

---

fisconline - banca dati tributaria - © Wolters Kluwer Italia Srl - P.I. 10209790152  
- 30/7/2009 - 9:07 - \$12365394 - 89.97.62.116 - 6538115 78436955 -

---

*Effetti preclusivi del "condono tombale" sull'attività di accertamento: un caso concreto in tema di indebita patrimonializzazione di costi correnti o indeducibili*

*di Giuseppe Gargiulo*

*(in "il fisco" n. 27 del 14 luglio 2003, pag. 1-4230)*

## **1. Descrizione della fattispecie oggetto di studio**

L'obiettivo del presente lavoro consiste nell'analizzare l'efficacia che il cosiddetto "condono tombale", di cui all'[art. 9](#) della L. 27 dicembre 2002, n. 289 (in banca dati "il fiscovideo") ([1](#)), ha nei confronti di due possibili tipologie di rettifiche fiscali.

In particolare, le ipotetiche rettifiche fiscali di cui si intende studiare le conseguenze in relazione alla predetta forma di sanatoria sono le seguenti:

- indebita capitalizzazione di costi correnti d'esercizio ad incremento del valore delle rimanenze finali di magazzino;
- indebita capitalizzazione di costi correnti ad incremento del valore di alcune partecipazioni, che al 1° gennaio 2002 risultano ancora iscritte in bilancio tra le immobilizzazioni finanziarie.

Date le caratteristiche specifiche di ciascuna delle suddette fattispecie si ritiene opportuno procedere ad una trattazione separata delle stesse, effettuando dapprima una premessa di carattere generale sugli effetti che il "condono tombale" dispiega in relazione all'attività di controllo che l'Amministrazione finanziaria può esercitare nei confronti dei contribuenti che hanno aderito alla suddetta forma di sanatoria.

## **2. Gli effetti del "condono tombale" sull'attività di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria**

Al fine di impostare correttamente l'indagine, in merito agli effetti del condono tombale, è opportuno precisare, in via preliminare, che l'adesione da parte del contribuente al condono tombale di cui all'[art. 9](#) della L. n. 289/2002 non inibisce l'esercizio, nei confronti del contribuente, dell'azione ispettiva e di controllo da parte dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, diversamente dall'ipotesi di concordato, prevista dall'[art. 7](#) della stessa L. n. 289/2002, il contribuente che aderisce al condono tombale di cui al citato art. 9 non potrà rifiutare, in caso di eventuali successivi controlli, l'esibizione dei documenti contabili o l'accesso presso i propri locali agli organi ispettivi.

Tale scelta legislativa risulta d'altronde perfettamente ragionevole ed

in armonia con lo spirito della norma, ove si pensi che una preclusione *tout court* dell'attività strumentale di controllo, ove prevista dal legislatore, avrebbe completamente frustrato altri interessi giuridicamente meritevoli di tutela di cui è portatrice l'Amministrazione finanziaria, quale, ad esempio, quello di sottoporre a verifica eventuali settori impositivi non coperti dal condono (2) o di effettuare dei controlli incrociati nei confronti di altri contribuenti.

Per effetto del "condono tombale", alla Amministrazione finanziaria risulta, invece, precluso opporre al contribuente i risultati della propria attività di accertamento limitatamente agli anni ed ai settori impositivi oggetto di sanatoria, nel senso che nei confronti del contribuente sottoposto a verifica non sono opponibili accertamenti di maggiori imposte relative ad anni e settori "coperti" da sanatoria (3).

Da quanto sopra discende che un'eventuale verifica fiscale non potrebbe condurre alla rettifica dei redditi imponibili relativi ai periodi d'imposta coperti dal condono (o dell'Iva detratta o esigibile per quegli anni), tuttavia, per i periodi d'imposta successivi, l'accertamento ben potrebbe essere formato sulla base dell'acquisizione e dell'analisi di elementi documentali (fatture, libri contabili, eccetera) che, ancorché relativi a periodi d'imposta condonati, si riferiscono a fatti che, secondo le regole tributarie, siano idonei a manifestare la loro incidenza fiscale in periodi d'imposta successivi non coperti dalla sanatoria.

Fatta questa doverosa premessa di carattere generale, si procede di seguito ad analizzare le singole fattispecie descritte in premessa.

### 3. Rimanenze di magazzino

Il caso ipotizzato è quello di una impresa di costruzioni che, nei periodi d'imposta 1997-2001, ha capitalizzato nel valore delle rimanenze finali di magazzino costi per interessi passivi, documentati ed inerenti alla propria attività, che tuttavia, secondo le disposizioni civilistiche e tributarie, avrebbero dovuto essere dedotti correntemente nell'anno di sostenimento (o meglio: nell'anno di maturazione).

Di seguito si cercherà di individuare le conseguenze che tale comportamento potrebbe avere ai fini di un eventuale accertamento tributario e se l'adesione al condono tombale costituisce una soluzione efficace per "sterilizzare" eventuali rischi di accertamento (ove sussistenti).

Per rispondere correttamente al summenzionato quesito, occorre prendere le mosse dalla disciplina fiscale in materia di valutazione delle rimanenze finali di magazzino.

Senza addentrarsi nell'analisi dei singoli criteri di valorizzazione delle rimanenze di magazzino validi ai fini fiscali (4), è sufficiente osservare in questa sede che il legislatore tributario (5) fissa esclusivamente il "valore minimo" che deve essere attribuito alle rimanenze finali di magazzino. Infatti, laddove il valore delle rimanenze indicato in bilancio risultasse superiore, per qualunque motivo, al "valore minimo" calcolato secondo le regole fiscali, tale maggior valore assume automaticamente rilievo anche ai fini fiscali, essendo tassato quale componente positivo del reddito imponibile dell'esercizio, senza

possibilità, da parte del contribuente, di operare alcuna variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi (6).

Da tale regola impositiva, basata sulla "necessaria" tassazione del valore delle rimanenze finali esposto in bilancio, anche se superiore al valore "minimo" fiscale, discende l'ulteriore corollario - finalizzato a garantire la continuità dei valori fiscali e ad evitare duplicazioni d'imposta - secondo il quale il valore delle rimanenze finali di un determinato esercizio costituisce il valore delle esistenze iniziali dell'esercizio successivo (7).

Ciò significa, sul piano dinamico dell'accertamento, che l'Amministrazione finanziaria non può rettificare in diminuzione le esistenze iniziali di un determinato esercizio, in quanto il loro valore deriva in modo automatico da quello delle rimanenze finali dell'esercizio precedente, le quali hanno concorso a formare regolarmente il reddito imponibile del suddetto periodo d'imposta (8).

Diversamente operando si realizzerebbe, infatti, un'ipotesi di doppia imposizione, in quanto verrebbe ripreso a tassazione, a titolo di minore costo deducibile, un valore che nel precedente esercizio ha già scontato l'imposizione. Per evitare questa situazione, evidentemente illegittima ed incostituzionale [per violazione dell'[art. 53](#) della Costituzione (9)], dovrebbe essere concessa al contribuente la possibilità di recuperare l'imposta indebitamente versata nell'anno precedente, ad esempio, presentando una dichiarazione integrativa a proprio favore, che però potrebbe essere non più producibile per scadenza dei termini (10).

Alla luce dei principi sopra esposti, è agevole osservare che il comportamento ipotizzato in premessa (*i.e.* indebita capitalizzazione nel valore delle rimanenze finali di magazzino di costi correnti) è del tutto neutro sotto il profilo fiscale, in quanto corrisponde a quello del tutto legittimo in cui:

- la deduzione dei costi relativi agli interessi passivi viene effettuata nell'esercizio di sostenimento (*rectius*: di maturazione) degli stessi, secondo i normali criteri di competenza;

- tale deduzione è controbilanciata dalla iscrizione in bilancio di un maggior valore delle rimanenze finali di magazzino di pari importo: maggior valore che viene tassato, secondo le regole ordinarie, nel corso del medesimo esercizio (11).

Pertanto, nella fattispecie di impropria o indebita capitalizzazione nel valore delle rimanenze finali di oneri finanziari correnti, non dovrebbe sussistere titolo per alcuna rettifica da parte dell'Amministrazione finanziaria, a prescindere dal perfezionamento o meno di una procedura di condono tombale.

Ipotesi del tutto diversa è quella in cui gli oneri finanziari capitalizzati nel valore delle rimanenze finali dovessero riferirsi a *oneri fittizi o non inerenti*. In questo caso, infatti, la patologia del comportamento esaminato non verterebbe solo sulla competenza in senso stretto degli oneri finanziari, ma sulla loro effettività ed inerenza.

In tal caso, ferma restando l'intangibilità del maggior valore delle rimanenze finali indicato in bilancio (in quanto regolarmente assoggettato a tassazione), l'Amministrazione finanziaria potrà legittimamente

rettificare il reddito imponibile del periodo d'imposta in cui sono stati contabilizzati i suddetti oneri, disconoscendo la deducibilità degli stessi [\(12\)](#).

Dovrebbe invece essere preclusa all'Amministrazione finanziaria la possibilità di rettificare il valore delle esistenze iniziali dell'esercizio successivo, atteso che tale valore deve considerarsi fiscalmente intangibile, in quanto deriva dalle rimanenze finali dell'esercizio precedente che hanno concorso regolarmente a formare il reddito imponibile [\(13\)](#).

Pertanto, in ipotesi di capitalizzazione di costi fittizi o non inerenti nel valore delle rimanenze finali esisterebbe effettivamente un rischio di accertamento.

In tal caso, l'adesione da parte del contribuente al condono tombale per gli anni 1997-2001 avrebbe l'effetto di rendere immune da rettifiche fiscali il suddetto comportamento. Infatti, le eventuali rettifiche da parte della Amministrazione finanziaria dovrebbero necessariamente avere ad oggetto il reddito imponibile dei periodi d'imposta (1997 -2001) in cui sono stati indebitamente dedotti i suddetti oneri fittizi e/o non inerenti. Tali periodi d'imposta risulterebbero, tuttavia, coperti dal condono. Per contro, sarebbe precluso all'Amministrazione finanziaria, per le ragioni sopra esposte, la possibilità di "spostare in avanti" il periodo di competenza dell'accertamento, mediante la rettifica in diminuzione del valore delle esistenze iniziali al 1° gennaio 2002, il quale, come affermato da autorevole dottrina, costituisce un valore "intangibile, al riparo da rettifiche in diminuzione" [\(14\)](#).

#### **4. Immobilizzazioni finanziarie**

Le conclusioni sopra raggiunte non possono, tuttavia, essere confermate con riferimento alla indebita patrimonializzazione di costi correnti, non inerenti o fittizi relativi a beni costituenti immobilizzazioni.

Per spiegare le ragioni di tale affermazione occorre prendere le mosse dalla constatazione secondo la quale dottrina e giurisprudenza prevalenti [\(15\)](#) sono concordi nel ritenere che la tematica della capitalizzazione indebita di costi correnti, non inerenti o fittizi su beni costituenti immobilizzazioni debba essere assimilata, sotto il profilo degli effetti fiscali, alla iscrizione volontaria in bilancio di un maggior valore del cespite e quindi ad una sua rivalutazione.

Partendo da questa condivisibile premessa sistematica, si osserva che fino al periodo d'imposta 1996, tali rivalutazioni erano considerate fiscalmente rilevanti, in quanto venivano qualificate come "plusvalenze iscritte" che, ai sensi dell'[art. 54](#), lettera c), del Tuir, approvato con D.P.R. 22 dicembre 1986, n. 917, erano imponibili nell'esercizio d'iscrizione in bilancio.

Successivamente all'abrogazione della suddetta lettera c) dell'[art. 54](#) - in vigore a partire dall'esercizio in corso al 31 dicembre 1997 - l'iscrizione in bilancio di maggiori valori delle immobilizzazioni - siano esse immobilizzazioni materiali, immateriali o finanziarie [\(16\)](#) - è del tutto irrilevante ai fini fiscali, nel senso che il maggior valore "iscritto" in bilancio non viene tassato e, simmetricamente, si continua a

considerare, per i periodi d'imposta successivi, come costo fiscalmente riconosciuto del cespite quello originario, come se la "rivalutazione" non fosse stata mai operata ai fini fiscali (17).

Pertanto, in vigore dell'attuale normativa tributaria (in vigore, come detto, a partire dall'anno di imposta 1997) - basata sull'irrilevanza delle plusvalenze meramente "iscritte" e non realizzate - l'iscrizione in bilancio di un maggior valore di un cespite, anche se per effetto della capitalizzazione di oneri correnti, fittizi o non inerenti, è un comportamento del tutto privo di conseguenze fiscali nell'anno in cui tale condotta viene posta in essere.

Infatti, nel periodo d'imposta in cui è avvenuta la indebita capitalizzazione dei suddetti oneri, l'Amministrazione finanziaria non ha titolo per effettuare alcun recupero di materia imponibile, perché manca il presupposto stesso per la rettifica, in quanto trattasi di un comportamento assimilabile a "rivalutazione volontaria" di beni costituenti immobilizzazioni, priva di conseguenze fiscali immediate nell'anno in cui è compiuta.

Per contro, la rettifica del reddito imponibile potrà essere legittimamente operata da parte dell'Amministrazione finanziaria con riferimento agli esercizi successivi in cui siano state illegittimamente dedotte, da parte del contribuente, maggiori quote di ammortamento o realizzate minori plusvalenze (e/o maggiori minusvalenze) rispetto a quella fiscalmente riconosciute, che, giova ribadirlo, sono quelle calcolate sul costo originario, senza tener conto del maggior valore iscritto per effetto della indebita patrimonializzazione dei suddetti costi.

Per effetto di tale meccanismo impositivo, il periodo d'imposta in cui l'Amministrazione finanziaria può legittimamente operare il recupero a tassazione di un maggior reddito imponibile viene a coincidere con quello in cui il maggior costo dell'immobilizzazione - derivante dalla indebita patrimonializzazione di oneri correnti, non inerenti o fittizi - viene sfruttato per ridurre l'imponibile fiscale (esempio: 2003, in ipotesi vendita del cespite nel corso di detto anno) e potrà, quindi, riguardare, indirettamente, anche il disconoscimento di indebite iscrizioni di costi effettuate in periodi d'imposta per i quali l'azione accertatrice è ormai prescritta per scadenza dei termini (esempio: anno 1996) o è preclusa in quanto relativa a periodi d'imposta coperti da condono (esempio: 1997-2001) (18).

Pertanto, si può concludere che in ipotesi di indebita patrimonializzazione di costi correnti, non inerenti o fittizi relativi a partecipazioni costituenti immobilizzazioni finanziarie, che risultano ancora iscritte in bilancio al 1° gennaio 2002, l'adesione al condono tombale, ex art. 9 della L. n. 289/2002, non garantirebbe al contribuente alcuna copertura "automatica" nei confronti di una eventuale azione di accertamento, in quanto, ove l'Amministrazione finanziaria dovesse scoprire - nell'ambito della sua attività ordinaria di controllo - che una parte del costo d'iscrizione in contabilità della partecipazione - ceduta, ad esempio, nel corso dell'anno 2003 - è frutto di una indebita capitalizzazione di oneri correnti, non inerenti o fittizi, essa avrebbe titolo per rettificare il reddito imponibile dell'anno in questione, in cui il suddetto costo viene indebitamente sfruttato per realizzare una minore plusvalenza (o una maggiore minusvalenza) rispetto a quella fiscalmente

riconosciuta, a nulla rilevando che i suddetti costi erano stati capitalizzati in periodi d'imposta (1997-2001) coperti dal condono.

---

**Note:**

(1) Così come modificata dall'[art. 5-bis](#) del D.L. 24 dicembre 2002, n. 282, convertito, con modificazioni, dalla [L. 21 febbraio 2003, n. 27](#) (testo coordinato in "*il fisco*" n. 9/2003, fascicolo n. 2, pag. 1340) e dall'[art. 1](#) del D.L. 24 giugno 2003, n. 143 (in "*il fisco*" n. 26/2003, fascicolo n. 2, pag. 3981).

(2) Si pensi, ad esempio, ai redditi conseguiti all'estero estero che, per espressa previsione dell'[art. 9](#) della citata L. n. 289/2002, sono comunque esclusi dagli effetti premiali del condono tombale e, quindi, sono sempre suscettibili di accertamento, anche nel caso in cui il contribuente aderisca a tale forma di sanatoria.

(3) Si veda in tal senso: R. Fanelli, *Le limitazioni ai poteri di accertamento a seguito di condono*; in "Corr. Trib." n. 23/2003, in particolare pagg. 1778-1779; D. Liburdi, *Tutela del contribuente e poteri degli Uffici nei controlli successivi ai condoni*, in "Corr. Trib." n. 17/2003, pagg. 1363 e seguenti; J. Bloch, *I veri obiettivi della regolarizzazione contabile*; in "Corr. Trib." n. 14/2003, pag. 1129.

(4) A tale riguardo si reputa opportuno precisare, pur esulando la questione in esame dall'oggetto del presente parere, che l'[art. 59](#) del Tuir non disciplina espressamente le modalità di determinazione del "costo" da prendere come base per la valutazione delle rimanenze. Infatti, la nozione di "costo" fiscalmente rilevante deve essere assunta, secondo le norme generali sulla determinazione del reddito d'impresa, dall'[art. 76](#), comma 1, lettera b), del Tuir. Secondo tale disposizione "... per gli immobili alla cui produzione è diretta l'attività dell'impresa si comprendono nel costo gli interessi passivi sui prestiti contratti per la loro costruzione o ristrutturazione". Da tale norma si evince che, laddove il contribuente sia in grado di provare che gli oneri finanziari capitalizzati sono solo quelli direttamente sostenuti per la costruzione dell'immobile, nel periodo antecedente alla sua ultimazione, la capitalizzazione degli stessi deve ritenersi del tutto legittima, sotto il profilo fiscale. In senso conforme si esprime anche la normativa civilistica. Infatti, l'[art. 2426](#), n. 1), del codice civile stabilisce che sono capitalizzabili gli interessi maturati durante il periodo di fabbricazione del bene - cioè fino al momento della sua astratta idoneità ad essere venduto sul mercato - per la quota di essi ragionevolmente imputabile al prodotto.

(5) Cfr. [art. 59](#), comma 1, del Tuir, il quale, come ben noto, dispone che "le rimanenze finali ... sono assunte per un valore non inferiore a quello che risulta raggruppando i beni in categorie omogenee per natura e attribuendo a ciascun gruppo un valore non inferiore a quello determinato a norma ...".

(6) Si veda in tal senso *ex plurimis* G. Zizzo, *Il reddito d'impresa*, in G. Falsitta, "Manuale di diritto tributario". Parte Speciale, Padova 2003, pag. 330. Il chiaro Autore afferma che il suddetto criterio fiscale è "teso ad identificare quel valore minimo delle rimanenze finali che è giudicabile

come significativo ai fini della determinazione del reddito d'impresa, nel duplice senso: che, scivolando il valore delle rimanenze indicato in bilancio sotto di esso, l'imprenditore è tenuto a correggere nella dichiarazione dei redditi il risultato del conto economico con un variazione in aumento; e che, mantenendosi il valore delle rimanenze indicato in bilancio al di sopra di questo valore minimo, il primo valore spiega effetti in ambito tributario, senza che la sua congruità possa essere sindacata da parte dell'Amministrazione finanziaria".

(7) Si veda l'[art. 59](#), comma 6, del Tuir, il quale stabilisce che: "Le rimanenze finali di un esercizio nell'ammontare indicato dal contribuente costituiscono le esistenze iniziali dell'esercizio successivo".

(8) Si veda Leo-Monacchi-Schiavo, *Le imposte sul reddito nel Testo Unico*, Milano, 1999, pag. 1166.

(9) Sul tema si veda diffusamente: F. Porcaro, *Il divieto di doppia immissione nel diritto interno*, Padova, 2001.

(10) Si veda sul punto: Crovato, [L'irrilevanza fiscale delle plusvalenze iscritte: un altro passo verso la divaricazione tra valori fiscali e valori di bilancio](#), in "Rassegna Tributaria" n. 2/1999, pag. 390.

(11) Si ribadisce, infatti, che la inclusione nel valore delle rimanenze finali esposte in bilancio di un costo corrente non capitalizzabile equivale, dal punto di vista fiscale, ad una sorta di "rivalutazione volontaria" delle rimanenze, non censurabile da parte dell'Amministrazione finanziaria atteso che il legislatore tributario si limita a prescrivere una valutazione non inferiore a quella risultante dall'applicazione dei criteri indicati nell'[art. 59](#) del Tuir, mentre nel caso in cui il contribuente indichi (per qualunque ragione) nel proprio bilancio un valore delle rimanenze superiore a quello "minimo" fiscale, detto maggior valore assume rilevanza fiscale automatica, in quanto il contribuente è costretto a tassarlo come componente positivo di reddito dell'esercizio, senza possibilità di operare alcuna variazione in diminuzione in sede di dichiarazione dei redditi. Per considerazioni analoghe sul punto si veda anche: M. Miccinesi, *Le plusvalenze d'impresa*, Milano, 1993; pag. 220; F. Crovato, *op. cit.*, pag. 390; D. Stevanato, *Riporto delle perdite e operazioni straordinarie*, in "La fiscalità delle operazioni straordinarie d'impresa"; Milano, 2002, pag. 625, nota 29, e pag. 641.

(12) In questo caso, infatti, mentre il valore delle rimanenze finali indicato in bilancio, al pari del primo caso, continua ad essere intangibile e tassato nei modi ordinari, sul lato dei costi, l'Amministrazione finanziaria potrà rettificare i suddetti oneri, contestandone la deducibilità non per un errore di competenza ma in quanto ritenuti non inerenti o fittizi.

(13) Deve segnalarsi, tuttavia, la contraria decisione della Corte di Cassazione, Sez. trib., sentenza [n. 6084](#) del 26 aprile 2001 (in "*il fisco*" n. 30/2001, pag. 10147), in cui la Corte - mossa dalla volontà di arginare il comportamento elusivo di un contribuente che, attraverso la arbitraria valorizzazione delle rimanenze di magazzino, aveva tentato di trasferire una perdita prodottasi in un determinato esercizio ad un altro - ha affermato la possibilità della Amministrazione finanziaria di rettificare in diminuzione il valore delle esistenze iniziali di un determinato esercizio. Si sottolinea che tale non condivisibile conclusione è stata

supportata dalla Suprema Corte, in modo piuttosto apodittico, sulla base di un inconferente principio di autonomia dei singoli periodi d'imposta. A parere di chi scrive, tale sentenza è, in realtà, sintomatica del fatto di come la giurisprudenza, per sopperire alla carenza nel nostro ordinamento di una norma antielusiva di carattere generale, idonea a contrastare tutte le possibili tipologie di condotte elusive poste in essere dai contribuenti, sia disposta, in talune circostanze, a compiere delle inaccettabili forzature nella interpretazione ed applicazione delle norme di diritto tributario sostanziali, a discapito della certezza del diritto.

(14) F. Crovato, *L'imputazione a periodo nelle imposte sui redditi*, Padova, 1996, pag. 191.

(15) Cfr. Cass. sent. 30 luglio 2002, [n. 11240](#), in "il fisco" n. 38/2002, fascicolo n. 1, pag. 6122; Cass., SS. UU., sent. 12 giugno 1997, [n. 5290](#); Cassaz., sez. I civ., sent. 13 gennaio 1995, n. [398](#), rispettivamente, in "il fisco" n. 35/1997, pag. 10233 e n. 11/1995, pag. 2959.

(16) A meno che il valore imputato ad incremento del cespite sia effettuato ai sensi di una specifica disposizione di legge che ne consente l'"affrancamento" con il pagamento di una specifica imposta sostitutiva. È questo il caso, ad esempio, del disavanzo da fusione (o da scissione) che assume rilievo fiscale - e quindi può essere iscritto nell'attivo, sia autonomamente che ad incremento di altre poste contabili, e successivamente ammortizzato - con il pagamento dell'imposta sostitutiva del 19 per cento, prevista dal D.Lgs. n. 358/1998.

(17) In tal senso: D. Stevanato, Plusvalenze iscritte su immobilizzazioni finanziarie: ancora tassate?, in "Corr. Trib." n. 44/1998, pagg. 3231 e seguenti e G. Zizzo, *Il reddito d'impresa*, in G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario*, Parte Speciale, Torino, 2003, pag. 244

(18) Si veda sul punto diffusamente: F. Crovato, *op. cit.*, in particolare si veda il paragrafo 5 denominato "Alcune conseguenze in materia di capitalizzazione di costi non inerenti o non deducibili", pagg. 395 e seguenti