

CORRIERE TRIBUTARIO

Settimanale di attualità, critica e opinione

20

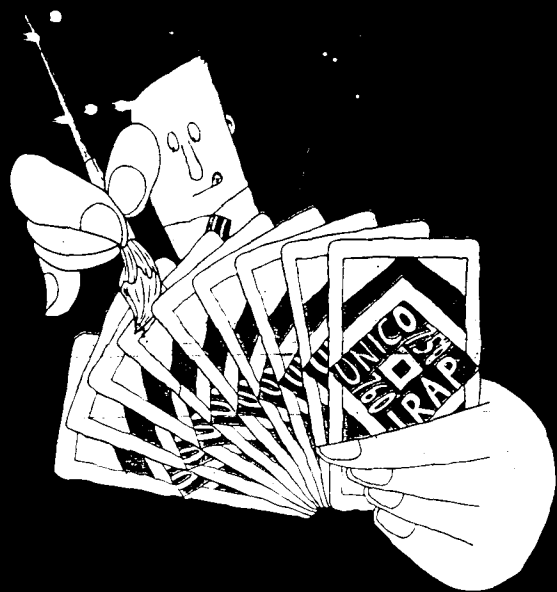
Anno XXI

18 maggio, 1993 - n. 20

Direzione e redazione

Strada 1 Palazzo F6

20090 Milanofiori Assago



Dichiarazioni: a «partita iniziata» i primi ritocchi a istruzioni e modulistica

La nuova disciplina
del **ravvedimento operoso**

Predisposti quadri e istruzioni
per versare l'**acconto IRAP**

Le **spese del giudizio** estinto
restano a carico di chi le ha anticipate

Inserto n. 5 - Speciale TUTTODELEGHE
Il nuovo sistema sanzionatorio

Spedizione in abb. postale - 45% - art. 2 comma 20/b legge 662/96 - Filiale di Milano



IPSOA SCUOLA D'IMPRESA

EDITORIALE

Il ravvedimento operoso mette al riparo dal rigore sanzionatorio <i>di Tommaso Lamedica</i>	1511
Seconda pagina - Anteprima news	1512

OPINIONI E COMMENTI

ATTUALITA'

IVA & Imposte sui redditi - Dichiarazione annuale - La nuova disciplina del ravvedimento operoso <i>di Dario Deotto e Luca Miele</i>	1513
Imposta regionale sulle attività produttive - L'IRAP nelle procedure concorsuali <i>di Vito Dulcamare e Guido Berardo</i>	1516
IVA - Operazioni intracomunitarie - Semplificazioni in materia di modelli Intrastat <i>di Fabio Migliori</i>	1519
Imposte sui redditi - Dichiarazione annuale - DIT: premio di quotazione e nozione di mercato regolamentato italiano <i>di Andrea Fiorelli e Alberto Santi</i>	1523
Imposte sui redditi - Dichiarazione annuale - «Riprese di valore» e nuova disciplina delle plusvalenze <i>di Rodolfo Valacca</i>	1526
Imposta regionale sulle attività produttive - Nuove regole generali di determinazione della base imponibile IRAP <i>di Donato Vocca</i>	1528

BANCHE & FISCO

Imposta valore aggiunto - Intermediazione della banca nell'attività dei brokers assicurativi <i>di Gaspare Arnao e Fabio Castelli</i>	1533
---	------

INSERTO

Speciale TUTTODELEGHE - Il nuovo sistema sanzionatorio
di Paolo Centore e Alberto Arrigoni

LEGISLAZIONE

Imposte sui redditi - Dichiarazione annuale - Arrivano le prime modifiche alle istruzioni per le dichiarazioni	1535
IRAP - Dichiarazione annuale - L'acconto IRAP trova il modello di dichiarazione	1538
Legislazione in sintesi - Dalla Gazzetta Ufficiale	1556

GIURISPRUDENZA

Sentenza della settimana - Le spese del giudizio estinto restano a carico di chi le ha anticipate <i>commento di Giovanni Ferrai</i>	1558
IVA - Attività di accertamento - Attività istruttoria: vizi insanabili dal successivo consenso del contribuente	1564
IVA - Inizio, variazione e cessazione di attività - Il termine per comunicare le variazioni decorre dalla data di deliberazione	1566

IMPOSTA REGIONALE SULLE ATTIVITA' PRODUTTIVE

NUOVE REGOLE GENERALI DI DETERMINAZIONE DELLA BASE IMPONIBILE IRAP

di Donato Vocca

La versione definitiva del decreto correttivo dell'IRAP ha introdotto una nuova disposizione in base a cui tutte le plusvalenze e minusvalenze, indipendentemente dalla loro natura - e, quindi, dalla voce di bilancio in cui siano contabilizzate - e purché relative a beni strumentali, concorrono alla determinazione della base imponibile IRAP. La nuova norma assume una valenza generale; di conseguenza è tesa a regolare non solo la tassazione delle quote di plusvalenze rinviate da passati esercizi, ma pure la tassazione delle plusvalenze e minusvalenze che saranno realizzate in vigenza dell'IRAP.

La pur neonata disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) contenuta nel D.Lgs. n. 446/1997 è stata oggetto di alcune interessanti modifiche, soprattutto per ciò che concerne la determinazione della base imponibile dell'imposta (1).

Tali modifiche hanno interessato, tra l'altro, l'art. 11 del decreto, il quale, oltre a configurarsi come clausola generale contenente precetti rivolti a tutte le tipologie di soggetti passivi (2), sta assumendo un peso ed un'importanza sempre più rilevanti, tanto da porre in secondo piano le singole norme specificamente preposte all'individuazione della base imponibile.

Può allora essere interessante soffermarsi in questa sede sulle modifiche apportate al comma 1, lett. a) del citato art. 11 (3).

TRATTAMENTO DELLE «REVERSAL»

Nella versione originaria del D.Lgs. n. 446/1997 mancava una

norma che indicasse come trattare quelle partite, rilevanti ai fini IRAP ed ai fini dei tributi e contributi soppressi, che, sebbene sorte in vigenza della vecchia disciplina, a seguito di un rinvio dell'imputazione (4) avrebbero assunto rilevanza fiscale dopo l'entrata in vigore dell'IRAP.

L'esempio di scuola può farsi con riferimento alle plusvalenze realizzate in passato, delle quali il contribuente aveva chiesto la rateizzazione ai sensi dell'art. 54, comma 4, del Testo Unico delle imposte sui redditi: se una o più quote della plusvalenza ripartita vengono in evidenza in un esercizio in cui è in vigore l'IRAP, sorge il problema di come trattare queste quote, atteso che la plusvalenza è stata realizzata in vigenza dell'abolita ILOR.

La questione poteva probabilmente risolversi in via interpretativa, ma, ritenendo le predette quote di plusvalenza imponibili ai fini IRAP e ciò sulla base proprio dell'art. 11 del D.Lgs. n. 446/1997, tale artico-

lo richiede di quantificare la base imponibile dell'imposta, tenendo conto delle variazioni in aumento

Note:

(1) Il decreto istitutivo dell'IRAP è in *Corr. Trib.* n. 4/1998, pag. 267, per una sintesi delle modifiche apportate dal decreto legislativo approvato dal Consiglio dei Ministri in data 9 aprile 1998, si veda «Le "correzioni" all'IRAP», in *Corr. Trib.* n. 19/1998, pag. 1455 e V. Dulcamare e G. Berardo, «Con il decreto correttivo rivista la determinazione della base imponibile IRAP», *ivi* pag. 1429 (al momento della redazione del presente articolo si è in attesa della pubblicazione in *G.U.* del decreto).

(2) Alcuni dei problemi connessi a tale natura onnicomprensiva dell'art. 11 sono individuati in R. Valacca, D. Vocca, «La base imponibile IRAP e i corretti principi contabili», in *Corr. Trib.* n. 8/1998, pag. 584.

(3) La norma, nel testo risultante dopo le modifiche, dispone che (in corsivo si riportano le modifiche introdotte nella determinazione della base imponibile): «a) i componenti positivi e negativi si assumono in conformità delle norme del testo unico delle imposte sui redditi, approvato con decreto del Presidente della Repubblica 22 dicembre 1986, n. 307 e della applicazione di esse in sede di formazione dei redditi; i componenti attivi e negativi conseguiti in periodi di imposta anteriori a quello in cui si verifica la data di entrata in vigore del presente decreto, la cui imputazione ai fini delle imposte sui redditi sia stata rinviata in applicazione delle norme del predetto Testo Unico, concorrono alla determinazione della base imponibile netta del periodo di imposta in cui si verifica tale imputazione; i componenti positivi e negativi relativi alle voci A)5) e B)14) indicati nell'art. 2425, primo comma, del Codice Civile sono esclusi se le perdite su crediti e gli altri componenti correlati ad altre voci del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile. Concorrono alla formazione della base imponibile le minusvalenze e le minusvalenze relative a beni strumentali non derivanti da operazioni di trasferimento di azienda [...]».

(4) Deciso dal contribuente oppure determinato dall'applicazione del principio di competenza di cui all'art. 75 del Testo Unico delle imposte sui redditi.

ed in diminuzione derivanti dall'applicazione delle norme del Testo Unico, a nulla rilevando che il presupposto delle variazioni fosse da ricercare in un esercizio in cui l'IRAP non era ancora in vigore.

Peraltro, tale conclusione avrebbe potuto, forse, essere messa in dubbio sulla scorta dell'art. 36, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997 (5), in base al quale «i versamenti relativi ai tributi e ai contributi aboliti [...], i cui presupposti di imposizione si verificano anteriormente alla data dalla quale, nei confronti dei singoli soggetti passivi, ha effetto la loro abolizione, sono effettuati anche successivamente a tale data».

In altre parole, poiché il presupposto per l'applicazione dell'ILOR sulla plusvalenza è sorto nell'esercizio in cui essa è stata realizzata, si sarebbe potuto sostenere, a termini del riferito art. 36, che la ripartizione per quote della plusvalenza avrebbe dovuto determinare semplicemente una diluizione nel tempo della tassazione ILOR, ma non una sua sostituzione con la tassazione IRAP: con la conseguenza che, anche in periodi di imposta successivi all'entrata in vigore dell'IRAP, su tali quote di plusvalenza avrebbe dovuto essere calcolata e versata l'abolita imposta locale (6).

Il prospettato dubbio interpretativo può ora dirsi superato, atteso che le componenti positive e negative «provenienti» da altri esercizi, a seguito di un rinvio dell'imputazione, sono ora esplicitamente regolate, nel senso della loro rilevanza ai fini della determinazione del valore della produzione netta assoggettabile ad IRAP.

È, tuttavia, lecito ritenere che tale rilevanza non si estenda a tutti i componenti positivi e negativi contabilizzati quando l'IRAP non era ancora in vigore: stante la struttura dell'art. 11 è ragionevole ritenere che siano rilevanti solo quei componenti ricompresi nella base

imponibile IRAP, così come individuata dagli artt. 5 ss. del decreto.

Difatti, quando l'art. 11 si riferisce alla «base imponibile», questa non può che essere la base imponibile dell'IRAP; di talché i componenti positivi e negativi rinvenienti da precedenti esercizi e successivamente menzionati sono esclusivamente quelli che per loro natura rilevano ai fini dell'IRAP (7).

Tuttavia, sempre in tema di plusvalenze rateizzate, è utile segnalare che la versione definitiva del decreto correttivo ha introdotto un ultimo periodo alla lettera a) dell'art. 11, in base al quale tutte le plusvalenze e minusvalenze, indipendentemente dalla loro natura (e, quindi, dalla voce di bilancio in cui siano contabilizzate) e purché relative a beni strumentali, concorrono alla formazione della base imponibile IRAP (8).

La nuova norma assume una valenza generale, sicché è tesa a regolare non solo la tassazione delle quote di plusvalenze rinviate da passati esercizi, ma pure la tassazione delle plusvalenze e delle minusvalenze che saranno realizzate in vigenza dell'IRAP.

Probabilmente, la modifica qui all'esame risponde alla funzione di salvaguardare l'esigenza di certezza del rapporto tributario, giacché in molti casi la distinzione tra plusvalenze e minusvalenze ordinarie o straordinarie si presta a margini di discrezionalità.

Viene così superata la consolidata (ma a volte difficoltosa) distinzione civilistica fra componenti ordinari e straordinari, ottenendo un ulteriore avvicinamento dell'IRAP alla disciplina sul reddito di impresa, giacché in tale ambito non c'è traccia di tale distinzione: plusvalenze e minusvalenze sono rilevanti indipendentemente dalla loro natura.

Il mutato indirizzo normativo, però, pare in contrasto con la logica di funzionamento dell'IRAP. Difatti,

per come è strutturata l'imposta, sembra corretto affermare che:

a) ai fini della individuazione della base imponibile è necessario riferirsi al conto economico civilistico correttamente redatto, di talché rilevano solo le componenti che sono transitate in specifiche voci individuate dal legislatore;

b) le voci individuate al punto precedente devono poi essere quantificate sulla base delle norme del Testo Unico.

L'ultimo periodo dell'art. 11, lett. a) qui in commento introduce una eccezione al summenzionato schema applicativo, eccezione che consente (sebbene limitatamente alle plusvalenze e minusvalenze su beni strumentali) di prescindere dalla

Note:

(5) Sul punto, si veda L. Miele, «Qualche riflessione in tema di IRAP», in *Il fisco*, n. 8/1998, pag. 2960.

(6) La stessa relazione governativa all'art. 36 sembra ritenere applicabili i vecchi tributi anche successivamente alla loro abolizione: «tali tributi cesseranno di avere effetto dalla data di entrata in vigore del presente decreto, ma continueranno ad applicarsi in relazione ai presupposti di imposizione verificatisi anteriormente a tale data». Tuttavia, a ben vedere, l'art. 36, comma 2 regola le situazioni in cui, oltre ad essersi verificato il presupposto di imposizione, il debito tributario è dovuto, quindi ed esplicito (cosa che non accade, ad esempio, per le quote di plusvalenza rinviate all'IRAP, di talché il debito tributario, da parte ancora in essere, è «in attesa» di quanto dovuto). Come è noto, dalla Circolare MPS n. 4 del 5 gennaio 1998, in *Diritto e Pratica del Lavoro*, n. 4/1998, pag. 275, è stato ipotizzato l'applicabilità dell'art. 36, comma 2, ai tributi «in attesa» di quanto dovuto, e, per tal motivo, si ritiene che l'IRAP non era in vigore.

(7) In tal caso non deve trarsi, ricordando il fatto che i componenti positivi e negativi in tal conto economico, alla luce delle norme del testo unico, sono specificamente, contenute nell'art. 11, deve leggersi nel senso che, innanzitutto, si debbono identificare i componenti che entrano nella base imponibile IRAP; in seconda battuta occorre verificarne l'imponibilità nell'esercizio in corso, in applicazione dei principi di competenza ed inerenza; e, infine, ove i componenti di cui si discute siano imponibili ai fini IRAP nell'esercizio corrente essi sono quantificati sulla scorta delle norme del Testo Unico delle imposte sul reddito.

(8) A meno che non derivino da operazioni di trasferimento di aziende, nel qual caso la norma applica la base imponibile

condizione che le componenti siano iscritte nelle voci del conto economico individuate normativamente.

In definitiva, è stata operata una trasposizione nell'ambito IRAP di principi del Testo Unico (9) pensati per un'imposta (l'IRPEG) che si confronta solo indirettamente con la necessità della corretta iscrizione dei componenti di reddito nel conto economico (10).

Un'ultima cosa: poiché l'art. 11 ha valenza generale, essendo indirizzato a tutti i soggetti passivi dell'imposta, anche le banche, ad esempio, sono destinatarie della normativa qui in commento. Ciò determina un considerevole ampliamento (in senso quantomeno qualitativo) della loro base imponibile, poiché le plusvalenze e le minusvalenze sui beni strumentali per tali soggetti passivi sono in ogni caso da annoverare tra i componenti straordinari e, anteriormente alla novella, tali componenti erano sempre integralmente esclusi dalla base imponibile.

CORRELAZIONE DI COMPONENTI POSITIVI E NEGATIVI

Ulteriori spunti di riflessione si possono trarre dal penultimo periodo aggiunto alla lettera a) del comma 1 dell'art. 11 (11).

In primo luogo, si può notare che viene stabilito una sorta di principio di correlazione tra le componenti fiscalmente rilevanti simile a quello che, in materia di IRPEG, è contenuto negli artt. 55 e 66 del Testo Unico delle imposte sui redditi. Com'è noto, l'art. 55 del predetto Testo Unico stabilisce, tra l'altro, la correlazione tra la imponibilità di un componente positivo e l'avvenuta deduzione di un componente negativo: specularmente, l'art. 66 considera deducibile un componente negativo in rapporto all'avvenuta tassazione di un componente positivo.

Questo principio viene ora esplicitamente introdotto nella disciplina dell'IRAP, anche se, a ben vedere, l'art. 11 già richiedeva che i componenti positivi e negativi rilevanti ai fini IRAP fossero determinati «in conformità delle norme del testo unico», cioè mutuando dal Testo Unico delle imposte sui redditi principi e criteri di quantificazione: implicitamente, quindi, la norma consentiva l'applicazione del principio di correlazione di cui agli artt. 55 e 66.

Viene, però, precisato che, in materia IRAP, il principio di correlazione di cui si discute vale esclusivamente per le componenti iscritte nelle voci B14) ed A5) del conto economico.

Quindi, ad esempio, un ricavo connesso ad un componente irrilevante ai fini IRAP, sarà irrilevante esso stesso solo se iscritto nella voce A5).

Tale conclusione è di aiuto per risolvere il problema della capitalizzazione dei costi: si pensi al caso in cui l'impresa costruisca delle immobilizzazioni in economia e, per il tramite della voce A4) del conto economico, capitalizzi all'attivo i costi sostenuti per tali beni.

Tra questi costi è probabile siano compresi quelli relativi al personale utilizzato per la costruzione in economia del bene, nonché gli interessi passivi su finanziamenti.

In entrambi i casi, com'è agevole notare, si tratta di componenti negative non deducibili *ex se* ai fini dell'IRAP. Occorre, allora, chiedersi se esse siano capitalizzabili, atteso che, attraverso la capitalizzazione, entrerebbero a far parte del costo del bene e, tramite le future quote di ammortamento, sarebbero dedotte dalla base imponibile dell'imposta.

A tale quesito può darsi risposta positiva, sulla base del novellato art. 11.

Come appena evidenziato, l'art. 11

dispone la irrilevanza IRAP dei componenti positivi o negativi correlati ad altri componenti a loro volta irrilevanti ai fini della determinazione della base imponibile; ciò, tuttavia, solo nel caso in cui i primi siano iscritti (o iscrivibili) nelle voci B14) od A5) del conto economico. In pratica, la disciplina di cui si discute ha un ambito limitato ai soli componenti registrati nelle voci specificamente individuate dal legislatore.

Quindi, in sintesi, poiché la capitalizzazione avviene per il tramite della voce A4), non può dirsi operante la regola di cui all'art. 11, comma 1, lett. a), penultimo periodo, con la conseguenza che tale capitalizzazione originerà un componente positivo tassabile e, nel futuro, quote di ammortamento deducibili ai fini IRAP (12).

MANUTENZIONI ORDINARIE

Un discorso diverso va, invece, fatto per le spese di manutenzione ordinaria: supponiamo che l'impresa abbia un reparto specificamente adetto alla manutenzione e che sostenga costi di vario tipo (per il personale, per beni di consumo ecc.).

Note:

(9) Cioè la irrilevanza della destinazione tra componenti ordinari e straordinari di reddito.

(10) Tanto che da tale principio si può prescindere (art. 15, comma 3 del Testo Unico delle imposte sui redditi, norma che non dovrebbe valere per l'IRAP (anche perché «superata») dall'art. 11, comma 2 del D.Lgs. n. 446/1997).

(11) Tale periodo dispone che «gli componenti positivi e negativi relativi alle voci A5) e B)14) indicati nell'art. 2425, primo comma, del Codice Civile sono escluse le perdite su crediti e gli altri componenti correlati ad altre voci del conto economico che non rilevano ai fini della determinazione della base imponibile».

(12) La stessa conclusione poteva probabilmente raggiungersi pure anteriormente alla novella. Difatti, l'art. 55 del Testo Unico delle imposte sui redditi (implicitamente richiamato dalla norma IRAP) stabilisce il principio di correlazione per i «ricavi ed altri proventi»; il valore iscritto in A4), però, non è né un ricavo, né un provento e, quindi, dovrebbe essere al di fuori dell'ambito di applicazione del predetto art. 55.

Se l'impresa extra-contabilmente aggrega tali costi per calcolare il *plafond* di deducibilità di cui all'art. 67, comma 7, del Testo Unico delle imposte sui redditi, non può dirsi che le conseguenti variazioni in aumento ed in diminuzione operate in dichiarazione dei redditi esplicino immediata efficacia ai fini IRAP.

In questo caso, difatti, l'impresa opererebbe una variazione in aumento per l'intero ammontare delle spese di manutenzione (ivi comprese le spese relative ai dipendenti che si dedicano a tale attività) ed una variazione in diminuzione per la quota di manutenzioni deducibili nel periodo, rinviando l'eccedenza ai futuri esercizi. È chiaro che tanto le quote dedotte quanto quelle rinviate comprendono anche il costo del personale, costo che è in deducibile ai fini IRAP. E poiché questo costo non è stato capitalizzato, ma solo stornato extra-contabilmente con la tecnica delle variazioni, se il procedimento seguito in dichiarazione dei redditi avesse valenza ai fini IRAP il risultato sarebbe una fittizia deduzione del costo relativo al personale dipendente (13).

Tale conclusione è chiaramente inaccettabile e da ciò discende la necessità di rideterminare il rapporto di deducibilità di cui all'art. 67 del D.P.R. n. 917/1986: accogliendo i principi propri di quel decreto (principi cui il decreto IRAP rinvia quando richiede la quantificazione della base imponibile «in conformità» alle norme del Testo Unico delle imposte sui redditi) e calandoli nella disciplina IRAP, le manutenzioni deducibili e quelle rinviabili sarebbero da calcolare escludendo dall'importo totale delle spese di manutenzione il costo in deducibile del personale addetto a tale attività.

PERDITE SU CREDITI

Un'ultima considerazione deve farsi con riferimento alle perdite

su crediti, pure menzionate dal novellato art. 11, lett. a) del D.Lgs. n. 446/1997.

In base al disposto di legge, tra i componenti negativi iscritti nella voce B14) del conto economico cui non deve essere data rilevanza ai fini IRAP sono comprese le perdite su crediti. Il punto è che l'art. 11 sembra disporre tale in deducibilità solo nel caso in cui le perdite su crediti siano riferibili ad altri componenti irrilevanti: non sono deducibili «le perdite su crediti e gli altri componenti correlati ad altre voci del conto economico» che non rilevano ai fini IRAP.

Quindi, la regola generale già commentata e in base alla quale un componente positivo o negativo iscritto nelle voci A5) e B14) è imponibile o deducibile solo se non è «legato» ad un componente irrilevante ai fini IRAP, sembrerebbe estendersi alle perdite su crediti, atteso che la norma, attraverso l'uso del termine «altri», accomuna tali perdite con i componenti positivi e negativi cui la correlazione con componenti irrilevanti deve essere verificata.

La conclusione cui tale ragionamento conduce è che, per le imprese industriali e commerciali, le perdite su crediti in deducibili sarebbero solo quelle relative a crediti finanziari: solo questi producono componenti (gli interessi) irrilevanti ai fini IRAP.

Del resto, cercando argomentazioni per smentire la conclusione riportata, ci si potrebbe chiedere perché il legislatore avrebbe menzionato esplicitamente le perdite su crediti se esse costituiscono un sottoinsieme dei componenti negativi di cui parla la norma. In altri termini, la loro esplicita menzione potrebbe essere intesa come volontà di riservare alle perdite su crediti un trattamento diverso: tutte le perdite su crediti sarebbero sempre e comunque in deducibili, cioè non dovrebbe verificarsi se sono corre-

late a componenti positivi rilevanti o irrilevanti ai fini IRAP.

Tale ultima conclusione sembra quella destinata a prevalere. Difatti, come ha giustamente messo in luce la relazione di accompagnamento al decreto correttivo, se le perdite su crediti fossero deducibili, le imprese non opererebbero più alcun accantonamento al fondo svalutazione crediti: stante l'indeducibilità di tale accantonamento, converrebbe (ai fini IRAP) attendere il verificarsi della perdita.

SEGNALAZIONI BIBLIOGRAFICHE

Sull'argomento cfr.:

— R. Valacca e D. Vocca, «La base imponibile IRAP tra disciplina fiscale e classificazioni di bilancio», in *Corr. Trib.* n. 41/1997, pag. 2991;

— R. Valacca e D. Vocca, «La base imponibile IRAP quando l'attività è esercitata in più regioni», in *Corr. Trib.* n. 48/1997, pag. 3498;

— R. Valacca e D. Vocca, «La base imponibile IRAP e i corretti principi contabili», in *Corr. Trib.* n. 2/1998, pag. 584;

— V. Dulcamare e G. Berardo, «Con il decreto correttivo rivista la determinazione della base imponibile IRAP», in *Corr. Trib.* n. 19/1998, pag. 1429.

Nota:

(13) Oltre ad un artificioso aumento della base imponibile nell'esercizio in cui è operata la variazione in aumento.