



Agenzia delle Entrate

*Direzione Centrale
Normativa e Contenzioso*

Roma, 26 febbraio 2003

Oggetto: Istanza di interpello - Articolo 11, legge 27 luglio 2000, n. 212.
X S.p.A. - Quesito IRAP.

Quesito

La X S.p.A. ha presentato un'istanza d'interpello al fine di ottenere chiarimenti sulla corretta interpretazione della disposizione contenuta nell'articolo 6, comma 1-*bis*, del d.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che disciplina la determinazione della base imponibile IRAP per le "*holding* industriali".

La società ha rappresentato di essere stata per molti anni un'*holding* industriale, svolgendo un'attività che consisteva nell'assunzione di partecipazioni in società operanti in diversi settori economici.

Per tale motivo, la stessa ha provveduto ad iscriversi nella sezione speciale dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario, come previsto dall'articolo 113 del d.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385. La norma in questione prevede l'obbligo a carico dei soggetti che esercitano in via esclusiva o prevalente, non nei confronti del pubblico, le attività d'assunzione di partecipazioni, di concessione di finanziamenti sotto qualsiasi forma, di prestazione di servizi di pagamento e d'intermediazione in cambi.

Successivamente, la stessa - a seguito di alcune operazioni di concentrazione realizzate nel gruppo - ha assunto la configurazione di "società operativa industriale", perdendo la qualificazione originaria di *holding* ancor prima dell'entrata in vigore del d.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'IRAP. Ciò

malgrado, la stessa non ha provveduto alla cancellazione dall'elenco dei soggetti operanti nel settore finanziario.

Fin dall'istituzione del tributo regionale, pertanto, X ha calcolato la base imponibile ai sensi dell'articolo 5 del d.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, che stabilisce i criteri di determinazione della stessa per le imprese mercantili.

La stessa società prevede, infine, che durante il periodo d'imposta in corso realizzerà - nuovamente - i presupposti quantitativi previsti dal decreto del Ministro del Tesoro 6 luglio 1994 rilevanti ai fini della verifica della condizione di prevalenza dell'attività di natura finanziaria, cui è subordinato l'obbligo d'iscrizione nel registro previsto dal citato articolo 113 del d.Lgs. 1° settembre 1993, n. 385.

Ciò premesso, X chiede di conoscere la corretta interpretazione del disposto dell'articolo 6, comma 1-*bis* del d.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, e, in particolare, il periodo d'imposta a partire dal quale la stessa deve determinare il valore della produzione applicando la norma suddetta.

Soluzione prospettata

L'istante ritiene corretto continuare a determinare la base imponibile, per il periodo d'imposta in corso e per il successivo, ai sensi dell'articolo 5 del d.Lgs. 446 del 1997 e cominciare ad applicare il disposto dell'articolo 6, comma 1-*bis* dal periodo d'imposta immediatamente successivo a quest'ultimo se, nel corso dello stesso, si verificheranno (ancora) i presupposti per l'iscrivibilità all'elenco speciale previsto dal D.M. 6 luglio 1994.

A sostegno della tesi prospettata, il contribuente presenta le argomentazioni di seguito esposte.

Il dato letterale dell'articolo 6, comma 1-*bis*, del d.Lgs. 446 del 1997 sembra subordinare al requisito formale dell'iscrizione l'applicabilità del regime di determinazione della base imponibile per le *holding*.

La circolare 4 giugno 1998, n. 141/E, tuttavia, sottolinea pur sempre che - ai fini della concreta applicazione della norma citata - occorre avere riguardo alla "*sussistenza dell'obbligo di iscrizione*".

In tal modo si affermerebbe il principio secondo cui la mera iscrizione non è sufficiente, in quanto occorre comunque verificare in concreto se l'obbligo sussiste, e, inoltre, non è necessaria perché in mancanza dell'iscrizione la norma si applica al semplice verificarsi della condizione rappresentata dall'obbligo.

Tale obbligo scatta al superamento, per due esercizi consecutivi, delle soglie patrimoniali e reddituali fissate dal citato decreto del 6 luglio 1994.

Argomentando *a contrariis*, il contribuente sostiene che si possa prescindere del tutto dal dato formale dell'iscrizione nell'apposito elenco e che si debba tenere in considerazione esclusivamente la sussistenza dell'obbligo relativo. In tal senso, pertanto, il periodo d'imposta in corso rappresenterebbe "l'anno zero" da cui partire per la verifica della prevalenza biennale dell'attività finanziaria e la norma applicabile per la determinazione della base imponibile sarebbe, per due periodi ancora, l'articolo 5 del citato d.Lgs. 446 del 1997.

Parere dell'Agenzia

Il decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, istitutivo dell'IRAP, ha stabilito distinte modalità di determinazione della base imponibile per soggetti che svolgono attività diverse da quella mercantile, disciplinate dall'articolo 5 della stessa norma.

In particolare, l'articolo 6, comma 1-bis dispone la regola per le holding industriali, *'iscritte ai sensi dell'art. 113 del decreto legislativo 1 settembre 1993, n. 385, nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario'*.

La base imponibile, in questi casi, si determina applicando i criteri generali dell'articolo 5 e aggiungendo al risultato ottenuto la differenza tra la somma dei proventi finanziari, esclusi quelli da partecipazione, dei profitti derivanti dal realizzo e delle rivalutazioni di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni e la somma degli oneri finanziari, delle perdite derivanti dal realizzo e delle svalutazioni di attività finanziarie che non costituiscono immobilizzazioni.

La successiva circolare 4 giugno 1998, n. 141/E, ha chiarito che il requisito dell'iscrizione deve essere inteso con riferimento alla sussistenza del suddetto obbligo, anche se di fatto non espletato.

Ai sensi del decreto del Ministro del tesoro 6 luglio 1994, l'obbligo di iscrizione è correlato all'esercizio in via prevalente dell'attività finanziaria.

A sua volta, l'art. 2 di tale decreto, ritiene prevalente tale attività quando, in base ai dati dei bilanci approvati relativi agli ultimi due esercizi chiusi, ricorrono congiuntamente i seguenti presupposti patrimoniali e reddituali:

a) l'ammontare complessivo degli elementi dell'attivo di natura finanziaria di cui alle attività contemplate dall'art. 106 del d.Lgs. n. 385 del 1993 (inclusi gli impegni ad erogare fondi e le garanzie rilasciate), delle altre attività finanziarie contemplate nell'art. 1, comma 2, lett. f), numeri da 2 a 12 e 15 dello stesso d.Lgs. n. 385 del 1993 e delle attività, anche di natura non finanziaria, che assumono carattere di strumentalità unicamente rispetto ad una o più delle attività di cui al comma 1 del citato art. 106 sia superiore al 50 per cento del totale dell'attivo patrimoniale;

b) l'ammontare complessivo dei proventi prodotti dagli elementi dell'attivo di cui alla precedente lettera a), dei profitti derivanti da operazioni di intermediazione su valute e delle commissioni attive percepite sulla prestazione dei servizi richiamati dal comma 1 del citato art. 106 sia superiore al 50 per cento dei proventi complessivi.

La stessa circolare 141/E ha precisato che, nel periodo di imposta in cui sussiste l'iscrizione nella sezione dell'elenco generale dei soggetti operanti nel settore finanziario, l'applicazione del regime contenuto nel comma 1-bis dell'art. 6 è pur sempre subordinata alla verifica, relativamente al medesimo periodo di imposta, dei presupposti indicati.

Pertanto, se in tale periodo anche una sola delle condizioni quantitative non si verifica, la disposizione non si applica.

Le argomentazioni dianzi esposte devono intendersi, è evidente, nel senso che la mancata iscrizione nell'apposita sezione speciale dell'elenco generale non

preclude l'applicabilità dell'articolo 6, comma 1-*bis* del d.Lgs. 446 del 1997, se, nella sostanza, il soggetto effettivamente svolge l'attività finanziaria.

Per la verifica della sussistenza dell'obbligo si fa riferimento ai requisiti quantitativi previsti dal citato decreto ministeriale 6 luglio 1994.

In applicazione dello stesso principio, un contribuente che non svolge l'attività finanziaria pur essendo iscritto nell'elenco speciale, determina la base imponibile applicando il criterio previsto dall'articolo 5 del d.Lgs. 446 del 1997. E' questo il caso di X che, pur in presenza del requisito formale, ha applicato le regole sancite dal medesimo articolo 5 fin dalla data di entrata in vigore del decreto istitutivo dell'IRAP.

Tuttavia, la scrivente non condivide la tesi interpretativa prospettata dall'istante nella parte in cui ritiene di dover verificare la sussistenza dei requisiti quantitativi a partire dal periodo d'imposta in corso.

Nella fattispecie rappresentata, infatti, il requisito formale dell'iscrizione, integrato dal requisito sostanziale del concreto svolgimento nell'esercizio stesso dell'attività finanziaria, rende immediatamente applicabile la disciplina dettata dall'articolo 6, comma 1-*bis* del d.Lgs. 446 del 1997.

La verifica dei dati patrimoniali per la prevalenza dell'attività finanziaria nei due esercizi precedenti (ossia la verifica dell'esistenza dell'obbligo d'iscrizione), rileva, infatti, solo nel caso in cui il soggetto che effettivamente esercita l'attività non sia iscritto nell'apposita sezione dell'elenco generale dei soggetti dei soggetti operanti nel settore finanziario.

Infine, un'interpretazione che sposasse la tesi dell'irrilevanza *tout court* del requisito formale dell'iscrizione, sarebbe in contrasto con il principio di conservazione del significato letterale sancito dall'articolo 12 delle disp. prel. cod. civ., poiché priverebbe la norma contenuta nell'articolo 6, comma 1-*bis*, del d.Lgs. 446 del 1997, di ogni contenuto sostanziale.