

CORRIERE TRIBUTARIO

8

Anno XXI

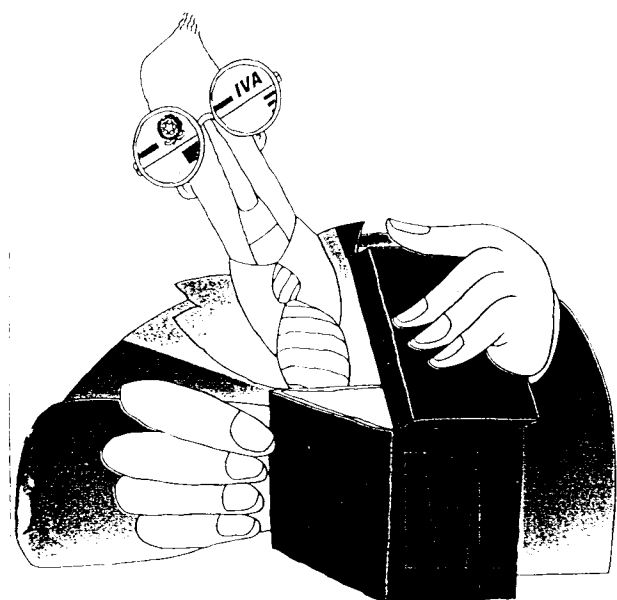
23 febbraio 1998 n. 8

Direzione e redazione

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago

Settimanale di attualità, critica e opinione



Tra decreti e novità è il momento della **dichiarazione IVA**

Nuove regole per le **presunzioni**
di acquisto e cessione

Rettifica della detrazione per i **beni**
ammortizzabili di costo inferiore al milione

Inserto n. 2 - Speciale TUTTODELEGHE
Le operazioni straordinarie

In allegato
«Testo Unico imposte sui redditi»
Il testo integrale del D.P.R. n. 917/1986



EDITORIALE

Finanziaria '98: ancora disco rosso per il bonus alle ristrutturazioni della casa di Tommaso Lamedica	571
--	-----

OPINIONI E COMMENTI

ATTUALITA'

IVA - Dichiarazione annuale - Dichiarazione unificata, presentazione e modelli tra le novità per l'IVA '97 di Francesco Scopacasa	573
Imposta valore aggiunto - Le prestazioni di trasporto di persone alla luce delle nuove aliquote IVA di Renato Murer	576
Imposta valore aggiunto - Revisione delle presunzioni di acquisto e cessione di Gianluca Bolelli e Alberto Calori	578
IVA - Detrazioni - Beni ammortizzabili di costo unitario inferiore al milione di Paolo Centore	582
Speciale TUTTODELEGHE - Finanza regionale e locale - La base imponibile IRAP e i corretti principi contabili di Rodolfo Valacca e Donato Vocca	584
Finanziaria '98 - Le novità in materia di deducibilità dei veicoli di Dario Deotto e Luca Miele	587

ENTI LOCALI

IVA - Imposte sui redditi - IRAP - Piccole imprese: dalle regioni porte aperte alle agevolazioni di Girolamo Ielo	590
---	-----

BANCHE & FISCO

Imposte e tasse varie - Tassa sui contratti di borsa - Assegnazione alla clientela di BOT sottoscritti in asta di Gaspare Arnao e Fabio Castelli	592
--	-----

INSERTO

Speciale TUTTODELEGHE - Le operazioni straordinarie di Pietro Anello e Fulvio Di Domenico

LEGISLAZIONE

IVA - Dichiarazione annuale - Approvati modelli e istruzioni per dichiarare l'IVA relativa al 1997	594
Imposte sui redditi - Dichiarazione annuale - Al via i modelli 730 per la dichiarazione unica ai fini IRPEF	596
Speciale TUTTODELEGHE - Sanzioni - Tributi indiretti: riformate le sanzioni amministrative	601

GIURISPRUDENZA

Sentenza della settimana - Ritenute alla fonte non versate: responsabili solidalmente i soci di s.n.c. commento di Paolo Monarca	617
Imposte sui redditi - Redditi di lavoro dipendente e assimilati - Soggette a IRPEF le pensioni privilegiate ordinarie di reversibilità	621

SPECIALE TUTTODELEGHE - FINANZA REGIONALE E LOCALE

LA BASE IMPONIBILE IRAP E I CORRETTI PRINCIPI CONTABILI

di Rodolfo Valacca e Donato Vocca

L'art. 11, comma 2, del decreto istitutivo dell'IRAP, D.Lgs. n. 446/1997, stabilisce che, indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, le componenti positive e negative sono accertate in ragione della loro classificazione secondo i corretti principi contabili. Occorre, pertanto, chiarire quali siano i «corretti principi contabili» e come si collochino nell'ambito della disciplina civilistica del bilancio.

La versione definitiva del decreto legislativo istitutivo dell'imposta regionale sulle attività produttive (D.Lgs. n. 446/1997) (1), non ha mancato di riservare alcune sorprese grazie alle «novità dell'ultima ora».

Ci si riferisce, in particolare, all'art. 11, comma 2, del predetto decreto, ove si prevede che, «indipendentemente dalla collocazione nel conto economico, le componenti positive e negative sono accertate in ragione della loro classificazione secondo corretti principi contabili».

RETTIFICABILITA' DEL BILANCIO

Già in altra occasione, ed in controtendenza rispetto all'orientamento che andava formandosi in dottrina (2), si era affermato come da una meditata lettura della normativa tributaria potesse dedursi il potere dell'Amministrazione finanziaria di rettificare il bilancio (sebbene solo ai fini fiscali), ove le classificazioni delle componenti reddituali, strutturate in violazione delle norme civilistiche, avessero comportato una minore imposta dovuta (3).

Tale spunto interpretativo, viene ora codificato nel dato normativo dall'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997, il quale, tuttavia, nel delimitare il potere di rettifica riconosciuto all'Amministrazione finanziaria, fa riferimento, non alla disciplina civilistica in materia di bilancio, bensì ai «corretti principi contabili».

Occorre, quindi, sviluppare un'indagine sul significato di tale rinvio: in particolare è il caso di chiarire quali siano i «corretti principi contabili» e come si collocano nell'ambito della disciplina civilistica del bilancio.

I «CORRETTI PRINCIPI CONTABILI»

Sul piano generale, si può ritenere che i principi contabili (4) sono quelle regole tecniche che stabiliscono:

- a) «cosa» registrare nelle scritture contabili (5);
- b) «come» e «quando» rilevare gli accadimenti e le valutazioni aziendali (6);
- c) «quanto» iscrivere nella contabilità e nel bilancio (7).

La riportata definizione di «principio contabile» rappresenta solo un primo passo nella presente indagine, poiché, come si accennava, occorre soprattutto individuare nell'ambito di tali principi contabili quali possano ritenersi «corretti». In particolare occorre stabilire se i «corretti principi contabili» siano identificabili con un ben definito *corpus* di regole tecniche, vale a dire, ad esempio, i principi contabili

Note:

(1) In *Corr. Trib.* n. 4/1998, pag. 267.

(2) 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 *Boll. Trib.* n. 12/1997, pag. 915.

(3) Cfr. R. Valacca, D. Vocca, «La base imponibile IRAP tra disciplina fiscale e classificazioni di bilancio», in *Corr. Trib.* n. 41/1997, pag. 2993. In tal senso anche R. Lupi, «L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi», in *Rass. Trib.* n. 6/1997, pag. 1407, il quale afferma che «l'Ufficio fiscale non ha bisogno di impugnare il bilancio e può procedere a una diretta rettifica in base all'avviso di accertamento».

(4) Una definizione della nozione di principio contabile è riferita pure da M. Caratozzolo, «I criteri di valutazione ed i principi di redazione del bilancio», in *Le Società*, 1987, pag. 236.

(5) Essi operano cioè una selezione degli accadimenti e delle valutazioni in funzione della loro rilevanza determinata con riferimento alle finalità di volta in volta attribuite alla contabilizzazione.

(6) Determinando modalità e sistemi di contabilizzazione, nonché modalità di iscrizione e classificazione in bilancio.

(7) Cioè come valutare quelle poste la cui contabilizzazione richiama un preventivo processo di quantificazione.

del Consiglio Nazionale dei Dottori Commercialisti e dei Ragionieri (CNDRC) o i principi contabili dell'International Accounting Standards Committee (IASC) (8).

Per rispondere a tali interrogativi, si può, preliminarmente, procedere alla ricerca di altre norme che (come l'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997) facciano riferimento ai principi contabili.

A tale proposito, tralasciando (poiché si è alla ricerca di riferimenti espliciti e diretti) la questione sul riferimento indiretto che sarebbe contenuto nell'art. 2219, c.c. (9), occorre andare indietro nel tempo fino al 1975, quando fu emesso il D.P.R. n. 136 datato 31 marzo.

Il testo originario dell'art. 4 di tale provvedimento stabiliva infatti che «la società di revisione [...] se i fatti di gestione sono esattamente rilevati [...] secondo corretti principi contabili» può rilasciare relazione di certificazione.

Tale testo, tuttavia, è stato modificato dall'art. 23 del D.Lgs. n. 127/1991 che ha cancellato qualsiasi riferimento ai principi contabili: il testo attuale dell'art. 4 del D.P.R. n. 136/1975, per la parte che qui interessa, dispone che la società di revisione può rilasciare relazione di certificazione se «il bilancio è conforme alle norme che disciplinano il bilancio di esercizio».

La Relazione al decreto n. 127/1991 (nella parte in cui riporta i pareri delle commissioni parlamentari) chiarisce che nel nuovo testo dell'art. 4 del D.P.R. n. 136/1975 «si è operato un implicito rinvio ai principi contabili [...], ma d'altra parte se ne è così chiarito il ruolo di criterio tecnico meramente interpretativo-integrativo delle norme di legge che disciplinano la formazione ed il contenuto dei documenti contabili».

Ai fini che qui interessano, è possibile affermare che il passo riportato della Relazione governativa al decreto n. 127/1991 ben compen-

dia il significato e la funzione che è possibile attribuire ai principi contabili: queste sono regole tecniche che interpretano ed integrano la legge alla quale, comunque, rimangono subordinati (10).

Occorre, quindi, avere ben presente il fatto che esiste una precisa gerarchia delle fonti, per cui i principi contabili, sebbene possano dirsi in un certo senso «giuridicizzati» dal rinvio effettuato dal legislatore, non operano al pari delle norme di legge: la loro operatività è ammessa nel limite della compatibilità degli enunciati tecnico con la lettera e la ratio della disciplina civilistica (11).

I principi contabili, dunque, sono subordinati alle norme di legge, in particolare al postulato della rappresentazione veritiera e corretta. In altre parole, essi dicono cosa è corretto fare nella generalità dei casi; ciò non toglie che nel caso specifico la regola contenuta nel principio contabile, pur rispettosa delle regole tecniche che presiedono alla formazione del bilancio, potrebbe essere non compatibile con il sistema di legge.

In sintesi, i «corretti principi contabili» sono quelli che consentono una idonea contabilizzazione e valutazione degli accadimenti aziendali, in relazione a quello che è il quadro delineato dalla normativa civilistica sul bilancio; il test sulla loro idoneità non potrà che essere affidato al giudice che ne valuterà la coerenza con tale normativa (12).

Quanto appena riferito è importante, non solo per identificare la funzione dei principi contabili, ma anche per chiarire quali siano i «corretti» principi contabili.

Se è vero, com'è vero, che solo al giudice, ove chiamato in causa, spetta la determinazione della conformità dei principi contabili con la normativa civilistica in generale e, più in particolare, con il criterio assiologico di base (la clausola del

quadro fedele), è di conseguenza vero che «il mero fatto dell'avve-

Note:

(8) I principi contabili raccolti e codificati da organismi nazionali ed internazionali sono, in realtà, molto numerosi: in Italia, ad esempio, si pensi a quelli raccolti dall'Assonime («Compendio di principi contabili», in *Rivista delle Società*, n. 1982, pagg. 601 ss.); a livello internazionale un punto di riferimento sono certamente i principi contabili elaborati negli Stati Uniti dal Financial Accounting Standards Board (FASB).

(9) In base all'art. 2219 c.c. «tutte le scritture devono essere tenute secondo le norme di un'ordinata contabilità». Tale disposizione è stata da taluni interpretata nel senso di un generalizzato rinvio del legislatore ai principi contabili («norme di un'ordinata contabilità»). Cfr. in tal senso E. Bocchini, *Manuale di diritto della contabilità delle imprese*, Torino, 1995, pagg. 10 ss.; Caratozzolo, *op. cit.*, pag. 236; S. Fortunato, «Approccio legalistico e principi contabili in tema di struttura e valutazioni di bilancio», in *Giur. Comm.*, 1992, I, pag. 465. Ridimensiona il rinvio di cui si discute ai soli principi in tema di scritture contabili G.E. Colombo, *Il bilancio di esercizio, strutture e valutazioni*, Milano, 1987, pag. 145.

(10) Ai lettori più curiosi si segnala l'interessante dibattito dottrinale sulla funzione attribuibile ai principi contabili, cioè se questi svolgano una funzione esclusivamente interpretativa od anche integrativa delle norme di legge. Sul punto, si veda M. Bussoletti (a cura di), *La nuova disciplina dei bilanci di società*, Torino, pag. 88; Bocchini, *op. cit.*, pagg. 15 ss.; G.E. Colombo, «Bilancio di esercizio e consolidato», in *Trattato delle società per azioni*, Torino, 1991, pagg. 208 ss.

(11) Conformemente Colombo, *op. ult. cit.*, pagg. 209 ss.; Bocchini, *op. cit.*, pagg. 11 e 19; R. Rordorf, «Attuazione delle Direttive CEE sul bilancio di esercizio e sul bilancio consolidato», in *Le Società*, n. 6/1991, pag. 731 (il quale, tra l'altro, non manca di notare che il concetto dell'esistenza di un rapporto di subordinazione tra regole contabili e norme giuridiche è stato fatto proprio anche dalla giurisprudenza; si veda a tale proposito Tribunale di Milano 19 settembre 1983).

(12) Cfr. Colombo, *op. ult. cit.*, pag. 210; C. Angelici, in Bussoletti, *op. cit.*, pagg. 26 ss.; Bocchini, *op. cit.*, pag. 13. Non è quindi da condividere quanto asserito a pag. 14 del documento n. 11 emesso dalla commissione per la statuizione dei principi contabili: «i principi contabili sono quei principi che hanno autorevole sostegno ed avallo della dottrina ragionieristica più evoluta e degli esperti amministrativi occupati e competenti, così da diventare di generale accettazione anche in un contesto internazionale». In effetti, in un sistema giuridico quale quello italiano, non pare corretto assumere un approccio deduttivo nella codificazione dei principi contabili (cioè a dire «i corretti principi contabili corrispondono alle regole che si impongono nella prassi e diventano generalmente accettate»); al contrario, «non basta ciò che la prassi fa, ma ciò che essa dovrebbe fare» (cfr. Colombo, *op. ult. cit.*, pag. 238).

nuta pubblicazione di "principi contabili" da parte di questo o quell'organismo non costituisce garanzia assoluta della loro "correttezza", non esonera quindi il redattore del bilancio dal vagliarne la correttezza» (13).

Chiedersi, dunque, se i principi contabili da rispettare siano, ad esempio, quelli nazionali o quelli internazionali elaborati dallo IASC, significa porsi nella prospettiva sbagliata: in linea di principio qualunque regola tecnica, da chiunque elaborata può essere un «corretto principio contabile», a patto che, ovviamente, superi il test di conformità alla disciplina civilistica.

Naturalmente, quanto detto non deve essere inteso come una svalutazione dell'importanza dei principi contabili codificati (14): tali principi, infatti, forniscono soluzioni valide per la generalità dei casi; tuttavia, se nelle singole fattispecie concrete la loro applicazione conduce a soluzioni inaccettabili (15), il redattore del bilancio potrà benissimo scegliere una regola tecnica più appropriata (16). Analogo procedimento va assunto laddove sussistano problemi di valutazione e di classificazione di componenti reddituali relativi a poste di bilancio non ancora trattate nell'ambito dei principi contabili accettati dalla prassi.

Si tratta, a questo punto, di valutare in via conclusiva la portata dell'art. 11, comma 2, del decreto legislativo sull'IRAP.

A tal fine, se da un lato si può ritenere opportuna l'esplicitazione della regola, peraltro già insita nel sistema dell'IRAP, della rettificabilità del bilancio da parte dell'Ufficio, dall'altro non si possono nascondere alcune perplessità sul riferimento ai «corretti principi contabili» effettuato dal legislatore.

In primo luogo, data la funzione «secondaria» che questi hanno rispetto alle norme di legge (quanto-

meno nella gerarchia delle fonti) non si capisce perché non si sia operato un rinvio direttamente alla disciplina codicistica del bilancio (17). Infatti, come prima si è accennato, la nozione di «corretto principio contabile» è in larga misura indeterminata, non essendo possibile, a priori, determinare quali siano i corretti principi contabili: se quelli emessi dal CNDCCR, quelli emessi dallo IASC o, perché no, quelli formulati dall'Assonime o quelli emessi dal FASB (18).

Ma il rinvio di cui si discute non pare conferente anche sotto altri profili: l'art. 11, comma 2, del D.Lgs. n. 446/1997 è riferito a tutti i soggetti interessati dall'IRAP; ebbene, se il rinvio ai principi contabili lascia perplessi per le imprese commerciali ed industriali, tale perplessità è destinata ad aumentare ove si considerino gli enti creditizi e finanziari e le imprese di assicurazione, per i quali, nella redazione del bilancio, i principi contabili sono una fonte assolutamente residuale (19). E cosa dire, poi, degli enti pubblici e privati che non svolgono attività commerciale (20)? Ed ancora: i principi contabili si applicano agli esercenti arti e professioni (21)?

In definitiva, oltre a cambiare il riferimento ai «corretti principi contabili», sembra che il legislatore debba anche precisare a quali soggetti passivi tale riferimento sia indirizzato.

Note:

(13) Cfr. Colombo, *op. ult. cit.*, pagg. 210 ss. Conformi Bussoletti, *op. cit.*, pag. 89; Fortunato, *op. cit.*, pag. 466; P.G. Jaeger, «La "clausola generale" del bilancio nella direttiva e nel diritto italiano», in *Giur. Comm.*, 1984, I, pag. 476. Carozzolo, *op. cit.*, pag. 237 ritiene invece che la correttezza di un principio contabile si giudichi anche dalla sua accettazione «dalla migliore dottrina contabile e dalla prassi più illuminata». Tale tesi non ci sembra condivisibile, anche ove si voglia portare come riferimento la delibera dell'8 aprile 1982, n. 1079, con la quale la CONSOB ha dichiarato di ritenere che «la serie di principi contabili predisposti dal consiglio nazionale dei dottori commer-

cialisti per le imprese mercantili ed industriali debba essere considerata quale punto di riferimento, sia per le società con azioni quotate in borsa, sia per le società di revisione, rispettivamente per la redazione e la certificazione dei bilanci»: come messo in evidenza dalla dottrina (cfr. Colombo, *op. ult. cit.*, pag. 211) la delibera di cui si discute è stata emessa sulla scorta del dettato dell'art. 10 del D.P.R. n. 136/1975 che consente alla CONSOB di raccomandare i principi e criteri per il controllo contabile e la certificazione dei bilanci, non anche di raccomandare i principi per la redazione degli stessi. La CONSOB, cioè (al contrario, ad esempio, della SEC statunitense), non ha il potere di determinare (o di delegare tale determinazione) le corrette regole alla base della contabilizzazione degli accadimenti aziendali.

(14) Del resto, è pacifico in dottrina che un bilancio redatto nel rispetto di un principio contabile codificato gode di una presunzione relativa di correttezza. Cfr. Bussoletti, *op. cit.*, pag. 88; Colombo, *op. ult. cit.*, pag. 211 afferma che «la conformità di un bilancio ad un principio pubblicato [...] escluderà certamente la sussistenza del reato di falsa comunicazione sociale, ed escluderà di regola anche la colpa in un'eventuale azione di responsabilità».

(15) Perché, ad esempio, non conformi alla clausola della rappresentazione veritiera e corretta.

(16) Cioè quella più conforme alla disciplina civilistica di bilancio.

(17) A tale proposito potrebbe auspicarsi un cambiamento legislativo simile a quello avvenuto per l'art. 4 del D.P.R. n. 136/1975, e cioè un rinvio alle «norme che disciplinano il bilancio di esercizio», piuttosto che ai «corretti principi contabili».

(18) Cioché, come si è detto prima, nessuno ha il diritto esclusivo di codificarli.

(19) Per le banche, ad esempio, le fonti per la redazione dei conti annuali sono le seguenti: a) D.Lgs. n. 87/1992; b) istruzioni amministrative della Banca d'Italia; c) risposte e pareri della Banca d'Italia; d) principi contabili.

(20) I quali non sono tassati in base alle risultanze di un bilancio, bensì in base alle retribuzioni corrisposte ai lavoratori dipendenti ed ai compensi corrisposti ai collaboratori coordinati e continuativi (cfr. l'art. 10, comma 1, del D.Lgs. n. 446/1997).

(21) L'applicazione potrebbe al limite supporre per l'individuazione di alcuni concetti, quali quello di «spese per il personale dipendente» o di «ammortamenti».