

L'insinuazione dell'IRAP in sede fallimentare

L'Agenzia delle Entrate con risoluzione N. 41/E del 5 aprile 2005 analizza ai fini dell'insinuazione in sede fallimentare la natura dei crediti IRAP, sostenendo che si tratta di crediti per tributi erariali ed affermando quindi la sussistenza del privilegio previsto dall'art. 2752 C.C., fornendo istruzioni ai Concessionari per la riscossione di opporsi a qualsiasi provvedimento dell'Autorità giudiziaria che neghi detto privilegio.

Questa posizione dell'Amministrazione finanziaria merita un approfondimento, considerate le motivazioni espresse dall'Agenzia delle Entrate nella sopra citata risoluzione.

L'imposta regionale sulle attività produttive, di seguito per brevità indicata come IRAP, è stata introdotta nel nostro ordinamento tributario mediante la delega al Governo contenuta nell'art. 3, commi da 143 a 151, della Legge 23 dicembre 1996 N. 662 (Legge finanziaria per l'anno 1997) ed attuata dal Legislatore delegato con D. Lgs. 15 dicembre 1997 N. 446.

Si deve rilevare che l'obiettivo dichiarato dal Parlamento nell'istituire l'IRAP è quello (art. 3, comma 143, primo periodo, Legge N. 662/1996) di *“semplificare e razionalizzare gli adempimenti dei contribuenti, di ridurre il costo del lavoro e il prelievo complessivo che grava sui redditi da lavoro autonomo e di impresa minore, nel rispetto dei principi costituzionali del concorso alle spese pubbliche in ragione della capacità contributiva e dell'autonomia politica e finanziaria degli enti territoriali”* allo scopo di riformare il sistema tributario.

E' condivisibile l'affermazione dell'Agenzia delle Entrate contenuta nella risoluzione N. 41/E del 5 aprile 2005 laddove (pagina 3) sostiene che *“l'IRAP è stata ideata come strumento capace di attribuire alle regioni un grado molto ampio di autonomia tributaria”*, specie laddove si considerino le tendenze evolutive degli ultimi anni nell'architettura costituzionale del nostro Paese, orientata verso modelli sempre più accentuati di devoluzione dei poteri statali verso le regioni, con la necessità di attribuire alle stesse una maggiore autonomia finanziaria (obiettivo peraltro richiamato dall'art. 3,

comma 148, della Legge N. 662/1996 citata); non altrettanto, ad avviso di chi scrive, è la restante parte della posizione dell'Agenzia delle Entrate contenuta nella stessa risoluzione, secondo la quale *“per il contribuente essa (n.d.: l'IRAP) si configura come un tributo statale in quanto istituita con legge dello Stato che ne ha definito i caratteri e la disciplina fondamentale quanto a soggetti colpiti, presupposti e materia imponibile”*.

Infatti, la devoluzione di poteri dallo Stato alle regioni non può che avvenire – anche ed ovviamente in materia di autonomia fiscale – attraverso Leggi dello Stato.

L'Agenzia delle Entrate sostiene (ancora a pagina 3 della citata risoluzione N. 41/E) che *“non può negarsi la natura di tributo erariale dell'IRAP”*. L'Amministrazione finanziaria trascura quindi l'art. 3, comma 144, lettera i), della Legge N. 662/1996, che prevede espressamente l'attribuzione *“alla regione del potere di regolamentare, con legge, le procedure applicative dell'imposta, ferma restando la presentazione di una dichiarazione unica, congiuntamente a quella per l'imposta sul reddito delle persone fisiche e giuridiche, opportunamente integrata”*. Gli elementi che evidenzia l'Agenzia nella sua risoluzione, al fine di sostenere la natura erariale dell'imposta, sussistono solo come norme transitorie.

Ed in effetti la successiva lettera l) del citato art. 3, comma 144, Legge N. 662/1996, così recita:

“Le disposizioni del decreto legislativo da emanare per l'istituzione dell'imposta regionale sulle attività produttive, di cui al comma 143, lettera a), sono informate ai seguenti principi e criteri direttivi:

.....

l) previsione di una disciplina transitoria da applicare sino alla emanazione della legge regionale di cui alla lettera i) informata ai seguenti principi:

- 1) presentazione della dichiarazione all'amministrazione finanziaria, con l'onere per quest'ultima di trasmettere alle regioni le informazioni relative e di provvedere alla gestione, ai controlli e agli accertamenti dell'imposta;*
- 2) previsione della partecipazione alla attività di controllo e accertamento da parte delle regioni, delle province e dei comuni, collaborando, anche tramite apposite commissioni paritetiche, alla stesura dei programmi di*

accertamento, segnalando elementi e notizie utili e formulando osservazioni in ordine alle proposte di accertamento ad essi comunicate;
3) effettuazione del versamento dell'imposta direttamente alle singole regioni secondo le disposizioni vigenti per i tributi diretti erariali”.

Che si tratti di un tributo proprio delle regioni anche nel periodo transitorio è comunque evidente in funzione della possibilità per le regioni stesse di variare autonomamente le aliquote dell'imposta e del suo scopo, destinato obbligatoriamente a finanziare le spese sanitarie regionali per almeno il 65% del gettito (cfr. art. 3, comma 147, Legge N. 662/1996: “*La disciplina transitoria di cui al comma 143, lettera c), è informata ai seguenti principi e criteri direttivi:b) esclusione dell'esercizio della facoltà concessa alle regioni di variare l'aliquota base dell'imposta regionale sulle attività produttive e riserva allo Stato del potere di fissare l'aliquota dell'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche, nei limiti indicati nel comma 146, lettera b), al massimo per i primi due periodi di imposta; previsione del mantenimento dell'attuale assetto di finanziamento della sanità, anche in presenza dei nuovi tributi regionali, considerando, per quanto riguarda il fondo sanitario, come dotazione propria della regione il gettito dell'addizionale all'imposta sul reddito delle persone fisiche e una percentuale compresa tra il 65 e il 90 per cento del gettito dell'imposta regionale sulle attività produttive, al netto della quota, attribuita allo Stato, di cui alla lettera o) del comma 144;”).*

Il fatto che l'IRAP non sia un tributo erariale lo si può osservare anche dalla lettura dell'art. 3, comma 151, della Legge finanziaria per l'anno 1997 che testualmente recita: “*L'attuazione della delega di cui al comma 143 dovrà assicurare l'assenza di oneri aggiuntivi per il bilancio dello Stato, anche prevedendo misure compensative delle minori entrate attraverso la riduzione dei trasferimenti erariali comunque attribuiti agli enti territoriali in relazione alla previsione di maggiori risorse proprie e dovrà, altresì, assicurare l'assenza di effetti finanziari netti negativi per le regioni e gli enti locali.”*

Il Legislatore delegante prevede quindi che la riforma fiscale nella quale l'IRAP si inserisce deve avvenire a “costo zero” per il bilancio statale

e, laddove ciò non dovesse verificarsi, stabilisce una conseguente riduzione dei trasferimenti agli enti territoriali in funzione delle nuove imposte regionali e locali che ha istituito, individuando queste ultime – in modo inequivocabile - come risorse proprie delle regioni e degli altri enti locali.

Ma ancora, il Legislatore delegato stabilisce (cfr. art. 2 D. Lgs. N. 446/1997) che “l'attività esercitata dalle società e dagli enti, compresi gli organi e le amministrazioni dello Stato, costituisce in ogni caso presupposto di imposta”: curioso – anzi non verosimile – nel quadro che l'Agenzia delle Entrate vuole offrire rappresentando la natura di tributo erariale dell'IRAP che lo Stato tassa le proprie stesse amministrazioni, rilevando che la loro attività costituisce in ogni caso presupposto impositivo (fra le amministrazioni soggette ad imposta vi sono, per espressa previsione legislativa, ad esempio quella della Camera dei Deputati, del Senato, della Corte costituzionale e della Presidenza della Repubblica).

L'IRAP è dovuta alla regione nel cui territorio il valore della produzione netta è realizzato (cfr. art. 15 del D. Lgs. N. 446/1997) e l'art. 24 del D. Lgs. N. 446/1997 citato stabilisce, inoltre, ampi poteri per le regioni, precisamente:

“1. Le regioni a statuto ordinario possono disciplinare, con legge, nel rispetto dei principi in materia di imposte sul reddito e di quelli recati dal presente titolo, le procedure applicative dell'imposta, ferme restando le disposizioni degli articoli 19, da 21 a 23, e da 32 a 35.

2. Le regioni a statuto speciale e le province autonome di Trento e Bolzano provvedono, con legge, alla attuazione delle disposizioni del presente titolo in conformità delle disposizioni della legge 23 dicembre 1996, n. 662, articolo 3, commi 158 e 159.

3. L'accertamento delle violazioni alle norme del presente titolo compete alle amministrazioni regionali.

4. Le leggi di cui ai commi 1 e 2 possono prevedere la stipula di convenzioni con il Ministero delle finanze per l'espletamento, in tutto o in parte, delle attività di liquidazione, accertamento e riscossione dell'imposta,

nonché per le attività concernenti il relativo contenzioso, secondo le disposizioni in materia di imposte sui redditi.

5. Gli uffici dell'amministrazione finanziaria ed i comandi della Guardia di finanza cooperano per l'acquisizione ed il reperimento degli elementi utili per l'accertamento dell'imposta e per la repressione delle violazioni alle norme del presente titolo, procedendo anche di propria iniziativa secondo le norme **e con le facoltà stabilite dalle singole leggi regionali** o, in loro mancanza, secondo le facoltà loro attribuite dalla normativa tributaria statale, trasmettendo agli uffici regionali i relativi verbali e rapporti.

6. Le leggi di cui ai commi 1 e 2 non possono avere effetto anteriore al periodo di imposta in corso al 1° gennaio 2000.

7. Con decreto del Ministro delle finanze da emanare ai sensi dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, d'intesa con la Conferenza Stato-Regioni, sono stabiliti gli organi competenti all'irrogazione delle sanzioni e le modalità di ripartizione delle somme riscosse in caso di concorso formale e di violazioni continuate rilevanti ai fini dell'imposta regionale e di altri tributi”.

La normativa citata dall'Agenzia delle Entrate nella sua circolare N. 41/E del 5 aprile 2005 in punto di accertamento e di riscossione dell'IRAP al fine di sostenerne sempre la natura di tributo erariale è solo transitoria (cfr. l'art. 25 del D. Lgs. N. 446/1997: “1. Fino a quando non hanno effetto le leggi regionali di cui all'articolo 24, per le attività di controllo e rettifica della dichiarazione, per l'accertamento e per la riscossione dell'imposta regionale, nonché per il relativo contenzioso si applicano le disposizioni in materia di imposte sui redditi ad eccezione degli articoli 38, commi dal quarto al settimo, 44 e 45 del Decreto del Presidente della Repubblica 29 settembre 1973, n. 600. 2. Le regioni, le province, e i comuni partecipano all'attività di cui al comma 1 segnalando elementi e notizie utili, collaborando, eventualmente anche tramite le apposite commissioni paritetiche di cui al terzo periodo, con osservazioni e proposte alla predisposizione dei programmi di accertamento degli uffici dell'Amministrazione finanziaria. Le modalità di attuazione di questa disposizione sono stabilite con decreto del Ministro delle finanze, d'intesa

con la Conferenza unificata di cui al decreto legislativo 28 agosto 1997, n. 281, da emanare a norma dell'articolo 17, comma 3, della legge 23 agosto 1988, n. 400, entro novanta giorni dalla data di entrata in vigore del presente decreto. Con il medesimo decreto possono essere istituite e disciplinate commissioni paritetiche per la stesura di programmi di accertamento.”; cfr. altresì l'art. 30 del D. Lgs. N. 446/1997: “1. Fino a quando non hanno effetto le leggi regionali di cui all'articolo 24, per la riscossione dell'imposta si applicano le disposizioni dei commi seguenti. 2. L'imposta dovuta a ciascuna regione in base alla dichiarazione è riscossa mediante versamento del soggetto passivo da eseguire con le modalità e nei termini stabiliti per le imposte sui redditi. 3. Nel periodo di imposta per il quale la dichiarazione deve essere presentata sono dovuti acconti dell'imposta ad esso relativa secondo le disposizioni previste per le imposte sui redditi. Gli acconti sono versati con le modalità e nei termini per queste stabiliti. 4. L'imposta risultante dalle dichiarazioni annuali non è dovuta o, se il saldo è negativo, non è rimborsabile, se i relativi importi spettanti a ciascuna regione non superano lire 20.000; per lo stesso importo, non si fa luogo, ad iscrizione nei ruoli, né a rimborso. Con le leggi regionali di cui all'articolo 24 il predetto importo può essere adeguato. 5. In deroga alla disposizione del comma 2 i soggetti che determinano la base imponibile ai sensi dell'articolo 10-bis), comma 1, versano l'acconto mensilmente, con le modalità e nei termini stabiliti con decreto del Ministro delle finanze, di concerto con il Ministro del tesoro, del bilancio e della programmazione economica, sentita la conferenza Stato-Regioni, in un importo pari a quello risultante dall'applicazione dell'aliquota prevista nell'articolo 16, comma 2, all'ammontare degli emolumenti ivi indicati corrisposti nel mese precedente. Qualora l'ammontare dell'imposta dovuta a ciascuna regione sia pari o inferiore a lire 20.000, l'obbligo di versamento rimane sospeso fino alla scadenza successiva per la quale la somma complessiva da versare sia almeno pari al predetto importo. 6. La riscossione coattiva dell'imposta avviene mediante ruolo sulla base delle disposizioni che regolano la riscossione coattiva delle imposte sui redditi, mediante ruoli affidati ai concessionari senza l'obbligo del non riscosso. 7.

Per lo svolgimento di attività di pagamento e riscossione dell'imposta, le banche sono remunerate in conformità a quanto previsto dalle convenzioni di cui agli articoli 19, comma 5, e 24, comma 8, del decreto legislativo 9 luglio 1997 N. 241, mentre per i concessionari si applicano le disposizioni di cui all'articolo 61 del Decreto del Presidente della Repubblica 28 gennaio 1988 N. 43").

Infine, irrilevante è la circostanza dedotta dall'Amministrazione finanziaria in base alla quale, poiché l'IRAP ha sostituito (di fatto) nelle convenzioni internazionali contro le doppie imposizioni l'ILOR, l'imposta regionale sulle attività produttive è un tributo erariale.

Ad avviso di chi scrive l'IRAP non si presenta come una imposta avente natura erariale, anzi ha precise ed inequivocabili caratteristiche di una imposta propria delle regioni.

Ne consegue, de plano, non trattandosi appunto di imposta statale né provinciale o comunale prevista dal T.U. delle Leggi sull'ordinamento degli enti locali, che non può godere in sede di ammissione al passivo del fallimento del contribuente obbligato al suo pagamento del privilegio previsto dall'art. 2752 C.C..

Gravellona Toce, 8 ottobre 2005.

Dr. Francesco Roman

ragioniere commercialista e revisore contabile con Studio a Gravellona Toce (VB)

<http://www.studioroman.it>