

RISOLUZIONE N. 13/DF



**MINISTERO
DELL'ECONOMIA E DELLE FINANZE**
DIPARTIMENTO DELLE FINANZE

DIREZIONE FEDERALISMO FISCALE

Roma, 10 dicembre 2008

Prot. 25656/08

Alle Regioni e alle Province autonome di Trento
e di Bolzano
All'Agenzia delle entrate

L O R O S E D I

OGGETTO: Articolo 1, commi 50, let. h), e 226 della legge 24 dicembre 2007, n. 244, (legge finanziaria per il 2008). Riparametrazione aliquote dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP). Chiarimenti.

Premessa

Con l'art. 1 della Legge 24 dicembre 2007, n. 244, - da ora in poi denominata "finanziaria 2008" - sono state introdotte numerose modifiche riguardanti la disciplina dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), che hanno interessato sia aspetti tecnici del tributo, quali base imponibile ed aliquota, di cui ai commi 50, 51, 171 e 226, sia questioni di carattere procedurale inerenti, per lo più, alla liquidazione, all'accertamento, alla riscossione del tributo nonché alla presentazione della dichiarazione annuale IRAP, di cui ai commi 44, 45 e 52. Con il comma 43 del medesimo articolo 1, inoltre, si conferisce espressamente all'imposta in esame natura di tributo proprio regionale prevedendo, altresì, l'obbligo di istituzione della stessa tramite legge regionale a decorrere dal 2009.

Con specifico riguardo alle innovazioni in materia di aliquote si fa presente che, mentre la lettera h) del menzionato comma 50, modifica l'art. 16, comma 1, del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, stabilendo che l'aliquota base IRAP del 4,25% viene ridotta, a decorrere dal 1° gennaio 2008, al 3,9%, il successivo comma 226 della legge finanziaria per il 2008 - d'ora in poi denominato "comma 226" - dispone che le aliquote IRAP vigenti alla data del 1° gennaio 2008, qualora abbiano subito variazioni in base al comma 3 dell'art. 16 del menzionato D.Lgs. n. 446/1997, devono essere riparametrate in funzione di un coefficiente pari a 0,9176.

Alla luce di tale nuova disciplina si ritiene opportuno chiarire taluni aspetti strettamente legati alla corretta interpretazione delle appena citate novità normative ed agli effetti da esse derivanti atteso che, come per altro segnalato da alcune regioni, la relativa formulazione potrebbe dar luogo a diverse letture.

1. Ambito di applicazione

In primo luogo, talune regioni hanno eccepito come la mera interpretazione letterale del comma 226, ove si prevede che oggetto di riparametrazione sono le aliquote che, alla data del 1° gennaio 2008, oltre, ovviamente, ad esser vigenti alla stessa data devono, altresì, aver subito variazioni ai sensi dell'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, possa indurre in errori interpretativi della norma stessa e dar vita a fenomeni controversi. Questo, in quanto, verrebbe da supporre che le regioni, ove siano state deliberate con legge adottata antecedentemente al 31/12/2007, variazioni d'aliquota aventi effetto dal 1° gennaio 2008, siano tenute a riparametrare anche tali aliquote (aventi come base la nuova misura ordinaria del 3,9% anziché il 4,25%), considerato che quest'ultime rispettano entrambe i requisiti appena sopra elencati, di cui al comma 226.

Pertanto, nel caso, puramente esemplificativo, di incrementi d'aliquota pari all'1%, deliberati entro il 31.12.2007 e decorrenti dal 1° gennaio 2008, (si veda in proposito L.R. Puglia 31.12.2007, n. 40), l'effetto indotto da un'interpretazione strettamente letterale della norma sarebbe quello di sottoporre a rideterminazione anche la nuova aliquota del 4,9% decorrente dal 1° gennaio 2008 ed avente come misura base il nuovo valore del 3,9% oltre che tutte le aliquote già in vigore e variate, in passato, rispetto alla previgente misura ordinaria del 4,25% .

Ciò premesso, si è del parere che, ai fini della corretta applicazione del comma 226, non si possa prescindere dalla previa lettura del menzionato comma 50 let. h) poiché solo dall'interpretazione sistematica delle due disposizioni è possibile comprenderne i rispettivi ambiti di operatività.

Infatti, così come con il comma 50 let h) della finanziaria 2008 il legislatore ha inteso introdurre una norma di transito dal valore dell'aliquota base previgente alla finanziaria 2008, (pari a 4,25%), a quello successivo (nuova misura del 3,9%), parallelamente con il comma 226 si è voluto disporre in ordine alle aliquote che nel corso degli anni sono state oggetto di variazione in forza della potestà legislativa regionale. Quindi, considerato che tra la nuova aliquota base del 3,9%, valida dal 2008, e quella precedente del 4,25% intercorre un rapporto pari a 0,9176 (esattamente pari a quello indicato dal comma 226) si è dell'avviso che tale rapporto vada mantenuto inalterato anche con riferimento alle aliquote che, sulla base dell'originaria misura del

4,25%, sono state differenziate, entro i limiti consentiti, con interventi legislativi da parte di regioni e province autonome.

Va, pertanto, considerato che gli effetti del comma 226 debbono evincersi non tanto dal tenore letterale quanto soprattutto dalla verifica della *ratio* della norma stessa che trova la propria genesi nell'esigenza di armonizzare ed allineare le aliquote variate in passato e, comunque, vigenti al 1° gennaio 2008, con la nuova misura base del 3,9%; pertanto, può ragionevolmente ritenersi che solo le aliquote modificate precedentemente al 1° gennaio 2008 ed aventi come misura di riferimento l'originario valore del 4,25%, risultano soggette a riparametrazione, purché, ovviamente, ancora vigenti.

Nel contrario caso in cui, pur fedeli al dettato letterale, si ammettesse la riparametrabilità anche delle aliquote IRAP variate in base alla nuova misura del 3,9%, si opererebbe una doppia riparametrazione della stessa; infatti, riparametrare, ad esempio, l'aliquota del 4,9% (3,9% + 1%) significherebbe rideterminare anche la stessa nuova aliquota base del 3,9% che, come sopra evidenziato, risulta già riparametrata, ai sensi del comma 50 let. h) della finanziaria per il 2008.

Per quanto, infine, riguarda il numero dei decimali con cui dovranno essere espresse le aliquote riparametrate, si è dell'avviso, che così come il legislatore del D.Lgs. n. 446 del 1997 ha provveduto ad adottare aliquote con due sole cifre decimali, allo stesso modo si ritiene che si debba operare in questa sede con eventuale arrotondamento dell'aliquota riparametrata per eccesso se la terza cifra decimale è pari o superiore a cinque o per difetto se minore.

2. Intervallo di variazione

Sulla base delle argomentazioni svolte al punto precedente sorge, altresì, l'esigenza di precisare taluni aspetti essenziali della problematica concernenti l'eventuale riparametrazione anche delle sole variazioni d'aliquota che le regioni e province autonome, ai sensi del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446, art. 16, comma 3, possono liberamente adottare entro i limiti di +/-1% rispetto alla misura indicata al comma 1 del medesimo art. 16.

Infatti, considerata la misura del 3,9% che, di fatto, risulta già riparametrata, ed interpretando il testo del comma 226, talune regioni hanno avanzato l'ipotesi secondo cui potrebbero essere soggette a riparametrazione non solo le aliquote variate su base ordinaria del 4,25% (come detto al punto 1) ma anche le sole "variazioni", decorrenti dal 1° gennaio 2008, applicabili alla nuova misura base del 3,9%.

Tale problematica acquisisce rilevanza fondamentale in quanto la negazione di detta riparametrazione rischierebbe di compromettere l'uniformità fiscale dell'azione legislativa consentendo, di fatto, un utilizzo di aliquote IRAP diverse in funzione delle tempistiche in cui le

stesse vengono modificate. Infatti, la sola riparametrazione delle “vecchie aliquote” (variate in base alla misura del 4,25%), non sembra, da sola, idonea a garantire quell’armonia fiscale d’aliquota che il legislatore intende perseguire alla luce della finanziaria per il 2008, visto che l’aliquota massima del 5,25%, ad esempio, riparametrata in 4,82% differisce dall’aliquota massima che la regione potrà imporre dal 2008 pari a 4,9% (3,9% + 1%); così come l’aliquota del 2,98% (3,25% riparametrato) differisce da quella minima adottabile dal 2008 pari a 2,9% (3,9% - 1%).

Risulta, pertanto, evidente come, anche nell’ambito della medesima regione, potrebbero trovare luogo fenomeni distorsivi in ordine ai quali soggetti economici tenuti alla riparametrazione delle vecchie aliquote variate su base 4,25% sarebbero sottoposti ad un intervallo d’aliquota 2,98% - 4,82% diverso da quello applicabile ai soggetti la cui nuova aliquota ordinaria del 3,9% sia direttamente variata successivamente al 1° gennaio 2008 entro i valori di 2,9% - 4,9%. Si assisterebbe, in definitiva, ad una duplicazione dei possibili intervalli di variazione delle aliquote IRAP e ad una sostanziale disapplicazione dell’art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997.

Esempio:

- Aliquota variata entro il 31.12.2007 con base di riferimento 4,25%.

Intervallo di variazione: 3,25% - 5,25%

Riparametrazione: 2,98% - 4,82%

- Aliquota variata dal 01.01.2008 con base di riferimento 3,9%

Intervallo di variazione: 2,9% - 4,9%

Ciò premesso, si ritiene che la questione vada affrontata focalizzando quanto previsto dall’art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997, laddove si dispone espressamente la facoltà da parte delle regioni di variare l’aliquota IRAP fino ad un massimo di un punto percentuale in aumento o diminuzione rispetto alla misura base, e soprattutto sancendo, seppur in via interpretativa, la riparamettabilità anche di detta variazione.

Infatti, il comma 226, nel disporre la riparametrazione delle aliquote in passato variate, implica, di fatto, non solo la riparametrazione dell’aliquota base del 4,25% (già per altro imposta dal comma 50 let. h) ma anche la riparametrazione della variazione applicata in aumento o diminuzione sulla stessa aliquota base del 4,25%, poiché rideterminare, ad esempio, il 5,25% significa nient’altro che sottoporre a ricalcolo le due componenti d’aliquota del 4,25% (quota base) e dell’1% (variazione), tanto da ottenere rispettivamente i valori di 3,9% e 0,92%.

Ciò considerato, si ritiene di poter argomentare che il legislatore statale nel definire i criteri della riparametrazione, rimodulando le aliquote, abbia inteso rimodulare, altresì, le stesse variazioni

in esse contenute e, in via implicita, l'intervallo entro cui queste possono essere stabilite, ai sensi del comma 3 dell'art. 16, D.Lgs. 446/1997.

Siffatta interpretazione comporta che le variazioni consentite dal citato comma 3 mutino da +/-1% a +/-0,92%, con conseguente definizione di un nuovo intervallo d'aliquota che va da 2,98% (3,9% - 0,92%) a 4,82% (3,9% + 0,92%).

Alla luce di quanto sopra, emerge chiaramente che le criticità precedentemente descritte derivanti dalla tempistica di applicazione della variazione d'aliquota, troverebbero idonea e legittima soluzione poiché:

- i soggetti tenuti ad eseguire la riparametrazione delle “vecchie aliquote” variate tra il 3,25% e 5,25% ricadranno nell'intervallo 2,98% - 4,82%;
- i soggetti che, a seguito di legge regionale deliberata entro il 31.12.2007, hanno subito variazioni d'aliquota, decorrenti dal 2008, nella misura dell'1% o di altro valore deciso in base al precedente intervallo di valori possibili (+/-1%), riparametreranno unicamente la variazione. Pertanto, con riferimento ai casi limite l'intervallo sarà: 3,9% + / - 0,92% → 2,98% - 4,82%. Identico al precedente;
- i soggetti che subiranno variazioni successivamente all'entrata in vigore della finanziaria 2008 in base ai nuovi valori compresi tra + 0,92% e - 0,92%, applicheranno direttamente il nuovo intervallo 3,9% + / - 0,92% → 2,98% - 4,82%. Identico ai precedenti.

Da quanto precede, si evince che tutte le possibili casistiche convergono verso il medesimo intervallo di variazione d'aliquota in quanto a decorrere dal 1° gennaio 2008, ed al fine di garantire uniformità di trattamento fiscale, dovrà considerarsi che le regioni avranno facoltà di variare l'aliquota IRAP fino ad un massimo di 0,92 punti percentuali. Di conseguenza, anche le regioni che, con legge adottata entro il 31.12.2007, abbiano stabilito variazioni d'aliquota decorrenti dal 1° gennaio 2008, commisurate al valore di un punto percentuale, dovranno considerare applicabile il coefficiente di riparametrazione anche a dette variazioni.

3. Regioni in condizioni di disavanzo di gestione

Si tratta ora del caso in cui le aliquote Irap vigenti siano state oggetto di variazioni non in seguito alle potestà regionali in materia di IRAP, di cui all'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997 bensì per effetto dell'applicazione dell'art. 1, comma 174, della L. 30 dicembre 2004, n. 311, atteso che, in proposito, le regioni interessate hanno chiesto chiarimenti circa la riparametrabilità di dette aliquote.

Al riguardo, si è del parere che, al fine di poter stabilire se ricorra o meno l'obbligo di riparametrazione di cui al comma 226, sia necessario, innanzitutto, ripercorrere il significato e gli effetti delle norme che hanno previsto automatismi di variazione sulle aliquote IRAP vigenti anteriormente alla legge finanziaria per il 2008.

Con riferimento all'ultimo periodo del citato art. 1, comma 174, L. n. 311/2004, questo prevede che, qualora il Presidente della regione, in qualità di Commissario ad acta, non abbia adottato, entro i termini previsti, i necessari provvedimenti per ripianare l'accertato disavanzo del sistema sanitario regionale, con riferimento agli anni d'imposta 2006 e successivi, nelle regioni interessate da detto disavanzo verrà applicata, nella misura massima prevista dalla vigente normativa, la "maggiorazione" dell'aliquota dell'imposta regionale sulle attività produttive.

Tale automatismo ha iniziato ad operare, sin dall'anno d'imposta 2006, nei confronti di Abruzzo, Campania, Lazio, Molise e Sicilia; successivamente, con D.L. 7 luglio 2006, n. 206, convertito con modificazioni dalla L. 17 luglio 2006, n. 234, la disposizione di cui al citato art. 1, comma 174, L. n. 311 del 2004 è stata interpretata nel senso che le aliquote vigenti nelle regioni interessate vanno incrementate della misura massima dell'1% nel rispetto, comunque, del limite non superabile del 5,25%, fatti salvi i regimi d'esenzione. Ciò significa, che le aliquote pari o superiori al valore base del 4,25% sono state variate, in automatico, al valore di 5,25% mentre quelle ridotte hanno subito un incremento in ragione di un punto percentuale.

Come appare chiaro dalla lettura della legge, l'applicazione del suddetto automatismo scatta non in virtù di autonoma volontà regionale bensì in forza di norme di legislazione statale tese a garantire il rispetto degli equilibri di finanza pubblica in materia sanitaria, per cui, sotto certi aspetti, risulta immediata l'estraneità delle aliquote variate a seguito del predetto automatismo agli effetti del comma 226 che, ai fini della riparametrazione, fa espresso rinvio all'art. 16, comma 3, del D.Lgs. n. 446 del 1997, ove si dispone che "... le regioni hanno facoltà di variare l'aliquota di cui al comma 1 fino ad un massimo di...".

Da quanto sopra, emerge che la variazione d'aliquota, oltre che espletarsi nel rispetto del limite indicato allo stesso comma 3, risulta, altresì, essere *espressione della discrezionalità regionale*, tanto che viene adottata con legge regionale.

Ciò premesso e considerato che la maggiorazione stabilita dall'art. 1, comma 174, L.n. 311/2004, non sembra rientrare nell'ambito delle discrezionalità regionali poiché viene automaticamente imposta da una norma statale, si può ipotizzare che un'aliquota subordinata all'automatismo in questione non sia configurabile come aliquota variata ai sensi dell'art. 16, comma 3, D.Lgs. 446/1997, così come richiesto dal comma 226, e, dunque, detta fattispecie dovrebbe non costituire oggetto di riparametrazione.

Tuttavia, siffatta interpretazione, benché aderente al combinato disposto del comma 226 e dell'art. 16, comma 3, D.Lgs. 446/1997, potrebbe determinare un difforme trattamento fiscale nei confronti dei contribuenti secondo la regione ove questi svolgono la propria attività. Infatti, chi realizza valore aggiunto in regioni diffidate continuerebbe ad applicare un'aliquota non riparametrata, ad esempio il 5,25%, (dovuto a legge statale) chi, invece, opera in regioni non diffidate e fosse soggetto al 5,25%, deliberato con legge regionale, fruirebbe, in sostanza, di una riduzione d'aliquota poiché detta aliquota verrebbe riparametrata nella misura del 4,82%.

Ciò posto, si è dell'avviso che andrebbe trovata diversa giustificazione giuridica riguardo la piena riparametrabilità delle aliquote oggetto dell'automatismo in parola, al fine di eliminare le sperequazioni appena descritte.

In proposito, si fa presente che il predetto art. 1, comma 174, della L. n. 311/2004 disciplina un meccanismo automatico di maggiorazione delle aliquote IRAP (e non solo), attivabile in caso di disavanzo di gestione, che impone l'applicazione della maggiorazione d'aliquota "*nella misura massima stabilita dalla normativa vigente*". Tale rinvio "*alla normativa vigente*" chiama in causa l'art. 16, comma 3, del D.Lgs. 446/1997, ove è contenuta la "*misura massima*" di cui al precedente art. 1, comma 174, L. 311/2004, e consente di poter affermare che la norma dell'automatismo fiscale, contenuta nel menzionato comma 174 L. 311/2004, non viva di propria autonomia poiché non potrebbe trovare concreta applicazione in assenza dei limiti fissati ad opera dell'art. 16, comma 3, D.Lgs. n. 446/1997.

Pertanto, anche la variazione imposta con norma statale, risulterebbe così riconducibile all'art. 16, comma 3, D.Lgs. 446/1997 e, dunque, riparametrabile ai sensi del comma 226.

Tuttavia, tale interpretazione, seppur plausibile e forse più prossima all'intento di riduzione generalizzata delle aliquote IRAP, trascura un requisito fondamentale che caratterizza profondamente l'applicazione proprio del citato comma 3 art. 16 D.Lgs. n. 446/1997, e cioè la piena discrezionalità regionale a variare l'aliquota. Infatti, ancorché con il precedente ragionamento si riesca ad armonizzare l'automatismo di cui all'art. 1, comma 174, L. 311/2004 con l'art. 16, comma 3, D.Lgs. 446/1997, facendo leva sul rispetto della misura massima della variazione, resterebbe, in ogni caso, non soddisfatto l'altro necessario aspetto, contemplato nello stesso art. 16, comma 3, costituito dalla facoltà concessa alle regioni di intervenire direttamente in materia di definizione delle aliquote IRAP e proprio a tale facoltà di variazione sembra far riferimento il comma 226 allorché dispone "*...qualora variate ai sensi dell'art. 16, comma 3, del decreto legislativo 15 dicembre 1997, n. 446...*"

Ciò premesso, la soluzione interpretativa che in questa sede, oltre a risultare in armonia col testo della finanziaria 2008, permette, nel contempo, di evitare le sperequazioni sopra indicate è quella secondo cui le aliquote IRAP, frutto di “imposizione sovra-ordinata” rispetto alla legislazione regionale, non vadano sottoposte “per intero” a riparametrazione bensì vadano rideterminate con esclusivo riferimento al valore dell’aliquota ordinaria pari al 4,25%, (in forza del comma 50 let. h, legge finanziaria per il 2008) ovvero al diverso valore, deliberato con legge regionale, quale estrinsecazione della potestà territoriale, di cui all’art. 16, comma 3, D.Lgs. 446/1997 (in forza del comma 226). Ciò in quanto, in assenza dell’automatismo in questione, le stesse aliquote sarebbero state, di regola, sottoposte a riparametrazione.

In sostanza, attesa la potenziale inapplicabilità della riparametrazione alle aliquote maggiorate per effetto dell’automatismo di cui all’art. 1, comma 174, L. 311/2004, poiché ciò sembra esulare dalla portata normativa del comma 226, si ritiene che dovrà procedersi a riparametrare unicamente la quota d’aliquota pari al 4,25% (visto che ciò è imposto dal comma 50 let. h), ovvero la quota pari al diverso valore espressione della potestà regionale (visto il comma 226), mentre sarà lasciata inalterata la variazione effetto dell’automatismo in parola che, comunque, come precedentemente definito al punto 2), a decorrere dal 2008, sarà non più pari all’1% bensì allo 0,92%.

Pertanto, la nuova “*misura massima*” della maggiorazione IRAP, indicata dall’art. 1, comma 174, L. 311/2004, e l’applicazione della stessa alle aliquote regionali riparametrate garantirà quell’uniformità di trattamento fiscale indipendentemente dalla regione di esercizio dell’attività produttiva.

Infatti:

- le regioni che hanno spontaneamente adottato l’aliquota, ad esempio, del 5,25% riparametreranno detta aliquota in 4,82%;
- le regioni in condizioni di deficit finanziario che, invece, applicano il medesimo 5,25% (4,25% + 1%), imposto ai sensi del citato art. 1, comma 174, L. n. 311/2004, riparametrando il solo 4,25% (3,9%) cui verrà applicata la maggiorazione dello 0,92%, applicheranno la misura di 4,82%, pari alla precedente.

Analogo equilibrio fiscale è ottenibile anche con riferimento alle altre possibili casistiche d’aliquota. A mero titolo esemplificativo:

- l’aliquota del 4,25% in regione non soggetta ad automatismo fiscale diventa pari a 3,9% così come l’aliquota del 4,25% in regione soggetta a detto meccanismo (3,25% + 1%) diventa anch’essa pari a 3,9% (2,98% + 0,92%);

- l'aliquota del 4,75% in regione non soggetta ad automatismo fiscale diventa pari a 4,36% così come l'aliquota del 4,75% in regione soggetta a detto meccanismo (3,75% + 1%) diventa anch'essa pari 4,36% (3,44% + 0,92%);
- l'aliquota del 5,25% in regione non soggetta ad automatismo fiscale diventa pari a 4,82% così come l'aliquota del 5,25% in regione soggetta a detto meccanismo (4,75% + 0,5%) diventa anch'essa pari a 4,82% (4,36% + 0,46).

Ciò, in quanto all'aliquota base riparametrata viene applicata la nuova maggiorazione commisurata sulla base dello 0,9176.

Preme, a tal punto, sottolineare che da quanto appena descritto emerge, di fatto, una sostanziale identità di risultato tra la procedura appena delineata e quella concernente la piena riparametrazione delle aliquote, tanto che la costruzione logica appena fornita potrebbe sembrare, di per se, inutile atteso l'analogo risultato cui si perviene riparametrando "per intero" anche le aliquote oggetto di maggiorazione automatica.

Tuttavia, occorre precisare che mentre la riparametrazione "per intero" delle aliquote IRAP, maggiorate a seguito dell'art. 1, comma 174, L. 311/2004, troverebbe la propria giustificazione in una sorta di forzatura giuridica, laddove si aggancia il citato comma 174 L. 311/2004 all'art. 16, comma 3, D.Lgs. 446/1997, atteso il riferimento alla "*misura massima stabilita dalla normativa vigente*", prescindendo dal considerare quale ulteriore elemento fondamentale l'esercizio della facoltà regionale di variare le aliquote IRAP, l'ipotesi in parola fonda la propria ragione d'essere su argomentazioni coerenti con i dettami della finanziaria 2008 poiché vengono sottoposte a riparametrazione unicamente quelle aliquote che, in condizioni di corretta gestione economico-finanziaria dell'ente territoriale, sarebbero state, *ex lege*, sottoposte a ricalcolo, secondo quanto previsto dal comma 50 let. h) e dal comma 226.

IL DIRETTORE GENERALE DELLE FINANZE

Fabrizia Lapecorella