

# CORRIERE TRIBUTARIO

*Settimanale di attualità, critica e opinione*

48

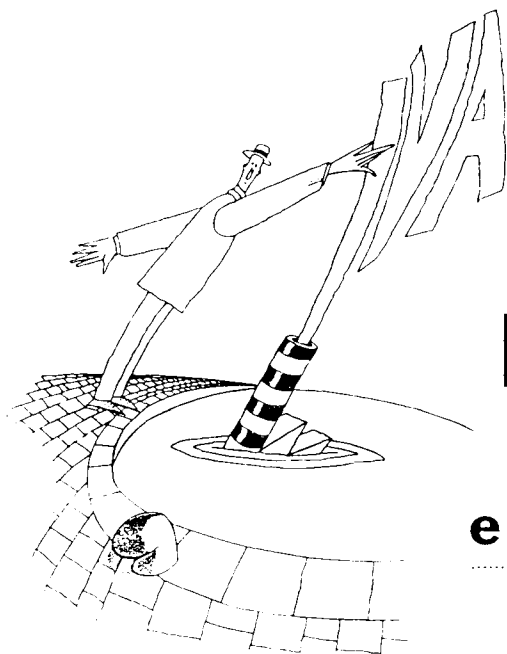
Anno XX

15 dicembre 1997 n. 51

Direzione e redazione

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori As



## Procedure fallimentari e recupero dell'IVA

**Filo Diretto:** le prime risposte  
ai **quesiti dei lettori**

Definitiva la proroga del contributo  
per la **rottamazione di veicoli**

**Concorso nel reato tributario** altrui  
e accertamento con adesione

**Inserto n. 13** - Il transfer pricing  
su beni materiali



## EDITORIALE

L'IRAP da imposta minore a grande protagonista? <i>di Tommaso Lamedica</i> .....	3491
---	------

## OPINIONI E COMMENTI

### ATTUALITA'

<b>Imposta valore aggiunto</b> - Procedure fallimentari concorsuali o individuali e recupero dell'IVA <i>di Francesco Scopacasa</i> .....	3493
<b>Speciale TUTTODELEGHE - Finanza regionale e locale</b> - La base imponibile IRAP quando l'attività è esercitata in più regioni <i>di Rodolfo Valacca e Donato Vocca</i> .....	3498
<b>Norme di comportamento ADC</b> - Contributi in conto capitale tra norme civili e fiscali <i>Associazione Dottori Commercialisti di Milano</i> .....	3501
<b>Imposta sulle successioni e donazioni</b> - Le nuove norme sui trasferimenti mortis causa <i>di Francesco Napolitano e Alessandra Militerno</i> .....	3504

### STRUMENTI FINANZIARI & FISCO

<b>Imposte sui redditi - Enti creditizi e finanziari</b> - Ulteriori riflessioni sulle interdesk transaction: rischi civilistici e fiscali <i>di Giovanni Barbara</i> .....	3507
--	------

### ADEMPIMENTI & SCADENZE

<b>Imposta valore aggiunto</b> - Versamento dell'acconto IVA: questioni particolari <i>di Dario Deotto e Davide David</i> .....	3512
--	------

### BANCHE & FISCO

<b>IVA - Versamenti</b> - Rimborsi di crediti d'imposta: le nuove fideiussioni «omnibus» <i>di Gaspare Arnao e Fabio Castelli</i> .....	3515
	3517

## INSERTO

Il <i>transfer pricing</i> su beni materiali <i>di Francesco Crovato e Isabella Passeri</i>	
--	--

## LEGISLAZIONE

<b>IVA &amp; Imposte sui redditi - Credito d'imposta</b> - Rottamazione dei veicoli: definitiva la proroga del contributo .....	3521
---	------

## GIURISPRUDENZA

<b>Sentenza della settimana</b> - Concorso nel reato tributario altrui e accertamento con adesione <i>commento di Piermaria Corso</i> .....	3523
<b>IVA - Operazioni esenti</b> - Gestione di carte di credito per conto di società estere .....	3526
<b>Imposte sui redditi - Attività di accertamento</b> - La presunzione non si estende agli anni anteriori a quello accertato .....	3530
<b>IVA - Fallimento e procedure concorsuali</b> - Istruzioni operative per curatori fallimentari e commissari giudiziali .....	3531

SPECIALE TUTTODELEGHE - FINANZA REGIONALE E LOCALE

## LA BASE IMPONIBILE IRAP QUANDO L'ATTIVITA' E' ESERCITATA IN PIU' REGIONI

di Rodolfo Valacca e Donato Vocca

*Lo schema di decreto legislativo concernente l'istituzione dell'IRAP, all'art. 4, pone alcune perplessità in merito all'ipotesi in cui l'attività sia esercitata in più regioni, tramite sedi secondarie. Un primo ordine di problemi riguarda la valenza attribuibile al concetto di «impiego per almeno tre mesi» (riferito al personale), requisito che può ritenersi soddisfatto, qualora, nella sede secondaria, vi sia un flusso di personale costante per un periodo minimo di tre mesi. Un secondo ordine di problemi investe, invece, la possibilità di concretamente suddividere il valore netto della produzione fra le diverse regioni, comportando questo la definizione della locuzione «personale utilizzato» e dei criteri di imputazione temporale delle retribuzioni.*

A pubblicazione avvenuta dello schema di decreto legislativo, che dovrebbe introdurre nel nostro ordinamento l'IRAP, sono possibili alcune riflessioni in merito alla struttura del tributo e alle problematiche che la sua applicazione potrebbe sollevare.

In particolare, in questa sede, può essere interessante un'indagine in merito ai criteri di determinazione della base imponibile, laddove il soggetto passivo eserciti la sua attività in più Regioni attraverso sedi secondarie (1).

La questione di cui si discute è disciplinata all'art. 4 dello schema di decreto delegato. E al primo comma della norma è previsto il principio per cui «l'imposta si applica sul valore della produzione netta derivante dall'attività esercitata nel territorio della regione». Ne consegue che, ove l'impresa operi in più Regioni, occorre individuare la porzione di «valore della produzio-

ne netta» riferibile a ciascuna Regione ai fini della imposizione.

Il problema è affrontato dal comma 2 dell'art. 4, nel quale sono indicati:

a) i presupposti al cui verificarsi l'attività possa considerarsi svolta in più Regioni;

b) i criteri di ripartizione del valore della produzione netta globale fra le varie Regioni in cui si opera, ove risultino verificate tali condizioni.

### ATTIVITA' ESERCITATA IN PIU' REGIONI

L'ultimo periodo del già citato comma 2 individua la situazione in cui il valore della produzione netta dell'impresa debba essere attribuito interamente alla Regione in cui il soggetto passivo è domiciliato (2).

Quindi, da una lettura *a contrariis* della norma, è possibile desumere gli elementi che attestano una situazione base contraria: quella che

implica l'esercizio di attività in più Regioni. E ciò si verifica quando, da un lato, si abbia l'impiego di personale (3) nel territorio della Regione e, dall'altro, il personale impiegato operi in tale Regione per un periodo di tempo di almeno tre mesi. Infatti, all'ultimo periodo dell'art. 4, comma 2, è testualmente previsto che «si considera prodotto nella regione nel cui territorio il soggetto passivo è domiciliato il valore della produzione netta derivante dalle attività esercitate nel territorio di altre regioni senza l'impiego, per almeno tre mesi, di personale».

Dunque, quando il personale dell'impresa svolge le sue mansioni per più di tre mesi in una sede secondaria situata in una Regione diversa da quella ove la stessa impresa ha il suo domicilio fiscale, l'attività si considera svolta in più Regioni.

A questo proposito pare lecito chiedersi quale significato sia da

#### Note:

(1) L'espressione «sedi secondarie» designa una base fissa, un ufficio o qualsiasi altra entità non dotata di autonomia soggettiva e patrimoniale rispetto alla sede principale, di talché i risultati dell'attività svolta tramite la base fissa confluiscono nel bilancio della sede principale medesima.

(2) Ai sensi dell'art. 21 della bozza di decreto legislativo, il concetto di «domicilio» ai fini IRAP è lo stesso valevole ai fini delle imposte sui redditi, cioè è determinato secondo gli ordinari criteri di cui all'art. 58 del D.P.R. 29 settembre 1973, n. 600.

(3) Il termine «personale» va inteso in senso ampio, come specificato dal primo periodo del comma in esame, commentato di seguito nell'articolo.

attribuire all'espressione «impiego per almeno tre mesi», e, segnatamente, se si verta in tale situazione allorquando, pur avendosi una presenza di personale nella sede secondaria, i singoli addetti dell'impresa vengano impiegati in detta sede per un periodo di tempo inferiore ai tre mesi. È questo il caso, ad esempio, di un'impresa che abbia attivato un cantiere ove operano tre squadre di operai, ciascuna per un mese; quindi, sebbene la singola squadra sia impiegata per un solo mese, si può affermare che nella sede territoriale sia riscontrabile una presenza in forza lavoro per tre mesi. In questo caso pare si possa ritenere che la condizione posta dal legislatore sia realizzata: ciò che conta è che nella sede secondaria vi sia un flusso di personale costante per un periodo minimo di tre mesi.

### SUDDIVISIONE DELLA BASE IMPONIBILE

Ove risulti, in base al criterio appena indicato, che l'attività venga esercitata in più Regioni, si pone il problema di suddividere concretamente il valore della produzione netta fra tali diverse Regioni.

A questo proposito, il comma 2 dell'art. 4 individua alcuni criteri che variano in base alla natura dei soggetti passivi.

Per ciò che attiene ai soggetti diversi dalle banche, dalle imprese di assicurazione e dalle imprese agricole, la norma citata dispone che a ciascuna Regione deve essere attribuita una quota di valore della produzione netta «proporzionalmente corrispondente all'ammontare delle retribuzioni corrisposte al personale a qualunque titolo utilizzato, compresi i compensi ai collaboratori coordinati e continuativi e gli utili erogati agli associati in partecipazione di cui all'art. 11, comma 1, lett. b) (4), addetto con continuità a stabilimenti, cantieri, uffici o basi fisse operanti per un periodo

di tempo non inferiore a tre mesi nel territorio di ciascuna regione». Innanzitutto si noti che il termine «personale» è utilizzato in senso lato, di talché rientrano in tale ambito sia i lavoratori dipendenti «a qualunque titolo utilizzati» (5), sia coloro che sono legati all'impresa da un rapporto di associazione in partecipazione o di collaborazione (6).

Occorre poi individuare la portata da attribuire al termine «continuità»: quando, cioè, il personale sia da ritenersi addetto con continuità a una sede secondaria che è operativa per almeno tre mesi.

In primo luogo sembra potersi escludere che l'addetto debba lavorare egli stesso per almeno tre mesi in tale sede secondaria (7).

In prima approssimazione, dunque, il lavoratore si può ritenere addetto alla sede secondaria anche se il tempo di permanenza lavorativo è inferiore a tre mesi. La nozione di continuità non è ancora definita, sicché può essere utile ipotizzare alcune simulazioni di casi concreti.

Supponiamo, ad esempio, che un addetto dell'impresa trascorra solo tre giorni alla settimana in una sede secondaria. In questo caso, ci pare che il requisito della continuità sia soddisfatto: se non è necessario che il dipendente trascorra tre mesi nella sede secondaria non si può neppure imporre la sua presenza quotidiana nella stessa; la continuità dovrebbe allora essere intesa come impegno costante all'interno dell'intervallo temporale che vede l'addetto impegnato a lavorare nella sede secondaria.

Potrebbe poi accadere che l'addetto operi in più sedi dell'impresa con continuità: riprendendo l'esempio fatto più sopra, si ipotizzi il caso in cui un soggetto lavori solo alcuni giorni della settimana in una sede secondaria, e trascorra gli altri presso la sede principale (ovviamente ubicata in una regione diversa).

In questo caso non pare corretto, al fine della costruzione del rapporto di proporzionalità, attribuire le retribuzioni corrisposte a tale addetto alla Regione ove questi passa più tempo. In tale modo, infatti, al criterio della «continuità» si affiancherebbe quello della «prevalenza», criterio, quest'ultimo, non contemplato dalla norma.

Appare allora preferibile, benché questo risulti più complesso in sede applicativa, una suddivisione analitica delle retribuzioni corrisposte: il relativo costo dovrebbe, pertanto, essere attribuito alle diverse Regioni in cui l'addetto ha operato, in proporzione al numero di giorni ivi trascorsi (8).

Quanto, infine, alla nozione di retribuzioni corrisposte possono individuarsi due questioni meritevoli di riflessione.

La prima, di ordine quantitativo, attiene alla nozione di «retribuzione». E questa non sembra coincidere con il «costo del lavoro» (9).

#### Note:

(4) La norma si riferisce agli utili corrisposti ad associati in partecipazione che hanno apportato esclusivamente lavoro nell'impresa associante.

(5) Il «titolo» di impiego all'interno dell'impresa può essere letto come un rimando all'art. 2095 c.c., in base al quale «i prestatori di lavoro subordinato si distinguono in dirigenti, quadri, impiegati e operai».

(6) L'elencazione fatta dalla norma ci pare debba considerarsi tassativa, nel senso che la nozione di personale ricomprende, ai fini che qui interessano, i lavoratori subordinati, i collaboratori coordinati e continuativi e gli associati in partecipazione che apportano lavoro, con esclusione quindi di altre tipologie di risorse umane (quali, ad esempio, i professionisti esterni all'impresa che prestano la loro opera in favore di una sede secondaria).

(7) Coerentemente con quanto detto in ordine alla verifica del presupposto per la suddivisione regionale dell'attività.

(8) In altre parole, quindi, si deve individuare una sorta di *pro-rata* strumentale al calcolo del *pro-rata* principale, cioè quello dato dal rapporto delle retribuzioni corrisposte al personale impiegato in una Regione ed il totale delle retribuzioni corrisposte, il quale ultimo rapporto serve a soddisfare il valore della produzione netta fra le varie Regioni.

(9) Il termine è sicuramente più appropriato ove il personale sia costituito da collaboratori coordinati e continuativi.

La suddivisione della base imponibile deve essere, quindi, effettuata sulla scorta delle retribuzioni corrisposte, le quali non comprendono il TFR maturato, i rimborsi spese e gli oneri sociali e contributivi a carico del datore di lavoro.

L'altra questione riguarda l'imputazione temporale delle retribuzioni. E qui, sebbene il termine «corrisposte» sembri privilegiare un criterio di «cassa», di talché rileverebbero ai fini della suddivisione solo i compensi corrisposti nei periodi di permanenza nella sede, non si può non preferire l'assunzione delle retribuzioni maturate nei periodi di riferimento. Infatti, diversamente opinando, si potrebbero avere talune situazioni, non infrequenti, di compensi maturati presso una sede che, invece, vengono imputati a un'altra (10).

L'aggettivo «corrisposte» non va, quindi, sopravvalutato: o si tratta di una «svista» legislativa, oppure si è voluto indicare con chiarezza che non rilevano ai fini della ripartizione le retribuzioni non corrisposte, intese come quelle «differite» (quali potrebbero essere il TFR o il trattamento pensionistico).

## BANCHE E ASSICURAZIONI

Altre considerazioni vanno prospettate per le banche e le assicurazioni. Difatti, se da un lato i presupposti normativi per la configurabilità dell'esercizio dell'attività in più Regioni coincidono con quelli previsti per gli altri soggetti passivi (11), dall'altro i criteri di ripartizione della base imponibile sono diversi.

Per tali imprese, infatti, il valore della produzione netta attribuibile a ciascuna Regione ove si opera è pari alla quota proporzionalmente corrispondente ai depositi (per le banche) o ai premi (per le assicurazioni) raccolti nel territorio regionale.

In tale diversa prospettiva, quindi,

una banca o una compagnia di assicurazioni, pur considerata operativa in più Regioni, potrebbe non essere interessata dalla ripartizione regionale della base imponibile IRAP, ove il valore della produzione netta attribuibile a una o più di queste Regioni risulti pari a zero. È questo il caso di sedi secondarie che non si occupano di operazioni di raccolta di depositi o premi (12).

Tuttavia, al di là di tali casi limite, è opportuno chiedersi cosa si intenda per depositi o premi raccolti: si tratta di una nozione dinamica (i depositi o premi raccolti durante l'esercizio), ovvero di un concetto statico (la consistenza alla fine dell'esercizio del totale dei depositi o premi)? E ancora, quand'anche si volesse privilegiare una nozione dinamica, occorre riferirsi ai flussi lordi (totale dei nuovi depositi o premi) o a quelli netti (totale dei nuovi depositi o premi al netto dei contratti chiusi)?

Sulla questione prospettata si è inclini a propendere per la rilevanza della consistenza dei depositi o premi raccolti quali risultano a fine esercizio. Infatti, ove si privilegi un concetto di flusso per la suddivisione della base imponibile potrebbero verificarsi, soprattutto per le banche, situazioni inique: si pensi a due sedi secondarie di cui, durante l'esercizio, la prima non raccoglie alcun deposito mediante la stipula di nuovi contratti (pur avendo una consistenza elevatissima di vecchi depositi), mentre l'altra raccoglie numerosi nuovi depositi (partendo, però, da una scarsa consistenza di vecchi depositi). In questo caso, nonostante il valore della produzione netta sia in larga parte ascrivibile alla sede che ha raccolto un minor numero di depositi (13), la preferenza per un concetto di flusso porterebbe ad attribuire la maggior parte del valore della produzione a quella Regione che meno ha contribuito alla formazione dell'imponibile IRAP.

## ULTERIORI QUESTIONI

In definitiva, ci paiono numerosi i problemi interpretativi ed operativi che si pongono all'atto della ripartizione tra le varie Regioni in cui si opera della base imponibile del nuovo tributo; e tali problemi sono destinati ad aumentare esponenzialmente ove si consideri che, a norma dell'art. 28, comma 3 dello schema di decreto delegato, «i soggetti passivi dell'imposta regionale sulle attività produttive dovranno ripartire la corrispondente base imponibile utilizzando gli stessi criteri indicati nell'art. 4, comma 2 con riferimento al territorio provinciale e comunale» (14).

La corretta «risoluzione» di tali problemi e dubbi interpretativi è ovviamente indispensabile per evitare problemi in sede di accertamento dell'imposta.

### 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;
- R. Valacca e D. Vocca, «La base imponibile IRAP tra disciplina fiscale e classificazione di bilancio», in *Corr. Trib.* n. 41/1997, pag. 2993.

### Note:

(10) È questo il caso di compensi pagati nel mese successivo a quello di riferimento (tra cui anche gli «straordinari»), allorché questi si trovi a svolgere la sua attività in sede diversa da quella in cui ha maturato il diritto alla retribuzione.

(11) E, cioè, l'impiego per almeno tre mesi di personale.

(12) Potrebbero, quindi, aversi situazioni in cui la sede secondaria effettui altre operazioni rilevanti ai fini dell'imponibile IRAP, ma irrilevanti ai fini della ripartizione territoriale. Si pensi, ad esempio, ad una banca che svolge un'attività di *leasing* o di *factoring* in Regione diversa da quella in cui è ubicata la sede centrale.

(13) Prescindendo, ovviamente dalle altre componenti che concorrono alla determinazione di tale valore della produzione netta.

(14) Tale ripartizione è strumentale all'applicazione delle addizionali provinciali e comunali dell'IRAP, le quali, al termine dello stesso art. 28, non potranno essere previste anteriormente al secondo anno successivo a quello di entrata in vigore del tributo. Dalla stessa data, quindi, sarà necessario ripartire la base imponibile IRAP a livello provinciale e regionale.