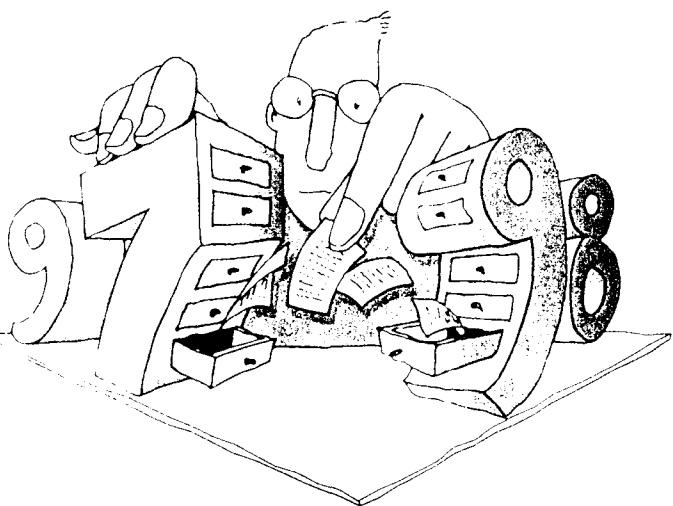


CORRIERE TRIBUTARIO

41

Anno XX

Settimanale di attualità, critica e opinione



Base imponibile IRAP: attenzione alle classificazioni di bilancio

Le nuove ipotesi di esenzione
nella **tassazione dei contratti di borsa**

Determinazione delle plusvalenze
nelle **cessioni di partecipazioni**

Prepariamoci alle novità fiscali
in arrivo con la **Finanziaria '98**

Speciale **TUTTODELEGHE** - Ottobre 1997



EDITORIALE

| | |
|---|------|
| L'IRAP guarda all'acconto di maggio <i>di Tommaso Lamedica</i> | 2991 |
|---|------|

OPINIONI E COMMENTI

ATTUALITA'

| | |
|--|------|
| Speciale TUTTODELEGHE - Finanza regionale e locale - La base imponibile IRAP tra disciplina fiscale e classificazioni di bilancio <i>di Rodolfo Valacca e Donato Vocca</i> | 2993 |
| Speciale TUTTODELEGHE - Tassa sui contratti di borsa: le nuove ipotesi di esenzione <i>di Gaspare Arnao e Fabio Castelli</i> | 2996 |
| Speciale TUTTODELEGHE - Attività finanziarie e reddito d'impresa - Cessioni di partecipazioni e criteri di determinazione delle plusvalenze <i>di Fulvio Di Domenico</i> | 2998 |
| Tasse sulle concessioni governative - Telefonini GSM: deducibili al 100 per cento o in evasione d'imposta? <i>di Maurizio Reggi</i> | 3003 |

APPROFONDIMENTI

| | |
|--|------|
| Imposta sulle successioni - Base imponibile - Valutazione di azioni e quote sociali cadute in successione <i>di Francesco Napolitano</i> | 3005 |
|--|------|

LIBRI IN VETRINA

| | |
|--|------|
| Imposta valore aggiunto - Capacità contributiva e limiti di costituzionalità dell'IVA <i>di Enrico De Mita</i> | 3012 |
|--|------|

LEGISLAZIONE

| | |
|--|------|
| Finanziaria '98 - Le novità fiscali contenute nel D.D.L. collegato alla Finanziaria '98 | 3014 |
| IVA & Imposte sui redditi - Credito d'imposta - Prorogato il contributo per la rottamazione delle autovetture | 3035 |

GIURISPRUDENZA

| | |
|--|------|
| Sentenza della settimana - Indagini presso società: utilizzabilità dei dati nei confronti di dipendenti <i>commento di Roberto Fanelli</i> | 3037 |
| Procedura & Contenzioso - Ricorso - Termini di spedizione a mezzo posta del ricorso alla Commissione centrale | 3044 |

CHIARIMENTI MINISTERIALI

| | |
|--|------|
| Imposte sui redditi - Attività di accertamento - Ulteriori chiarimenti sui questionari per gli studi di settore | 3047 |
| IVA - Versamenti - Decadenza quinquennale per l'applicazione di soprattasse | 3055 |
| Imposte sui redditi - Rimborsi - Soggetti legittimati a riscuotere i rimborsi alle società cessate | 3056 |

SPECIALE TUTTODELEGHE - FINANZA REGIONALE E LOCALE

LA BASE IMPONIBILE IRAP TRA DISCIPLINA FISCALE E CLASSIFICAZIONI DI BILANCIO

di Rodolfo Valacca e Donato Vocca

Ai fini del calcolo della base imponibile IRAP, il legislatore delegante ha fatto espresso riferimento all'art. 2425, c.c.: tale articolo non indica solo la struttura del Conto Economico, ma anche il suo contenuto, cioè si ricollega direttamente all'intera disciplina codicistica attinente alle valutazioni ed alle classificazioni di bilancio. Il rinvio del legislatore a norme e concetti di stampo civilistico deve essere inteso nel senso che questi ultimi sono assorbiti dalla norma fiscale: la norma fiscale rinviate, cioè, fa proprio il contenuto della norma civilistica richiamata. La immediata conseguenza di tale impostazione è che va riconosciuto all'Amministrazione finanziaria il potere di correggere, ai soli fini fiscali, la base imponibile dell'IRAP, ove questa sia determinata in maniera scorretta dal contribuente.

L'art. 3, comma 143, della legge 23 dicembre 1996, n. 662 (di accompagnamento alla Finanziaria per il 1997) ha delegato al Governo l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), la quale sostituisce taluni tributi e contributi, tra i quali, principalmente, l'ILOR ed i contributi per il Servizio Sanitario Nazionale (1).

In attesa che venga emanato il decreto delegato, può essere interessante prospettare qualche osservazione sui criteri che attengono alla determinazione della base imponibile della nuova imposta.

L'aliquota prevista si applica su di una base imponibile che dovrebbe essere rappresentativa del valore aggiunto prodotto dall'impresa nel territorio regionale e che, per le imprese industriali e commerciali, è stata individuata in modo pressoché univoco dal legislatore delegante

attraverso un esplicito riferimento ad alcune voci del Conto Economico, così come elencate nell'art. 2425 del codice civile; sicché, gli elementi che costituiscono la base imponibile sono i seguenti (2):

A) valore della produzione:

- 1) ricavi delle vendite e delle prestazioni;
- 2) variazioni delle rimanenze di prodotti in corso di lavorazione, semilavorati e finiti;
- 3) variazione dei lavori in corso su ordinazione;
- 4) incrementi di immobilizzazioni per lavori interni;
- 5) altri ricavi e proventi;

B) costi della produzione:

- 6) per materie prime, sussidiarie, di consumo e di merci;
- 7) per servizi;
- 8) per godimento di beni di terzi;
- 10 a) ammortamento delle immobilizzazioni immateriali;

10 b) ammortamento delle immobilizzazioni materiali;

11) variazioni delle rimanenze di materie prime, sussidiarie, di consumo e merci;

14) oneri diversi di gestione.

I valori da prendere in considerazione sono quelli determinati in applicazione dei criteri civilistici «rettificati» in base alla disciplina sul reddito di impresa di cui al capo VI del Testo Unico delle imposte sui redditi (3).

Quindi, il processo logico da seguire per il calcolo della base imponibile IRAP richiede che si estrapolino alcune voci dal Conto Economico redatto nel rispetto delle norme civilistiche e che il *quantum* espresso in tali voci sia rettificato sulla scorta dei criteri fiscali.

RAPPRESENTAZIONE VERITIERA E CORRETTA

Assumendo tale procedimento, è interessante chiedersi quali siano

Note:

(1) Gli altri tributi abrogati a seguito dell'istituzione dell'IRAP sono l'imposta comunale per l'esercizio di imprese e di arti e professioni (ICIAP), la tassa di concessione governativa per l'attribuzione del numero di partita IVA e l'imposta sul patrimonio netto delle imprese.

(2) La numerazione riportata rispecchia la struttura del menzionato art. 2425 del codice civile.

(3) Così dispone l'art. 3, comma 144, lett. c) della legge n. 662/1996. In tal senso anche l'art. 11 della prima bozza di decreto legislativo sull'IRAP. Quindi, ad esempio, gli ammortamenti da computare ai fini IRAP non sono quelli stanziati in bilancio, bensì quelli risultanti dall'applicazione dell'art. 67, Testo Unico delle imposte sui redditi.

gli strumenti a disposizione dell'Amministrazione finanziaria nel caso in cui il Conto Economico sia redatto violando il precetto della rappresentazione veritiera e corretta, al fine di influenzare la quantificazione della base imponibile del tributo, ottenendo, così, un vantaggio indebito in termini di risparmio di imposta.

Un facile esempio che si può proporre a tal fine è quello delle plusvalenze da alienazione, le quali, potendo rivestire, a seconda della loro genesi, natura straordinaria ovvero natura ordinaria (4), potrebbero essere classificate in bilancio dal contribuente tra i proventi straordinari, restando, così, al di fuori della base imponibile IRAP.

È lecito, quindi, chiedersi se l'Ufficio possa intervenire direttamente, rettificando, pur solo ai fini fiscali, un bilancio che presenti classificazioni irrispettose dei principi di cui agli artt. 2423 ss. del codice civile (5).

A tale proposito, autorevole dottrina ha sottolineato che «il calcolo del reddito di impresa, ai fini fiscali, è regolato non solo dalle norme espressamente dettate dalla legge fiscale, ma - in via residuale - anche dalle norme civilistiche sulla formazione del bilancio» (6). In altri termini, posto che il risultato che emerge dal Conto Economico è una componente della fattispecie imponibile (7), ripugna la logica pensare che tale fattispecie possa nascere viziata; e ciò accadrebbe ove il contribuente, per ottenere un vantaggio tributario, fosse libero di violare la normativa civilistica in assenza di una specifica regola tributaria, senza che l'Amministrazione potesse intervenire nell'ambito dei suoi ordinari poteri di accertamento.

Nel caso dell'IRAP, inoltre, il legislatore delegante, come si diceva, ha fatto espresso riferimento all'art. 2425 del codice civile al fine

del calcolo della base imponibile del tributo. Il citato articolo non indica solo la struttura del Conto Economico, ma anche il suo contenuto (8), con ciò intendendosi che direttamente si ricollega all'intera disciplina codicistica attinente alle valutazioni e, per quello che qui più interessa (9), alle classificazioni di bilancio (10).

Ebbene, il rinvio del legislatore fiscale a norme e concetti di stampo civilistico deve essere inteso nel senso che questi ultimi sono assorbiti dalla norma fiscale: la norma fiscale rinviante fa proprio il contenuto materiale della norma civilistica richiamata (11).

La immediata conseguenza di tale impostazione è che va riconosciuto all'Amministrazione finanziaria il potere di correggere, ovviamente ai soli fini fiscali (12), la base imponibile dell'IRAP, ove questa sia determinata in maniera scorretta dal contribuente (13).

L'ipotesi dell'«intervento diretto», del resto, non sembra essere nuova anche per l'Amministrazione finanziaria: innanzitutto, nella circolare n. 7/9/870 del 21 aprile 1993 (14) in materia di imposta sul patrimonio netto, il Ministero ha espressamente previsto la possibilità di rettificare la base imponibile determinata dal contribuente in violazione dei corretti principi contabili (ciò che accade, ad esempio, quando una posta di bilancio costituita con utili non sia stata indicata fra le poste di patrimonio netto, bensì considerata alla stregua di un fondo); più di recente, con la circolare n. 137/E del 15 maggio 1997 (15), a proposito delle società non operative è stato affermato (punto 12.6) che il Ministero può rettificare le classificazioni operate nel bilancio commerciale e ciò, fra l'altro, poiché viene espressamente riconosciuto (punto 12.1) che il concetto civilistico di immobilizzazione vale anche ai fini fiscali (stante l'assenza di una specifica defini-

Note:

(4) Sul punto cfr. R. Caramel, *Il Bilancio delle Imprese*, Milano, 1992, pag. 258, il quale sottolinea, tra l'altro, che le plusvalenze «ordinarie» vanno esposte nella voce A5 del Conto Economico, mentre quelle «straordinarie» nella voce E20.

(5) Per inciso, si noti che si è anche affermato che nell'ipotesi in cui il bilancio sia redatto in violazione dei postulati e dei principi che ne governano la formazione, determinando la nascita di un presupposto impositivo viziato, alcuni Autori hanno sostenuto che l'Amministrazione finanziaria sia tra i soggetti legittimati ad esperire l'azione di nullità ex art. 2379, c.c. In tal senso, cfr. F. Rossi Ragazzi, «Violazione delle regole di redazione del nuovo bilancio», inserito del *Corr. Trib.* n. 21/1994; Id., «Amministrazione finanziaria e dichiarazione di nullità del bilancio», in *Corr. Trib.* n. 47/1994, pag. 3117; G. e A. Vasapolli, «Nullità del bilancio e riflessi fiscali», Circolare n. 8/1994, allegata a *Corr. Trib.* n. 37/1994.

(6) Cfr. F. Tesauro, «Esegesi delle regole generali sul calcolo del reddito di impresa», in AA.VV., *Commentario al Testo Unico delle Imposte sui Redditi ed altri scritti*, Roma, pag. 218.

(7) Il reddito imponibile, infatti, si ottiene apportando al risultato civilistico le variazioni in aumento ed in diminuzione dettate dalle norme fiscali sul reddito di impresa.

(8) Non a caso l'art. 2425, c.c., di cui si discute, è rubricato proprio «Contenuto del Conto Economico».

(9) L'inosservanza dei criteri valutativi civilistici interessa meno ai fini della determinazione dell'imponibile IRAP, giacché già la norma fiscale (istitutiva dell'IRAP) prevede, circa il *quantum*, l'applicazione dei criteri dettati dalla disciplina sul reddito di impresa.

(10) Quindi, ad esempio, fra i «proventi straordinari» richiamati dall'art. 2425, c.c. sono da ricomprendersi i componenti di reddito determinati nel rispetto dei principi di cui agli artt. 2423, 2423-bis e 2426, c.c. e, in linea di massima, riferentesi agli elementi immobilizzati del patrimonio, come individuati dall'art. 2424-bis del codice civile.

(11) Cfr. Tesauro, *op. cit.*, pag. 219.

(12) Tesauro, *op. cit.*, pag. 218, rileva che per l'Amministrazione il bilancio civilistico rileva non per i suoi effetti giuridici, ma in quanto fatto; di talché una correzione di tale bilancio non è diretta ad alterare i suoi ordinari effetti giuridici (quali quelli attinenti alla validità).

(13) Si dissente, quindi, da coloro che hanno ritenuto che l'Amministrazione sia impossibilitata a «riclassificare» il bilancio civilistico ai fini dell'IRAP (tra questi cfr. G. Porcaro, «IREP: qualificazioni di bilancio e poteri dell'Amministrazione Finanziaria - Il caso dei "proventi e oneri straordinari"», in *Rass. Trib.* n. 1/1997, pag. 96; A. Ghini, M. Andriolo, «L'analisi delle caratteristiche e delle implicazioni nella gestione d'impresa della nuova imposta regionale sulle attività produttive», in *Boit. Trib.* n. 12/1997, pag. 915).

(14) In *Corr. Trib.* n. 19/1993, pag. 1269.

(15) In *Corr. Trib.* n. 23/1997, pag. 1710.

zione tributaria di tale concetto) (16).

Con specifico riferimento alla disciplina dell'IRAP, poi, la tesi della correggibilità del bilancio pare trovare conforto anche nelle modalità di determinazione della base imponibile del tributo, indicate dalla legge delega, per le imprese creditizie, finanziarie ed assicurative (17). Per queste non si rinvia direttamente a specifiche voci dei rispettivi schemi di bilancio, bensì a dei concetti economico-aziendalistici (18): il che implica, a prescindere dalla rappresentazione in bilancio, la necessità di una indagine sostanziale sulla natura del componente di reddito ritenuto rilevante dal contribuente, al fine di determinare se esso ricada nelle categorie indicate dal legislatore, con l'ovvia conseguenza che, ove ciò non accada, l'Ufficio potrà provvedere ad una rettifica diretta.

Ove fosse corretta la tesi secondo cui l'Amministrazione finanziaria non avrebbe la possibilità di superare in sede di accertamento le classificazioni di bilancio prospettate dal contribuente (19), ci si troverebbe in una situazione del tutto singolare: da un lato, per le imprese commerciali ed industriali, il Fisco si limiterebbe ad un controllo formale; dall'altro, per le imprese creditizie, finanziarie ed assicurative, dovrebbe svolgere un'indagine sostanziale sulla natura delle componenti reddituali.

VALUTAZIONI DISCREZIONALI

Pare allora corretto ritenere che l'Amministrazione finanziaria possa rettificare direttamente, ai fini fiscali, il bilancio del contribuente, poiché la normativa civilistica è stata, per così dire, «fiscalizzata».

A tale proposito, tuttavia, occorre tenere presente la diversa struttura della norma civilistica rispetto a

quella fiscale: la prima, infatti, sovente lascia dei margini di discrezionalità alle scelte del contribuente, mentre la norma fiscale, perseguendo la definizione di un rapporto tributario «certo», in genere fornisce dei criteri automatici che debbono semplicemente essere applicati dal contribuente, annullando qualsivoglia discrezionalità.

Orbene, stante tale situazione, la concreta esplicazione del potere di rettifica del bilancio da parte dell'Ufficio potrebbe incontrare qualche difficoltà tutte le volte in cui si volessero contestare le scelte discrezionali (cioè le valutazioni soggettive) del contribuente (20): quindi, se da un lato potrebbe essere abbastanza agevole determinare quando una posta di bilancio ha natura di fondo e quando ha natura di riserva di utili, dall'altro potrebbe essere difficoltoso individuare (e, se del caso, contestare) la corretta voce civilistica attribuibile a talune componenti reddituali. Ad esempio, in talune situazioni può aversi una incerta linea di demarcazione tra la natura ordinaria o straordinaria delle plusvalenze e delle minusvalenze, così come può essere difficoltoso determinare se una svalutazione di magazzino possa considerarsi di tipo ricorrente ovvero straordinario.

Ecco, quindi, che in materia di IRAP i criteri fiscali che attengono alla determinazione della base imponibile assumono una duplice fisionomia: da una parte quella tipica della norma fiscale, fondata su automatismi che regolano sia il *quantum* deducibile sia il tempo della deduzione; dall'altra, quella più consona alla disciplina civilistica di bilancio, ma in effetti insolita nell'ambito della disciplina del reddito di impresa, caratterizzata da processi valutativi che con ogni probabilità apriranno spazio ad un contenzioso nell'ambito del rapporto tributario.

SEGNALAZIONI BIBLIOGRAFICHE

Sull'argomento cfr.:

— E. Pistone, «IRAP: i caratteri essenziali dell'imposta regionale di prossima istituzione», in *Corr. Trib.* n. 23/1997, pag. 1673;

— E. Pistone, «IRAP: determinazione della base imponibile», in *Corr. Trib.* n. 26/1997, pag. 1902;

— E. Pistone, «Gli effetti dell'IRAP sui bilanci delle imprese», in *Corr. Trib.* n. 37/1997, pag. 2713.

Note:

(16) Una presa di posizione solo apparentemente diversa si era registrata con la C.M. n. 73/E del 27 maggio 1994 (in *Corr. Trib.* n. 24/1994, pag. 1589) con la quale il Ministero aveva sostenuto che «quando l'impresa non si attenga alle previsioni civilistiche e non provveda ad operare le rivalutazioni, si può affermare, in via di principio, che l'Amministrazione non è legittimata ad entrare nel merito delle valutazioni operate in sede civilistica e dovrà pertanto attenersi alle risultanze di bilancio». La Circolare citata non confligge con la tesi qui prospettata, ove si consideri che i principi civilistici valgono anche in campo fiscale solo se nessuna norma tributaria regolamenta la materia. Nel caso delle rivalutazioni, però, esiste una norma fiscale di riferimento: fra le plusvalenze fiscalmente rilevanti ex art. 54, D.P.R. n. 917/1986, sono da ricomprendersi anche le plusvalenze iscritte (e, quindi, le rivalutazioni), cioè quelle plusvalenze che, dal punto di vista fiscale, diventano imponibili solo a seguito della loro evidenziazione in bilancio; il che induce a ritenere che, in difetto di una loro iscrizione (indipendentemente dalla causa), non sussista materia imponibile.

(17) Cfr. art. 3, comma 144, lett. c), nn. 5) e 6), della legge n. 662/1996.

(18) Così, ad esempio, per le banche sono rilevanti gli interessi attivi, i proventi e gli oneri inerenti la produzione, gli interessi passivi e gli ammortamenti; per le imprese di assicurazione, invece, rilevano i premi incassati (al netto delle provvigioni), gli indennizzi liquidati e gli accantonamenti per riserve tecniche obbligatorie.

(19) Cfr. nota 13.

(20) In tal senso si veda S. Desideri, «La riclassificazione delle voci di attivo dello Stato Patrimoniale», in *Corr. Trib.* n. 11/1997, pag. 796.