

INFORMAZIONI FISCALI AZIENDALI *e* PROFESSIONALI

rivista di normativa, commenti, attualità e pratica fiscale

15

Rivista decennale
Anno XXV
30 maggio 1998

ISSN 0394-2447

**RISTRUTTURAZIONI
SEMPLIFICATA
LA PROCEDURA
PER LO SCONTO
IRPEF DEL 41%**

IRAP

**MODIFICHE ALLA
DETERMINAZIONE
DELLA BASE
IMPONIBILE**

**REDDITO
COMPLESSIVO
QUADRO NORMATIVO
DEL RIPORTO
DELLE PERDITE**

**RITENUTE D'ACCONTO
COME CAUTELARSI
DALLA MANCATA
CERTIFICAZIONE**



DeLilloEditore

Il risarcimento del danno patrimoniale

Aspetti reddituali e contabili

Carlo Callioni

- 1 • Premessa
- 2 • Effetti della tassazione del risarcimento
- 3 • Gli indennizzi in caso di risoluzione dei rapporti di lavoro
 - 3.1 Tassabilità dell'indennizzo e «danno emergente»
 - 3.2 Orientamento del Tuir
- 4 • Le norme del Testo unico: tassabilità degli indennizzi nel reddito d'impresa
 - 4.1 L'articolo 53
 - 4.2 L'articolo 54
 - 4.3 L'articolo 55
- 5 • Le norme civilistiche
- 6 • La contabilizzazione del danno patrimoniale

1 Premessa

Credo che, ponendo a qualificati esperti della materia il quesito se il risarcimento dovuto all'acquirente di un bene strumentale per inadempimento del venditore debba in qualche modo essere assoggettato a tassazione, la risposta sia, non solo largamente favorevole, ma, in pratica, quasi unanimemente incline alla tassazione.

Il che pone le seguenti note, in una difficile situazione di radicale controtendenza che non esime dal cercare di spiegarne almeno le ragioni che fanno ritenere più corretta l'ipotesi contraria.

2 Effetti della tassazione del risarcimento

Giusto per introdurre l'argomento, valga la seguente esemplificazione:

- si sia concluso fra due società, quindi fra

soggetti per i quali valgono le regole tributarie del reddito d'impresa, un contratto di compravendita di un bene strumentale, nel caso, ad esempio, di un capannone industriale per il prezzo di L. 1.000.000.000 da versarsi interamente alla consegna;

- il venditore manchi l'adempimento, e pertanto, all'epoca convenuta, benché debba, non consegna in realtà il capannone;
- il valore di mercato del bene compravenduto, al momento della successiva consegna, sia di L. 1.400.000.000 ed il risarcimento del danno di L. 400.000.000, per importo cioè pari alla differenza fra prezzo di acquisto e valore di mercato proprio al fine di escludere ogni ragione di variazione dei termini dell'ipotesi in esame, di modo che l'acquirente, utilizzando l'importo pattuito di L. 1.000.000.000 con l'aggiunta della somma a lui risarcita dall'originario venditore, possa procedere all'acquisto del capannone.

Dalla configurazione ipotizzata deriva, intanto, che, se l'acquirente dovesse as-

soggettare ad imposizione il risarcimento ottenuto, decurtando L. 400.000.000 in pratica, a tempo e luogo opportuni, dell'importo delle corrispondenti imposte dirette si troverebbe a non più disporre di quanto in effetti gli servirebbe per effettuare l'acquisto stabilito e ciò, ragionevolmente escluso che l'indennizzo possa, anche giuridicamente, elevarsi in misura sufficiente ad inglobarvi il costo addizionale di imposta, finirebbe con il causargli un ulteriore danno: non già per aver voluto o causato, ma solo per il fatto di aver subito, contro la propria volontà, l'inadempimento.

Siffatta soluzione, dunque, non solo pare quantomeno iniqua ma, secondo la tesi che si vuole dimostrare, risulta non necessariamente corretta alla luce delle disposizioni vigenti sulle quali incombe, a far prevalere la conclusione contraria, una insistita elaborazione legislativa tendente, con chiaro intendimento antielusivo, a sostituire ad ogni corrispettivo mancato il suo indennizzo ottenuto, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento del relativo danno. Così l'art. 6, secondo comma, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917 testualmente recita: «I proventi conseguiti in sostituzione dei redditi, anche per effetto di cessione dei relativi crediti, e le indennità conseguite, anche in forma assicurativa, a titolo di risarcimento di danni consistenti nella perdita di redditi, esclusi quelli dipendenti da invalidità permanente o da morte, costituiscono redditi della stessa categoria di quelli sostituiti o perduti». Così nell'art. 16 (tassazione separata), alla lett. i. del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, si includono le indennità spettanti a titolo di risarcimento, anche in forma assicurativa, dei danni consistenti nella perdita di redditi relativi a più anni.

Poiché i citati artt. 6 e 16 fanno espresso riferimento a proventi sostitutivi di redditi o ad indennità derivanti dalla perdita di redditi, è imprescindibile verificare se i rispettivi risarcimenti – o, più in generale, sempre ed ogni risarcimento – possano invero essere considerati *reddito*: da tale ini-

ziale punto di osservazione, intanto, non vi è alcuna disposizione vigente da cui trarre fondatamente il convincimento che l'indennizzo di cui è parola sia reddito.

3 Gli indennizzi in caso di risoluzione dei rapporti di lavoro

3.1 • TASSABILITÀ DELL'INDENNIZZO E «DANNO EMERGENTE»

Può essere preliminare e valido supporto, da questo punto di vista, l'esame degli indennizzi per risoluzione di rapporti di lavoro, per i quali le problematiche della tassabilità permettono di affermare una netta distinzione fra ciò che può essere ritenuto reddito – e perciò tassabile – rispetto a ciò che, invece, dev'essere considerato mero *danno emergente*: la tassazione infatti si deve comunque escludere per quella parte dell'indennità posta a ristoro dal pregiudizio subito alla carriera, alla vita professionale e di relazione della persona ed alla sua dignità umana, allo *status* socio-economico dell'individuo, a quello che in dottrina alcuni autori definiscono *danno biologico* e che è una vera menomazione della sua integrità psico-fisica, intesi, tutti, quale patrimonio del soggetto licenziato senza colpa ⁽¹⁾.

La differenziazione è chiara ed il *danno emergente* si rappresenta come un'effettiva diminuzione patrimoniale, mentre il *lucro cessante* è dipendente e collegabile con un mancato guadagno. È possibile pertanto concordare con la Suprema Corte e ritenere: *la determinazione del lucro cessante va desunta dalla ricostruzione ideale di quanto il creditore avrebbe conseguito per normale successione di eventi, in base ad una ragionevole e fondata attendibilità, qualora l'obbligazione fosse stata adempiuta* (Cass. civ. Sez. III, sent. n. 2380/1978). Anche nella relazione ministeriale alla bozza di Testo unico sono

(1) • In tali situazioni – sostiene B. Boaretto – «trattasi di una clausola penale dato che vi si può scorgere un diritto di origine contrattuale, cioè il diritto ad un licenziamento giustificato, diritto che fa parte del patrimonio giuridico del lavoratore dal momento dell'assunzione, che non ha riferimento con il futuro guadagno o con la stabilità del posto dandosi un collegamento razionale, piuttosto, con l'ingiustificatezza del recesso, non con il rapporto di lavoro, che è l'occasione, non la causa del danno».

enunciati criteri simili (2) cosicché nei redditi di lavoro dipendente vanno ricompresi quei compensi e quelle indennità che risultano conseguiti sulla base del rapporto di lavoro, ancorché l'erogazione avvenga indipendentemente dall'effettiva prestazione di lavoro, sempre esclusa la fondamentale eccezione degli indennizzi risarcitori del danno emergente.

3.2 • ORIENTAMENTO DEL TUIR

Nella più recente innovativa formulazione dell'art. 46 del D.P.R. 22.12.1986 n. 917, tuttavia, si recita: «sono redditi di lavoro dipendente quelli che derivano da rapporti aventi per oggetto la prestazione di lavoro». Vi si annida – in presenza di una insistita tendenza normativa a eliminare ogni possibile esclusione dall'imposta sul reddito – un concetto di retribuzione teso ad una maggiore ampiezza, in cui accogliere somme corrisposte anche a prescindere dalle immediate ragioni o motivi per cui il pagamento è effettuato con una evidente restrizione alle vie di fuga dalla tassabilità rispetto alla omologa espressione usata dal D.P.R. 29.9.1973 n. 597, che disponeva più semplicemente *il reddito di lavoro dipendente è quello derivante dal lavoro prestato* e che aveva, in passato, dato la stura ad un costante orientamento della giurisprudenza unanimemente volto all'intassabilità. (Cass., 13 agosto 1982, n. 4605; Cass., 19 gennaio 1985, n. 163; Cass., 2 febbraio 1985, n. 709; Cass., 8 giugno 1985, n. 3479; Cass., 2 ottobre 1985, n. 4776; Cass., 12 gennaio 1990, n. 11417; Comm. Centrale, 3 dicembre 1992, n. 6543) (3).

Per quanto allargato, tuttavia, tale concetto di retribuzione – ancorché sia innegabile che qualsiasi somma erogata per la risoluzione di un rapporto di lavoro trovi origine o correlazione, anche solo implicita, con il rapporto di lavoro – non potrà estendersi ed includere ogni indistinta e residuale fattispecie. Non vi potranno entrare, ad esempio, le indennità erogate a titolo di risarcimento danni dipendenti da invalidità

permanente o da morte che, a norma dell'art. 6, c. 2, del D.P.R. 22.12.1986, n. 917, non costituiscono in ogni caso reddito imponibile, essendo in esse del tutto assente una qualsiasi funzione sostitutiva od anche solo parzialmente integrativa della retribuzione.

Occorrerà, più in generale, sempre verificare o fornire puntuale dimostrazione di una contesa, per stabilire che essa non sia stata creata a meri fini elusivi (Cfr.: Cass., 20 agosto 1987, n. 6970) o di un indennizzo che non sia frutto, come aveva annotato tempo fa il Secit, di immotivate, perché troppo vagamente generiche, giustificazioni di danno. Per un doppio impegno: per l'Ufficio, di controllare le reali ragioni di risarcimento e così distinguere danno emergente da lucro cessante; per il contribuente di procurarsi un titolo (verbale di conciliazione, lodo arbitrale, sentenza del giudice del lavoro) sufficientemente chiaro e soddisfacentemente esplicativo delle motivazioni, esplicitamente evidenziate, di un indennizzo che, ad onor del vero, sinora è stato troppo frequentemente ed ermeticamente individuato e solo sommariamente descritto.

Rimane, al termine dell'*excursus*, un inequivocabile e confortante convincimento. Per quanto vi sia un'ostinata propensione a contrastare atteggiamenti antielusivi, la distinzione fra *danno emergente* e *lucro cessante* sopravvive. Tale propensione non può essere supposta. Essa dovrebbe, semmai, venir espressamente dichiarata dal legislatore. Purtroppo il rigore antielusivo non arriva e non può arrivare a tanto, perché sarebbe la negazione del diritto.

Non tutto, in definitiva, è reddito.

4 Le norme del Testo unico: tassabilità degli indennizzi nel reddito d'impresa

Nel Capo VI del Titolo I (redditi di impresa) del D.P.R. 917/86 sono definiti redditi

(2) • Tali criteri non sono peraltro discosti dall'interpretazione originale del Ministero delle finanze il quale, con circolare del 15.12.1973, n. 1/RT/50550, nel concetto di retribuzione poneva tutti i compensi sia pure di natura accessoria e complementare, che scaturiscono e trovano la loro causale nel rapporto di lavoro dipendente.

(3) • Per la decisione da ultimo citata, ved. pag. 1311, fascicolo n. 16/1993, riv. «informazioni aziendali».

di impresa quelli che derivano dall'esercizio di imprese commerciali (art. 51). Essi sono determinati apportando all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni (art. 52). A tali disposizioni occorre, perciò, fare stretto riferimento per evidenziare eventuali fattispecie dall'esame delle quali trarre il convincimento di se e di quanto possa ritenersi ricavo e costituire, conseguentemente, reddito soggetto ad imposizione.

4.1 • L'ARTICOLO 53

Sono ricavi (art. 53) i corrispettivi (o i sostitutivi indennizzi, ex lett. d.):

- per cessione dei prodotti e dei servizi tipici dell'impresa (lett. a.)
- per cessione di materiali dell'inventario (lett. b.)
- per cessione di azioni, obbligazioni od altri titoli (lett. c.)

Sono altresì ricavi i contributi:

- ex-contratto (lett. e.)
- o a norma di legge (lett. f.).

Restano esplicitamente esclusi, alla lett. b., i corrispettivi per la cessione di beni strumentali (le c.d. immobilizzazioni tecniche), nonché la cessione di azioni o quote di partecipazioni in società che rappresentino immobilizzazioni finanziarie per essere iscritte a bilancio come tal, entrambi trattati dalla separata disciplina dell'art. 54 relativa alle plusvalenze.

4.2 • L'ARTICOLO 54

Nemmeno tale disposizione, però (a prescindere dalla evidenziazione delle plusvalenze a bilancio ai sensi della lett. c., disposizione questa ora abrogata con effetto dal periodo d'imposta in corso alla data del 31.12.1997, ex art. 21, c. 3 della legge 27.12.1997, n. 449), consente di riportare nell'ambito della tassabilità gli indennizzi di cui ci si occupa. Essa defini-

sce, piuttosto, tassabili le sole plusvalenze che – *mediante cessione* di beni strumentali o di immobilizzazioni finanziarie (di cui ai commi 2-bis e 4) *a titolo oneroso* (lett. a.) o *mediante risarcimento* (lett. b.) – si possono realizzare o quelle che, per effetto della distrazione dall'impresa dei beni per essere *destinati al consumo personale o familiare dell'imprenditore* (lett. d.), si possono determinare.

Ancora una volta, come già per l'art. 53, la dizione della norma è chiara ad individuare specifiche condizioni: non formano plusvalenze tassabili quelle eventualmente derivate da cessione di beni ineducibili del c. 8-bis dell'art. 67 (c. 5-bis; entrambe le ultime disposizioni richiamate sono state abrogate con effetto dal periodo d'imposta in corso al 31.12.1997 dell'art. 17, commi 2 e 3 della legge n. 449/1997) o quelle tratte dalla cessione dei beni ai creditori in sede di concordato preventivo (c. 6); lo sono, invece, le *plusvalenze delle aziende, compreso il valore di avviamento, realizzate unitariamente mediante cessione a titolo oneroso* (c. 5). È pacifico, d'altronde, anche in dottrina il concetto che l'avviamento sia reddito.

4.3 • L'ARTICOLO 55

L'art. 55 – volendo qui tralasciare l'esame degli articoli da 56 a 58 che riguardano peraltro ricavi del tutto particolari – completa, dopo i ricavi tipici dell'attività e le plusvalenze, il quadro dei componenti positivi di reddito di valore generale con le sopravvenienze attive.

Sono tali, per principio generale, lo storno di costi, l'insussistenza di spese od i maggiori ricavi rispetto a dati iscritti in esercizi precedenti (c. 1); i risarcimenti conseguiti ex lett. b. dell'art. 54 per importo superiore al contabilizzato in esercizi precedenti per la perdita di beni strumentali (c. 2), con disposizione che si presta a due distinte consecutive considerazioni che più oltre dovranno riprendersi:

- in primo luogo, se la cessione avviene nell'esercizio si deve parlare di *plusvalenza* ma, negli anni successivi, l'ipotetico maggior valore recuperato, anche per ef-

fetto di indennizzo, non è più plusvalenza ma è tecnicamente *soppravvenienza*;

- inoltre, perché vi sia plusvalenza è condizione necessaria che il bene esista.

Sono inoltre considerate, per *fictionis iuris*, soppravvenienze (c. 3):

- lett. a.: i risarcimenti danno diversi da quelli contemplati negli artt. 53 (diversi cioè da quelli relativi a beni-merce e che danno vita a ricavi) e 54 (cioè da quelli che attengono a beni-cespiti dai quali originano plusvalenze);
- lett. b.: le liberalità ed ogni contributo che si potrebbero chiamare *incondizionati*, tanto per escludere quelli *ex-contratto* o in forza di legge disciplinati dall'art. 53 con le lett. e. ed f.

Per comprendere appieno la portata del c. 3 – e tralasciando di considerare le esclusioni previste nel c. 4 (conferimenti soci in conto capitale, rinuncia dei soci al rimborso di finanziamenti anteriori, riduzione dei debiti per concordato fallimentare o preventivo) o la fattispecie prevista nel c. 5 (cessione del contratto di locazione finanziaria) – è conveniente riprendere le considerazioni già più sopra enunciate, tenendo altresì conto del fatto che il sapore della disposizione in larga misura è di tipo residuale, tale, in altri termini, da ricomprendere eventuali ipotesi non dichiarate specificamente altrove, ma non sufficiente per riguardare indiscriminatamente ogni diversa ipotesi se la sua natura non è compresa nei canoni previsti.

Si giudicano, pertanto, rientranti nella norma l'indennizzo per danni imputabili ad azioni configuranti concorrenza sleale, per violazione di patti di esclusiva o l'indennità per la perdita dell'avviamento commerciale. E non è chi non veda come ciascuna delle tipologie indicate (con intento sia pure solo esemplificativo ancorché non esaustivo) abbia effettiva natura di reddito (sono tutte situazioni di *lucro cessante*, in quanto riducono i volumi di lavoro e, quindi, i ricavi ottenibili, allorché ci si trovi ad operare con una conduzione normale e non distorta della propria attività commerciale) ma, per converso, come nessuna fra esse induca a ritenere tali

indennizzi caratterizzati da un'oggettiva qualità di *danno emergente*, diretta a salvaguardare valori patrimoniali o a dare ristoro di perdite patrimoniali.

Per queste occorre, come più sopra accennato, la concomitante presenza di precise situazioni:

- che, ex artt. 54, c. 2, e 55, c. 2, sia reddito la differenza fra il corrispettivo o l'indennizzo *conseguito*, al netto degli oneri accessori di diretta imputazione, e il costo non ammortizzato;
- che il bene-cespite, rispettivamente, *esista o sia esistito* se, nell'esercizio in cui si ha la sua cessione, la plusvalenza o, negli anni successivi, la sopravvenienza possano formare componenti positivi del reddito.

Perché, quando il bene-cespite manchi e non sia mai esistito per l'inadempimento del venditore, com'è nell'assunto di queste note, e l'indennizzo non sostituisca un qualche reddito, allora non si può legittimamente sostenere la tesi della tassabilità del provento.

5 Le norme civilistiche

Un concreto aiuto ad inquadrare correttamente la problematica sollevata sta nell'esame delle disposizioni sul bilancio inserite negli artt. 2423 e seguenti del codice civile.

È appena il caso di rammentare, a mò di premessa, come la legge fiscale faccia continuo richiamo alle norme civilistiche e come il riferimento sia stato nel tempo sempre continuo e si riallacci, addirittura, alle norme della legge delega 9 ottobre 1971 n. 825 di riforma tributaria: *l'estensione dei principi relativi alla determinazione del reddito in base a scritture contabili a tutti i redditi derivanti dall'esercizio di imprese commerciali* (punto 18 dell'art. 2, per l'Irpef) o la *determinazione analitica dell'imponibile in base alle risultanze del bilancio o del rendiconto* (punto 6 dell'art. 3, per l'Irpeg) od ancora *l'utilizzazione di scritture contabili* (punto 9 dell'art. 5, per l'Iva) od infine il *perfezionamento del sistema di accertamento in base alla contabilità* (punto 4 dell'art. 10, per l'accertamento) altro non

significano che una mai contraddetta ed intima correlazione fra legge fiscale e legge civile. Così diviene naturale leggere nell'art. 15 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600, l'imposizione alle società, agli enti ed agli imprenditori commerciali di *redigere l'inventario e il bilancio con il conto dei profitti e delle perdite (rectius: del conto economico) a norma dell'art. 2217 codice civile.*

A base degli adempimenti e per la logica di costruzione della normativa tributaria si trovano i principi contabili e le regole poste a fondamento del bilancio civilistico. D'altronde, apportare *all'utile o alla perdita risultante dal conto economico, relativo all'esercizio chiuso nel periodo di imposta, le variazioni in aumento o in diminuzione conseguenti all'applicazione dei criteri stabiliti nelle successive disposizioni*, come prescrive l'art. 52 del Testo unico, suona chiara conferma del concetto, peraltro costantemente ripetuta (cfr.: artt. 3, commi 2 e 3, 5, commi 1, punto 2, 2, 3 e 4, 6, comma 3, da 13 a 16, ma soprattutto 22 del D.P.R. 29.9.1973 n. 600 nonché, interamente, il capo VI del Titolo I, il Titolo II ed il Titolo IV del D.P.R. 22.12.1986 n. 917). Specifiche, ragioni fiscali possono, talvolta e relativamente a particolari problemi, generare una normativa diversa; ma la diversità è caratterizzata da una logica giuridica evidente o è indotta da esigenze strumentali di tecnica o di necessità tributarie od è supportata da palesi finalità fiscali.

Se così stanno le cose è possibile allora tracciare un logico parallelismo fra l'art. 2424 del Codice civile (contenuto dello stato patrimoniale) e la disciplina fiscale nel senso che:

- all'art. 53/D.P.R. n. 917 corrisponderà la voce dell'Attivo: lett. C. (attivo circolante), I rimanenze;
- all'art. 54/D.P.R. n. 917 farà riscontro la voce dell'Attivo, lett. B. (immobilizzazioni in

genere, immateriali, materiali o finanziarie);

- all'art. 55/D.P.R. n. 917 dovranno corrispondere, per chiudere razionalmente il discorso e per tenere conto di ogni altra voce dell'attivo dello stato patrimoniale nella quale iscrivere eventuali maggiori valori di bilancio, tutte le altre voci residuali dell'Attivo e perciò:

- lett. A. crediti verso soci;
- lett. C. (attivo circolante), II crediti;
- lett. C. (attivo circolante), III attività finanziarie; lett. C. (attivo circolante), IV disponibilità liquide;
- lett. D. ratei e risconti

se ed in quanto da tali maggiori valori abbiano origine delle sopravvenienze attive, e sempre che esse riguardino poste già esistenti: infatti è solo il loro incremento che produce ricavi, determina plusvalenze od importa sopravvenienze.

L'inserimento *ex-novo* di attività acquisite mai provoca ricavi, se non quale riclassificazione di un conto di conto economico aperto alle variazioni di esercizio (ad esempio: l'iscrizione di un credito a seguito di una vendita). L'acquisto di immobilizzazioni o di beni per l'inventario o l'assunzione di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni riflettono costi (e non ricavi), rispettivamente da registrare in conti di reddito alle rimanenze od in conti di reddito alle immobilizzazioni. Parteciperanno al reddito *pro quota* o quando modificheranno tale natura.

6 La contabilizzazione del danno patrimoniale

Completa la tesi proposta e conferma appieno l'analisi sinora condotta l'esame delle scritture contabili del risarcimento.

Se l'acquisto andasse a buon fine le rilevazioni in contabilità sarebbero le seguenti:

a. acquisto del capannone industriale:

Immobili	1.000.000.000	a	Fornitore «A»	1.000.000.000
----------	---------------	---	---------------	---------------

b. consegna e, prescindendo dall'Iva addebitata per rivalsa, pagamento dell'acquisto:

Immobili	1.000.000.000	a	Fornitore «A»	1.000.000.000
----------	---------------	---	---------------	---------------

Se all'acquisto seguisse poi la successiva immediata cessione del bene strumentale – nell'ipotesi che la cessione intervenga nello stesso anno dell'acquisto per evitare di influire sui valori in esame per dover tener conto del fondo

di ammortamento – occorrerebbe, sempre prescindendo dall'Iva addebitabile per rivalsa, la seguente addizionale registrazione, che include l'individuazione della plusvalenza patrimoniale emergente:

Cliente	1.400.000.000	a	Immobili	1.000.000.000
			Plusvalenze Patrimoniali	400.000.000

L'inadempimento impedisce l'operazione *sub b.* e la rilevazione del risarcimento del danno di L. 400.000.000, imputata ad

un Fondo del passivo patrimoniale, permette di attendere il completamento dell'operazione, l'acquisto cioè del bene:

Cassa o Banca	400.000.000	a	Fondo riacquisto beni	400.000.000
---------------	-------------	---	-----------------------	-------------

perché solo così facendo il bene può essere acquisito senza costi addizionali per l'acquirente. La relativa operazione,

previo storno per annullamento di quanto annotato *sub a.*, verrà rilevata come segue:

Immobili	1.000.000.000	a	Fornitore «B»	1.400.000.000
Fondo riacquisto beni	400.000.000			

Procedendo diversamente, ovverossia volendo equiparare il risarcimento a plusvalenza da sottoporre a tassazione sin dal momento del mancato acquisto, come nel caso *sub (1)*, tutto verrebbe stravolto: non solo la plusvalenza sarebbe anticipata malgrado ogni diverso disposto normativo ma, alla pur immediata cessione

del bene strumentale, come considerata più sopra ed alle condizioni sopra ipotizzate, essa non potrebbe più sorgere ad evitare una non voluta doppia imposizione e dovrebbe farsi salva unicamente l'esigenza di un suo doveroso conguaglio per eventuale diversa quantificazione. Si veda il seguente prospetto:

Caso	Acquisto	Risarcimento	Vendita	Plusvalenza
(1)		400.000.000		400.000.000
(2)	1.000.000.000		1.400.000.000	0
(3)	1.100.000.000		1.400.000.000	- 100.000.000
(4)	1.100.000.000		1.500.000.000	0
(5)	1.200.000.000		1.600.000.000	0
(6)	1.200.000.000		1.700.000.000	100.000.000

Tale conguaglio – ferma l'obbligata neutralità dei casi *sub (2)*, (4) e (5) – sarebbe concepibile se si trattasse di una differenza a favore dell'erario come *sub (6)*,

ma sarebbe facile profezia immaginare quantomeno difficoltoso se, vedi *sub (3)*, dovesse significare una restituzione di imposta. ◆