre 1982, n. 5308, in *Boll. trib.*, 1983, 702); un beneficio parrocchiale (Comm. trib., 1° grado Firenze, 6 dicembre 1983, n. 6311, in *Boll. trib.*, 1984, 394).

È stata invece riconosciuta la soggettività - di diritto comune e, di riflesso, di diritto tributario - dell'*Anstalt* del Liechtenstein (Cass., sez. I, 27 novembre 1987, n. 8820, *retro*, 1988, II, 1468, e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1988, II, 105; cfr. altresì Cass., sez. I, 20 maggio 1985, n. 3089, in *Giur. it.*, 1986, I, 746; App. Milano, 25 febbraio 1981, in *Foro pad.*, 1981, I, 133; Cass., sez. I, 14 aprile 1980, n. 2414, in *Foro it.*, 1980, I, 1303; Cass., sez. II, 28 luglio 1977, n. 3352, *retro*, 1977, II, 885; *contra*; Trib. Milano, 28 febbraio 1985, in *Le società*, 1985, 626; Trib. Milano, 29 maggio 1981, in *Foro pad.*, 1981, I, 134; Trib. Milano, 22 settembre 1977, in *Giur. comm.*, 1978, II, 561; App. Milano, 18 gennaio 1977, in *Giur. comm.*, 1978, II, 122; Trib. Milano, 31 marzo 1977, *ibidem*; Trib. Milano, 18 luglio 1977, *ibidem*; App. Venezia, ord. 23 maggio 1975, *retro*, 1975, II, 293; Trib. Padova, ord. 7 febbraio 1974, in *Giur. comm.*, 1976, II, 58).

Secondo la Suprema Corte le norme sull'irpeg (d.p.r. 29 settembre 1973, n. 598; d.p.r. 22 dicembre 1986, n. 917), come già quelle del testo unico del 1958 (d.p.r. 29 gennaio 1958, n. 645), nella indicazione dei soggetti passivi d'imposta, da un lato esauriscono tutte le situazioni, desunte dal diritto comune, in cui nel superamento della tradizionale contrapposizio-

ne fra persone fisiche e per-
nomi centri d'imputazione
collettivi o gruppi organizzati
soggettivi che si rinven-
figure sono andate via via r-
teriore, per cui sono inoltre
parimenti ad altri soggetti
d'imposta si verifica in mo-
getti già sopra indicati, e n-
ulteriori centri d'imputazio-
processo di soggettivazione,
autonomi centri d'imputazi-
negli schemi tradizionali de-
altri termini, l'irreperibilità
versi da quelli espressamen-
con le disposizioni sulla sog-
ve proprie ed esclusive del
n. 2646, *cit.*). Sempre nel
rio sia più ampia di quella
casioni la Suprema Corte (C-
avv. Stato, 1982, I, 577; C-
Cass., sez. un., 18 ottobre 1982, n. 1013).

Il principio desumibile
comma, d.p.r. n. 645 del
d.p.r. n. 917 del 1986) - «
beni» prive di capacità giuridica
personificati) può essere ricor-
tario, e quindi la idoneità a
appartenenti ad altri sogge-
moniale e di una contrapposizio-
dotti vanno tassati unitaria-
(Cass., sez. un., 18 ottobre 1982, n. 1013).

1.2. La commercialità.

1.2.1. Criteri distintivi.

L'art. 2 del d.p.r. n. 917 del 1986) pone chiaramente la distinzione fra enti commerciali e non commerciali sulla base della prevalenza o meno dello scopo di lucro, e non del fine statutario o concreto esercitata (elemento soggettivo), anche se comprende considerando che i partecipanti all'iniziativa commerciale producono degli utili stessi dell'attività e non rileva ai fini della tassazione che venga data dagli utili (Cass., sez. un., 1990, n. 2573, in *Fisco*, 1990, sez. XXVII, 28 febbraio 1990, n. 1013, in *Centr.*, sez. XII, 21 dicembre 1990, n. 1013).

(2) Cfr. Villani, *Le agevolazioni fiscali per il Mezzogiorno (1974-1986)*, *retro*, 1987, II, 324; Capponi, *Le condizioni generali di applicabilità delle agevolazioni per la cooperazione ai fini delle imposte dirette*, *retro*, 1990, II, 821.

ne fra persone fisiche e persone giuridiche, si sono individuati, come autonomi centri d'imputazione di situazioni giuridiche soggettive, altri organismi collettivi o gruppi organizzati, facendo, cioè, riferimento a tutti i modelli soggettivi che si rinvenivano nel diritto comune e nella elaborazione che tali figure sono andate via via ricevendo. D'altro lato, quindi, la disposizione ulteriore, per cui sono inoltre soggetti passivi le altre organizzazioni non appartenenti ad altri soggetti passivi nei confronti delle quali il presupposto d'imposta si verifica in modo unitario e autonomo, non si riferisce ai soggetti già sopra indicati, e non li include nella sua previsione, ma crea degli ulteriori centri d'imputazione di redditi, spingendo oltre, ai fini fiscali, quel processo di soggettivazione, già intrapreso nell'ambito del diritto privato, di autonomi centri d'imputazione di situazioni giuridiche non comprensibili negli schemi tradizionali delle persone fisiche e delle persone giuridiche. In altri termini, l'irreperibilità nel diritto privato di altri modelli soggettivi, diversi da quelli espressamente considerati dalla norma, induce a ritenere che con le disposizioni sulla soggettività si siano volute delineare figure soggettive proprie ed esclusive del diritto tributario (Cass., sez. I, 18 aprile 1983, n. 2646, *cit.*). Sempre nel senso che la capacità giuridica di diritto tributario sia più ampia di quella di diritto comune si è pronunciata in altre occasioni la Suprema Corte (Cass., sez. I, 14 gennaio 1982, n. 231, in *Rass. avv. Stato*, 1982, I, 577; Cass., 22 luglio 1980, n. 4784, *ivi*, 1981, I, 391; Cass., sez. un., 18 ottobre 1978, n. 4668, in *Rass. trib.*, 1979, II, 61).

Il principio desumibile dal sistema delle imposte sui redditi (art. 8, 1° comma, d.p.r. n. 645 del 1958; art. 2, d.p.r. n. 598 del 1973; art. 87, d.p.r. n. 917 del 1986) — secondo il quale ad «organizzazioni di persone o beni» prive di capacità giuridica secondo il diritto comune (c.d. enti non personificati) può essere riconosciuta una capacità giuridica di diritto tributario, e quindi la idoneità ad essere soggetti passivi d'imposta — postula, se appartenenti ad altri soggetti, la esistenza di una distinta autonomia patrimoniale e di una contrapposizione di interessi; diversamente, i redditi prodotti vanno tassati unitariamente con quelli del soggetto di appartenenza (Cass., sez. un., 18 ottobre 1978, n. 4668, *cit.*).

1.2. La commercialità.

1.2.1. Criteri distintivi.

L'art. 2 del d.p.r. n. 598 del 1973 (e ora l'art. 87 del d.p.r. n. 917 del 1986) pone chiaramente l'accento sull'attività esercitata e fonda la distinzione fra enti commerciali e enti non commerciali sul criterio oggettivo della prevalenza o meno dell'esercizio di attività commerciale, indipendentemente dal fine statutario astrattamente dichiarato. La natura dell'attività in concreto esercitata (elemento oggettivo) prevale, dunque, sul fine dichiarato (elemento soggettivo), anche se si tratti di un fine non di lucro, e ciò si comprende considerando che lo scopo di ripartire, oppure no, utili ai partecipanti all'iniziativa commerciale costituisce un momento successivo alla produzione degli utili stessi, che non fa venir meno il carattere commerciale dell'attività e non rileva ai fini tributari, essendo indifferente la destinazione che venga data dagli utili eventualmente prodotti (Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2573, in *Fisco*, 1990, 4605; in senso conforme: Comm. centr., sez. XXVII, 28 febbraio 1990, n. 1630, in *Corr. trib.*, 1990, 1257; Comm. centr., sez. XII, 21 dicembre 1988, n. 8753, in *Riv. leg. fisc.*, 1989, 1376,

e in *Giur. imp.*, 1989, 438; *contra*, nel senso della rilevanza del fine di lucro nella qualificazione dell'ente, *Comm. centr.*, sez. XII, 21 dicembre 1988, n. 8775, in *Boll. trib.*, 1989, 849; *Comm. trib.*, 1° grado Milano, sez. XXXIV, 13 maggio 1977, in *Boll. trib.*, 1977, 1648).

Se, da un lato, ciò che qui rileva è l'attività esercitata e non il fine dichiarato ma, d'altra parte, il carattere esclusivo o principale dell'attività dev'essere determinato in base all'atto costitutivo e, in mancanza, in base all'attività effettivamente esercitata, occorre che nell'atto costitutivo l'attività che il soggetto si propone di esercitare sia esaurientemente descritta e ne sia precisamente indicato l'oggetto con la conseguenza che, ove tale descrizione e tale indicazione manchino (per cui l'attività e l'oggetto non siano determinabili in base all'atto costitutivo che non offra sufficienti ed univoci elementi di giudizio), deve aversi riguardo all'attività effettivamente esercitata (Cass., sez. I, 29 marzo 1990, n. 2573, *cit.*).

1.2.2. Enti commerciali.

A differenza delle associazioni agrarie costituite in altre regioni, le Università agrarie del Lazio, costituite nell'ex Stato pontificio e regolate dalla l. 4 agosto 1894, sono enti pubblici economici, giacché la loro attività, diretta all'esercizio esclusivo e prevalente nel campo della produzione agricola e svolta nell'interesse dei propri associati, è di carattere imprenditoriale (Cass., sez. un., 28 giugno 1975, n. 2544, in *Imp. dir. erar.*, 1976, 20).

I sodalizi sportivi, qualora svolgano attività commerciale, devono ritenersi imprese in senso tecnico a prescindere dalla figura associativa o societaria adottata, con la conseguente applicazione della disciplina prevista per le società commerciali; pertanto, ai fini della determinazione del reddito, gli incassi derivanti dalle manifestazioni sportive e dalla cessione di giocatori costituiscono ricavi e i contributi comunali in conto esercizio sopravvenienze attive (*Comm. trib.*, 1° grado Trani, 24 dicembre 1986, n. 2318, in *Corr. trib.*, 1987, 1374).

Gli I.A.C.P. (Istituti autonomi case popolari) sono stati qualificati come enti commerciali (cfr. per tutte Cass., sez. un., 13 ottobre 1983, n. 1367, *retro*, 1984, II, 792, cui *adde* la copiosa giurisprudenza in tema di strumentalità degli immobili citata *infra*; *contra*, sulla base del rilievo dell'assenza del fine di lucro, *Comm. trib.*, 1° grado Milano, sez. XXXIV, 13 maggio 1977, *cit.*).

1.2.3. Enti non commerciali.

È stato ritenuto che gli enti ospedalieri rientrino fra i soggetti di cui all'art. 2 lett. c) del d.p.r. n. 598, onde è assoggettabile ad irpeg il reddito conseguito dagli stessi enti i quali, oltre a provvedere all'assistenza gratuita degli infermi, abbiano svolto anche una collaterale attività commerciale, ancorché non in modo esclusivo o principale (*Comm. centr.*, sez. XII, 15 maggio 1989, n. 3374, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 379, e in *Fisco*, 1989, 4429, e in *Rass. trib.*, 1989, II, 1282; *Comm. centr.*, sez. XII, 21 dicembre 1988, n. 8775, in *Boll. trib.*, 1989, 849; *Comm. centr.*, 17 giugno 1980, n. 5396, in *Boll. trib.*, 1981, 788; *Comm. trib.*, 2° grado Rovigo, sez. II, 10 maggio 1980, in *Comm. trib. centr.*, 1980, I, 635; *contra*: *Comm. centr.*, sez. XII, 21 dicembre 1988, n. 8753, in *Giur. imp.*, 1989, 438, e in *Riv. leg. fisc.*, 1989, 1376, e in *Boll. trib.*, 1989, 1008; *Comm.*

trib., 2° grado Treviso, sez. II, 1985, 1259).

La Cassa per la forma ritenersi beneficiaria dell'ag 1973 — che prevede, ai fini to dei requisiti richiesti da attività esclusivamente finan passivi d'imposta di cui al guenziale determinazione d 21 del d.p.r. citato (*Comm. trib.*, 1989, I, 1206, e in *Fisco*, 1989, I, 1206).

Per quanto concerne l' testo originario dell'art. 20 lari disposizioni, onde risu contenuta nell'art. 51 del quale gli enti in argomento attività di intermediazione ne in *Comm. trib. centr.*, 1989, 3053, in *Boll. trib.*, 1984, 1985, III, 398, e in *Rass. trib.*, dicembre 1980, n. 11062, in luglio 1979, n. 8890, in *E*, II, 1681; *contra*: *Comm. trib.*, II, 177; *Comm. trib.*, 1° grado, 1978, II, 173, che è giur consorzio).

Successivamente l'art. 20 ne ritenuta innovativa (Cass. 1985, III, 398, e in *Rass. trib.*, dicembre 1980, n. 11062, in luglio 1979, n. 8890, in *E*, II, 1681; *contra*: *Comm. trib.*, II, 177; *Comm. trib.*, 1° grado, 1978, II, 173, che è giur consorzio).

La questione è stata p 1982, n. 954 che, modifica pressa deroga alla nozione d.p.r. n. 597 del 1973. In consorziate o socie da par lucro, di garanzie mutualis cui il Consorzio garanzia l'art. 2 del d.p.r. n. 598 d in *Boll. trib.*, 1985, 1357, e

La norma esentativa s d.p.r. n. 917 del 1986 in includerla in un prossimo t zione ministeriale al progetto vigente (cfr. art. 135 d.p.r. n. 598).

L'Opera nazionale Orf rattere non economico, sia le, sia per la stretta vigilan esercitati da organi statali, svolta (Cass., sez. un., 8 1985, 1357, e

La gestione, da parte nell'assistenza universitaria ma non estranea alle final naio 1975, n. 26, in *Imp. dir.*

trib., 2° grado Treviso, sez. IV, 20 febbraio 1985, n. 421, in *Boll. trib.*, 1985, 1259).

La Cassa per la formazione della piccola proprietà contadina non può ritenersi beneficiaria dell'agevolazione di cui all'art. 7 del d.p.r. n. 598 del 1973 — che prevede, ai fini dell'irpeg, la riduzione dell'aliquota — per difetto dei requisiti richiesti dalla citata norma; detta Cassa, difatti, non svolge attività esclusivamente finanziaria ed, inoltre, è da annoverarsi fra i soggetti passivi d'imposta di cui all'art. 2 lett. c), del d.p.r. n. 598 con la conseguenziale determinazione del reddito imponibile ai sensi degli artt. 19, 20 e 21 del d.p.r. citato (Comm. centr., sez. III, 31 gennaio 1989, n. 757, *retro*, 1989, I, 1206, e in *Fisco*, 1989, 2721).

Per quanto concerne l'attività esercitata dai consorzi di garanzia fidi, il testo originario dell'art. 20 del d.p.r. n. 598 del 1973 non dettava particolari disposizioni, onde risultava applicabile la nozione generale d'impresa contenuta nell'art. 51 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 597, in base alla quale gli enti in argomento dovevano ritenersi enti commerciali svolgenti attività di intermediazione nel credito (Cass., sez. I, 5 febbraio 1985, n. 778, in *Comm. trib. centr.*, 1985, II, 425; Cass., sez. I, 17 maggio 1984, n. 3053, in *Boll. trib.*, 1984, 1454, e in *Fisco*, 1984, 3787, e in *Giur. imp.*, 1985, III, 398, e in *Rass.*, 1985, II, 239; Comm. centr., sez. VII, 10 dicembre 1980, n. 11062, in *Boll. trib.*, 1981, 1126; Comm. centr., sez. X, 6 luglio 1979, n. 8890, in *Boll. trib.*, 1981, 1125, e in *Giur. comm.*, 1981, II, 1681; *contra*: Comm. trib., 1° grado Como, 28 aprile 1976, *retro*, 1977, II, 177; Comm. trib., 1° grado Trieste, 15 dicembre 1976, n. 321, *retro*, 1978, II, 173, che è giunta addirittura a negare la soggettività irpeg del consorzio).

Successivamente l'art. 19 della l. 12 agosto 1977, n. 675 — disposizione ritenuta innovativa (Cass., sez. I, 17 maggio 1984, n. 3053, *cit.*) — ha disposto che l'attività di prestazione di garanzie mutualistiche esercitata dai consorzi, compresi quelli di garanzia fidi, e dalle cooperative non costituisce attività commerciale ai fini delle imposte sui redditi e dell'iva.

La questione è stata poi disciplinata dall'art. 2 del d.p.r. 28 dicembre 1982, n. 954 che, modificando l'art. 20 del d.p.r. n. 598, costituisce un'espressa deroga alla nozione di impresa commerciale delineata dall'art. 51 del d.p.r. n. 597 del 1973. In base a tale norma, la prestazione alle imprese consorziate o socie da parte di consorzi o cooperative, non aventi fini di lucro, di garanzie mutualistiche non è considerata attività commerciale, per cui il Consorzio garanzia fidi rientra fra i soggetti di cui alla lett. c) dell'art. 2 del d.p.r. n. 598 del 1973 (Cass., sez. I, 5 febbraio 1985, n. 778, in *Boll. trib.*, 1985, 1357, e in *Comm. trib. centr.*, 1985, II, 425).

La norma esentativa sopra citata, pur non essendo stata trasfusa nel d.p.r. n. 917 del 1986 in quanto al legislatore è sembrato più opportuno includerla in un prossimo testo unico sulle agevolazioni tributarie (cfr. *Relazione ministeriale al progetto di t.u.*, art. 111, in *Fisco*, 1987, 85), è tuttora vigente (cfr. art. 135 d.p.r. *cit.*).

L'Opera nazionale Orfani di Guerra ha natura di ente pubblico a carattere non economico, sia perché i fini perseguiti sono di carattere generale, sia per la stretta vigilanza e per i controlli che la legge stabilisce siano esercitati da organi statali, sia per gli effetti giuridici peculiari dell'attività svolta (Cass., sez. un., 8 gennaio 1975, n. 27, in *Imp. dir. erar.*, 1975, 163).

La gestione, da parte di una Università, del pensionato studenti rientra nell'assistenza universitaria e costituisce un'attività accessoria e strumentale, ma non estranea alle finalità istituzionali dell'ente (Cass., sez. un., 8 gennaio 1975, n. 26, in *Imp. dir. erar.*, 1975, 163).

Una casa da gioco gestita direttamente da un Comune per espressa autorizzazione di legge (nella specie il Casinò di Venezia) ha la struttura di un'impresa esercitata da un ente pubblico non economico e regolata dall'art. 2093, 2° comma, c.c., trattandosi di un complesso organizzato preordinato, con distinto personale, e con autonomia contabile, finanziaria e patrimoniale, allo svolgimento di una attività economica estranea alle funzioni istituzionali esercitate dal Comune, che viene quindi a qualificarsi come ente non commerciale (Cass., sez. un., 28 ottobre 1976, n. 3925, in *Imp. dir. erar.*, 1977, 91).

I Consorzi di bonifica, che non hanno fine di lucro, sono stati qualificati enti non commerciali perché la loro attività istituzionale non rientra in quelle previste dall'art. 2195 c.c. e perché le entrate (contributi) che essi riscuotono hanno carattere tributario (Comm. trib., 1° grado Ferrara, sez. I, 11 maggio 1990, n. 62, in *Corr. trib.*, 1990, 1838). Tale orientamento giurisprudenziale — che argomenta, fra l'altro, dall'art. 5, 2° comma, del d.l. 30 dicembre 1982, n. 953, convertito nella l. 28 febbraio 1983, n. 53, il cui testo recita: «I contributi imposti dai consorzi di bonifica e le spese generali per le concessioni di opere pubbliche agli stessi assentite dallo Stato, dalle Regioni e dalla Cassa per il Mezzogiorno non costituiscono, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, corrispettivi per le prestazioni di servizi svolte nell'esercizio di attività commerciali di cui all'art. 2195 del c.c.» — è ora confermato dall'art. 1° comma-bis, del d.l. 11 aprile 1989, n. 125, convertito nella l. 2 giugno 1989, n. 214, come sostituito dall'art. 8, 2° comma del d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito nella l. 26 giugno 1990, n. 165, il quale dispone che le attività istituzionalmente proprie, svolte ai sensi delle vigenti disposizioni, da consorzi di bonifica, di irrigazione e di miglioramento fondiario, anche di secondo grado, non costituiscono attività commerciali.

1.3. La residenza.

Ai fini delle imposte sui redditi si considerano residenti le società e gli enti che per la maggior parte del periodo d'imposta hanno la sede legale o la sede dell'amministrazione o l'oggetto principale nel territorio dello Stato (art. 87, 3° comma d.p.r. n. 917 del 1986).

È stato precisato che un'attività economica svolta da un ente la cui sede era posta in immobili di proprietà della S. Sede, siti in un territorio soggetto alla sovranità dello Stato italiano, è imponibile nel solo caso in cui detti immobili non godano, in virtù di specifica norma concordataria, del privilegio della extraterritorialità (Cass., sez. I, 23 dicembre 1981, n. 6768, in *Rass. trib.*, 1981, II, 91).

Sia pur con riferimento alle imposte ante riforma, la Suprema Corte ha statuito che al fine di stabilire se una società costituita all'estero abbia in Italia la sede dell'amministrazione ovvero l'oggetto principale dell'attività, e sia perciò da ritenersi soggetto passivo residente, occorre aver riguardo alla situazione sostanziale ed effettiva senza limitarsi a quella formale o apparente. Nella specie è stato escluso che una società costituita all'estero avesse in Italia l'oggetto principale dell'impresa per avere quivi acquistato attraverso l'amministratore, cittadino italiano residente e possessore del 90% del capitale sociale, un immobile (Cass., sez. III, 10 dicembre 1974, n. 4172, in *Imp. dir. erar.*, 1975, II, 230).

Anche se, alla luce della vigente legislazione tributaria italiana, non pare che, in generale, il trasferimento all'estero della residenza fiscale di una

società implichi un'imposizione, *Il trasferimento della sede* (ss.), la Corte del Lussemburgo, comunitario, gli artt. 52 e 53 del Trattato, Consiglio delle Comunità europee, non fa inferire alcun diritto ad una imposta avente in detto Stato la propria sede di amministrazione in un altro Stato. La decisione è stata confermata dalla Corte di Giustizia (Corte giust. C-115/89, II, 353).

2. Periodo d'imposta.

A norma dell'art. 27 del d.p.r. n. 917 del 1986, l'imposta si calcola in base al bilancio, secondo l'esercizio con cui coincide, con l'esercizio non coincidente, con l'esercizio precedente al 1° gennaio dell'esercizio successivo. Sono distinti periodi d'imposta che vanno accertati sulla base dell'esercizio, rispettivamente centrale, sez. XII, 4 giugno 1989, n. 543).

La Corte costituzionale, con sentenza del 13 aprile 1988, n. 15, e con sentenza del 13 aprile 1988, n. 16, ha infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 27 del d.p.r. n. 597, che pone condizioni restrittive rispetto a quelle previste dall'art. 27 del d.p.r. n. 597, nel testo anteriore al 1° gennaio 1975, n. 683, che pone a condizione per rischi su crediti, d.p.r. n. 597. Dette norme non sono applicabili se i rischi si debbano applicare a crediti riportabili in compensazione, si dell'art. 17 del d.p.r. n. 597.

L'incostituzionalità, seppure dichiarata nel novembre 1981, in *Boll. trib.*, 1981, II, 198, che vi sarebbe stata disapplicata fin dall'inizio, so l'esercizio prima o dopo la riforma, fra i soggetti con utili nell'esercizio, la «tutela» della norma non avrebbe potuto evitare un danno finanziario a una perdita fiscale.

3. Aliquota dell'imposta.

È stata dichiarata la costituzionalità (sollevata dal Consiglio dei Ministri, 1° luglio 1985, *retro*, 1986, I, 198, n. 688, convertito nella l. 28 febbraio 1986, n. 90, del d.l. 22 dicembre 1985, n. 1548, convertito nella l. 28 febbraio 1986, n. 90, disciplinando l'addizionale

società implichi un'imposizione a carico della stessa (cfr. per tutti AA.VV., *Il trasferimento della sede sociale all'estero e dall'estero*, Milano, 1988, 41 ss.), la Corte del Lussemburgo ha statuito che, allo stato attuale del diritto comunitario, gli artt. 52 e 58 del Trattato Cee, come pure la direttiva del Consiglio delle Comunità europee n. 73/148 del 21 maggio 1973, non conferiscono alcun diritto ad una società costituita in uno Stato membro ed avente in detto Stato la propria sede legale, di trasferire la sede dell'amministrazione in un altro Stato membro. Ne discende che l'eventuale imposizione dovuta a detta operazione non sarebbe in contrasto con il diritto comunitario (Corte giust. Cee 27 settembre 1988, in causa n. 81/87, *retro*, 1989, II, 353).

2. Periodo d'imposta.

A norma dell'art. 27 del d.p.r. n. 598 del 1973, per i soggetti tassabili in base a bilancio, secondo la normativa anteriore alla riforma tributaria, e con l'esercizio non coincidente con l'anno solare, la frazione di esercizio antecedente al 1° gennaio 1974 e la residua frazione di esercizio costituiscono distinti periodi d'imposta, con la conseguenza che i relativi redditi vanno accertati sulla base dei rispettivi ricavi e costi e vanno tassati separatamente, rispettivamente con i precedenti e con i nuovi tributi (Comm. centr., sez. XII, 4 giugno 1980, n. 6460, in *Comm. trib. centr.*, 1980, I, 543).

La Corte costituzionale (sent. 31 marzo 1988, n. 375, in *Gazz. Uff.*, 13 aprile 1988, n. 15, e *retro*, 1988, II, 904) ha dichiarato manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 28, l. 2 dicembre 1975, n. 576, che pone criteri di deduzione degli interessi passivi più restrittivi rispetto a quelli previsti dall'art. 58, 1° comma, d.p.r. n. 597 del 1973, nel testo anteriore a detta modifica, e dell'art. 1 d.p.r. 23 dicembre 1975, n. 683, che pone anch'esso restrizioni alla deduzione dell'accantonamento per rischi su crediti rispetto alla norma originaria dell'art. 66 del d.p.r. n. 597. Dette norme, inoltre, dispongono che questi più rigorosi criteri si debbano applicare anche (retroattivamente) per il ricalcolo delle perdite riportabili in compensazione degli imponibili degli esercizi futuri ai sensi dell'art. 17 del d.p.r. n. 598 del 1973.

L'incostituzionalità, secondo il giudice remittente (App. Milano, 3 novembre 1981, in *Boll. trib.*, 1982, 1497), si sarebbe concretata nel fatto che vi sarebbe stata disparità di trattamento fra soggetti che avessero chiuso l'esercizio prima o dopo l'entrata in vigore delle citate norme; e, inoltre, fra i soggetti con utili nell'esercizio 1974 — per i quali ultimi la «retroattività» della norma non avrebbe operato — rispetto a quelli che avessero evidenziato una perdita fiscale.

3. Aliquota dell'imposta.

È stata dichiarata la manifesta infondatezza della questione di legittimità costituzionale (sollevata dalla Comm. trib., 1° grado Novara, ord. 3 luglio 1985, *retro*, 1986, II, 92) dell'art. 6 del d.l. 30 settembre 1982, n. 688, convertito nella l. 27 novembre 1982, n. 873, in relazione all'art. 4 del d.l. 22 dicembre 1981, n. 787, prospettata nel senso che dette norme, disciplinando l'addizionale straordinaria irpeg dell'8%, determinerebbero

l'applicazione di un regime fiscale più o meno oneroso a seconda della coincidenza o meno del periodo d'imposta con l'anno solare (C. cost., ord. 15 ottobre 1988, *retro*, 1988, II, 302).

4. Credito d'imposta sui dividendi.

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, 2° comma, della l. 16 dicembre 1977, n. 904, nella parte in cui dispone che il credito d'imposta sui dividendi non spetta in caso di omessa dichiarazione, è stata sollevata da diverse commissioni di merito, in riferimento ad una presunta violazione degli artt. 3 e 53 della Costituzione (Comm. trib., 1° grado Monza, ord. 18 settembre 1987, in *Gazz. Uff.*, 7 giugno 1989, n. 23, e *retro*, 1989, II, 1274; Comm. trib., 1° grado Busto Arsizio, ord. 2 giugno 1987, in *Gazz. Uff.*, 17 febbraio 1988, n. 7, e *retro*, 1988, II, 847; Comm. trib., 1° grado Verbania, ord. 23 febbraio 1987, *retro*, 1987, II, 918). La Corte costituzionale ne ha dichiarato però la manifesta infondatezza (rispettivamente con ord. 26 ottobre 1989, n. 509, in *Gazz. Uff.*, 22 novembre 1989, n. 47, e *retro*, 1990, II, 165; ord. 28 luglio 1988, n. 940, in *Gazz. Uff.*, 10 agosto 1988, n. 32, e *retro*, 1989, II, 207; ord. 2 febbraio 1988, n. 130, in *Gazz. Uff.*, 17 febbraio 1988, n. 7, e *retro*, 1988, II, 886).

Il diritto al credito d'imposta sorge nel periodo d'imposta in cui gli utili risultano riscossi, che non può non essere successivo a quello della loro tassazione in capo alla società. Pertanto, la maggior misura del credito d'imposta prevista dall'art. 2 della l. 25 novembre 1983, n. 649, spetta per i dividendi la cui distribuzione sia stata deliberata dopo la chiusura dell'esercizio in corso alla data di entrata in vigore della legge stessa (Comm. trib., 1° grado Torino, sez. VII, 4 ottobre 1986, in *Boll. trib.*, 1987, 1079).

II. Il reddito complessivo delle società ed enti commerciali.

1. Le norme del d.p.r. n. 598 del 1973 e del titolo II del d.p.r. n. 917 del 1986.

1.1. Diritti di opzione inoptati e sovrapprezzi azionari.

Con decisione assai discutibile, la Commissione centrale ha ritenuto che le somme incassate da una società per azioni a seguito dell'offerta in borsa - ai sensi dell'art. 2441 del codice civile - dei diritti di opzione non esercitati dai soci sulle azioni di nuova emissione, destinate al deliberato aumento del capitale sociale, non potrebbero essere assimilate al sovrapprezzo azionario e quindi concorrerebbero alla formazione del reddito imponibile della società ai fini irpeg ed ilor (Comm. centr., sez. IX, 7 dicembre 1988, n. 8245, *retro*, 1990, II, 290, con nostra nota critica, e in *Rass. trib.*, 1989, II, 472, e in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 913, e in *Fisco*, 1989, 431, e in *Corr. trib.*, 1989, 555, e in *Riv. leg. fisc.*, 1989, 1365, e in *Giur. imp.*, 1990, 92).

1.2. Annullamento di azioni

L'art. 99 del t.u. del 1986, che stabilisce l'annullamento delle azioni proprie, stabilendone il diritto della società annullante di emettere nuove azioni, ha dato luogo a varie interpretazioni e divergenze ulteriori in tema di distribuzione di dividendi e di plusvalenze; in particolare non è chiaro se i dividendi e le plusvalenze distribuiti dalla società annullante debbano essere ripartiti tra le azioni annulate e le nuove azioni emesse (C. cost., ord. 1241/99, *retro*, 1990, II, 8).

1.3. Plusvalenze iscritte.

Nel vigore del d.p.r. n. 917 del 1986, il bilancio costituiva presupposto per la determinazione delle plusvalenze delle società e degli enti commerciali. Attualmente esse assumono rilevanza fiscale indipendentemente dal soggetto passivo (art. 54 d.p.r. n. 917 del 1986).

La tassabilità delle plusvalenze è stata oggetto di discussione nella presunzione di doppia imposizione dello stesso soggetto passivo, respinta dalla Corte costituzionale (ord. 10 ottobre 1984, n. 10026, in *Fisco*, 1985, 490).

È stato precisato che il valore maggiore preteso nel bilancio di una plusvalenza rappresenta i profitti e perdite e successi e non può essere ritenuta illegittima una distribuzione di conti patrimoniali che non ha natura di dividendo (Comm. trib., 1° grado Napoli, 1986, II, 338).

In caso di imputazione delle plusvalenze a crediti deducibili corrispondenti all'imposta, è legittimo e corretto, mediante una rettifica in bilancio, attribuirle al 1° grado Napoli, 20 gennaio 1986).

È stato poi ritenuto che la società che opera nel settore delle plusvalenze, attesa del conseguimento della plusvalenza, contabilizzazione in tal senso della plusvalenza, si renderebbe responsabile della plusvalenza patrimoniale così determinata (C. cost., ord. 10 maggio 1985, n. 851, in *Fisco*, 1985, 490).

Il maggior valore delle plusvalenze, i costi di manutenzione afferenti alla plusvalenza, non raffigura una plusvalenza, ma un incremento di ricchezza e di valore (C. cost., ord. 10 maggio 1985, n. 851, in *Fisco*, 1985, 490).

Del pari, l'erronea imputazione delle plusvalenze ai costi di esercizio al conto di plusvalenza, qualora i costi di esercizio non siano effettivamente sostenuti (C. cost., ord. 10 maggio 1985, n. 851, in *Fisco*, 1985, 490).

1.2. Annullamento di azioni proprie.

L'art. 99 del t.u. del 1986 disciplina una fattispecie di annullamento di azioni proprie, stabilendone l'irrilevanza ai fini della determinazione del reddito della società annullante; ma da ciò non è consentito desumere conseguenze ulteriori in tema di qualificazione giuridico tributaria di questa fattispecie; in particolare non è consentito desumere che da essa derivino utili distribuiti dalla società al socio (Trib. Torino, decr. 27 aprile 1989, n. 1241/99, *retro*, 1990, II, 8).

1.3. Plusvalenze iscritte.

Nel vigore del d.p.r. n. 598 del 1973 l'iscrizione delle plusvalenze in bilancio costituiva presupposto d'imposizione esclusivamente nei confronti delle società e degli enti commerciali, soggetti ad irpeg (art. 12), mentre attualmente esse assumono rilevanza, nell'ambito del reddito d'impresa, indipendentemente dal soggetto passivo d'imposta che tale reddito produca (art. 54 d.p.r. n. 917 del 1986).

La tassabilità delle plusvalenze iscritte in bilancio trova la sua giustificazione nella presunzione di un maggior valore del bene, riconosciuto dallo stesso soggetto passivo, rispetto al costo (Comm. centr., sez. IV, 21 novembre 1984, n. 10026, in *Fisco*, 1985, 826, e in *Boll. trib.*, 1985, 1258, e in *Corr. trib.*, 1985, 490).

È stato precisato che l'attività accertativa dell'ufficio è destinata a far valere una maggiore pretesa tributaria; pertanto, in presenza di iscrizione in bilancio di una plusvalenza con imputazione del relativo importo al conto profitti e perdite e successiva inclusione della stessa nella dichiarazione, deve ritenersi illegittima una rettifica in diminuzione del valore così iscritto nei conti patrimoniali che non comporta alcun recupero di materia imponibile (Comm. trib., 1° grado Napoli, 20 gennaio 1986, n. 5693, in *Rass. trib.*, 1986, II, 338).

In caso di imputazione al conto profitti e perdite di costi e spese deducibili corrispondenti all'importo del plusvalore iscritto all'attivo del bilancio, è legittimo e corretto effettuare il recupero a tassazione di tali costi mediante una rettifica in aumento dell'imponibile dichiarato (Comm. trib., 1° grado Napoli, 20 gennaio 1986, n. 5693, in *Rass. trib.*, 1986, II, 338).

È stato poi ritenuto che gli interessi afferenti beni immobili di una società che opera nel settore immobiliare non possano essere capitalizzati in attesa del conseguimento di ricavi e, comunque, ove ne sia stata eseguita la contabilizzazione in tal senso, con l'iscrizione in bilancio e la relativa patrimonializzazione, si renderebbe d'obbligo l'imputazione in bilancio della plusvalenza patrimoniale così concretizzata (Comm. trib., 1° grado Treviso, 8 maggio 1985, n. 851, in *Fisco*, 1986, 4054).

Il maggior valore delle immobilizzazioni dovuto alla capitalizzazione di costi di manutenzione afferenti immobili locati a terzi da una società immobiliare non raffigura una plusvalenza, non ricorrendo il presupposto dell'incremento di ricchezza e del realizzo all'uopo richiesti (Comm. trib., 1° grado Treviso, sez. II, 30 ottobre 1985, n. 1619, in *Fisco*, 1986, 2900).

Del pari, l'erronea imputazione di costi ad un conto (nella specie di costi di esercizio al conto costruzioni) non legittima la tassazione di una plusvalenza, qualora i costi siano stati — sebbene erroneamente imputati — effettivamente sostenuti (Comm. centr., sez. V, 18 maggio 1989, n. 3235, in *Rass. trib.*, 1990, II, 392; Comm. centr., sez. IV, 21 novembre 1984, n. 10026, *cit.*).

aprile 1988, n. 3796, in *Rass. trib.*, 1988, II, 830, e in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 408, e in *Fisco*, 1988, 3858; *Comm. trib.*, 2° grado Udine, sez. VI, 10 maggio 1985, n. 291, in *Corr. trib.*, 1986, 443; *Comm. trib.*, 2° grado Udine, sez. VI, 13 aprile 1985, n. 236, in *Fisco*, 1986, 1415; *Comm. trib.*, 2° grado Bari, 24 giugno 1982, in *Corr. trib.*, 1982, 1805; *Comm. trib.*, 1° grado Pesaro, sez. I, 24 novembre 1984, n. 1465, in *Boll. trib.*, 1985, 1000; *contra*: *Comm. trib.*, 1° grado Milano, 20 marzo 1986, in *Boll. trib.*, 1987, 418; *Comm. trib.*, 2° grado Udine, 9 novembre 1983, n. 443, in *Boll. trib.*, 1984, 1537, e in *Fisco*, 1984, 2205, e in *Corr. trib.*, 1985, 2161; *Comm. trib.*, 1° grado Trani, sez. V, 6 luglio 1981, n. 606, in *Boll. trib.*, 1982, 163; *Comm. trib.*, 1° grado Trani, 30 marzo 1981, n. 606, in *Giust. trib.*, 1982, 67).

In caso di accantonamento di un importo inferiore all'ilor effettivamente dovuta, la deduzione compete per il minor importo imputato al conto economico (*Comm. trib.*, 2° grado Bari, 24 giugno 1982, in *Corr. trib.*, 1982, 1805).

L'ilor dovuta in conseguenza del maggior reddito complessivo accertato è deducibile nella determinazione del reddito soggetto all'irpeg (*Comm. trib.*, 1° grado Salerno, sez. I, 1° marzo 1988, n. 243, in *Fisco*, 1988, 3566; *Comm. trib.*, 1° grado Como, sez. I, 11 aprile 1985, n. 1403, in *Boll. trib.*, 1985, 1356, e in *Le società*, 1985, 1117).

Attualmente l'art. 101 del d.p.r. n. 917 del 1986 prevede la deduzione dell'ilor gravante sul reddito dell'esercizio nel periodo d'imposta di competenza, e della maggior imposta accertata nei limiti degli accertamenti degli uffici o delle decisioni delle Commissioni tributarie (art. 64 d.p.r. cit.) (3).

1.5. Riporto delle perdite.

In presenza di dichiarazioni che espongono un risultato negativo che non abbia consentito la compensazione di perdite pregresse, esse possono, nell'arco del quinquennio, trovare egualmente compensazione con il reddito che a seguito dell'accertamento dell'ufficio venga definito in relazione alle dichiarazioni predette, a nulla rilevando che nella dichiarazione non sia stata indicata la perdita oggetto di compensazione e, *a fortiori*, la perdita nella misura poi definita (*Comm. trib.*, 1° grado Piacenza, 2 marzo 1990, n. 102, in *Boll. trib.*, 1990, 780; *Comm. centr.*, 31 maggio 1989, n. 3906).

La copertura delle perdite di esercizio effettuate con versamenti dei soci o con l'utilizzo di sopravvenienze attive in sospensione d'imposta non pregiudica la facoltà della società di riportare le perdite fiscali al fine di compensarle con i redditi dei periodi d'imposta successivi (*Comm. centr.*, sez. VIII, 7 marzo 1987, n. 1930, in *Giur. imp.*, 1987, 712, e in *Rass. trib.*, 1987, II, 560; *Comm. trib.*, 2° grado Roma, sez. VI, 16 luglio 1986, n. 55492, in *Boll. trib.*, 1988, 294; *Comm. trib.*, 1° grado Velletri, sez. IV, 15 gennaio 1984, n. 2264, in *Boll. trib.*, 1984, 1705).

1.6. Maggiorazione di conguaglio.

La maggiorazione di conguaglio non è una ritenuta d'imposta, ma

(3) Per quanto attiene poi alla problematica dell'imputazione dell'onere al conto profitti e perdite si veda *infra* il par. 2.16.1.

un'irpeg aggiuntiva che la società, che ne è il soggetto passivo, deve pagare quando vengono distribuiti dividendi non assoggettati ad imposta ed è giustificata dal credito d'imposta assicurato agli azionisti (Comm. centr., sez. XXII, 11 maggio 1990, n. 35668, in *Fisco*, 1990, 3371).

Ad avviso della Commissione tributaria centrale, è rilevante e non manifestamente infondata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 2, 2° comma, della l. 25 novembre 1983, n. 649 (ora art. 105 del d.p.r. n. 917 del 1986), nella parte in cui, ai fini della determinazione dell'imposta di conguaglio, esclude dal calcolo i dividendi assegnati alle azioni di risparmio al portatore (per le quali non spetta il credito d'imposta) e non la parte di utile attribuita ai soci non residenti (che non hanno diritto al credito d'imposta, se non nel caso in cui dispongano in Italia di una stabile organizzazione), in riferimento agli artt. 3 e 53 della Costituzione (ord. 11 maggio 1990, n. 35668, *cit.*).

2. *Le norme del d.p.r. n. 597 del 1973 e del titolo I, capo VI, del d.p.r. n. 917 del 1986, richiamate per la determinazione del reddito complessivo delle società e degli enti commerciali.*

2.1. Ricavi.

La norma contenuta nell'art. 53, 3° comma, lett. b), del d.p.r. n. 597 del 1973 (e ora art. 75, 2° comma, lett. a), del d.p.r. n. 917 del 1986), che considera conseguiti i corrispettivi per le cessioni di beni immobili alla data di stipulazione dell'atto o a quella, se posteriore, in cui si verifica l'effetto traslativo della proprietà, non è innovativa, ma enuncia una regola generale che, quantunque non anteriormente espressa, preesisteva in quanto ricavabile dal sistema. Pertanto è illegittimo ritenere conseguiti i ricavi in base alle fatture emesse ai fini iva, relative a somme ricevute in sede di contratto preliminare, o comunque per vendite per le quali non sia stato ancora stipulato il relativo atto di trasferimento (Comm. centr., sez. VIII, 3 dicembre 1983, n. 4374, in *Boll. trib.*, 1984, 1628; Comm. trib., 1° grado Rovigo, sez. V, 22 maggio 1985, n. 270, in *Fisco*, 1985, 5929).

Ai fini delle imposte sui redditi ha rilevanza non il valore venale in comune commercio dell'immobile venduto, ma il prezzo effettivamente negoziato, stante la norma di cui all'art. 53 del d.p.r. n. 597 del 1973 (e ora art. 53 del d.p.r. n. 917 del 1986) portante la definizione della nozione di ricavo. Pertanto è nullo l'accertamento con cui si procede alla rettifica dei ricavi dichiarati basandosi sul valore venale in quanto la rettifica non è fondata su presunzioni gravi, precise e concordanti (Comm. centr., sez. III, 19 novembre 1987, n. 8392, in *Boll. trib.*, 1989, 927; Comm. trib., 2° grado Alessandria, sez. VI, 2 marzo 1989, n. 58, in *Fisco*, 1989, 3507; Comm. trib., 1° grado Casale, 30 gennaio 1988, n. 46, in *Fisco*, 1988, 2121; Comm. trib., 2° grado Savona, sez. III, 15 giugno 1987, n. 69, in *Boll. trib.*, 1988, 391; Comm. trib., 2° grado Roma, sez. II, 19 marzo 1985, n. 25501, in *Boll. trib.*, 1985, 1250; Comm. trib., 1° grado Roma sez. XV, 24 novembre 1983, in *Giur. trib. di merito*, Milano, 1985, 181; Comm. trib., 1° grado Roma, sez. V, 27 giugno 1983, in *Giur. trib. di merito*, Milano, 1985, 176; Comm. trib., 1° grado Roma, sez. V, 14 maggio 1982, in *Giur. trib. di merito*, Milano, 1983, 163; Comm. trib., 1° grado Roma, sez. XV, 11 giugno 1981, in *Giur. trib. merito*, 1981, 121; Comm. trib., 1° grado

Reggio Emilia, sez. I, 14 Comm. trib., 1° grado Roma, *merito*, Milano, 1983, 164; n. 1221, in *Boll. trib.*, 1980, 1273; n. 2113, in *Boll. trib.*, 1990, 1273; 3307, in *Comm. trib. cent.*, marzo 1986, n. 1850, *retro*; Comm. centr., sez. VI, 12 Comm. centr., sez. VIII, 2 Comm. centr., sez. VII, 28).

Se un concessionario per la vendita di un automezzo nuovo con l'autorizzazione amento rateale, e tale mandato rateale una permuta e perta risultano essere corrispettivi terzi clienti (Comm. trib., *trib.*, 1981, 1801).

La vendita per conto esercitante il commercio per l'equivalente controvalore di servizio. Pertanto, le predette periodo d'imposta in cui il na (Comm. centr., sez. XX, 1013).

Il contratto di appalto di servizi che trova previsione attualmente nell'art. 75, 2° c. latitudine concettuale che anzidetta e l'intento, perciò, nomo che quello di appalto sia l'appalto d'opera che q sez. I, 13 dicembre 1988, *trib.*, 1989, 1744).

In caso di esecuzione tuali anticipi corrisposti, da contabilizzati come ricavi s verificchino gli estremi, in b *trib.*, 1° grado Sala Consilina.

È stato deciso che nel spettivo che, ai sensi dell'a 597 del 1973 (e ora art. 1986), si considera conseguita, slitterebbe temporalment merrebbe in esso il collaudo l'appaltatore, sino al momen to (Comm. trib., 2° grado M

Secondo altra giurisprudenza prezzo di vendita, in quanto co, bensì a quello principale prezzo e quindi sarebbero i sletivo della proprietà del scossione (Comm. centr., s *trib.*, 1989, 1497).

Reggio Emilia, sez. I, 14 marzo 1981, n. 510, in *Boll. trib.*, 1982, 81; Comm. trib., 1° grado Roma, sez. III, 31 ottobre 1980, in *Giur. trib. di merito*, Milano, 1983, 164; Comm. trib., 1° grado Como, 16 maggio 1980, n. 1221, in *Boll. trib.*, 1981, 1048; *contra*: Cass., sez. I, 15 marzo 1990, n. 2113, in *Boll. trib.*, 1990, 1012; Cass., sez. I, 21 marzo 1980, n. 1904, in *Boll. trib.*, 1980, 1273; Comm. centr., sez. XXVII, 12 aprile 1988, n. 3307, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 352; Comm. centr., sez. XIX, 1° marzo 1986, n. 1850, *retro*, 1986, II, 804, e in *Rass. trib.*, 1986, II, 727; Comm. centr., sez. VI, 12 novembre 1985, n. 9376, in *Fisco*, 1986, 4495; Comm. centr., sez. VIII, 2 maggio 1983, n. 579, in *Boll. trib.*, 1983, 1462; Comm. centr., sez. VII, 28 aprile 1983, n. 579, in *Le società*, 1984, 466).

Se un concessionario per la vendita di automezzi riceve mandato per la vendita di un automezzo dal proprio cliente all'atto del ritiro del veicolo nuovo con l'autorizzazione ad iscrivere ipoteca in caso di vendita con pagamento rateale, e tale mandato è regolarmente documentato, non è configurabile una permessa e pertanto è illegittimo considerare ricavi le somme che risultano essere corrispettivo delle vendite effettuate in nome e per conto di terzi clienti (Comm. trib., 1° grado Venezia, 19 febbraio 1981, in *Boll. trib.*, 1981, 1801).

La vendita per contanti di buoni di benzina da parte di una impresa esercente il commercio petrolifero dà luogo ad un debito dell'impresa per l'equivalente controvalore della merce rimasta a magazzino alla fine dell'esercizio. Pertanto, le predette vendite non costituiscono ricavi se non nel periodo d'imposta in cui il debito si sia estinto con la fornitura della benzina (Comm. centr., sez. XX, 25 giugno 1985, n. 6198, in *Boll. trib.*, 1986, 1013).

Il contratto di appalto deve essere ricompreso nell'ipotesi di prestazioni di servizi che trova previsione nell'art. 53, lett. c) del d.p.r. n. 597 e attualmente nell'art. 75, 2° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986, attesa l'ampia latitudine concettuale che il legislatore ha inteso assegnare alla locuzione anzidetta e l'intento, perciò, di comprendervi sia il contratto di lavoro autonomo che quello di appalto, e nell'ambito di quest'ultima figura negoziale, sia l'appalto d'opera che quello di servizi (Comm. trib., 2° grado Matera, sez. I, 13 dicembre 1988, n. 927, in *Comm. trib.*, 1989, 563, e in *Boll. trib.*, 1989, 1744).

In caso di esecuzione di lavori in base a contratti di appalto gli eventuali anticipi corrisposti, da fatturare regolarmente ai fini iva, devono essere contabilizzati come ricavi solo all'ultimazione dell'appalto o, quando se ne verificano gli estremi, in base allo stato di avanzamento dei lavori (Comm. trib., 1° grado Sala Consilina, 20 giugno 1980, in *Fisco*, 1981, 507).

È stato deciso che nel contratto di appalto di opere pubbliche il corrispettivo che, ai sensi dell'art. 53, secondo capoverso, lett. c) del d.p.r. n. 597 del 1973 (e ora art. 75, 2° comma, lett. b) del d.p.r. n. 917 del 1986), si considera conseguito nel momento in cui l'opera sia stata ultimata, slitterebbe temporalmente, per effetto della funzione costitutiva che assumerebbe in esso il collaudo, in ordine al sorgere del diritto di credito dell'appaltatore, sino al momento in cui il collaudo fosse positivamente avvenuto (Comm. trib., 2° grado Matera, 13 dicembre 1988, n. 927, *cit.*).

Secondo altra giurisprudenza gli interessi collegati al pagamento del prezzo di vendita, in quanto non attinenti ad un autonomo negozio giuridico, bensì a quello principale della vendita, costituirebbero un accessorio del prezzo e quindi sarebbero imputabili all'esercizio in cui avviene l'effetto traslativo della proprietà del bene venduto, indipendentemente dalla loro riscossione (Comm. centr., sez. XXII, 28 febbraio 1988, n. 1588, in *Boll. trib.*, 1989, 1497).

Con riferimento alle vendite di immobili effettuate nei territori in cui vige il sistema tavolare, è stato ritenuto che, nonostante l'effetto costitutivo della intavolazione, il momento in cui il ricavo si dovrebbe considerare conseguito sarebbe da individuarsi nella stipulazione dell'atto di trasferimento del bene (Comm. trib., 1° grado Gorizia, sez. II, 16 maggio 1990, n. 471, in *Boll. trib.*, 1990, 1014).

2.2. Plusvalenze patrimoniali (4) (5).

L'art. 54 del d.p.r. n. 597 del 1973 (e ora art. 54 del d.p.r. n. 917 del 1986) postula l'esistenza di plusvalenze effettive e non già nominali, apparenti. Non costituisce plusvalenza, effettiva — e, per l'effetto, non è assoggettabile ad imposizione — il maggior ricavo, conseguito da un'impresa commerciale su un credito di valore, corrisposto dal debitore per reintegrare una diminuzione patrimoniale che, diversamente, l'impresa creditrice avrebbe risentito per effetto della sopravvenuta svalutazione monetaria (nella specie, è stato riconosciuto intassabile il di più che un Comune, in sede di riscatto degli impianti e dell'esercizio di un pubblico servizio, si era obbligato a corrispondere al concessionario a titolo di adeguamento monetario dell'indennità di riscatto (Cass., sez. I, 16 ottobre 1974, n. 2874, *retro*, 1975, II, 3, e in *Imp. dir. erar.*, 1974, 370, e in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1975, II, 189; il principio è stato confermato da Cass., sez. I, 23 gennaio 1984, n. 547, *retro*, 1984, II, 458 e da Cass., sez. I, 10 febbraio 1987, n. 1388, *retro*, 1987, II, 399) (6).

Nel caso di realizzo di un cespite, ai fini della determinazione della relativa plusvalenza, non può ritenersi pari a zero l'ultimo valore del bene definito ai fini dell'imposta sul reddito, nella considerazione erronea che il bene sia stato interamente ammortizzato, dato che nella dichiarazione relativa al periodo d'imposta in cui era avvenuto il realizzo non figurava alcuna quota di ammortamento, dovendosi determinare tale valore in base al costo non ammortizzato (Comm. trib., 1° grado Velletri, 16 luglio 1980, in *Boll. trib.*, 1981, 61; Comm. trib., 1° grado Bologna, sez. VI, 20 marzo 1989, in *Boll. trib.*, 1989, 926).

È stato ritenuto che ai fini del computo della plusvalenza, pari alla differenza fra valore realizzato e costo non ammortizzato del bene, quest'ultimo debba determinarsi sottraendo al costo storico il fondo di ammortamento fiscalmente riconosciuto e la parte di costo non più ammortizzabile per insufficienza di ammortamento (Comm. trib., 2° grado Forlì, sez. III, 18 giugno 1987, n. 968).

È stato precisato che, a differenza del conferimento, l'affitto di azienda non dà luogo al realizzo di plusvalenze (Comm. trib., 1° grado Treviso, sez. III, 1° settembre 1983, n. 1188, in *Corr. trib.*, 1984, 69).

(4) Vedi la rassegna di giurisprudenza di Garbarino, *Il regime fiscale delle plusvalenze (1973-1982)*, *retro*, 1984, II, 80.

(5) Sulla rilevanza del valore normale del bene ai fini della verifica della congruità del prezzo di realizzo dichiarato, quando a quest'ultimo si debba fare riferimento per determinare la plusvalenza, si veda la giurisprudenza citata *supra*, nel paragrafo sui ricavi.

(6) In argomento cfr. altresì la rassegna di giurisprudenza di Oberti Becchi, *Le imposte sul reddito e la svalutazione monetaria*, *retro*, 1978, II, 243.

La plusvalenza, compresa di un'azienda si determina dell'azienda stessa e il suo ottobre 1987, n. 7837, in *F. Comm. trib.*, 1° grado Bol 1989, 2281); ove quest'ultima re che residua dopo aver detr

Nel computo dell'avviamento del risultato della capitalizzazione malamente utilizzato dagli u aziendale e/o contabile, ma 7837, cit.).

L'art. 54, 5° comma, d'estensibile ex art. 36 d.p.r. 4 sta precedenti ancora in co reddito le plusvalenze delle lizzate unitariamente median III, 7 luglio 1989, n. 4715 77, e in *Giur. imp.*, 1990, 40

In caso di assegnazione valutato in un ammontare l ciali rimborsate, sarebbe cor società (Comm. centr., sez. fisc., 1989, 482).

L'accantonamento in ap moniali realizzate e poste in espediente contabile per bil che non transita per il cont Pertanto la sua mancanza n plusvalenza (Comm. trib., 2° in *Boll. trib.*, 1982, 1417).

Il c.d. «vincolo sportivo» avente funzione strumentale qual'è la società sportiva; la quindi una plusvalenza, susc grado Torino, sez. VII, 20 ma

2.5. Sopravvenienze attive (7).

Gli artt. 55, 3° comma 1973, richiamati dall'art. 5 artt. 55, 4° comma, e 95, 1° zano per la prima volta sul p quale non è impedito ai soci re, in aggiunta ai conferimen menti (anomali ma pur semp assembleare ed al fine di un disponibilità finanziaria — ad ciale. Ne segue, data l'assin

(7) Vedi la rassegna di giur isenze attive, *retro*, 1984, II, 597.

La plusvalenza, comprensiva dell'avviamento, emergente dalla cessione di un'azienda si determina sulla base della differenza fra il valore attuale dell'azienda stessa e il suo costo fiscalmente riconosciuto (Cass., sez. I, 24 ottobre 1987, n. 7837, in *Fisco*, 1987, 6533, e in *Riv. leg. fisc.*, 1988, 925; Comm. trib., 1° grado Bologna, sez. VI, 20 marzo 1989, in *Corr. trib.*, 1989, 2281); ove quest'ultimo manchi, la plusvalenza è pari a tutto il valore che residua dopo aver detratto i costi documentati.

Nel computo dell'avviamento è da escludere che si possa tener conto del risultato della capitalizzazione dell'ultimo reddito (credito empirico normalmente utilizzato dagli uffici finanziari), costituendo tale dato un'entità aziendale e/o contabile, ma non fiscale (Cass., sez. I, 24 ottobre 1987, n. 7837, cit.).

L'art. 54, 5° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986 stabilisce, con norma estensibile ex art. 36 d.p.r. 4 febbraio 1988, n. 42 anche ai periodi d'imposta precedenti ancora in contestazione, che concorrono alla formazione del reddito le plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso (Comm. centr., sez. III, 7 luglio 1989, n. 4715, in *Corr. trib.*, 1989, 2448, e in *Fisco*, 1990, 77, e in *Giur. imp.*, 1990, 402).

In caso di assegnazione a soci recedenti da una società di un immobile valutato in un ammontare largamente superiore all'importo delle quote sociali rimborsate, sarebbe corretto inferirne l'esistenza di riserve occulte della società (Comm. centr., sez. XVIII, 1° settembre 1988, n. 6089, in *Riv. leg. fisc.*, 1989, 482).

L'accantonamento in apposito fondo del passivo delle plusvalenze patrimoniali realizzate e poste in regime di sospensione d'imposta costituisce un espediente contabile per bilanciare un componente straordinario di reddito che non transita per il conto economico e che è quindi patrimonializzato. Pertanto la sua mancanza non giustificerebbe la immediata tassazione della plusvalenza (Comm. trib., 2° grado Pavia, sez. I, 30 marzo 1982, n. 106, in *Boll. trib.*, 1982, 1417).

Il c.d. «vincolo sportivo» è assimilabile ad un bene immateriale atipico avente funzione strumentale per l'esercizio dell'impresa di pubblici spettacoli qual'è la società sportiva; la cessione a titolo oneroso dello stesso genera quindi una plusvalenza, suscettibile di essere accantonata (Comm. trib., 1° grado Torino, sez. VII, 20 marzo 1987, n. 3803, *retro*, 1984, II, 403).

2.5. Sopravvenienze attive (7).

Gli artt. 55, 3° comma, e 64, ultimo comma, del d.p.r. n. 597 del 1973, richiamati dall'art. 5 del d.p.r. n. 598 del 1973 sull'irpeg (e oggi artt. 55, 4° comma, e 95, 1° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986), canonizzano per la prima volta sul piano normativo il principio civilistico secondo il quale non è impedito ai soci di società con personalità giuridica di effettuare, in aggiunta ai conferimenti tipici in conto aumento capitale, dei conferimenti (anomali ma pur sempre leciti e validi) destinati — in base a delibera assembleare ed al fine di un ripiano delle perdite sociali o di una maggiore disponibilità finanziaria — ad incremento od integrazione del patrimonio sociale. Ne segue, data l'assimilazione di tali conferimenti extra capitale a

(7) Vedi la rassegna di giurisprudenza di Di Stefano, *Il reddito e le sopravvenienze attive*, *retro*, 1984, II, 597.

quelli in conto aumento capitale, che non costituiscono sopravvenienza attiva imponibile i versamenti *pro-quota* effettuati dai soci ad integrazione del patrimonio (Cass., sez. I, 8 giugno 1979, n. 3253, in *Rass. trib.*, 1979, II, 306).

Vigente l'art. 55 del d.p.r. n. 597 del 1973, non si consideravano sopravvenienze attive i versamenti fatti dai soci in proporzione alle quote di partecipazione, né la rinuncia da parte dei soci, nella stessa proporzione, ai crediti derivanti da precedenti finanziamenti. La giurisprudenza, chiamata a giudicare sulla tassabilità della rinuncia al credito per un finanziamento effettuato da un solo socio, ha ritenuto che detta operazione non realizzasse una sopravvenienza sulla base del rilievo che il limite della proporzionalità avrebbe dovuto ritenersi operante soltanto nella eventualità che tutti i soci avessero partecipato al precedente finanziamento (Comm. trib., 1° grado Rimini, 21 luglio 1985, n. 527, in *Boll. trib.*, 1986, 747, e in *Corr. trib.*, 1985, 2598). Attualmente l'art. 55, 4° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986 non prevede più il requisito della proporzionalità, tanto per i versamenti effettuati dai soci, quanto per le rinunce degli stessi a crediti verso la società.

I rimborsi dell'ige all'esportazione, sostanzandosi in un recupero dell'onere sopportato nel ciclo di fabbricazione da prodotti esportati, che aveva già trovato deduzione dal reddito d'impresa, costituiscono sopravvenienza attiva, e cioè proventi a fronte di oneri dedotti in precedenti periodi d'imposta, da tassarsi nell'esercizio in cui il provento è stato conseguito (Comm. centr., sez. II, 5 dicembre 1985, n. 10349, in *Boll. trib.*, 1986, 509).

Il così detto «*bonus concordatario*», emergente per effetto della riduzione dei crediti chirografari vantati nei confronti dell'imprenditore ammesso al concordato preventivo con cessione dei beni, non costituisce sopravvenienza attiva ai fini dell'imposizione del reddito (Cass., sez. I, 8 settembre 1986, n. 5476, in *Il fall.*, 1987, 155; Trib. Pesaro, 15 settembre 1983, in *Boll. trib.*, 1984, 158; Trib. Biella, 18 giugno 1982, in *Giur. comm.*, 1983, II, 226; Trib. Reggio Emilia, 20 febbraio 1981, in *Riv. dott. comm.*, 1982, 618; Comm. trib., 1° grado Reggio Emilia, sez. V, 6 febbraio 1990, in *Fisco*, 1990, 3184; Comm. trib., 2° grado Matera, sez. I, 2 giugno 1988, n. 839, in *Boll. trib.*, 1988, 1642; Comm. trib., 1° grado Torino, 11 aprile 1988, n. 8798, in *Fisco*, 1988, 7636; Comm. trib., 1° grado Macerata, sez. II, 1° marzo 1985, n. 286, in *Boll. trib.*, 1985, 1081; Comm. trib., 1° grado Gorizia, sez. II, 27 agosto 1984, n. 418, in *Corr. trib.*, 1984, 1996; Comm. trib., 1° grado Brescia, 19 ottobre 1982, in *Boll. trib.*, 1983, 784, e in *Rass. trib.*, 1984, II, 161; Comm. trib., 1° grado Torino, 19 aprile 1982, n. 8194; *contra*: Trib. Lodi, 13 febbraio 1984, in *Rass. trib.*, 1984, II, 161; Trib. Bologna, 6 dicembre 1983, in *Rass. trib.*, 1984, II, 38).

Nel concordato preventivo con cessione dei beni, la pretesa dell'Amministrazione finanziaria di tassare le sopravvenienze attive realizzate per effetto dell'efficacia remissoria del concordato non può essere fatta valere sui beni oggetto della cessione (Comm. trib., 1° grado Macerata, sez. I, 14 giugno 1985, n. 1676, in *Boll. trib.*, 1985, 1514; Trib. Lucca, 4 marzo 1985, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, 200; Trib. Pordenone, 14 ottobre 1984, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, 200; Trib. Firenze, 4 luglio 1979, in *Fisco*, 1980, 2075; *contra*: Trib. Varese, 31 gennaio 1985, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1985, II, 200). Neppure può essere ritenuto soggetto passivo di tale pretesa il liquidatore giudiziale, dal momento che lo stesso non viene annoverato dalle norme fiscali fra coloro cui incombe l'obbligo del pagamento (Trib. Lucca, 4 marzo 1985, *cit.*).

La non assoggettabilità dei contributi in conto capitale a ritenuta d'acconto è irrilevante ai fini della qualificazione degli stessi come sopravvenien-

ze attive imponibili che concorrono nel periodo d'imposta in cui opera il regime di sospensione d'imposta (d.p.r. n. 597 del 1973, art. VIII, 7 marzo 1987, n. 1930).

I contributi corrisposti dalle società sportive, non essendo a titolo di sovvenzione pubblica, sono sovvenzioni pubbliche «per esercizio» e quindi sono fiscalmente accantonabili in appositi fondi (d.p.r. n. 597 del 1973, art. VIII, 7 marzo 1987, n. 1930, del 1986) (Comm. trib., 1° grado Roma, 3803, *retro*, 1987, II, 403).

Non costituisce sopravvenienza attiva sottratti a tassazione anche i contributi versati dagli utili stessi a «riserva speciale» o a «fondo di riserva automatica degli stessi a norma dell'art. 2475 del c.c. (Comm. centr., sez. VIII, 1981, 876).

Nel caso di pagamento di contributi in conto corrente non presentati a scadenza del termine per l'incasso del credito (Comm. trib., 1° grado Roma, 1979, in *Boll. trib.*, 1980, 628).

È stato ritenuto che i contributi versati in conto corrente sono soggetti alla fiscalizzazione degli utili e delle sopravvenienze attive né ricavi, onde l'impresa quali componenti i costi (Comm. trib., 2° grado Roma, 1988, 57).

Nel caso in cui un concordato preventivo favorisce di un terzo al diritto di prelazione, il concedente è obbligato a versare il predetto prezzo, onde è illegittimo il leasing, il quale assuma come valore di riferimento lo stesso ma il valore normale del bene (d.p.r. n. 917 del 1986, art. II, 9 maggio 1986, n. 96, in *Corr. trib.*, 1986, II, 161). Nel caso di cessione del bene, il valore del bene costituisce sopravvenienza attiva del precedente utilizzatore del bene (Comm. trib., 1° grado Roma, 1988, 57).

24. Interessi su crediti d'imposta

Gli interessi dovuti dallo Stato sui crediti d'imposta sono produttivi di reddito, in quanto costituiscono un valore aggiunto, neppure nei confronti del contribuente (Comm. centr., sez. VIII, 1989, 713; Comm. trib., 1° grado Roma, 1989, 713).

ze attive imponibili che concorrono alla formazione del reddito d'impresa nel periodo d'imposta in cui vengono corrisposte, salva l'applicazione del regime di sospensione d'imposta previsto dall'art. 55 (Comm. centr., sez. VIII, 7 marzo 1987, n. 1930, in *Boll. trib.*, 1987, 1641).

I contributi corrisposti dalla F.I.G.C. (Federazione italiana gioco calcio) alle società sportive, non essendo caratterizzati da alcun vincolo di destinazione, sono sovvenzioni pubbliche non assimilabili ai «contributi in conto esercizio» e quindi sono fiscalmente qualificabili sopravvenienze attive, come tali accantonabili in apposito fondo del passivo ai sensi dell'art. 55, u.c., d.p.r. n. 597 del 1973 (e ora art. 55, 3° comma, lett. b), del d.p.r. n. 917 del 1986) (Comm. trib., 1° grado Torino, sez. VII, 20 marzo 1987, n. 3803, *retro*, 1987, II, 403).

Non costituisce sopravvenienza attiva la regolarizzazione contabile di utili sottratti a tassazione anteriormente al 1973 mediante il passaggio degli utili stessi a «riserva speciale», quando sia stata effettuata la definizione automatica degli stessi a norma della legge di condono n. 823 del 1973 (Comm. centr., sez. VIII, 18 novembre 1980, n. 10598, in *Boll. trib.*, 1981, 876).

Nel caso di pagamento di forniture a mezzo di assegni bancari di conto corrente non presentati all'incasso, si ha sopravvenienza attiva non allo scadere del termine per l'incasso ma allo scadere del termine di prescrizione del credito (Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XXXVII, 28 novembre 1979, in *Boll. trib.*, 1980, 628).

È stato ritenuto che i contributi in conto esercizio, quali quelli conseguenti alla fiscalizzazione degli oneri sociali, non costituiscano né sopravvenienze attive né ricavi, onde non concorrerebbero alla formazione del reddito d'impresa quali componenti positivi ma, semmai, come mere riduzioni di costi (Comm. trib., 2° grado Pistoia, sez. IV, 20 maggio 1987, n. 42, in *Boll. trib.*, 1988, 57).

Nel caso in cui un conduttore di beni in *leasing* finanziario rinunci a favore di un terzo al diritto di acquistare il bene al prezzo preventivamente pattuito, il concedente è obbligato a vendere al cessionario del diritto al predetto prezzo, onde è illegittimo l'accertamento, nei confronti della società di *leasing*, il quale assuma come prezzo di cessione non il prezzo cd. di riscatto ma il valore normale del bene (Comm. trib., 1° grado Tolmezzo, sez. II, 9 maggio 1986, n. 96, in *Boll. trib.*, 1989, 71). Si noti che, attualmente, nel caso di cessione del contratto di locazione finanziaria, il valore normale del bene costituisce sopravvenienza attiva per il cedente (cioè per il precedente utilizzatore del bene) e non per la società di *leasing* (art. 55, ultimo comma, del d.p.r. n. 917 del 1986).

2.4. Interessi su crediti d'imposta.

Gli interessi dovuti dallo Stato sui rimborsi d'imposta, non essendo produttivi di reddito, in quanto di natura compensativa e risarcitoria, non possono, neppure nei confronti delle società, essere assoggettati ad irpeg e ad *ilor* (Comm. centr., sez. I, 15 febbraio 1988, n. 1396, in *Riv. dott. comm.*, 1989, 713; Comm. centr., sez. XXII, 17 ottobre 1985, n. 8656, *re-*

tro, 1985, II, 1374, e in *Rass. trib.*, 1986, II, 41, e in *Fisco*, 1985, 5490; Comm. trib., 1° grado Macerata, sez. I, 14 marzo 1988, n. 405, in *Corr. trib.*, 1988, 2163, e in *Boll. trib.*, 1988, 813, e in *Fisco*, 1988, 3406; Comm. trib., 1° grado Udine, 5 gennaio 1988, n. 4741, in *Boll. trib.*, 1988, 507; Comm. trib., 1° grado Udine, sez. I, 5 gennaio 1988, n. 4739, in *Fisco*, 1988, 2507; Comm. trib., 1° grado Udine, sez. I, 29 dicembre 1987, n. 4739, in *Fisco*, 1988, 2628; Comm. trib., 2° grado Milano, sez. IX, 16 gennaio 1986, n. 2157, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 131; Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 5 settembre 1985, n. 2317, in *Boll. trib.*, 1986, 80; Comm. trib., 2° grado Modena, sez. I, 22 novembre 1984, n. 122, in *Boll. trib.*, 1985, 330, e in *Corr. trib.*, 1985, 495, e in *Fisco*, 1985, 2819, e in *Rass. trib.*, 1985, II, 340; Comm. trib., 2° grado Como, 18 aprile 1984, n. 770, in *Boll. trib.*, 1984, 1008; Comm. trib., 1° grado Venezia, 13 marzo 1984, n. 74, in *Rass. trib.*, 1984, II, 337; Comm. trib., 2° grado Ancona, 3 maggio 1982, n. 81, in *Boll. trib.*, 1983, 608; Comm. trib., 2° grado Bergamo, sez. V, 4 dicembre 1981, n. 1341, in *Fisco*, 1983, 1857; Comm. trib., 1° grado Como, sez. IV, 17 maggio 1980, n. 612, in *Fisco*, 1981, 3848, e in *Corr. trib.*, 1980, 1626; *contra*: Comm. trib., 2° grado Brescia, sez. IV, 10 aprile 1986, n. 405, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1987, II, 131; Comm. trib., 2° grado Milano, sez. I, 4 aprile 1986, n. 1148, in *Fisco*, 1986, 3574).

Sull'argomento è intervenuta la Suprema Corte la quale, con una recentissima sentenza (Cass., sez. I, 5 luglio 1990, n. 7091, in *Fisco*, 1990, 5066), ha precisato che gli interessi maturati su crediti d'imposta, che i contribuenti vantano nei confronti dell'Amministrazione finanziaria, non sono dovuti a titolo moratorio (non essendovi mora dell'amministrazione) né derivano dall'impiego di capitale, ma servono a compensare i contribuenti dell'esborso pecunario che essi hanno in precedenza effettuato versando al Fisco una somma di denaro che deve essere loro restituito.

Pertanto — continua la Cassazione, confermando così la prevalente giurisprudenza delle Commissioni tributarie — nel vigore del d.p.r. n. 597 del 1973 gli interessi *de quibus* non erano soggetti ad imposte sul reddito, in quanto dal combinato disposto degli artt. 41, lett. d) e i) e 44 del citato d.p.r., era dato evincere, inequivocabilmente, che lo stesso prevedeva, anche con riferimento al reddito d'impresa, l'esclusione dalla tassazione degli interessi aventi funzione compensativa. Nella vigenza dell'art. 56, 3° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986, invece, tutti gli interessi — e quindi anche quelli di natura compensativa — vanno ritenuti suscettibili di concorrere alla formazione del reddito d'impresa e sono pertanto soggetti ad imposta.

A sorpresa è però la conclusione del Supremo Collegio il quale, con un'interpretazione che non mancherà di far discutere, ha stabilito che detto art. 56 sarebbe applicabile retroattivamente ai periodi d'imposta anteriori al 1988 in virtù dell'art. 36 del d.p.r. n. 42 del 1988, quando le relative dichiarazioni fossero conformi alla nuova norma.

Di conseguenza, con riferimento a tali periodi, andrebbe escluso il diritto del contribuente imprenditore — che, in conformità alla presentata dichiarazione, avesse versato le imposte sugli interessi in questione — di ripetere, ai sensi dell'art. 38 del d.p.r. 29 settembre 1973, n. 602 e dell'art. 16 del d.p.r. 26 ottobre 1972, n. 636, i tributi a suo tempo indebitamente versati.

2.5. Proventi immobiliari (8).

2.5.1. Immobili sfitti.

È stato ritenuto che la mobiliari non locate, di cui 58 del d.p.r. n. 917 del 1986 non pure i soggetti irpeg; 1973 che stabiliva per ques del reddito complessivo dete III. 9 luglio 1982, n. 6150, gli 1988, n. 6432, in *Riv. leg.*

2.5.2. Esenzione dei fabbricati.

È stato precisato che i senzione venticinquennale di cazioni e proroghe, sono ese ritenuta manifestamente infor zionale (Comm. trib., 1° gr 1978, II, 459 e in *Boll. trib.*,

2.5.3. Strumentalità degli immobili.

Secondo il combinato dis del 1986, sono immobili stru stiche non sono suscettibili di zioni (cd. strumentalità «per l'esercizio dell'impresa commi lità «per destinazione»).

La copiosa giurisprudenz degli immobili («per destinaz occupa prevalentemente di val la tassazione ilor: è noto infat di un'impresa commerciale, fondari e concorrono a form del reddito d'impresa; diversat teri propri dei redditi fondiari mente a tassazione. Nondime qualificare un immobile qual ai fini dell'attuale normativa discende sia il diritto per il co d'impresa le quote di ammor costi ad esso relativi concorr determinazione del reddito im anche la tassazione irpeg avv

(8) Vedi la rassegna di Mi fabbricati (1973-1988), retro, 198 di giurisprudenza.

2.5. Proventi immobiliari (8).

2.5.1. Immobili sfitti.

È stato ritenuto che la riduzione del reddito catastale delle unità immobiliari non locate, di cui all'art. 38 del d.p.r. n. 597 del 1973 (ora art. 38 del d.p.r. n. 917 del 1986), concernesse soltanto le persone fisiche e non pure i soggetti irpeg: ciò sulla base dell'art. 4 del d.p.r. n. 599 del 1973 che stabiliva per questi ultimi l'applicazione dell'ilor sull'ammontare del reddito complessivo determinato ai fini dell'irpeg (Comm. centr., sez. III, 9 luglio 1982, n. 6150, in *Boll. trib.*, 1983, 866; Cass., sez. I, 24 luglio 1988, n. 6432, in *Riv. leg. fisc.*, 1988, 690).

2.5.2. Esenzione dei fabbricati.

È stato precisato che i redditi fondiari dei fabbricati beneficianti dell'esenzione venticinquennale di cui alla l. n. 408 del 1949 e successive modificazioni e proroghe, sono esenti dall'ilor ma non dall'irpeg, ed è stata altresì ritenuta manifestamente infondata la relativa questione di legittimità costituzionale (Comm. trib., 1° grado Milano, 5 dicembre 1977, n. 4846, *retro*, 1978, II, 459 e in *Boll. trib.*, 1978, 303).

2.5.3. Strumentalità degli immobili.

Secondo il combinato disposto degli artt. 40, 57 e 95 del d.p.r. n. 917 del 1986, sono immobili strumentali, oltre a quelli che per le loro caratteristiche non sono suscettibili di diversa utilizzazione senza radicali trasformazioni (cd. strumentalità «per natura»), quelli utilizzati esclusivamente per l'esercizio dell'impresa commerciale da parte del possessore (cd. strumentalità «per destinazione»).

La copiosa giurisprudenza formatasi sul problema della strumentalità degli immobili («per destinazione») nel vigore dei decreti della riforma si occupa prevalentemente di valutare gli effetti di tale caratteristica ai fini della tassazione ilor: è noto infatti che se l'immobile è strumentale all'esercizio di un'impresa commerciale, i relativi redditi non sono considerati redditi fondiari e concorrono a formare il reddito complessivo come componenti del reddito d'impresa; diversamente, il loro reddito è determinato con i criteri propri dei redditi fondiari e, ai fini dell'ilor, è assoggettato autonomamente a tassazione. Nondimeno, i criteri individuati in tali pronunce per qualificare un immobile quale bene strumentale assumono rilevanza anche ai fini dell'attuale normativa irpeg, perché dalla strumentalità dell'immobile discende sia il diritto per il contribuente di portare in deduzione dal reddito d'impresa le quote di ammortamento di detto cespite, sia che i ricavi e i costi ad esso relativi concorrono come componenti positivi e negativi alla determinazione del reddito imponibile. In caso di non strumentalità, invece, anche la tassazione irpeg avviene con criterio catastale, comportando la va-

(8) Vedi la rassegna di Mistò, *Le imposte dirette (1986-1988) e indirette sui fabbricati (1973-1988)*, *retro*, 1988, II, 1549, ed ivi riferimenti a precedenti rassegne di giurisprudenza.

n. 607, in *Fisco*, 1987, 2799; Comm. centr., sez. XI, 21 gennaio 1986, n. 529, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 69; Comm. centr., sez. XXII, 18 gennaio 1986, n. 385, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 44; Comm. centr., sez. III, 3 dicembre 1985, n. 10296, in *Comm. trib. centr.*, 1985, I, 885; Comm. centr., sez. XXIV, 14 settembre 1985, n. 7511, in *Giur. imp.*, 1986, 1579; Comm. centr., sez. XVIII, 28 giugno 1985, n. 6387, in *Boll. trib.*, 1985, 1774, in *Giur. imp.*, 1985, 1162, e in *Comm. trib. centr.*, 1985, I, 573; Comm. centr., sez. IX, 27 febbraio 1985, n. 2026, in *Giur. imp.*, 1986, 1260, e in *Corr. trib.*, 1985, 2130; Comm. centr., sez. II, 7 febbraio 1985, n. 1196, in *Corr. trib.*, 1985, 992; Comm. centr., sez. V, 20 dicembre 1984, n. 11028, in *Corr. trib.*, 1985, 503, e in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 854; Comm. centr., sez. XXII, 26 ottobre 1984, n. 9132, in *Corr. trib.*, 1985, 383, e in *Giur. imp.*, 1985, 410; Comm. centr., sez. VI, 9 ottobre 1984, n. 8678, in *Corr. trib.*, 1985, 383; Comm. centr., sez. V, 9 maggio 1984, n. 4822, in *Corr. trib.*, 1984, 1454, e in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 300; Comm. centr., sez. XXII, 13 dicembre 1983, n. 4623, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 1168; Comm. centr., sez. XXII, 13 dicembre 1983, n. 4622, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 1167; Comm. centr., sez. III, 7 maggio 1982, n. 3890, *retro*, 1983, II, 391, e in *Giur. imp.*, 1983, 332; Comm. centr., 1° luglio 1981, n. 7162, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 685; Comm. centr., 10 giugno 1981, n. 6428, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 645; Comm. centr., sez. XXII, 18 marzo 1981, n. 3324, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 507, e in *Boll. trib.*, 1982, 239; Comm. centr., sez. XXII, 24 gennaio 1979, n. 1140, *retro*, 1980, II, 7; Comm. trib., 1° grado Novara, sez. IV, 8 luglio 1989, n. 618, in *Riv. giur. edil.*, 1989, I, 748; Comm. trib., 2° grado Roma, 30 gennaio 1987, n. 87050, in *Boll. trib.*, 1988, 1592; Comm. trib., 1° grado Roma, 17 ottobre 1988, in *Corr. trib.*, 1989, 910; Comm. trib., 2° grado Ravenna, 4 maggio 1986, n. 183, in *Rass. trib.*, 1986, II, 598; Comm. trib., 2° grado Milano, sez. II, 15 marzo 1984, in *Corr. trib.*, 1984, 1557; C. cost., 24 marzo 1987, n. 79, *retro*, 1987, II, 535; *contra*, con riferimento al comodato, Comm. centr., sez. XI, 17 marzo 1986, n. 2378, in *Giust. trib.*, 1986, I, 664; *contra*, con riferimento agli immobili locati: Cass., sez. I, 2 luglio 1981, n. 4288, in *Boll. trib.*, 1982, 258; Cass., sez. I, 2 luglio 1981, n. 4289, *retro*, 1981, II, 717; Cass., sez. I, 15 dicembre 1981, n. 6613, in *Boll. trib.*, 1982, 559, e in *Giur. imp.*, 1982, 822; Cass., sez. I, 10 agosto 1979, n. 4644, *retro*, 1981, II, 711; Comm. centr., sez. XIX, 12 maggio 1986, n. 4009, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 374; Comm. centr., sez. V, 7 maggio 1984, n. 4471, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 333; Comm. centr., sez. VIII, 12 aprile 1984, n. 3782, in *Giur. imp.*, 1984, 1317; Comm. centr., sez. XXII, 19 maggio 1983, n. 845, *retro*, 1984, II, 486, e in *Boll. trib.*, 1983, 1716, e in *Le società*, 1984, 458, e in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 290; Comm. centr., sez. III, 22 aprile 1983, n. 1060, in *Fisco*, 1984, 528; Comm. centr., sez. XXII, 9 dicembre 1981, n. 10812, *retro*, 1983, II, 390, e in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 725; Comm. centr., 5 maggio 1981, n. 4882, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 535; Comm. centr., sez. XXII, 18 marzo 1981, n. 3324, in *Boll. trib.*, 1982, 239; Comm. centr., sez. XXII, 22 gennaio 1981, n. 10498, in *Corr. trib.*, 1981, 563, e in *Boll. trib.*, 1981, 1547; Comm. centr., sez. XXII, 15 gennaio 1981, n. 12282, in *Corr. trib.*, 1981, 562; Comm. centr., 26 novembre 1980, n. 12282, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 24; Comm. centr., 22 ottobre 1980, n. 10498, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 12; Comm. centr., 2 ottobre 1980, n. 8758, in *Riv. giur. ed.*, 1981, 1108, e in *Boll. trib.*, 1981, 1200; Comm. centr., sez. XI, 25 settembre 1980, n. 8758, in *Boll. trib.*, 1981, 1200; Comm. centr., 2 luglio 1980, n. 7902, in *Comm. trib. centr.*, 1980, I, 774; Comm. centr., sez. V, 28

marzo 1980, sez. XVIII, 8 marzo 1980, n. dicembre 1979, dicembre 1979, n. 1979, n. 516, 1979, n. 58, in 78, n. 12334, maio 1978, n. rado Oristano, 1° grado Mi- grado Avellino, 1° grado Pisa, trib., 2° grado trib., 2° grado II, 855, e in novembre 1977, ano, 6 ottobre ra, 30 giugno no, 7 febbraio

strumentali, an- gli immobili nazione senza sione dell'art. definiti, anche Comm. centr., I, 1081, e in febbraio 1989, Comm. trib., r. trib., 1989, 262, in *Fisco*,

di una società a società pro- genera, perciò, ssazione quale 1988, n. 262,

mobili che ne strumentalità nte non hanno duto d'impresa oma, 16 otto-

on strumentali di natura ge- assorbendoli, reddito, e non e gli interessi

da mutuo, di qualunque specie essi siano; tali interessi sono quindi autonomamente deducibili ai sensi dell'art. 58, d.p.r. n. 597 del 1973 (e ora art. 63 del d.p.r. n. 917 del 1986), in sede di determinazione del reddito complessivo, e nessuna rilevanza può essere attribuita alla distinzione operata dall'Amministrazione finanziaria fra interessi di funzionamento ed interessi di finanziamento, distinzione che non appare ancorata ad alcun dato normativo (Comm. centr., sez. IX, 14 luglio 1989, n. 5035, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 576; Comm. centr., sez. I, 6 aprile 1989, n. 2541, in *Fisco*, 1989, 4269; Comm. trib., 1° grado Napoli, 20 gennaio 1986, n. 5693, in *Rass. trib.*, 1986, II, 338; *contra*: Comm. centr., sez. XI, 28 febbraio 1985, n. 2060, in *Fisco*, 1985, 4249 e Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 20 novembre 1986, n. 3236, in *Rass. trib.*, 1987, II, 976, che ammettono la deduzione dei soli interessi di finanziamento, mentre Comm. trib., 2° grado Pavia, sez. II, 25 maggio 1987, n. 179, in *Fisco*, 1987, 5443, e in *Rass. trib.*, 1987, II, 972, e Comm. trib., 1° grado Urbino, 23 febbraio 1982, n. 23, in *Boll. trib.*, 1982, 1418 ritengono comunque indeducibili tutti gli interessi).

Deve riconoscersi una autonoma rilevanza, in sede di determinazione del reddito complessivo, alle spese generali e di amministrazione della società, che parimenti non sono state prese in considerazione in sede di formazione delle tariffe d'estimo e che pertanto possono essere dedotte nella proporzione stabilita dall'art. 58 del d.p.r. n. 597 del 1973 (e ora art. 63 del d.p.r. n. 917 del 1986) (Comm. centr., sez. XXV, 14 novembre 1989, n. 6635, in *Boll. trib.*, 1990, 627; Comm. trib., 1° grado Rimini, 9 marzo 1987, n. 226, in *Boll. trib.*, 1987, 763, e in *Rass. trib.*, 1987, II, 580; Comm. trib., 1° grado Como, 20 novembre 1986, n. 3236, *cit.*; Comm. trib., 1° grado Napoli, 20 gennaio 1986, n. 5693, in *Rass. trib.*, 1986, I, 338; Comm. trib., 1° grado Firenze, sez. III, 5 febbraio 1983, n. 7525, in *Boll. trib.*, 1983, 865; *contra*: Comm. trib., 1° grado Urbino, 23 febbraio 1982, n. 23, *cit.*).

2.6. Rimanenze finali.

Le rimanenze non costituiscono reddito: l'esigenza di valutarle è dettata dalla sola necessità di considerare compresi nella determinazione degli elementi del conto profitti e perdite anche i beni per la cui produzione l'impresa ha subito dei costi ma che non ha ancora alienato, altrimenti potrebbe beneficiare della deduzione degli stessi senza indicare all'attivo il valore corrispondente (Comm. trib., 2° grado Matera, sez. II, 12 maggio 1984, n. 669, in *Boll. trib.*, 1985, 1599).

L'art. 62 del d.p.r. n. 597 del 1973 consentiva, ai fini della valutazione delle rimanenze, di includere nella stessa categoria beni dello stesso tipo, ma di diversa qualità, i cui valori non divergessero sensibilmente; pertanto, qualora fossero stati inclusi nella stessa categoria beni con valori notevolmente diversi, sarebbe stata legittima la conseguente rettifica del valore delle rimanenze (Comm. centr., sez. XXII, 21 dicembre 1982, n. 5026, in *Boll. trib.*, 1983, 701). L'attuale art. 59 del d.p.r. n. 917 del 1986, invece, impone - ai fini del raggruppamento dei beni in categorie - che l'omogeneità sussista non solo per il valore ma anche per la natura delle merci.

Relativamente ai beni risultanti dalle scritture contabili e non reperiti in magazzino, è stato ritenuto legittimo presumere l'omissione di ricavi conseguenti alla vendita di tali beni; mentre non è stata considerata proponibile l'ulteriore presunzione che i beni stessi fossero stati venduti previa trasfor-

mazione (Comm. trib., 1° grado Novara, sez. II, 22 gennaio 1982, in *Boll. trib.*, 1982, 1591).

Vigente il d.p.r. n. 597 del 1973 fu deciso che quando l'ufficio avesse proceduto alla rettifica del valore delle rimanenze finali di un esercizio, uguale rettifica avrebbe dovuto essere apportata alle rimanenze iniziali, e non solo alle rimanenze finali dell'esercizio successivo (Comm. trib., 1° grado Milano, 13 dicembre 1979, in *Boll. trib.*, 1980, 709). La questione è stata risolta dall'art. 76 del d.p.r. n. 917 del 1986, il quale dispone che la rettifica da parte dell'ufficio delle imposte delle valutazioni fatte dal contribuente non ha effetto per gli esercizi successivi; tuttavia l'ufficio deve tenerne conto in sede di rettifica delle valutazioni relative a tali esercizi.

La valutazione delle scorte di magazzino con il metodo «L.I.F.O. a scatti» non implica violazione del principio della verità del bilancio, e non costituisce ragione di nullità della deliberazione di approvazione del bilancio medesimo ai sensi dell'art. 2379 c.c. (Cass., sez. I, 27 febbraio 1985, n. 1699, *retro*, 1987, II, 1337; Cass., 18 marzo 1986, n. 1839, in *Le società*, 1986, 722; Trib., Milano, 30 settembre 1985, in *Le società*, 1986, 60; *contra*: Trib. Bologna, 13 settembre 1984, in *Giur. comm.*, 1985, II, 354; Trib. Roma, 13 settembre 1977, in *Giur. comm.*, 1978, II, 100).

Il metodo del «lifo a scatti, o a scaglioni, che è diretto ad attenuare l'effetto depressivo che il riferimento ai costi più antichi produce, in periodi di prezzi crescenti, sulla situazione patrimoniale» deve ritenersi del tutto legittimo nel vigore del t.u. del 1958; tale sistema è stato tenuto fermo nelle sue linee essenziali dall'art. 62 del d.p.r. n. 597 e dall'art. 59 del d.p.r. n. 917 del 1986, la quale ultima norma, pur lasciando libero il contribuente di adottare metodi diversi, stabilisce che il valore fiscale delle stesse non può mai essere inferiore a quello che risulterebbe applicando i criteri della medesima disposizione, che fanno perno appunto sul metodo *lifo* (Cass., sez. I, 25 maggio 1989, n. 2511, in *Fisco*, 1989, 5877).

Infine, la sola circostanza che fatture di fine anno siano contabilizzate nell'anno successivo, non dà luogo alla presunzione che le merci siano pervenute nell'anno della fattura e comprese nella valutazione di magazzino di fine anno (Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 18 ottobre 1979, in *Boll. trib.*, 1980, 1038).

2.7. Opere, forniture e servizi di durata ultrannuale.

Nell'esecuzione di opere cd. di durata il diritto al corrispettivo non si realizza in un unico contesto temporale ma in più periodi, in coincidenza con i momenti di accertamento da parte del committente di ciascuna opera o frazione di opera (Comm. trib., 2° grado Matera, sez. II, 12 maggio 1984, n. 669, in *Boll. trib.*, 1985, 1599).

Con riferimento alla valutazione delle opere e servizi in corso di esecuzione, la Commissione centrale, rilevato che essa è influenzata da stime che hanno un certo grado di soggettività, ha deciso di non dover applicare sanzioni nel caso di difformità dei criteri adottati dal contribuente rispetto a quelli ritenuti applicabili dal giudice tributario (Comm. centr., sez. VII, 10 gennaio 1985, n. 115, *retro*, 1987, II, 1118).

Se della riduzione per rischio contrattuale per opere e servizi in corso di esecuzione al 31 dicembre 1973 non è stato tenuto conto in precedenza, è possibile tenerne conto anche dopo tale data, in qualsiasi periodo d'imposta, ai sensi del 3° comma dell'art. 63 del d.p.r. n. 597 del 1973 (ora art. 60 del d.p.r. n. 917 del 1986), commisurandola all'ammontare delle presta-

zioni fatte fin dall'inizio di c
Trento, 4 giugno 1980, in *Boll.*

La mancata allegazione
delle opere in corso di esec
di merito, l'accertamento d'u
di elementi certi e non pre
gennaio 1988, n. 94, in *Boll.*

2.8. Compensi agli amministratori.

Il compenso annuale pre
le prestazioni effettuate nel
d'impresa della società, ai se
597 del 1973, a nulla rilevan
so (Comm. centr., sez. XX,
1015), mentre secondo la c
917 del 1986, i compensi
società sono deducibili dal
cui sono corrisposti; essa
d.p.r. n. 42 del 1988, anch
sta antecedenti quello di entr
finiti (Comm. centr., sez. I
centr., 1989, I, 22).

Vigente l'art. 59 del d.p.
zione agli utili corrisposto
(Comm. trib., 1° grado Trev
1985, 431).

Applicabile lo *ius superv*
del 1988, le partecipazioni a
tà sono computate in dimi
indipendentemente dalla im
centr., sez. III, 12 gennaio 19

Non è stata ritenuta gi
per l'amministratore unico d
base del rilievo che l'art. 5
compensi da corrispondere l
sociali (Comm. centr., sez. X
1988, 571, e in *Comm. trib.*
que non sono più previsti dal

Secondo la Centrale, il
seguì intestati all'amministra
zione di compensi extraconta
re a tassazione - quando ne
una diversa causale sottostan
VIII, 22 aprile 1988, n. 3641

I compensi corrisposti d
essi stessi svolte a favore d
di esercizio deducibili dal re
se, sez. VIII, 28 giugno 198

2.9. Interessi passivi.

Se manca la prova che

zioni fatte fin dall'inizio di esecuzione del contratto (Comm. trib., 1° grado Trento, 4 giugno 1980, in *Boll. trib.*, 1981, 618).

La mancata allegazione alla dichiarazione del prospetto di valutazione delle opere in corso di esecuzione legittimerebbe, secondo la giurisprudenza di merito, l'accertamento d'ufficio del valore della rimanenza sulla base però di elementi certi e non presunti (Comm. trib., 2° grado Bari, sez. I, 29 gennaio 1988, n. 94, in *Boll. trib.*, 1988, 320).

2.8. Compensi agli amministratori e ai soci.

Il compenso annuale predeterminato dovuto al socio amministratore per le prestazioni effettuate nel periodo d'imposta era deducibile dal reddito d'impresa della società, ai sensi degli artt. 59, 3° comma, e 74 del d.p.r. n. 597 del 1973, a nulla rilevando la mancata corresponsione nel periodo stesso (Comm. centr., sez. XX, 25 giugno 1985, n. 6198, in *Boll. trib.*, 1986, 1013), mentre secondo la disposizione contenuta nell'art. 62 del d.p.r. n. 917 del 1986, i compensi in misura fissa spettanti agli amministratori di società sono deducibili dal reddito d'impresa della società nell'esercizio in cui sono corrisposti; essa però trova applicazione a norma dell'art. 36, d.p.r. n. 42 del 1988, anche ai rapporti tributari relativi ai periodi d'imposta antecedenti quello di entrata in vigore del testo unico, e non ancora definiti (Comm. centr., sez. III, 12 gennaio 1989, n. 126, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 22).

Vigente l'art. 59 del d.p.r. n. 597 del 1973, il compenso in partecipazione agli utili corrisposto all'amministratore non era un costo deducibile (Comm. trib., 1° grado Treviso, 17 novembre 1982, n. 1092, in *Corr. trib.*, 1983, 431).

Applicabile lo *ius superveniens*, per effetto dell'art. 36 del d.p.r. n. 42 del 1988, le partecipazioni agli utili spettanti agli amministratori delle società sono computate in diminuzione del reddito dell'esercizio di competenza, indipendentemente dalla imputazione al conto profitti e perdite (Comm. centr., sez. III, 12 gennaio 1989, n. 126, in *Corr. trib.*, 1989, 902).

Non è stata ritenuta giustificata la ripresa a tassazione del compenso per l'amministratore unico determinata in sede di delibera assembleare, sulla base del rilievo che l'art. 59 del d.p.r. n. 597 indicava i parametri per i compensi da corrispondere limitatamente agli amministratori di società personali (Comm. centr., sez. X, 18 novembre 1987, n. 8365, in *Giur. imp.*, 1988, 371, e in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 8365); detti parametri, comunque, non sono più previsti dall'art. 62 del d.p.r. n. 917 del 1986.

Secondo la Centrale, il rinvenimento presso la società di matrici di assegni intestati all'amministratore costituirebbe valida prova della corresponsione di compensi extracontabili all'amministratore medesimo - da recuperare a tassazione - quando non fosse fornita alcuna indicazione riguardo ad una diversa causale sottostante agli assegni in questione (Comm. centr., sez. VIII, 22 aprile 1988, n. 3641, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 401).

I compensi corrisposti da società ai propri soci per attività professionale dagli stessi svolte a favore della medesima possono essere considerati costi di esercizio deducibili dal reddito della società (Comm. trib., 1° grado Treviso, sez. VIII, 28 giugno 1985, n. 1290, in *Corr. trib.*, 1985, 2974).

2.9. Interessi passivi.

Se manca la prova che un mutuo sia stato contratto allo scopo specifi-

suo campo di applicazione le erogazioni liberali, che formavano, oggetto di un'apposita disposizione, stabilita con l'art. 60 dello stesso decreto (ora art. 65 del d.p.r. n. 917), alla quale andava attribuita natura autonoma e distinta rispetto a quella del successivo art. 74; pertanto, ai fini della deducibilità delle erogazioni liberali, era sufficiente la prova documentale della erogazione con il corrispondente inserimento del relativo importo nella dichiarazione (Comm. centr., sez. XXIV, 29 gennaio 1986, n. 837, in *Boll. trib.*, 1987, 762).

2.11. Perdite e sopravvenienze passive.

2.11.1. Perdite su crediti.

La perdita subita per un credito dichiarato insussistente non imputata al conto profitti e perdite non è deducibile in sede di dichiarazione dei redditi, senza che ciò comporti una violazione del divieto della doppia imposizione, ma soltanto l'impossibilità di recuperare l'imposta a suo tempo corrisposta per un credito rivelatosi insussistente (Comm. trib., 1° grado Trento, 4 giugno 1980, in *Boll. trib.*, 1981, 618).

Secondo la giurisprudenza anteriore al t.u. del 1986, se la dichiarazione rilasciata dal curatore fallimentare sulla inesigibilità di crediti chirografari non era di natura estimativa e presuntiva, ma attestava che l'inesigibilità derivava dalla impossibilità di soddisfare i crediti privilegiati per insufficienza di attivo, essa costituiva prova che la perdita era certa e determinata e quindi la perdita stessa era deducibile a norma dell'art. 74 del d.p.r. n. 597 (Comm. trib., 2° grado Treviso, 8 aprile 1986, n. 195, in *Boll. trib.*, 1986, 1357, Comm. trib., 1° grado Treviso, sez. II, 20 dicembre 1984, n. 2484, in *Boll. trib.*, 1985, 762). La questione della deduzione dal reddito d'impresa delle perdite su crediti vantati verso debitori assoggettati a procedure concorsuali ha trovato la sua regolamentazione nell'art. 66, 3° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986 e negli artt. 11 e 25 del d.p.r. n. 42 del 1988. Per la deduzione, da parte delle aziende ed istituti di credito, degli accantonamenti per rischi su crediti e delle perdite su crediti nei confronti di Stati stranieri che hanno ottenuto procedure di ristrutturazione del debito estero, dispone ora la l. 4 novembre 1988, n. 491.

Ai fini della determinazione del reddito d'impresa non è consentita — perché contrastante con il principio di competenza — la deduzione della perdita su un credito nell'esercizio precedente a quello di scadenza dello stesso, sulla base di una insolvenza del debitore meramente presunta dal creditore; ciò in quanto la decadenza dal beneficio del termine, prevista dall'art. 1186 c.c., non si verifica automaticamente, come nel caso di dichiarazione di fallimento, ma è subordinata alla richiesta da parte del creditore dell'immediato pagamento del credito vantato o, eventualmente, al provvedimento giurisdizionale di condanna del debitore all'adempimento (Cass., sez. I, 2 luglio 1984, n. 3865, in *Fisco*, 1984, 4342, e in *Boll. trib.*, 1984, 1554).

2.11.2. Perdite su cambi.

Vigente il d.p.r. n. 597 del 1973, l'orientamento prevalente della giurisprudenza era nel senso che le perdite su cambi, rilevabili sulla base dei

corsi delle valute estere alla chiusura dell'esercizio e imputate al conto profitti e perdite, fossero deducibili nell'esercizio stesso e non nel successivo periodo d'imposta in cui si fosse verificato l'incasso del credito o il pagamento del debito in valuta, come sostiene l'Amministrazione finanziaria (Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 14 ottobre 1986, in *Boll. trib.*, 1986, 1768; Comm. trib., 1° grado Bergamo, 2 febbraio 1980, in *Boll. trib.*, 1980, 631, e in *Giur. it.*, 1981, III, 2, 7; Comm. trib., 1° grado Como, 14 febbraio 1980, n. 367, in *Boll. trib.*, 1980, 949, e in *Fisco*, 1980, 2280; Comm. trib., 1° grado Bergamo, 18 giugno 1976, n. 217, in *Boll. trib.*, 1977, 773, e in *Imp. dir. erar.*, 1977, II, 60, e in *Giur. it.*, 1978, II, 3, 27; *contra*: Comm. trib., 2° grado Bergamo, 12 dicembre 1977, n. 538, *retro*, 1979, II, 294); e ciò anche se la perdita fosse stata evidenziata nel conto economico sotto forma di un accantonamento al fondo oscillazione cambi (Comm. centr., sez. X, 18 novembre 1987, n. 8365, in *Giur. imp.*, 1988, 371, e in *Boll. trib.*, 1988, 813, e in *Fisco*, 1987, 7386, e in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 8365; Comm. trib., 2° grado Firenze, 8 maggio 1982, n. 663, inedita; Comm. trib., 1° grado Firenze, 17 dicembre 1978, n. 6476, inedita).

L'acquisto e la vendita di valuta estera da parte di una banca costituisce oggetto della propria attività mercantile, assimilabile in un certo senso alla «merce» delle altre imprese commerciali per cui la valutazione dei crediti e dei debiti in valuta soggiace alla disciplina dell'art. 62 del d.p.r. n. 597, e non alla normativa contemplata nell'art. 9, 2° comma, lett. b), dello stesso decreto (Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 6 novembre 1986, n. 20237, in *Le società*, 1987, 204, e in *Boll. trib.*, 1987, 327; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 6 novembre 1986, n. 16369, in *Boll. trib.*, 1987, 327; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XLII, 11 marzo 1986, n. 15286, *retro*, 1987, II, 788, e in *Rass. trib.*, 1986, II, 332; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 16 luglio 1985, n. 9556, *retro*, 1987, II, 786, e in *Boll. trib.*, 1986, 411, e in *Rass. trib.*, 1986, II, 332).

L'accantonamento per rischi di cambio previsto dall'art. 72 del d.p.r. n. 917 del 1986 non era consentito dalla pregressa normativa in materia, in relazione alla quale non può assumere rilevanza lo *ius superveniens* rappresentato dalla norma citata poiché essa ha natura integrativa e non retroattiva. Pertanto tali accantonamenti, ove fatti anteriormente all'entrata in vigore del citato d.p.r., non erano deducibili (Comm. centr., sez. XVII, 10 aprile 1989, n. 2602, in *Boll. trib.*, 1989, 1424).

2.11.3. Altre sopravvenienze passive.

Ai sensi dell'art. 57, d.p.r. n. 597 del 1973 (ora art. 66 del d.p.r. n. 917 del 1986), sono da considerare sopravvenienze passive, purché passività non note nell'anno di competenza, gli addebiti di maggiori contributi dovuti all'Inps, divenuti certi e definiti con verbale redatto successivamente al periodo d'imposta di competenza (Comm. centr., sez. III, 10 settembre 1987, n. 6130, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 404; Comm. trib., 2° grado Forlì, sez. III, 23 luglio 1988, n. 612, in *Fisco*, 1988, 6329).

È stato ritenuto che per la determinazione dell'esercizio di competenza per la iscrizione nel conto profitti e perdite e, quindi, per l'imputazione a sopravvenienza passiva del valore di una donazione fatta da una società ad un Comune occorra fare riferimento all'atto con il quale il Comune medesimo ha deliberato, a seguito di autorizzazione prefettizia, di fare accettazione della donazione, per cui il successivo rogito notarile, «che alla liberalità considerata conferisce il dovuto crisma», rivestirebbe solo carattere formale

ed assumerebbe valore retroattivo (dec. 11 dicembre 1988, n. 1271, in *Fisco*, 1988, 1271).

Quando risulta che l'imposta non abbia avuto una sua pressoché integrale reintegro dell'importo stesso, la linea di massima, le condizioni per l'Amministrazione finanziaria di ritenere che la donazione relativa non sia avvenuta (Comm. centr., sez. VIII, 12 dicembre 1985, n. 2259).

2.12. Ammortamenti.

Funzione dell'ammortamento è la considerazione del loro deprezzo nell'esercizio; pertanto non è sufficiente la rivalutazione dei beni, ma è necessaria quella usura ed obsolescenza (Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 1178).

L'art. 68 del d.p.r. n. 597 del 1973 (ora art. 66 del d.p.r. n. 917 del 1986) stabilisce che i beni sono da ammortare per i beni e alle condizioni di cui sono soggetti nei periodi d'imposta e in misura dei decimi (ora l'art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986, 1° comma, lett. i), del d.p.r. n. 597 del 1973, 26 giugno 1990, n. 165 — *retro*, 1990, II, 165). Il valore può essere elevata fino al 100% (ora art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986, 1° comma, lett. i), del d.p.r. n. 597 del 1973, 26 giugno 1990, n. 165 — *retro*, 1990, II, 165). I beni sono già stati utilizzati e non possono essere eseguiti dal nuovo utente (ora art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986, 1° comma, lett. i), del d.p.r. n. 597 del 1973, 26 giugno 1990, n. 165 — *retro*, 1990, II, 165). Tale valore è anche perché, per un bene in concreto la più intensa utilizzazione non è richiesta per l'ammortamento (Comm. trib., 1° grado Salerno, sez. I, 2 febbraio 1987, n. 1655).

Non è richiesto a pena di decadenza che l'ammortamento debba essere calcolato e essere espressamente richiesto (Comm. trib., 1° grado Salerno, sez. I, 2 febbraio 1987, n. 1655).

La giurisprudenza civilistica ha considerato il duplice profilo del deprezzo: il primo tempo essa ha affermato che il deprezzo dei beni materiali, anche se è ammesso, non è sufficiente per la determinazione del deprezzo, di competenza del contribuente (ora art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986, 1° comma, lett. i), del d.p.r. n. 597 del 1973, 26 giugno 1990, n. 165 — *retro*, 1990, II, 165). Il deprezzo dei beni materiali, anche se è ammesso, non è sufficiente per la determinazione del deprezzo, di competenza del contribuente (ora art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986, 1° comma, lett. i), del d.p.r. n. 597 del 1973, 26 giugno 1990, n. 165 — *retro*, 1990, II, 165). Il deprezzo dei beni materiali, anche se è ammesso, non è sufficiente per la determinazione del deprezzo, di competenza del contribuente (ora art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986, 1° comma, lett. i), del d.p.r. n. 597 del 1973, 26 giugno 1990, n. 165 — *retro*, 1990, II, 165).

ed assumerebbe valore retroattivo (Comm. trib., 1° grado Rovigo, sez. I, 15 dicembre 1988, n. 1271, in *Fisco*, 1989, 4071).

Quando risulta che l'importo di una perdita dovuta a furto di merci abbia avuto una sua pressoché equivalente contropartita fra i ricavi per reintegro dell'importo stesso grazie a copertura assicurativa, sussistono, in linea di massima, le condizioni per la deducibilità, restando a carico dell'Amministrazione finanziaria l'onere di dimostrare che la contabilizzazione relativa non sia avvenuta nel pieno rispetto delle norme di contabilità (Comm. centr., sez. VIII, 15 novembre 1988, n. 7619, in *Fisco*, 1989, 2259).

2.12. Ammortamenti.

Funzione dell'ammortamento è quella di correggere il valore dei cespiti in considerazione del loro deperimento e consumo verificatosi nel corso dell'esercizio; pertanto non è stato ritenuto possibile procedere contemporaneamente alla rivalutazione dei beni e al loro ammortamento, non essendosi verificata quella usura ed obsolescenza che implicano una loro diminuzione di valore (Comm. trib., 1° grado Milano, 7 aprile 1977, in *Boll. trib.* 1977, 1178).

L'art. 68 del d.p.r. n. 597 del 1973 consentiva l'ammortamento anticipato per i beni e alle condizioni previste dalla norma stessa, nei primi tre periodi d'imposta e in misura non superiore al 15% del costo dei beni medesimi (ora l'art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986 – come modificato dall'art. 1, 1° comma, lett. i), del d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito nella legge 26 giugno 1990, n. 165 – dispone che la misura dell'ammortamento ordinario può essere elevata fino a due volte per ammortamento anticipato nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione e nei due successivi; se i beni sono già stati utilizzati da altri soggetti, l'ammortamento anticipato può essere eseguito dal nuovo utilizzatore soltanto nell'esercizio in cui i beni sono entrati in funzione). Tale tipo di ammortamento differisce da quello accelerato anche perché, per usufruire di quest'ultimo, è necessario dimostrare in concreto la più intensa utilizzazione dei beni, laddove tale dimostrazione non è richiesta per l'ammortamento anticipato (Comm. trib., 1° grado Salerno, sez. I, 2 febbraio 1988, n. 17, in *Fisco*, 1988, 7202; Comm. trib., 1° grado Belluno, sez. IV, 21 ottobre 1981, in *Fisco*, 1982, 1655).

Non è richiesto a pena di decadenza del beneficio che l'ammortamento anticipato debba essere calcolato per forza nel primo esercizio e che debba essere espressamente richiesto dal contribuente (Comm. trib., 2° grado Bergamo, 11 dicembre 1983, n. 1333, in *Fisco*, 1984, 1471).

La giurisprudenza civilistica si è occupata dell'ammortamento anticipato, sotto il duplice profilo del diritto tributario e del diritto commerciale. In un primo tempo essa ha affermato che l'ammortamento anticipato dei beni materiali, anche se è ammesso all'ordinamento tributario, non era iscrivibile al bilancio per la determinazione del reddito d'esercizio, ostandovi i principi di precisione, di competenza e di chiarezza; essa ha cioè rilevato il contrasto fra art. 74 del d.p.r. n. 597 – che ne imponeva l'imputazione al conto profitti e perdite quale condizione per la sua deducibilità fiscale – e i principi del codice civile, ritenendo che tale contrasto non potesse essere superato violando le disposizioni del codice civile che la legge ritiene basilari (Trib. Milano, 10 settembre 1981, in *Foro it.*, 1982, I, 2061, e in *Giur. comm.*, 1982, II, 176; Trib. Milano, 15 gennaio 1979, in *Riv. dott. comm.*,

1979, 648; Trib. Milano, 4 settembre 1978, n. 4850, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, II, 127, e in *Giur. comm.*, 1981, II, 1019).

Successivamente, però, la giurisprudenza si è orientata verso una soluzione un po' meno radicale. Essa ha ribadito la incompatibilità dell'ammortamento anticipato con i principi informatori del bilancio, delineati dall'ordinamento civile, sottolineando come esso influenzi in modo artificiosamente negativo il risultato di esercizio; tuttavia, considerato che detta negativa influenza si sostanzia, in ultima analisi, in un accantonamento di utili, la corte milanese ha equiparato la iscrizione dell'ammortamento anticipato in bilancio alla costituzione di un fondo di riserva, e ha ritenuto tale procedura legittima alla duplice condizione che gli amministratori propongano detta appostazione, distinguendo, almeno nella relazione al bilancio, fra accantonamenti per ammortamento ordinario e quelli per ammortamento anticipato, e che l'assemblea approvi tale proposta (Trib., Milano, 16 giugno 1988, in *Boll. trib.*, 1989, 306; Trib., Milano, 12 gennaio 1984, *retro*, 1984, II, 1313, e in *Boll. trib.*, 1984, 1447, e in *Rass. trib.*, 1984, II, 43, e in *Le società*, 1984, 667, e in *Giur. comm.*, 1984, II, 276, e in *Fisco*, 1985, 17; App. Milano, 25 novembre 1983, in *Foro pad.*, 1983, I, 423; cfr. anche Cass., 18 marzo 1986, n. 1839, in *Le società*, 1986, 722).

Vi è da rilevare che la disciplina delle imposte sui redditi si è adeguata a tale orientamento giurisprudenziale: l'art. 67, 3° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986 prevede la possibilità per il contribuente di iscrivere in bilancio un'apposita posta, distinta dal fondo ammortamento ordinario, a titolo di accantonamento per ammortamento anticipato che, ai fini fiscali, costituisce parte integrante del fondo sopra indicato; detta norma, poi, disciplina gli effetti tributari dell'utilizzo del fondo ammortamento anticipato.

Con l'ammortamento accelerato (o intensivo), anch'esso previsto dall'art. 68 del d.p.r. n. 597 del 1973, trasfuso nell'art. 67 del d.p.r. n. 917 del 1986, la quota di ammortamento del costo dei beni materiali può essere dedotta in misura superiore a quella ordinaria in proporzione alla più intensa utilizzazione dei beni rispetto a quella normale del settore, e ciò indipendentemente dal fatto che l'incremento di produzione cui il contribuente collega la più intensa utilizzazione dei beni si sia verificata in tutte le imprese del settore (Comm. centr., sez. XIX, 31 maggio 1989, n. 3906, in *Giur. imp.*, 1990, 454).

Per quanto concerne l'ammortamento ordinario, è stato ritenuto che il riferimento alla misura consentita dalla vigente normativa fiscale costituisca formula inidonea, ai fini civili, a fornire reali elementi di conoscenza e di valutazione dell'iter logico che porta ad applicare i relativi coefficienti (Trib. Milano, 12 gennaio 1984, *cit.*).

È stata riconosciuta la deducibilità dell'ammortamento sul maggior valore dei beni ammortizzabili iscritto in bilancio a fronte della costituzione della riserva tassata di cui all'art. 4 della l. 19 dicembre 1973, n. 823 (Comm. trib., 1° grado Milano, sez. V, 20 ottobre 1978, in *Boll. trib.*, 1979, 156).

La presentazione del piano di ammortamento dopo la scadenza del termine fissato dall'ufficio fiscale con il questionario ma prima che lo stesso ufficio abbia formalmente effettuato l'accertamento non costituisce motivo per precludere la relativa deduzione dal reddito d'impresa (Comm. centr., sez. IV, 18 febbraio 1984, n. 1602, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 126); ed è stato ritenuto che sarebbero deducibili le quote di ammortamento omesse in dichiarazione se la loro deduzione fosse richiesta in sede contenziosa (Comm. centr., sez. XX, 9 febbraio 1984, n. 1344, in *Boll. trib.*, 1985, 1003).

È illegittima la ripresa fiscale dell'ammortamento di un automezzo motivata con la presenza di un altro automezzo fra i cespiti della società, se

tale numero di vetture è giu-
mero degli addetti (Comm.
in *Boll. trib.*, 1986, 251).

2.13. Costi di manutenzione

I costi relativi ai pneu-
riparazione, sicché trattasi di
all'art. 68, ultimo comma, d
ma, del d.p.r. n. 917 del
(Comm. trib., 1° grado Co
1985, II, 149, e in *Corr. tr*
luglio 1988, n. 5645, in *Corr.*

Nel caso di beni ammo
beni siano stati gratuitamente
stenuti nel periodo d'imposta
e quindi sono deducibili pe
successivi (Comm. centr., sez.
1987, 1485).

Già nel vigore del d.p.r.
parazione erano deducibili in
o straordinaria (e quindi in
solo ammontare dell'ecceden
centr., sez. VIII, 3 ottobre 1
trib., 1° grado Como, sez. I
1955); inoltre, l'eventuale p
del contribuente era legittima
1985 (Comm. trib., 1° grad
Tale principio è ora conferm
del 1986 che prevede la fac
manutenzione e riparazione
esercizio soggetti ai limiti di d

Se il contribuente ha in
beni che hanno utilizzazione
di inserimento in altri appa
utilizzabili ai loro fini, non è
razione di tali beni allo scop
delle quote di ammortamento
tenzione (Comm. centr., sez.
1984, 390).

I costi di straordinaria r
riparazione non soggiacciono al
del d.p.r. n. 597 del 1973
1986, ma costituiscono cost
residua durata del contratto
del 10% annuo (Comm. trib.
n. 156, in *Boll. trib.*, 1988,
novembre 1986, in *Le società*,

La questione di legittimi
587 (sollevata da Comm. trib.
Giur. aff., 29 giugno 1983,
n. 568, Comm. trib., 1° gra
n. 1045; Comm. trib., 2° gra
n. 5 settembre 1982, n. 2

tale numero di vetture è giustificato dalla dimensione dell'azienda e dal numero degli addetti (Comm. trib., 1° grado Parma, sez. II, 5 agosto 1985, in *Boll. trib.*, 1986, 251).

2.13. Costi di manutenzione e riparazione.

I costi relativi ai pneumatici non hanno natura di manutenzione o di riparazione, sicché trattasi di oneri che non soffrono delle limitazioni di cui all'art. 68, ultimo comma, del d.p.r. n. 597 del 1973 (ora art. 67, 7° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986) e sono spesabili nella loro globalità (Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 16 settembre 1982, n. 169, *retro*, 1983, II, 149, e in *Corr. trib.*, 1982, 1973; Comm. centr., sez. XXII, 14 luglio 1988, n. 5645, in *Corr. trib.*, 1988, 2966).

Nel caso di beni ammortizzabili a costo zero, come nel caso in cui i beni siano stati gratuitamente concessi dai soci, i costi di manutenzione sostenuti nel periodo d'imposta costituiscono eccedenza rispetto al costo zero, e quindi sono deducibili per quote costanti nei cinque periodi d'imposta successivi (Comm. centr., sez. VIII, 11 aprile 1987, n. 3150, in *Boll. trib.*, 1987, 1485).

Già nel vigore del d.p.r. n. 597 del 1973 i costi di manutenzione e riparazione erano deducibili indipendentemente dalla loro natura — ordinaria o straordinaria (e quindi incrementativa) — ed erano ammortizzabili per il solo ammontare dell'eccedenza di cui alla previsione normativa (Comm. centr., sez. VIII, 3 ottobre 1989, n. 5766, in *Boll. trib.*, 1990, 225; Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 19 aprile 1986, n. 379, in *Boll. trib.*, 1986, 1855); inoltre, l'eventuale patrimonializzazione dei costi avvenuta per scelta del contribuente era legittima stante il disposto dell'art. 5 del d.m. 19 aprile 1983 (Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 19 aprile 1986, n. 379, *cit.*). Tale principio è ora confermato dall'art. 67, 7° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986 che prevede la facoltà del contribuente di considerare i costi di manutenzione e riparazione o come spese incrementative o come costi di esercizio soggetti ai limiti di deducibilità stabiliti dalla norma stessa.

Se il contribuente ha incluso fra i costi di manutenzione e riparazione beni che hanno utilizzazione autonoma e cioè autosufficiente senza bisogno di inserimento in altri apparecchi o macchinari per rendere questi ultimi utilizzabili ai loro fini, non è impedito all'ufficio di procedere alla discriminazione di tali beni allo scopo di determinare l'esatto ammontare deducibile delle quote di ammortamento dei singoli beni e di quello dei costi di manutenzione (Comm. centr., sez. V, 4 luglio 1983, n. 1763, in *Boll. trib.*, 1984, 390).

I costi di straordinaria manutenzione sostenuti in immobili condotti in locazione non soggiacciono alla particolare regola prevista dall'art. 68, u.c. del d.p.r. n. 597 del 1973 (ora art. 67, 7° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986), ma costituiscono costi pluriennali da ammortizzare in funzione della residua durata del contratto di locazione o, in mancanza, in quote costanti del 20% annuo (Comm. trib., 1° grado Treviso, sez. II, 10 novembre 1987, n. 156, in *Boll. trib.*, 1988, 506; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 6 novembre 1986, in *Le società*, 1987, 204).

La questione di legittimità costituzionale dell'art. 68 u.c. del d.p.r. n. 597 (sollevata da Comm. trib., 1° grado Udine, ord. 19 gennaio 1982, in *Gazz. uff.*, 29 giugno 1983, n. 177, e *retro*, 1983, II, 1052, nonché 1982, II, 968; Comm. trib., 1° grado Udine, ord. 13 febbraio 1982, *retro*, 1982, II, 1049; Comm. trib., 2° grado Belluno, ord. 12 novembre 1981, in *Gazz. uff.*, 8 settembre 1982, n. 248, e *retro*, 1982, II, 1049) nella parte in cui

a tutte le circostanze previste dalla legge (Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 27 marzo 1986, n. 680, in *Corr. trib.*, 1986, 2714).

Sono ammessi alla rivalutazione prevista dalla l. 19 marzo 1983, n. 72, i beni menzionati nei nn. 1 e 3 dell'art. 2425 c.c. Di conseguenza, è vietata la rivalutazione dei cd. beni-merce, fra i quali si devono comprendere i terreni e i fabbricati al cui scambio è diretta l'attività dell'impresa e, in particolare, i terreni compresi in piani regolatori che sono stati oggetto di lottizzazione, in quanto si presumono destinati alla vendita (Comm. trib., 1° grado Belluno, sez. III, 23 dicembre 1988, n. 2292, in *Fisco*, 1989, 4601).

2.16. Norme generali per la deduzione dei costi.

2.16.1. Imputazione dei costi al conto profitti e perdite.

L'art. 74 del d.p.r. n. 597 del 1973 — che subordinava la deduzione dei costi alla imputazione degli stessi al conto profitti e perdite — disponeva l'indeducibilità dei soli costi documentati, inerenti e contabilizzati, ma non imputati al conto economico; in tutte le altre ipotesi, sia cioè in caso di accertamento induttivo, sia di accertamento in via presuntiva di maggiori ricavi sulla base di costi ed oneri contabilizzati ma non imputati al predetto conto, la norma non era applicabile. Una diversa interpretazione violerebbe il principio fondamentale vigente nel sistema dell'imposizione diretta, per cui il presupposto dell'irpeg è dato dal reddito complessivo netto (Cass., sez. I, 24 novembre 1989, n. 5071, in *Fisco*, 1990, 1762; in tal senso anche Comm. centr., 18 aprile 1988, n. 3530, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 375; Comm. centr., sez. VIII, 11 marzo 1988, n. 2480, in *Fisco*, 1988, 3598, e in *Boll. trib.*, 1988, 1293, e in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 265; Comm. centr., sez. I, 8 gennaio 1988, n. 164, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 25; Comm. centr., sez. VII, 1° aprile 1987, n. 2761, in *Fisco*, 1987, 5297, e in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 726, e in *Boll. trib.*, 1987, 1000; Comm. centr., sez. XII, 10 settembre 1986, n. 6924, in *Fisco*, 1986, 6040, e in *Boll. trib.*, 1987, 250; Comm. centr., sez. XIV, 12 maggio 1986, n. 4008, in *Comm. trib. centr.*, 1986, I, 373; Comm. centr., sez. XX, 25 febbraio 1984, n. 1865, in *Boll. trib.*, 1984, 1446, e in *Le società*, 1985, 434; Comm. centr., sez. VIII, 22 gennaio 1983, n. 1954, in *Boll. trib.*, 1983, 701; Comm. centr., sez. VII, 27 maggio 1983, n. 1068, in *Boll. trib.*, 1983, 1414; Comm. centr., XIX, 26 settembre 1983, n. 2436, Comm. centr., sez. VIII, 25 febbraio 1982, n. 1954, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 5; Comm. trib., 2° grado Ravenna, sez. I, 20 aprile 1989, n. 1, in *Fisco*, 1990, 1462; Comm. trib., 2° grado Udine, sez. VI, 6 marzo 1987, n. 756, in *Fisco*, 1987, 5032; Comm. trib., 2° grado Genova, 18 dicembre 1986, in *Boll. trib.*, 1987, 1407; Comm. trib., 1° grado Modena, sez. II, 24 novembre 1985, n. 88, in *Boll. trib.*, 1987, 1580; Comm. trib., 2° grado Genova, sez. II, 18 febbraio 1986, n. 973, in *Boll. trib.*, 1986, 843; Comm. trib., 2° grado Bergamo, sez. V, 25 gennaio 1985, n. 990, in *Boll. trib.*, 1985, 1767; Comm. trib., 1° grado Teramo, sez. III, 21 novembre 1984, n. 695, in *Boll. trib.*, 1985, 423; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 27 settembre 1982, in *Boll. trib.*, 1983, 350; Comm. trib., 1° grado Catania, sez. VI, 17 settembre 1982, n. 225, in *Boll. trib.*, 1983, 785; Comm. trib., 1° grado Treviso, 20 maggio 1982, in *Boll. trib.*, 1982, 1496; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 24 marzo 1982, in *Boll. trib.*, 1983, 350; Comm. trib., 1° grado Treviso, sez. VI, 20 febbraio 1982, n. 414, *retro*, 1983, II, 271;

sti e ricavi, in luogo di imputare distintamente al conto profitti e perdite le singole voci, non viene meno la deducibilità degli stessi, trattandosi di una irregolarità meramente formale (Comm. centr., sez. II, 17 gennaio 1985, n. 265, in *Le società*, 1985, 1003, e in *Boll. trib.*, 1985, 685).

Il recentissimo d.l. 27 aprile 1990, n. 90, convertito con modificazioni nella l. 26 giugno 1990, n. 165, all'art. 2, comma 6-bis, ha fornito l'interpretazione autentica dell'art. 74 del d.p.r. n. 597 del 1973 e dell'art. 75 del d.p.r. n. 917 del 1986, affermando che le spese e i componenti negativi si considerano imputati al conto profitti e perdite se e nella misura in cui siano stati annotati nelle scritture contabili ed abbiano concorso alla determinazione del risultato netto del conto dei profitti e delle perdite, indipendentemente dalla specifica evidenza in tale documento; la stessa norma prevede una specifica sanzione per la violazione del divieto, civilistico e fiscale, del compenso di partite.

2.16.2 Registrazione dei costi.

Ai sensi dell'art. 74, u.c., del d.p.r. n. 597 del 1973 e dell'art. 75, u.c., del d.p.r. n. 917 del 1986, i costi e gli oneri non sono deducibili se ne sia stata omessa la prescritta registrazione, oppure se la registrazione sia stata eseguita irregolarmente, e le irregolarità non abbiano carattere meramente formale (Comm. centr., sez. V, 8 maggio 1984, n. 4734, in *Riv. leg. fisc.*, 1984, 1592; Comm. centr., sez. XXIV, 26 ottobre 1989, n. 6290, in *Rass. trib.*, 1990, II, 225; Comm. centr., sez. XIX, 10 giugno 1989, n. 4267, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 479; Comm. trib., 2° grado Bari, 10 aprile 1987, n. 349, in *Corr. trib.*, 1987, 1663).

La tardiva vidimazione del registro dei beni ammortizzabili comporta la indeducibilità delle quote di ammortamento iscrittevi, trattandosi di una irregolarità sostanziale e non semplicemente formale (Comm. centr., sez. XII, 15 maggio 1989, n. 3356, in *Fisco*, 1989, 4273, e in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 573), mentre dette quote sono state ritenute deducibili in caso di mancata annotazione delle stesse sul relativo libro (Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 3 novembre 1979, n. 1860, in *Boll. trib.*, 1980, 557), e in caso di omissione della indicazione sul libro della descrizione analitica dei beni, peraltro contenuta nel libro degli inventari (Comm. trib., 2° grado Livorno, 25 gennaio 1990, in *Boll. trib.*, 1990, 1089).

Ad avviso di certa giurisprudenza la mancata registrazione sul libro giornale delle scritture relative agli ammortamenti ed alle indennità di licenziamento non renderebbe indeducibili tali poste, dovendosi avere riguardo al reddito effettivo costituito dai suoi componenti positivi e negativi (Comm. trib., 2° grado Como, sez. IV, 20 aprile 1982, n. 1300, in *Corr. trib.*, 1983, 585).

Non costituiscono utili occulti distribuiti ai soci i costi sostenuti ma non contabilizzati dalla società (Comm. trib., 2° grado Milano, sez. IX, 16 maggio 1985, in *Fisco*, 1989, 6924).

2.16.3 Inerenza dei costi.

Il concetto di inerenza dei costi alla produzione, ai sensi del 3° comma dell'art. 61 del d.p.r. n. 597 del 1973 (poi trasfuso nell'art. 74, 2° comma, dello stesso d.p.r. e ora contenuto nell'art. 75, 5° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986), va inteso come inerenza all'attività dell'impresa da cui derivano costi e ricavi e quindi il reddito, sicché trova deduzione ogni costo soste-

nuto in relazione alla conduzione dell'impresa, nello svolgimento delle sue attività economiche, ed al raggiungimento dei suoi scopi (Comm. trib., 1° grado Piacenza, 30 aprile 1990, n. 111, in *Boll. trib.*, 1990, 940; Comm. trib., 1° grado Como, 5 giugno 1980, in *Boll. trib.*, 1981, 618; Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 28 luglio 1979, n. 1128, in *Boll. trib.*, 1979, 1829; Comm. trib., 1° grado Milano, 25 luglio 1977, in *Boll. trib.*, 1977, 1569). Pertanto devono ritenersi deducibili i costi relativi ad acquisti per omaggi alla clientela (Comm. trib., 1° grado Rimini, sez. I, 11 luglio 1988, n. 639, in *Boll. trib.*, 1989, 303; Comm. trib., 1° grado Como, sez. IV, 14 marzo 1986, n. 704, in *Boll. trib.*, 1986, 839; Comm. trib., 1° grado Como, 5 giugno 1980, in *Boll. trib.*, 1981, 618), qualora il loro importo risulti in un rapporto di congruità con il volume d'affari dichiarato (Comm. trib., 2° grado Pisa, 28 novembre 1988, n. 655, in *Fisco*, 1989, 3204; Comm. trib., 1° grado Bergamo, 30 maggio 1979, n. 1353, in *Boll. trib.*, 1979, 1352), e ad acquisti di doni distribuiti ai dipendenti in occasione delle festività (Comm. trib., 2° grado Bergamo, sez. V, 7 settembre 1981, n. 913, in *Boll. trib.*, 1982, 82).

Le spese di pubblicità devono interessare la reclamizzazione diretta e immediata dei propri prodotti e dell'attività commerciale svolta, investendo direttamente le scelte dei consumatori, e influenzandole con la tipicità e le caratteristiche del prodotto venduto. Pertanto le spese per l'acquisto di biciclette offerte in omaggio ai clienti non sono deducibili nella determinazione del reddito d'impresa in quanto costituiscono «mere incentivazioni» corrisposte in natura e a titolo gratuito, che non possono essere classificate e ricondotte tra le previsioni di erogazioni liberali dell'art. 60 del d.p.r. n. 597 del 1973 e non integrano l'ipotesi prevista dagli artt. 61, u.c., e 71 dello stesso decreto; di conseguenza, esse mancano del requisito fondamentale dell'inerenza (Comm. trib., 1° grado Treviso, sez. VI, 4 agosto 1986, n. 487, in *Boll. trib.*, 1987, 504).

I costi relativi ad acquisti effettuati, nell'esercizio dell'impresa, ai fini promozionali, sono deducibili ancorché sostenuti in proiezione futura (Comm. centr., sez. II, 5 dicembre 1985, n. 10349, in *Fisco*, 1986, 3515; Comm. trib., 1° grado Grosseto, sez. V, 15 novembre 1984, n. 128, in *Fisco*, 1985, 2818; Comm. trib., 1° grado Grosseto, sez. V, 14 dicembre 1984, n. 127, in *Corr. trib.*, 1985, 239).

Le spese di rappresentanza sostenute da soci non amministratori di una società di capitali non possono essere considerate inerenti all'attività svolta dalla società stessa se non è provata l'esistenza di un diverso rapporto fra socio e società (es. lavoro dipendente) che giustifichi il sostenimento di tali spese (Comm. trib., 2° grado Forlì, sez. III, 15 marzo 1988, n. 101, in *Boll. trib.*, 1988, 1129, e in *Corr. trib.*, 1988, 1928).

Le spese di rappresentanza, di viaggio e di pernottamento sostenute dagli amministratori per conto delle società, sono deducibili se di ammontare congruo rispetto ai ricavi dell'impresa, a nulla rilevando il fatto che alcune spese vengano sostenute in giornate non lavorative, che sui documenti non vengano indicati i partecipanti ai pasti e che manchino le lettere di incarico della società. La richiesta di quest'ultime, peraltro, deriva da una circolare ministeriale e non da una disposizione di legge (Comm. trib., 1° grado Belluno, sez. IV, 12 dicembre 1988, n. 2576, in *Fisco*, 1989, 4292; cfr., anche Comm. trib., 1° grado Genova, 3 maggio 1982, in *Boll. trib.*, 1982, 1841).

Le spese di agenzia sopportate dall'agente e a questi rimborsate dalla società per la quale opera, in deroga alle regole poste dal codice civile che escludono espressamente che l'agente abbia diritto al rimborso delle dette spese di agenzia, non costituiscono costi dell'impresa deducibili dal reddito,

ancorché iscritti in bilanci 5215, in *Rass. trib.*, 1988, I.

È legittimo il recupero dei dipendenti per spese di tras- preventiva autorizzazione e della documentazione sia in- sto all'attività d'impresa, e di salariali da assoggettare- gistrare nelle scritture d- luso, 27 novembre 1980, n.

È giustificata l'inerenza- investito alla società, per i- l'imprenditore deve intratte- clienti (Comm. trib., 2° gra- *Corr. trib.*, 1988, 2603).

Le spese sostenute da- materna in favore dei figli- spesa inerente all'attività so- circostanza che l'accordo si- ritto acquisito rimane ope- contratto successivo (Comm- in *Boll. trib.*, 1986, 251).

Non è deducibile la s- non essendo inerente all'at- 25 febbraio 1986, n. 5648, I.

Gli oneri per il risarcin- se se derivano dall'attività d- perdite (Comm. trib., 1° gra-

Anteriormente al testo- oneri espressamente previsti- integralmente deducibili da- della regola della proporzi- (Comm. trib., 1° grado Ma- 1986, 1515; Comm.

n. 2317, in *Boll. trib.*, 198- 1988, n. 372, in *Fisco*, 198- ma del d.p.r. n. 917 del 1- generali deducibili solo gli- «pro-rata» autonomo, e gli c-

Le spese generali inere- sono esattoriale per la qu- sono interamente deducibili- tra e in quanto manca il c- di in parte esenti (Comm- 1982, in *Boll. trib.*, 1986, 3-

216.4 Documentazione dei

Le disposizioni relative- sottoposto l'obbligo della reg- conservazione dei document- della del costi, ad avere- (Comm. trib., 2° grado Be- 1984, 629); la Commission-

ancorché iscritti in bilancio (Comm. centr., sez. V, 22 giugno 1988, n. 5215, in *Rass. trib.*, 1988, II, 1012).

È legittimo il recupero a tassazione dei costi costituiti da rimborsi ai dipendenti per spese di trasporto effettuato con automezzi privati, senza la preventiva autorizzazione ed in aggiunta al rimborso a piè di lista, quando dalla documentazione sia impossibile ricavare la prova dell'inerenza del costo all'attività d'impresa, e quando, trattandosi di conseguenza di integrazioni salariali da assoggettare a ritenuta, non sia stata effettuata l'apposita registrazione nelle scritture del soggetto erogante (Comm. trib., 1° grado Belluno, 27 novembre 1980, n. 1215, in *Fisco*, 1981, 1616).

È giustificata l'inerenza dei costi derivanti dall'uso di un autoveicolo, inestato alla società, per i rapporti personali, normali per ogni azienda, che l'imprenditore deve intrattenere con enti, aziende di credito, fornitori e clienti (Comm. trib., 2° grado Piacenza, sez. III, 9 maggio 1988, n. 114, in *Corr. trib.*, 1988, 2603).

Le spese sostenute da una società per il pagamento di rette di scuola materna in favore dei figli dei dipendenti, previsto dall'accordo sindacale, è spesa inerente all'attività sociale ed è perciò deducibile, a nulla rilevando la circostanza che l'accordo sia scaduto in quanto in materia di lavoro un diritto **acquisito** rimane operante fino alla sua abrogazione espressa in un contratto successivo (Comm. trib., 1° grado Parma, sez. II, 5 agosto 1985, in *Boll. trib.*, 1986, 251).

Non è deducibile la spesa per il riscatto di un dirigente sequestrato, non essendo inerente all'attività d'impresa (Comm. trib., 1° grado Napoli, 25 febbraio 1986, n. 5648, in *Corr. trib.*, 1987, 1291).

Gli oneri per il risarcimento danni sono deducibili dal reddito d'impresa se derivano dall'attività dell'impresa e se sono imputati al conto profitti e perdite (Comm. trib., 1° grado Milano, 13 dicembre 1979, *cit.*).

Anteriormente al testo unico del 1986 è stato ritenuto che i costi e gli oneri espressamente previsti dal titolo V del d.p.r. n. 597 del 1973 fossero integralmente deducibili dal reddito d'impresa e non soffrissero pertanto della regola della proporzionalità riferita alle così dette «spese generali» (Comm. trib., 1° grado Macerata, sez. I, 8 aprile 1986, n. 2050, in *Boll. trib.*, 1986, 1515; Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 5 settembre 1985, n. 317, in *Boll. trib.*, 1986, 80; Comm. trib., 1° grado Trento, 30 maggio 1986, n. 372, in *Fisco*, 1981, 1714). Attualmente, invece, l'art. 75, 5° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986 esclude dal così detto «pro-rata» delle spese generali deducibili solo gli interessi passivi, per i quali peraltro vige un «pro-rata» autonomo, e gli oneri fiscali, contributivi e di utilità sociale.

Le spese generali inerenti all'attività, da parte di una banca, di una gestione esattoriale per la quale opera l'autonomia amministrativo-contabile sono interamente deducibili, in quanto imputabili integralmente a detta attività e in quanto manca il concorso con attività produttive di redditi in tutto o in parte esenti (Comm. trib., 1° grado Como, 16 settembre 1985, n. 2802, in *Boll. trib.*, 1986, 341).

2.16.4. Documentazione dei costi.

Le disposizioni relative alla determinazione del reddito d'impresa prescrivono l'obbligo della registrazione dei costi nelle apposite scritture e la conservazione dei documenti relativi, ma non obbligano, a pena di indeducibilità dei costi, ad avere (o a creare *ad hoc*) un apposito documento (Comm. trib., 2° grado Bergamo, 27 gennaio 1984, n. 32, in *Boll. trib.*, 1984, 629); la Commissione centrale si è invece espressa nel senso che la

2.16.5. Competenza, certezza e oggettiva determinabilità dei componenti di reddito.

L'art. 74 del d.p.r. n. 597 del 1973 e l'art. 75 del d.p.r. n. 917 del 1986 enunciano il principio di competenza operante, però, a condizione che i componenti del reddito fiscale, positivi e negativi, siano certi nell'esistenza ed obiettivamente determinabili nell'entità. In mancanza di tali ultimi requisiti, l'imputazione del componente di reddito sarà fatta, anziché nell'esercizio di competenza, nel periodo d'imposta in cui la sua esistenza sia diventata certa o il suo ammontare sia divenuto determinabile in modo oggettivo (Comm. centr., sez. V, 30 novembre 1983, n. 4339, in *Fisco*, 1984, 936, e in *Corr. trib.*, 1984, 756; Comm. trib., 1° grado Lanciano, 25 ottobre 1985, n. 34, in *Fisco*, 1984, 1601).

Sono stati ritenuti deducibili dal reddito dell'esercizio i costi di competenza che risultano erroneamente contabilizzati nell'esercizio successivo (Comm. trib., 1° grado Reggio Emilia, 14 maggio 1981, n. 1539, *retro*, 1985, II, 268; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XXXV, 22 ottobre 1981, in *Boll. trib.*, 1982, 1670).

I costi relativi all'acquisto di materie prime pervenute alla società in un anno e regolarmente scortate dai relativi documenti di accompagnamento, in base al principio generale della competenza, concorrono a formare il reddito d'impresa in tale periodo d'imposta, ancorché la relativa fattura sia stata emessa l'anno successivo; quest'ultima circostanza appare del tutto ininfluenza ai fini dell'imposizione diretta (Comm. trib., 2° grado Pisa, sez. IV, 28 novembre 1988, n. 655, in *Fisco*, 1989, 3204; *contra*: Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 6 giugno 1979, n. 957, in *Boll. trib.*, 1979, 1674).

Nel caso di oneri dipendenti da contratto da cui derivano spese periodiche — come nel caso di fornitura di acqua ed energia elettrica — i relativi costi si debbono considerare sopportati alla data di maturazione, ancorché il ricevimento e/o il pagamento della relativa bolletta sia avvenuto nell'anno successivo (Comm. centr., sez. IV, 10 giugno 1983, n. 1267, in *Boll. trib.*, 1983, 1885; Comm. trib., 2° grado Pisa, sez. IV, 28 novembre 1988, n. 655, in *Fisco*, 1989, 3204). Tuttavia, data la complessità dei calcoli necessari per determinare l'importo delle somme dovute per il consumo e la pratica universalmente seguita, è stato ritenuto che l'ammontare del costo sia determinabile in modo oggettivo solo all'arrivo della bolletta e che quindi l'importo di questa sia deducibile nell'esercizio in cui il contribuente riceve la bolletta, anche se questa si riferisca all'anno precedente (Comm. centr., sez. IV, 10 giugno 1983, n. 1267, *cit.*).

È stato deciso che non sarebbe consentita la ripresa a tassazione dei costi non di competenza dell'esercizio, senza correlativamente ammettere gli stessi in deduzione nell'esercizio di effettiva competenza, stante il principio della continuità dei bilanci; altrimenti con la duplicazione della tassazione si verrebbe a ledere la base del diritto tributario che è quella della capacità contributiva basata sul reddito del soggetto (Comm. trib., 2° grado Udine, sez. VI, 6 marzo 1987, n. 756, in *Fisco*, 1987, 5032).

Sono state ritenute deducibili dal reddito d'impresa le spese per prestazioni professionali nell'esercizio di ricezione della parcella anziché nel periodo d'imposta di effettuazione delle stesse, sostenendosi che per tali spese vale il criterio di cassa e non quello di competenza (Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XXXVII, 28 novembre 1979, in *Boll. trib.*, 1980, 629).

Le operazioni a termine contengono un «premio» o «sconto» prefissati al momento della conclusione, i quali rappresentano un ricavo o un costo, che vengono immediatamente rilevati e quindi rettificati alla chiusura dell'esercizio attraverso risconti attivi e passivi in funzione del tempo decorso

1988, 1823, che ha ritenuto che gli interessi da mutui maturati in un esercizio siano deducibili in quello, successivo, nel quale è pervenuta al debitor la relativa documentazione).

L'art. 74 del d.p.r. n. 597 pone il principio della correlazione fra costi e ricavi: di conseguenza le spese per pubblicità e provvigioni vanno imputate all'esercizio nel quale vengono effettuate le prestazioni e vengono indicati i ricavi ad esse relativi (Comm. centr., sez. IX, 28 novembre 1989, n. 7009, in *Comm. trib. centr.*, 1989, I, 827, e in *Boll. trib.*, 1990, 461; *contra*: Comm. centr., sez. V, 30 novembre 1983, n. 4339, in *Corr. trib.*, 1984, 756, e in *Fisco*, 1984, 936, secondo la quale le provvigioni corrisposte dal contribuente dovrebbero essere dedotte nell'anno del pagamento, anziché maturate in anni precedenti, poiché solo in tale momento si verificano i requisiti di certezza ed oggettiva determinabilità dell'onere).

2.17. Componenti negativi di reddito non precedentemente specificati.

I costi innominati, non aventi utilizzazione pluriennale, sono interamente deducibili dal reddito dell'esercizio in cui sono stati sostenuti (Comm. centr., 2° grado Treviso, sez. I, 19 dicembre 1983, n. 449, in *Boll. trib.*, 1984, 1807; Comm. trib., 1° grado Piacenza, sez. I, 2 marzo 1990, n. 102, in *Boll. trib.*, 1990, 780).

La giurisprudenza di merito ha riconosciuto la deducibilità delle spese per gestione della contabilità e dell'attività aziendale e per la certificazione dei bilanci di una società italiana effettuate su richiesta della controllante nonché delle spese per servizi vari addebitati dalla capogruppo alla società italiana (Comm. trib., 1° grado Milano, sez. I, 13 dicembre 1979, in *Riv. dir. fin. sc. fin.*, 1979, II, 73; cfr. anche Comm. trib., 1° grado Como, 28 luglio 1979, n. 1128, in *Boll. trib.*, 1979, 1829).

La spesa sostenuta dall'impresa per la fornitura di pasti ed alloggio ai dipendenti che lavorano fuori sede è deducibile se, aggiunta all'indennità di trasferta corrisposta, non supera cumulativamente l'importo stabilito dall'art. 48 del d.p.r. n. 597 (ora art. 48 del d.p.r. n. 917 del 1986) (Comm. centr., sez. IV, 8 luglio 1982, n. 4938, in *Boll. trib.*, 1983, 1106).

È da considerarsi deducibile l'onere dell'imposta sulle assicurazioni contrattata nel conto profitti e perdite allorché il medesimo conto esponga il complessivo recupero effettuato nei confronti della clientela, non sussistendo alcuna alterazione del reddito imponibile (Comm. trib., 1° grado Torino, sez. I, 25 gennaio 1990, in *Rass. trib.*, 1990, II, 413; Comm. trib., 1° grado Trieste, 20 settembre 1988, n. 832, inedita).

Tra i costi derivanti dall'esercizio di farmacie concorrono gli sconti mutualistici praticati dalle stesse (Comm. trib., 2° grado Terni, sez. I, 13 maggio 1983, n. 1456, in *Corr. trib.*, 1983, 1901).

La mancata esposizione in bilancio della posta rimanenze iniziali comporta di per sé il recupero a tassazione di ciò che contabilmente è un componente negativo di reddito: un'ulteriore inclusione nel reddito imponibile della predetta posta determinerebbe una doppia tassazione (Comm. centr., sez. V, 2 luglio 1983, n. 1975, in *Corr. trib.*, 1983, 1753; Comm. trib., 2° grado Siracusa, 10 giugno 1983, n. 86, in *Fisco*, 1983, 3901; Comm. trib., 1° grado Como, sez. I, 3 settembre 1983, n. 1819, in *Corr. trib.*, 1983, 1829).

Non sono deducibili le sanzioni pecuniarie pagate in conseguenza di illeciti accertati dai competenti organi di polizia, qualunque sia la causa che ha potuto indurre il contribuente a disattendere norme giuridiche (Comm. centr., sez. V, 4 luglio 1983, n. 1763, in *Boll. trib.*, 1984, 390).

2.18. Valutazioni.

La richiesta di modifica di un criterio contabile amministrativo di cui all'art. 75, 1° comma, d.p.r. n. 597, ha efficacia dall'inizio dell'attività se è effettuata entro il termine fissato per la presentazione della dichiarazione relativa al primo periodo d'imposta (Comm. trib., 1° grado Napoli, sez. I, 22 ottobre 1983, n. 3690, in *Boll. trib.*, 1984, 1621).

Quantunque l'ufficio abbia ampio potere discrezionale per quanto riguarda l'accettazione o meno della richiesta del contribuente per l'adozione di metodi di valutazione diversi da quelli di legge, esso deve comunque motivare l'eventuale provvedimento di reiezione dell'istanza (T.a.r. Lombardia, 29 agosto 1979, n. 579, in *Boll. trib.*, 1980, 66).

2.19. Enti commerciali.

Nei confronti degli enti commerciali di cui all'art. 2 lett. b), d.p.r. n. 598, non può trovare applicazione, per il periodo d'imposta 1974, nessuno degli articoli di cui al d.p.r. n. 597 del 1973 richiamato dall'art. 5, 2° comma, del citato d.p.r. n. 598, ostandovi l'art. 2 del d.p.r. 28 marzo 1975, n. 60, che, in quanto modificativo del citato art. 5, 2° comma, non ha effetto retroattivo. Ne segue — dovendosi i redditi degli immobili posseduti da detti enti considerarsi per il 1974 in ogni caso fondiari per effetto della inapplicabilità anche dall'art. 40 del d.p.r. n. 597 nella determinazione del reddito complessivo ai fini irpeg — che ai fini dell'ilor detti redditi vanno tassati separatamente ai sensi dell'art. 4, 5° comma, del d.p.r. n. 599 del 1973 (Cass., sez. I, 10 febbraio 1982, n. 822, in *Rass. trib.*, 1982, II, 54, e in *Giur. imp.*, 1982, 825).

IV. Reddito complessivo degli enti non commerciali.

La distinta soggettività tributaria dei consorzi e delle associazioni non riconosciute rispetto ai loro associati o partecipanti implica che i costi e gli oneri sostenuti dall'ente non possono essere dedotti dal reddito dei singoli partecipanti, ma costituiscono componenti del reddito complessivo dell'ente non commerciale (Cass., sez. I, 8 marzo 1990, n. 1846, in *Corr. trib.*, 1990, 1522).

A norma del 1° comma dell'art. 20 del d.p.r. n. 598 del 1973 — nel testo sostituito dall'art. 2 del d.p.r. n. 954 del 1982 con effetto dal 1° gennaio 1974 (e ora dell'art. 111, 3° comma, del d.p.r. n. 917 del 1986) — non si considerano fatte nell'esercizio di attività commerciali le cessioni di beni e le prestazioni di servizi rese ai soci, associati o partecipanti di un ente verso il pagamento di corrispettivi specifici o contributi supplementari, se sono effettuate in concorrenza alle finalità istituzionali da associazioni politiche, sindacali e di categoria, religiose, assistenziali, culturali e sportive. Conseguentemente non concorrono a formare il reddito imponibile di un ente gli interessi attivi corrisposti dai soci dell'ente stesso sui mutui a tasso agevolato ad essi concessi per fini assistenziali, in quanto tali interessi hanno natura di contributo associativo (Comm. centr., sez. XVI, 19 aprile 1988, n. 3568, in *Giur. imp.*, 1988, 458, e in *Fisco*, 1988, 4009; T.a.r. Lazio, sez. II, 12 maggio 1987, n. 762, in *Boll. trib.*, 1987, 1401); devono essere inoltre considerate componenti escluse dal reddito imponibile le quote versate dai soci dell'Istituto per la storia del Risorgimento italiano volte a sovvenzionare le pubblicazioni dell'associazione che, rappresentando una

delle molteplici attività ist
culturali e quindi non co
III, 19 giugno 1987, n.
centr., 1987, I, 296); inf
che qualificava commercia
che ha per oggetto l'eser
stazioni relative a tale a
degli associati, ancorché
sez. V, 9 giugno 1989, n.

Lo stesso art. 20 d
operazioni di garanzia p
stessi enti continuano a l
normativa della ritenuta
commerciali) salvo che, v
nita la prova che detti de
vanti esclusivamente da p
dei soci stessi (Comm. tr
Boll. trib., 1987, 1644).

Gli interessi corrispos
imprese edili per il ritard
contratto collettivo nazion
ribili in quanto tali magg
di rifondere il danno prod
tuti e dall'adempimento
IV, 1° marzo 1988, n. 216

Nei confronti degli ex
niente attive soltanto se in
guenza, non costituiscono
Sono ricevuti dai Consorzi
opere di bonifica (Comm.
n. 62, in *Corr. trib.*, 1990

zioni sportive, qualificate c
istitute 1987, n. 6806, in A
Inoltre sono stati rite
sono di bonifica in conto
fica, non rientrando nella
(Comm. trib., 1° grado Fer

L'avanzo di bilancio co
spese sostenute
zione fra proprietari di im
die giurate all'uopo assunt
bati dagli associati, non è
luglio 1983, n. 1871, in Co

L'esercizio di un bar
gestito dallo stesso ente, s
no pagamento di un cor
conto, infatti, che i corrisp
a quelli praticati da bar p
mente si ravvisa quel lucr
essere ricompresa negli sc
lioni, sez. III, 19 marzo 198

Le prestazioni di servi
quando non hanno per
costituiscono in servizi qual
la dichiarazione dei redditi

delle molteplici attività istituzionali, non hanno fini di lucro o editoriali, ma culturali e quindi non configurano attività commerciali (Comm. centr., sez. III, 19 giugno 1987, n. 4964, in *Giur. imp.*, 1988, 805, e in *Comm. trib. centr.*, 1987, I, 296); infine, è stato dichiarato illegittimo un accertamento che qualificava commerciale (e quindi tassabile) l'attività di un'associazione che ha per oggetto l'esercizio sportivo del gioco del tennis, quando le prestazioni relative a tale attività siano state effettuate esclusivamente a favore degli associati, ancorché verso rispettivo (Comm. trib., 2° grado Bergamo, sez. V, 9 giugno 1989, n. 1536, in *Boll. trib.*, 1989, 1664).

Lo stesso art. 20 disconosce la natura della commercialità alle sole operazioni di garanzia prestate dalle cooperative ai propri soci. Perciò gli enti continuano a far parte dei soggetti irpeg ai quali è riservata la normativa della ritenuta d'acconto sugli interessi da depositi bancari, (enti non commerciali) salvo che, vista l'impossibilità del frazionamento, non sia fornita la prova che detti depositi rappresentino per intero i corrispettivi derivanti esclusivamente da prestazioni legate a garanzie mutualistiche a favore dei soci stessi (Comm. trib., 1° grado Pesaro, 4 luglio 1987, n. 1061, in *Boll. trib.*, 1987, 1644).

Gli interessi corrisposti alla Cassa edile di mutualità ed assistenza dalle imprese edili per il ritardato versamento dei contributi dovuti in virtù del contratto collettivo nazionale di lavoro di categoria non sono redditi imponibili in quanto tali maggiorazioni non assolvono altra funzione che quella di coprire il danno prodotto congiuntamente dall'indisponibilità dei contributi e dall'adempimento delle prestazioni assistenziali (Comm. centr., sez. III, 1° marzo 1988, n. 2161, in *Boll. trib.*, 1988, 1643).

Nei confronti degli enti non commerciali si tiene conto delle sopravvenienze attive soltanto se inerenti all'attività commerciale esercitata; di conseguenza non costituiscono sopravvenienze attive tassabili i contributi dello stesso ente dai Consorzi di bonifica in conto capitale per l'esercizio delle opere di bonifica (Comm. trib., 1° grado Ferrara, sez. I, 11 maggio 1990, n. 62, in *Corr. trib.*, 1990, 1838); né i contributi del C.O.N.I. alle associazioni sportive qualificate enti non commerciali (Comm. centr., sez. XXII, 5 dicembre 1987, n. 6806, in *Fisco*, 1987, 6542).

Non sono stati ritenuti non tassabili i contributi corrisposti ai consorzi di bonifica in conto esercizio per la manutenzione delle opere di bonifica, non rientrando nella previsione dell'art. 19 del d.p.r. n. 598 del 1973 (Comm. trib., 1° grado Ferrara, sez. I, 11 maggio 1990, n. 62, *cit.*).

L'importo di bilancio costituito dalle eccedenze delle quote associative relative alle spese sostenute da un consorzio, il quale sia di fatto un'associazione di proprietari di immobili con lo scopo di vigilare, a mezzo di guardie private assunte, le loro proprietà e di indennizzare i danni subiti dagli associati, non è soggetto a tassazione (Comm. centr., sez. IV, 7 gennaio 1983, n. 1871, in *Corr. trib.*, 1983, 1977).

L'importo di un bar sito nella sede di un ente ricreativo e culturale gestito dallo stesso ente, se le prestazioni sono riservate ai soli soci ma dietro pagamento di un corrispettivo, va assoggettato a tassazione. Tenuto conto infatti che i corrispettivi pagati per le consumazioni, pur se inferiori a quelli praticati da bar pubblici, superano il prezzo di costo, automaticamente si ravvisa quel lucro insito in un'attività commerciale che non può essere compresa negli scopi statuari dell'ente (Comm. trib., 1° grado Urbino, sez. III, 19 marzo 1988, n. 46, in *Fisco* 1988, 3568).

Le prestazioni di servizi rese da associazioni a propri soci *uti singuli*, quando non hanno per oggetto attività di consulenza saltuaria, ma si riferiscono a servizi quali la tenuta della contabilità e la compilazione della dichiarazione dei redditi, che richiedono sistematicità, continuità della

prestazione e l'esistenza di una organizzazione permanente con personale, apparecchiatura e locali adeguati costituisce attività commerciale, ai sensi dell'art. 20 del d.p.r. n. 598 del 1973 (Comm. trib., 1° grado Bologna, sez. VI, 16 gennaio 1989, in *Boll. trib.*, 1989, 848).

Gli interessi attivi bancari percepiti dalle unità sanitarie locali – aventi natura di enti non commerciali – sono soggetti a ritenuta a titolo d'imposta per il combinato disposto degli artt. 26, 4° comma, d.p.r. n. 600 del 1973 e 2, lett. c), del d.p.r. n. 598 del 1973 (Comm. trib., 2° grado Treviso, sez. IV, 11 maggio 1984, n. 421, in *Fisco*, 1985, 2527).

È stato ritenuto che, in assenza di contabilità separata, la deducibilità proporzionale dei costi sarebbe ammessa, ex art. 21 del d.p.r. n. 598, ancorché non sussistano redditi di natura commerciale (Comm. trib., 1° grado Roma, sez. XVIII, 1° aprile 1986, in *Corr. trib.*, 1986, 1428).

Le disposizioni regolanti la contabilità delle provincie e dei comuni, di cui al d.p.r. 19 giugno 1979, n. 421, pongono il divieto agli enti territoriali di tenere contabilità separata, per cui deve dedursi, in ossequio al principio della integrità del bilancio, la esclusione dell'onere della tenuta della contabilità separata per le attività commerciali (Comm. trib., 1° grado Campobasso, 20 dicembre 1986, n. 1099, in *Corr. trib.*, 1987, 1444). Con riferimento invece alla contabilità unica, il comma 4-bis dell'art. 109 del d.p.r. n. 917 del 1986 – introdotto dall'art. 10 del d.l. 28 novembre 1988, n. 511 convertito con modificazioni nella l. 29 gennaio 1989, n. 20 – prevede, per gli enti soggetti alle disposizioni della contabilità pubblica, che la contabilità unica fiscale si intende realizzata nell'ambito della contabilità pubblica tenuta a norma di legge dagli enti stessi.

Infine, particolarmente interessanti sono le decisioni delle Commissioni piacentine in tema di assoggettabilità ad irpeg dei proventi percepiti da un Comune per la concessione di aree cimiteriali.

La Commissione tributaria di 1° grado di Piacenza (sez. II, 5 luglio 1986, n. 482, in *Boll. trib.*, 1986, 1774) ha affermato che, anche a prescindere dalla specifica efficacia nello Stato delle direttive comunitarie, non può negarsi che le norme positive dell'ordinamento italiano debbano o, quantomeno, possano essere interpretate alla luce delle predette direttive. In base a tale premessa, atteso che l'art. 4, n. 5, della VI Direttiva iva del 17 maggio 1977, n. 77 del Consiglio Cee dispone che gli Stati, le regioni, le provincie, i comuni e gli altri organismi di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività ed operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando percepiscono diritti, canoni, contributi e retribuzioni, e considerata l'intima correlazione esistente – sempre ad avviso del predetto giudice – tra l'irpeg (e l'ilor) da un lato e l'iva dall'altro, deve escludersi che possano ritenersi proventi derivanti da esercizio di attività commerciale espletata da un Comune – con la conseguente inassoggettabilità ad irpeg – i diritti e i canoni percepiti per la concessione di aree e loculi cimiteriali, nonché per la concessione di diritti di superficie e per la cessione in proprietà di aree, ex art. 10 della l. n. 167 del 1962, sostituita dall'art. 35 della l. n. 865 del 1971 sull'edilizia residenziale pubblica, agevolata e convenzionata.

Dal canto suo, il giudice di appello (Comm. trib., 2° grado Piacenza, sez. III, ord. 8 maggio 1987, in *Boll. trib.*, 1987, 1087, ma cfr. anche Comm. trib., 1° grado Piacenza, ord. 28 aprile 1988, *ivi*, 1988, 897), ribadendo la ritenuta connessione fra iva ed irpeg tale che ove una determinata attività non fosse rilevante per l'iva, non potrebbe produrre redditi assoggettabili ad irpeg, ha sottoposto alla Corte di giustizia delle Comunità Europee le questioni pregiudiziali volte all'interpretazione dell'art. 4, n. 5), della direttiva citata.

La Corte del Lussemburgo, n. 129/88, in *Boll. trib.*, ha pronunciato affermando che l'obbligo di non assoggettarla nell'ambito del regime giuridico non è a determinare distorsioni non siano comprese nell'ambito della questione (Corte di Giustizia, 1989, in *Boll. trib.*, 1989, 1089). La controversia concernente la natura di una nuova pronun-

V. Società ed enti non res

1. Stabile organizzazione.

Il requisito della stabile organizzazione, ai fini del K, deve essere ritenuto esistente quando l'attività nel territorio di riferimento sia di natura materiale e/o personale, non avesse carattere precario di imputazione di rapporti giuridici, ma, invece, del patrimonio, peraltro, l'attività della società o strumentale rispetto al fine economico, o organizzativa fosse di per sé gestionale o contabile. In base alla riforma il profilo che attiene al profilo dell'attività non condizionale, ma, bensì, vale a stabilire il criterio di localizzazione dei prodotti in Italia (Cass., sez. I, 27 gennaio 1988, 803, *in* *Boll. trib.*, 1988, 803, *in* *Corr. trib.*, 1988, 105). Di conseguenza, l'attività svolta attraverso la società, secondo un'approccio che identifica la stabile organizzazione in via commerciale e produttiva dell'imprenditore, non è, retro, 1977, 1089. L'acquisto e il possesso di una stabile organizzazione dell'immobile, come un investimento di capitale, non è, App. Brescia, 27 gennaio 1988, 1089. Quando invece l'impresa o l'attività costituiscono il caso di acquisto

La Corte del Lussemburgo (sent. 17 ottobre 1989, in cause n. 231/87 e n. 129/88, in *Boll. trib.*, 1989, 1666, e in *Rass. trib.*, 1990, II, 511) si è pronunciata affermando che la norma comunitaria impone agli Stati membri l'obbligo di non assoggettare ad iva le attività esercitate dagli enti pubblici nell'ambito del regime giuridico loro proprio, quando queste non siano idonee a determinare distorsioni della concorrenza di una certa importanza e non siano comprese nell'allegato D alla direttiva. Nel frattempo è stata risolta la questione (Comm. trib., 1° grado Piacenza, ord. 22 dicembre 1988, in *Boll. trib.*, 1989, 312, e in *Fin. loc.*, 1989, 95) nell'ambito di una controversia concernente la sola imposta sul valore aggiunto, e si è quindi in attesa di una nuova pronuncia della Corte di giustizia.

V. Società ed enti non residenti.

1. Stabile organizzazione.

Il requisito della stabile organizzazione in Italia di società ed associazioni estere, ai fini del loro assoggettamento all'abrogata imposta sulle società, doveva essere ritenuto esistente quando l'ente straniero svolgesse abitualmente attività nel territorio nazionale avvalendosi di una struttura organizzativa materiale e/o personale, qualunque ne fosse la dimensione, purché non avesse carattere precario o temporaneo e costituisse quindi un centro di imputazione di rapporti e situazioni giuridiche riferibili al soggetto straniero, titolare del patrimonio o del reddito cui andava commisurato il tributo. Inoltre, l'attività della stabile organizzazione poteva essere anche secondaria o strumentale rispetto a quella dell'ente estero e lo scopo poteva essere anche non economico, così come non si richiedeva che la struttura organizzativa fosse di per sé produttiva di reddito, ovvero dotata di autonomia gestionale o contabile. Nell'attuale sistema delle imposte personali introdotto con la riforma il problema si pone in termini parzialmente diversi per ciò che attiene al profilo funzionale della stabile organizzazione, posto che tale requisito non condiziona più l'assoggettamento ad imposta di una società straniera, bensì vale a delimitare il presupposto materiale del tributo e a stabilire il criterio di localizzazione dei soli redditi d'impresa, che devono essere prodotti in Italia se ottenuti a mezzo di una stabile organizzazione (Cass., sez. I, 27 novembre 1987, n. 8815, *retro*, 1988, II, 1468, e in *Boll. trib.*, 1988, 803, e in *Foro it.*, 1988, I, 1928, e in *Riv. dir. fin. sc.*, 1988, II, 105). Di conseguenza appare oggi essenziale quanto meno che l'attività svolta attraverso quest'ultima sia dotata del requisito della economicità secondo un'appropriata definizione fornita dalla giurisprudenza di cassazione che identifica la stabile organizzazione in un complesso di mezzi e/o uomini destinati in via continuativa al conseguimento delle finalità economiche e produttive dell'impresa (Comm. trib., 1° grado Busto Arsizio, 6 dicembre 1976, *retro*, 1977, II, 171).

L'acquisto e il possesso di un bene immobile esclude la configurazione di una stabile organizzazione quando il possesso si esaurisca nella mera gestione dell'immobile, come accade, per esempio, se l'acquisto realizzi unicamente un investimento di capitale (Cass., sez. I, 27 novembre 1987, n. 8815, *retro*, 1988, II, 1468, e in *Boll. trib.*, 1988, 803, e in *Foro it.*, 1988, I, 1928, e in *Riv. dir. fin. sc.*, 1988, II, 105). App. Brescia, 27 novembre 1973, *retro*, 1976, II, 553).

Quando invece l'immobile sia strumentale all'esercizio di una attività d'impresa, ovvero costituisca esso stesso l'oggetto di una attività d'impresa, come nel caso di acquisto del suolo per lottizzarlo e rivenderlo (Cass., sez.

ni di particolare
n. 13564, in
esso integra il
il possesso del
mento della sta-
tà che si svolge

capitali italiana
stera (App. Mi-
5; *contra*, anche
mm. centr., sez.
I, 647; Comm.
centr., 1979, I,
partecipazione di
ce italiana (con
luglio 1973, n.
embre 1976, n.
III, 12 febbraio
entr., 20 maggio
entr., sez. V, 1°
Comm. centr.,
2042, e in *Boll.*
9, n. 7232, in
di un raccoman-
u ampie in qua-
grado Genova,
la nomina di un
1° grado Mila-

ppie imposizioni
one azionaria di
ce stabile orga-
a partecipazione
conseguenza, le
controllo sono
stabile organiz-
4 maggio 1988,

Italia, in quanto
non residente,
trizia, deve esse-
sez. XI, 9 marzo

prudenza che le
organizzazione in
ciplina anteriore
dicembre 1980,
di imponibilità,
ce.

é fra i redditi di
titore del perce-

piante, né fra i redditi diversi, che presuppongono l'occasionalità della loro
produzione (Cass., sez. I, 7 novembre 1988, n. 5996, in *Fisco*, 1988, 7481,
e in *Riv. leg. fisc.*, 1989, 1140; Cass., sez. I, 15 luglio 1988, n. 4667, in
Corr. trib., 1988, 2818; Cass., sez. I, 5 agosto 1987, n. 6721, in *Fisco*,
1987, 5576; Cass., sez. I, 26 maggio 1987, n. 4704, in *Foro it.*, 1988, I,
2554; Cass., sez. I, 23 marzo 1987, n. 2844, in *Riv. leg. fisc.*, 1987,
1729, e in *Comm. trib. centr.*, 1987, II, 862; Cass., sez. I, 12 gennaio
1987, n. 119, in *Giur. imp.*, 1988, 801, e in *Fisco*, 1987, 2449; Cass., sez.
I, 7 gennaio 1987, n. 3, *retro*, 1988, II, 506, e in *Riv. leg. fisc.*, 1987,
652; Cass., sez. I, 29 novembre 1986, n. 7057, in *Fisco*, 1987, 1555;
Quot., sez. I, 19 novembre 1989, n. 6084, in *Riv. leg. fisc.*, 1987, 274;
Cass., sez. I, 10 luglio 1986, n. 4484, in *Boll. trib.*, 1986, 1776; Cass.,
sez. I, 27 gennaio 1986, n. 513, *retro*, 1988, II, 498; Cass., sez. I, 16 lu-
glio 1985, n. 4176 e n. 4177, in *Comm. trib. centr.*, 1985, II, 1083; Cass.,
sez. I, 23 febbraio 1985, n. 16264, in *Comm. trib. centr.*, 1985, II, 545;
Cass., sez. I, 24 maggio 1984, n. 3178, in *Rass. trib.*, 1984, II, 524; Cass.,
sez. un., 30 novembre 1983, n. 7184, in *Foro it.*, 1984, I, 64, e in *Rass.*
trib., 1983, II, 266; Cass., sez. un., 30 novembre 1983, n. 7185, in *Giur.*
imp., 1983, II, 1396, e in *Rass. trib.*, 1983, II, 226; Cass., sez. un., 30
novembre 1983, n. 7186, 7187 e 7188, in *Boll. trib.*, 1985, 239; Comm.
centr., sez. XIX, 20 dicembre 1989, n. 7883, in *Comm. trib. centr.*, 1989,
I, 870; Comm. centr., sez. VIII, 6 marzo 1989, n. 1679, in *Fisco*, 1989,
2240; Comm. centr., sez. VIII, 26 ottobre 1988, n. 7050, in *Riv. leg. fisc.*,
1989, 750, e in *Fisco*, 1989, 2716; Comm. centr., sez. XXVII, 6 luglio
1988, n. 5414, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 595; Comm. centr., sez.
VIII, 20 gennaio 1988, n. 559, in *Comm. trib. centr.*, 1988, I, 57; Comm.
centr., sez. XI, 29 ottobre 1987, n. 8002, in *Comm. trib. centr.*, 1987, I,
605; Comm. centr., sez. XVI, 21 giugno 1986, n. 5709, in *Comm. trib.*
centr., 1986, I, 473; Comm. centr., sez. IX, 4 febbraio 1985, n. 1048, in
Giur. imp., 1985, 1564; Comm. centr., sez. XI, 21 dicembre 1984, n.
11145, in *Corr. trib.*, 1985, 564; Comm. centr., sez. IV, 20 dicembre 1984,
n. 7076, in *Le società*, 1985, 550; Comm. centr., sez. XXIV, 27 ottobre
1984, n. 9205, in *Le società*, 1985, 550; Comm. centr., sez. XV, 16 otto-
bre 1984, n. 8833, in *Le società*, 1985, 550; Comm. centr., sez. un., 21
agosto 1984, n. 7866, in *Fisco*, 1984, 5155, e in *Rass. trib.*, 1985, II, 105,
e in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 490; Comm. centr., sez. XV, 30 giugno
1984, n. 6959, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 425; Comm. centr., sez. VI,
15 settembre 1984, n. 1452, in *Comm. trib. centr.*, 1984, I, 109, e in *Riv.*
leg. fisc., 1984, 1317; Comm. centr., sez. XXII, 25 gennaio 1984, n. 724,
in *Boll. trib.*, 1984, 876; Comm. centr., sez. VIII, 16 novembre 1983, n.
3638, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 1030; Comm. centr., sez. XX, 7 otto-
bre 1983, n. 2742, in *Corr. trib.*, 1983, 2199; Comm. centr., sez. XXIV, 21
giugno 1983, n. 1471, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 527; Comm. centr.,
sez. XXII, 16 giugno 1983, n. 1368, in *Comm. trib. centr.*, 1983, I, 494;
Comm. centr., sez. IV, 18 febbraio 1983, n. 101, *retro*, 1983, II, 631, e in
Boll. trib., 1983, 1645, e in *Foro it.*, 1983, III, 233; Comm. centr., sez.
III, 27 settembre 1982, n. 4232, in *Boll. trib.*, 1983, 354; Comm. centr.,
sez. X, 10 giugno 1982, n. 4646, in *Boll. trib.*, 1983, 786, e in *Comm.*
trib. centr., 1982, I, 588; Comm. centr., sez. X, 25 maggio 1982, n. 4646,
retro, 1985, II, 619; Comm. centr., sez. III, 14 maggio 1982, n. 4232, *re-*
tro, 1985, II, 617, e in *Boll. trib.*, 1983, 354; Comm. centr., sez. III, 14
maggio 1982, n. 4208, *retro*, 1983, II, 629; Comm. centr., sez. un., 20 no-
vembre 1981, n. 8782, in *Boll. trib.*, 1982, 321; Comm. centr., sez. un.,
12 ottobre 1981, *retro*, 1982, II, 46; Comm. centr., sez. XVIII, 10 aprile
1981, n. 4392, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 486; Comm. centr., sez. IX,

6 marzo 1980, n. 2190, *retro*, 1980, II, 179, e in *Giur. it.*, 1980, III, 2, 34, e in *Boll. trib.*, 1980, 633; Comm. centr., sez. VIII, 13 giugno 1978, n. 1292, in *Comm. trib. centr.*, 1983, II, 1469; C. cost. 28 maggio 1987, n. 211, *retro*, 1988, II, 487; App. Milano, sez. I, 22 giugno 1982, n. 1402, *retro*, 1983, II, 635; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XI, 22 febbraio 1983, in *Boll. trib.*, 1983, 1645; Comm. trib., 1° grado Torino, sez. VII, 14 settembre 1982, n. 16211, *retro*, 1983, II, 641, e in *Boll. trib.*, 1982 1024; Comm. trib., 2° grado Milano, 23 gennaio 1980, *retro*, 1980, II, 182; Comm. trib., 2° grado Varese, 4 marzo 1978, n. 108, in *Boll. trib.*, 1978, 1016; Comm. trib., 2° grado Bergamo, sez. I, 20 gennaio 1978, n. 31, *retro*, 1978, II, 185; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XXXIV, 16 gennaio 1978, in *Boll. trib.*, 1978, 1771; Comm. trib., 1° grado Casale Monferrato, 21 dicembre 1977, in *Leg. e giur. trib.*, 1978, 1671; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XLIV, 24 marzo 1977, n. 39153, *retro*, 1977, II, 331, e in *Imp. dir. erar.*, 1977, 109, e in *Giur. comm.*, 1977, II, 815; Comm. trib., 1° grado Milano, sez. XLIV, 28 gennaio 1977, in *Boll. trib.*, 1977, 777; Comm. trib., 1° grado Busto Arsizio, sez. I, 6 dicembre 1976, n. 95, *retro*, 1977, II, 171, e in *Boll. trib.*, 1977, 694; Comm. trib., 1° grado Torino, sez. IX, 11 novembre 1976, n. 11528, in *Boll. trib.*, 1977, 1563; Comm. trib., 1° grado Torino, 27 ottobre 1976, n. 9349, *retro*, 1978, II, 330, e in *Boll. trib.*, 1977, 615; Comm. trib., 1° grado Bergamo, 18 luglio 1976, n. 209, *retro*, 1976, II, 758, e in *Boll. trib.*, 1976, 1685, e in *Giur. it.*, 1977, III, 2, 28; *contra*, nel senso che costituiscano redditi diversi, Cass., sez. I, 17 giugno 1981, n. 3931, *retro*, 1982, II, 17, e in *Boll. trib.*, 1981, 1550, e in *Giur. imp.*, 1981, 729; Comm. centr., sez. XII, 16 giugno 1983, n. 1368, in *Giur. imp.*, 1983, 1371; Comm. centr., sez. XXII, 11 novembre 1982, n. 9704/81, *retro*, 1983, II, 624; Comm. centr., sez. XX, 23 febbraio 1981, n. 231, in *Comm. trib. centr.*, 1981, I, 280; Comm. centr., sez. XII, 14 maggio 1980, n. 5594, in *Cod. Ipsoa*, imposte dirette, *sub art.* 25 d.p.r. n. 600, n. 103; Comm. centr., sez. XXII, 17 marzo 1982, n. 2672, in *Comm. trib. centr.*, 1982, I, 647; o redditi di lavoro autonomo: Comm. centr. sez. XI, 28 settembre 1989, n. 5636, in *Fisco*, 1989, 6914; Comm. centr., sez. XI, 22 febbraio 1980, n. 1540, in *Boll. trib.*, 1980, 1270; Comm. centr., 8 febbraio 1980, n. 1540, in *Comm. trib. centr.*, 1980, I, 201; Comm. trib., 1° grado Varese, sez. III, 26 aprile 1978, in *Boll. trib.*, 1978, 1696; Comm. centr., sez. XI, 9 marzo 1979, n. 3508, in *Comm. trib. centr.*, 1979, I, 159, e in *Giur. it.*, 1980, II, 2, 34, e in *Riv. leg. fisc.*, 1979, 1267).

È stata sollevata la questione di legittimità costituzionale dell'art. 3 del d.p.r. n. 599 in relazione agli artt. 19 n. 5 e 49, 2° comma, lett. b), del d.p.r. n. 597 del 1973 per presunto contrasto con l'art. 4, n. 2 della legge delega e, quindi, per ritenuta violazione dell'art. 76 cost., in quanto il regime di intassabilità anteriore al 1° gennaio 1982, cui sopra si è fatto cenno, costituirebbe un'arbitraria esclusione della tassazione di tali redditi statuita dal legislatore delegato in violazione della norma delegante (Comm. trib., 1° grado Torino, ord. 27 ottobre 1981, pervenuta alla Corte cost., il 17 marzo 1989 (*sic*), in *Gazz. uff.*, 5 aprile 1989, n. 14, e in *Rass. trib.*, 1990, II, 152). La Corte ne ha dichiarato la manifesta infondatezza (ord. 6 luglio 1989, n. 381, in *Gazz. Uff.*, 12 luglio 1989, n. 28, e *retro*, 1989, II, 1328; sent. 22 maggio 1987, n. 221, in *Gazz. Uff.*, 1° luglio 1987, n. 27, e *retro*, 1987, II, 1001).

3. Redditi di capitale.

È stato ritenuto che i redditi esteri, priva di stabile dimora di un mutuo, abbiano natura mutante dal mancato reddito non costituirebbero né redditi non sarebbero soggetti alla (Comm. centr., sez. XI, 11 in *Fisco*, 1989, 3818, e in 1982 e in *Giur. imp.*, 1990, 1

3. *Redditi di capitale.*

È stato ritenuto che i premi pagati da un ente finanziario ad una società estera, priva di stabile organizzazione in Italia, per l'anticipata estinzione di un mutuo, abbiano natura risarcitoria del danno derivante alla banca mutuante dal mancato reddito legato a quella operazione. Pertanto, essi non costituirebbero né reddito d'impresa, né reddito di capitale, e quindi non sarebbero soggetti alla ritenuta d'imposta prevista per questi ultimi (Comm. centr., sez. XI, 11 maggio 1988, n. 3996, *retro*, 1988, II, 977, e in *Fisco*, 1989, 3818, e in *Boll. trib.*, 1989, 70, e in *Corr. trib.*, 1988, 302 e in *Giur. imp.*, 1990, 1).

dott. STEFANO MARCHESI