

BOZZA ISTANZA DI RIMBORSO	2
----------------------------------	----------

A) Spett.le

REGIONE (FRIULI VENEZIA GIULIA, LOMBARDIA, TOSCANA e le altre Regioni che – a partire dal 1° gennaio 2000 – hanno adottato la legge per la gestione dell’IRAP) - DIREZIONE competente (la cui denominazione varia a seconda della Regione: ad es., per la Regione Friuli Venezia Giulia, DIREZIONE REGIONALE DELLE RISORSE ECONOMICHE E FINANZIARIE – SERVIZIO PER LE IMPOSTE E I TRIBUTI; per la Regione Lombardia, DIREZIONE GENERALE RISORSE FINANZIARIE E BILANCIO – UFFICIO OPERATIVO TRIBUTI E ENTRATE REGIONALI, ecc.)

o

B) Spett.le

AGENZIA DELLE ENTRATE

UFFICIO DI

[unico destinatario dell’istanza e legittimato passivo nel conseguente contenzioso nel caso in cui la Regione non abbia disciplinato con legge la gestione dell’IRAP]

ISTANZA DI RIMBORSO

proposta dalla “A.T.E.R. (o A.L.E.R. o *altra sigla*) – Azienda Territoriale per l’Edilizia Residenziale della Provincia di”, con sede in, in relazione al versamento di quella parte dell’**IRAP** (Anni 2002 e 2003), corrisposta dopo aver fatto rientrare nella base imponibile anche taluni apporti (di provenienza pubblica) che in base alla corretta interpretazione del quadro normativo vigente non sono imponibili ai fini dell’IRAP in quanto aventi la sola finalità di patrimonializzare

l'Azienda e che sono stati imputati a "Conto economico" solo in conformità a una (discutibile) prassi contabile suggerita dai Principi contabili nazionali.

* * * * *

La "A.T.E.R. (o A.L.E.R. o *altra sigla*) – Azienda Territoriale per l'Edilizia Residenziale della Provincia di" (cod. fisc. e p. IVA), con sede legale in, via (tel., e-mail), in persona del Presidente e legale rappresentante *pro tempore* (cod. fisc.), nato il a e residente in via, con l'assistenza dello Studio del (professionista: ad. es. dott. Roberto Lunelli, dottore commercialista in Udine, via Mantica n. 28),

* premesso di avere effettuato, in data, il versamento (*se del caso*, "aggiuntivo") della somma di € (ved. Mod. F24 – all. 1 e 2) a titolo di IRAP (saldo 2002 e acconto 2003) determinata facendo rientrare nella base imponibile del tributo (anche):

a) i cd. "**finanziamenti** per l'edilizia residenziale pubblica" (di seguito, per brevità, "finanziamenti e.r.p.") ricevuti dalla Regione nel corso dell'esercizio preso in considerazione e destinati per legge (regionale) all'acquisto e/o alla costruzione di nuovi beni immobili [all. 3, a)]; nonché

b) il valore dei beni **immobili demaniali** ricevuti gratuitamente dello Stato in base all'art. 46, co. 1 e 3 della L. 388/2000 [all. 3, b)];

* rilevato che tale versamento è stato effettuato al solo fine di evitare il rischio di subire la contestazione di infedele dichiarazione (con applicazione della relativa sanzione) per non aver fatto concorrere alla

determinazione della base imponibile (IRAP) i corrispondenti importi (fatto, questo, tutt'altro che improbabile, in considerazione dell'orientamento della Agenzia delle Entrate manifestato con nota 13 maggio 2003);

* visto l'art. 21, comma 2, ult. per. D.Lgs. 546/1992 e ss.mm.,

chiede

a codesta spett.le Direzione della Regione o a codesto spett.le Ufficio della Agenzia delle Entrate il rimborso della somma sopra indicata, dato che la stessa risulta indebitamente versata: per i motivi che verranno di seguito esposti.

1. La Azienda istante trae origine dalla trasformazione dell'ex Istituto autonomo per le case popolari (I.A.C.P.) di (ved. L.R.) e si occupa della gestione dell'edilizia residenziale pubblica, avendo come funzione ed obiettivo la attuazione della vigente legislazione in materia di edilizia economica e popolare.

A tal fine, dispone del patrimonio immobiliare acquisito dalla precedente gestione dello I.A.C.P. e, inoltre, riceve (rispettivamente dalla Regione e dallo Stato) **fondi pubblici e immobili demaniali** destinati ad incrementare la propria **dotazione** di unità abitative. In particolare (e nel corso del periodo di imposta di riferimento), l'Azienda istante ha ricevuto:

a) dalla Regione (o dallo Stato) la somma di € a titolo di "finanziamenti e.r.p." destinati a investimenti, cioè all'acquisto o alla costruzione di immobili su progetto, al recupero o a manutenzioni straordinarie incrementative (ai quali vanno assimilate le risorse giacenti a residuo della gestione speciale di cui al D.P.R. 1036/1972 assegnate alla istante ATER in base alla L.R.);

b) dallo Stato, beni immobili, per un valore pari a €, trasferiti gratuitamente, in base all'art. 46, co. 1 e 3 della Legge (statale) 23 dicembre 2000, n. 388, per cui *“I comuni nei cui territori sono ubicati gli alloggi (...) procedono alla richiesta di trasferimento di proprietà di tali alloggi entro sei mesi dalla data di entrata in vigore della presente legge”*; trascorsi i quali senza che i comuni abbiano esercitato tale diritto, *“l’Istituto autonomo case popolari, comunque denominato, competente per territorio, può presentare, nei successivi sei mesi, richiesta di trasferimento della proprietà alle medesime condizioni previste dal comma 1 del citato art. 2 della L. 27 dicembre 1997, n. 449”*.

2. Com'è noto

* i predetti “finanziamenti” regionali (e le assegnazioni assimilate), nonché
 * i trasferimenti gratuiti di beni immobili demaniali sono pacificamente **esclusi** dalla applicazione dell'**IRPEG** (ora IRES):

- i primi, in base alla specifica (ma superflua, come vedremo) previsione contenuta nell'art. 55 (ora 88), co. 3, lett. *b* del T.U.II.RR. (per cui *“non si considerano contributi o liberalità i finanziamenti erogati dallo Stato, dalle regioni e dalle province autonome per la costruzione, ristrutturazione e manutenzione straordinaria e ordinaria di immobili di edilizia residenziale pubblica concessi agli Istituti autonomi per le case popolari, comunque denominati ...”*);

- i secondi, in quanto equiparati ai primi, secondo l'interpretazione fornita dalla stessa Agenzia delle Entrate attraverso le Direzioni Regionali interpellate sulla questione (ved. D.R.A.E. del Veneto, Resp. 17 ottobre 2002, prot. n. 34594; D.R.A.E. del F.V.G., Resp. 21 marzo 2003, prot. n. 1409/03, Resp. 1° aprile 2003, n. 4504/03 e Resp. 17 aprile 2003, n. 1408/03)].

Ai fini dell'**IRAP**, invece, non è stata finora riconosciuta una tale esclusione; anzi, come si è detto, esiste una nota della Agenzia delle Entrate (del 13 maggio 2003) per effetto della quale *“ha una valenza limitata alle sole imposte sui redditi (**IRPEG**, ora IReS) e non può, quindi, essere estesa all'IRAP”*. Di qui il comportamento prudentiale adottato dalla Azienda istante, che ha dichiarato un imponibile superiore al dovuto e corrisposto, a titolo di IRAP, più del dovuto.

3. In proposito, va – prima di tutto – rilevato che i predetti “finanziamenti” e le “assegnazioni immobiliari gratuite” altro non sono che “apporti” (diretti) al patrimonio (Fondo di dotazione) dell'Ente, che – come tali – esulano dal Conto economico, per trovare giusta collocazione solo fra le voci del Patrimonio Netto: appare, pertanto, scorretta – al di là degli orientamenti desumibili dai principi contabili nazionali (che l'Ente ha *obtorto collo* seguito) – una imputazione di quei componenti al Conto che dovrebbe comprendere solo fatti “economici” della gestione e che – a causa di tale comportamento – può mettere in evidenza un risultato che – seppure influenzato da “componenti straordinari” – non è di certo quello della “gestione” ...!

4. Ma anche a voler seguire l'orientamento (a parere dello scrivente, scorretto e, comunque, discutibile) dei principi contabili nazionali, si ricorda che il D.Lgs. 446/1997 sull'IRAP:

- stabilisce con l'art. 11 (*“determinazione del valore della produzione netta”*) al co. 3, che *“Ai fini della determinazione della base imponibile di cui agli artt. 5, 6 e 7 concorrono anche (...) i contributi erogati a norma di legge ...”*, ma
- nel successivo art. 11-*bis* (*“Variazioni fiscali del valore della produzione netta”*) precisa che *“I componenti positivi e negativi che concorrono alla*

formazione del valore della produzione, così come determinati ai sensi degli artt. 5, 6, 7, 8 e 11, si assumono apportando ad essi le variazioni in aumento o in diminuzione previste ai fini delle imposte sui redditi (...):

il che dovrebbe indurre l'interprete a concludere che "ciò che non rileva ai fini dell'IRPEG (ora IRES) non rileva neppure ai fini dell'IRAP".

5. Sennonchè si deve prendere atto che l'art. 5, co. 3 della L. 289/2002, che ha sostituito (a partire dal 1° gennaio 2003) il co. 2 *quinques* dell'art. 3 del D.L. 209/2002 (conv. in L. 265/2002) ha stabilito che "*la disposizione contenuta nell'articolo 11, comma 3 del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446, secondo la quale i contributi erogati a norma di legge concorrono alla determinazione della base imponibile dell'imposta regionale sulle attività produttive (...) deve interpretarsi nel senso che tale concorso si verifica anche in relazione a contributi per i quali sia prevista l'esclusione della base imponibile delle imposte sui redditi (...)*".

In altre – e più semplici – parole, il Legislatore vuole trattare in modo diverso i "contributi erogati a norma di legge" (non anche il valore dei beni demaniali acquisiti, a meno che ... anch'essi vengano assimilati ai primi!) a seconda del tributo: non soggetti ai fini Irpeg/Ires, imponibili ai fini Irap ...

A parte la singolarità di una norma che si pone in termini contraddittori nei due rami impositivi (e che richiama l'art. 11, ma non anche – il più pertinente – art. 11 bis del Decreto IRAP), va ribadito che tale disposizione non riguarda le **somme** (cd. "finanziamenti") e i **valori** (degli immobili trasferiti) qui in esame, dato che gli stessi hanno natura non di componenti economici (né straordinari, né – tanto meno – ordinari) ma di elementi patrimoniali : pertanto non possono identificarsi in quei "contributi" che la norma speciale dell'art. 55 (ora 88) del T.U.II.RR. ha voluto escludere da

IRPEG (ora da IRES) nell'ovvio presupposto che (in sua assenza) avrebbero integrato materia imponibile (Irpeg).

Si tratta, invero, di somme/valori che sono fuori dal campo di applicazione delle imposte sui redditi per non essere “componenti di reddito” e che, quindi, esulano dalla disposizione da ultimo citata (e che, pertanto, non vengono “toccati” dalla – confusa - norma interpretativa dell'appena ricordato art. 5, co. 3 della L. 289/2002).

6. Quanti sostengono il contrario (e cioè che si tratta di componenti di reddito esclusi da IRPEG/IRES e, pertanto, imponibili ai fini dell'IRAP) dimenticano i “principi” della ragioneria (e la coerente applicazione delle norme giuridiche), dato che

- sia i “contributi” (in denaro) ricevuti dalle Aziende che gestiscono l'edilizia residenziale pubblica a titolo di “finanziamento”, quando l'erogazione venga disposta a fronte dell'acquisto o della costruzione di nuovi beni immobili o di manutenzioni straordinarie incrementative;
- sia, a maggior ragione, il valore degli immobili dalle stesse acquisiti gratuitamente sulla base di leggi statali,

al di là della loro denominazione, altro non sono che **componenti** (*rectius* “elementi”) **del fondo di dotazione delle A.T.E.R.** (o A.L.E.R. o *altra sigla*), essendo destinati a potenziare la struttura patrimoniale propria e “caratteristica” degli enti beneficiari: come tali vanno esclusi “in radice” da qualsiasi tassazione sui redditi (e anche dalla tassazione IRAP) ...senza necessità di alcuna previsione normativa di esclusione [come quella inserita nella lett. b) del co. 3 dell'art. 55 (oggi 88) del T.U.II.RR., per cui “*non si considerano contributi o liberalità i finanziamenti erogati agli*

I.A.C.P./A.T.E.R.]”. In realtà - come spesso accade in presenza di una norma “non necessaria” - la disposizione citata ha creato confusione e comportato dubbi interpretativi, inducendo a ritenere che “*se il Legislatore è intervenuto, c'erano le ragioni per farlo*” (dato che quelle somme non sono escluse “in radice”, ma solo a seguito della deroga); che tali somme costituiscono “contributi in conto capitale”, i quali, di regola, sono tassati (e non lo sono, a fini IRPEG/IRES, solo perché è intervenuto il Legislatore ad affermarlo); in definitiva, che la esclusione vale per l'IRPEG (che la prevede), ma non anche per l'IRAP (che non la prevede)..., così come ha affermato, per l'appunto, l'Agenzia delle Entrate nella nota 13 maggio 2003

7. A tale critica, basata sulla natura di apporti al “patrimonio netto” (o al “fondo di dotazione”) delle somme e delle attribuzioni di che trattasi, si aggiunge una ulteriore argomentazione (a favore della loro irrilevanza tributaria); la quale fa leva sulla “valutazione sostanziale” del ruolo istituzionale dei soggetti che assegnano/ricevono quelle somme (o quei beni) e sulla funzione di quei “finanziamenti” e di quegli “incrementi immobiliari” per sostenere la assimilazione dell'ente politico sovven(ziona)tore (Stato o Regione) ad un soggetto – che riveste se non la forma, di certo il ruolo e la funzione di **socio** – che effettua versamenti a fondo perduto a favore della “propria” Società: con conseguente applicabilità della disposizione di cui all'art. 55 (ora 88), co. 4 del T.U.II.RR..

* * * *

Quanto sopra premesso per affermare la “non rilevanza” – ai fini IRAP, oltre che ai fini IRPEG (ora IRES) – dei cd. “finanziamenti e.r.p.” e delle

assegnazioni (gratuite) di immobili, la “A.T.E.R. (o A.L.E.R. o *altra sigla*)
– Azienda Territoriale per l’Edilizia Residenziale della Provincia di”

chiede

a codesta Direzione della Regione e/o a codesto Ufficio della
Agenzia delle Entrate, la **restituzione** della **somma** di €..... che
risulta indebitamente versata a titolo di IRAP (saldo 2002 e acconto 2003),
integrata degli interessi maturati e maturandi ai sensi di legge, avvertendo
che – in caso di rigetto della presente istanza o di inerzia da parte
dell’Amministrazione destinataria – la Azienda istante si vedrà costretta a
ricorrere davanti alla competente Commissione tributaria per ottenere, oltre
al rimborso del dovuto, anche la condanna alla rifusione delle spese di lite.

Si allega alla presente istanza:

1. Modello di pagamento F24;
2. Dichiarazione dei redditi UNICO P.G. relativa al 2002 (presentata nel
2003);
3. Stato patrimoniale e Conto economico, con evidenza dei fatti che
interessano, nonché estratto delle scritture contabili relative all’incasso dei
contributi in denaro e all’acquisizione dei beni demaniali;
4.
5.

Con osservanza.

..... maggio 2004

p. “A.T.E.R. – Azienda",
il legale rappresentante: