



Andaf: Libro bianco sulla semplificazione. Il contributo del Comitato tecnico fiscale

a cura di Salvatore Mattia^(*)

Il tema, urgente, della semplificazione delle norme è stato più volte invocato dalle realtà produttive e sociali del Paese che, con fortune differenti, hanno presentato al legislatore le proprie richieste di deburocratizzazione.

Anche l'Andaf decide oggi di presentare, attraverso il "Libro bianco", alcune proposte di semplificazione del quadro e degli adempimenti normativi tributari. Con un importante elemento di novità. Gli ambiti su cui lo studio si è concentrato non sono solamente analizzati in un'ottica critica. Allo spirito critico, necessario e legittimo, il gruppo di lavoro ha deciso di associare le proposte concrete. È questo, dunque, il primo merito del "Libro bianco": la convivenza dell'aspetto problematico e di una o più ipotesi concrete di risoluzione in un unico documento.

Le proposte raccolte nel volume nascono dalla quotidiana pratica lavorativa. Il Comitato tecnico-fiscale dell'Andaf è, infatti, composto da uomini d'azienda, professionisti che giornalmente si misurano con la normativa nazionale e la comparano con la legislazione internazionale dello stesso settore.

1. Introduzione

Il Comitato tecnico fiscale dell'Andaf ha articolato nel Libro bianco alcune proposte operative di

^(*) Segretario del Comitato tecnico fiscale (Ctf) Andaf.

semplificazione degli adempimenti amministrativi derivanti da alcune norme tributarie, riguardanti, in special modo, la disciplina dei seguenti comparti:

- *Controlled foreign companies* (Cfc), ex art. 167 del Tuir;
- *Transfer pricing* (Tp), ex art. 101 del Tuir;
- spese di rappresentanza, ex art. 108 del Tuir;
- autovetture aziendali, ex art. 164 del Tuir;
- comunicazioni Intrastat relative ai servizi, ex art. 50 del D.L. 30 agosto 1993, n. 331;
- comunicazioni "black list", ex art. 1 del D.L. 25 marzo 2010, n. 40;
- determinazione della base imponibile Irap, ex art. 4 del D.Lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

Nel presente lavoro, per ciascun suindicato comparto:

- viene illustrata, in sintesi, la vigente disciplina tributaria;
- vengono formulate proposte di modifica normativa, volte alla semplificazione amministrativa.

2. Regime Cfc

2.1. *Passive income* e attività caratteristica delle banche

Le disposizioni contenute nei commi 5-*bis* e 8-*bis* dell'art. 167 del Tuir prevedono che i redditi non caratterizzati da un'attività economica "operativa" vengano penalizzati rispetto alle attività con un contenuto prettamente produttivo.

La logica della norma, inserita nell'ambito della disciplina sulle *Controlled foreign companies*

(Cfc), è di disincentivare la pratica secondo cui vengono trasferite in Stati o territori a fiscalità più vantaggiosa le attività maggiormente redditizie o i capitali da investire in attività non operative.

La previsione normativa ha un evidente impatto sul settore bancario, la cui attività imprenditoriale “tipica” risiede proprio nella gestione, detenzione e investimento in titoli, crediti e altre attività finanziarie.

La definizione di ciò che per le imprese bancarie e assicurative rappresenta un'**attività tipica** è fondamentale per poter ritenere che i redditi derivanti dallo sviluppo di operazioni legate al raggiungimento del risultato economico non possano essere assimilati automaticamente a forme di abuso.

Una lettura non coerente della norma potrebbe portare alla penalizzazione, per così dire, automatica di tutti quei soggetti che svolgono istituzionalmente tale attività.

2.2. Proposta di semplificazione

La proposta di semplificazione sul tema consiste nel riconoscimento, attraverso lo strumento interpretativo o legislativo, di una forma di **esclusione generalizzata per i redditi prodotti dai soggetti bancari** nell'ambito dello svolgimento della propria attività caratteristica.

Tale modifica renderebbe coerente il quadro normativo nazionale con le libertà economiche tutelate e riconosciute nell'ambito della comunità europea.

Del resto, l'Agenzia delle Entrate ha riconosciuto con la circ. n. 23/E del 26 maggio 2011² che i proventi della “gestione individuale o collettiva dei patrimoni per conto terzi” svolta da intermediari finanziari non costituiscono redditi passivi nel caso in cui tale attività richieda l'esercizio “attivo” di una funzione squisitamente imprenditoriale, svolta istituzionalmente dal soggetto.

L'analogia è, in linea di principio, evidente: anche l'attività bancaria caratteristica dovrebbe essere considerata fra quelle che non producono *passive income* per definizione.

2.3. Regime dei Paesi “white list”

Il regime delle Cfc ha valenza operativa anche nei confronti dei Paesi che non presentano una fiscalità privilegiata (c.d. “white list”).

L'art. 167, comma 8-*bis*, del Tuir prevede infatti che il regime Cfc venga applicato anche alle im-

prese che intrattengono rapporti con i Paesi “white list” nel caso in cui, tra l'altro, **più della metà dei proventi** realizzati **derivino da attività “passive”**.

Tale riferimento normativo comporta, sul piano pratico, la necessità per l'impresa di confrontare il livello di imposizione della società estera con il carico fiscale che gli stessi redditi avrebbero subito sulla base della normativa nazionale.

Tale confronto può risultare assai gravoso, se non addirittura vessatorio, soprattutto per quelle realtà contraddistinte da una forte presenza all'estero e che devono, pertanto, procedere alla determinazione analitica del livello impositivo in ciascun esercizio.

L'Agenzia delle Entrate, con le circolari n. 51/E del 6 ottobre 2010³ e n. 23/E del 26 maggio 2011, ha fornito importanti chiarimenti sui criteri da adottare per effettuare il confronto fra l'effettivo onere fiscale estero e quello “virtuale” italiano (“*tax rate test*”).

Anche in presenza di tali chiarimenti permane tuttavia la necessità di semplificare le disposizioni previste dal citato comma 8-*bis*.

2.4. Proposta di semplificazione

Già l'Assonime aveva tentato di superare il problema proponendo di applicare la normativa sulle Cfc solo relativamente a **specifici regimi di concorrenza fiscale unfair** adottati dagli ordinamenti dei *white list* e puntualmente individuati dall'Amministrazione finanziaria.

Un approccio del genere, condivisibile e non generalizzato, comporterebbe una notevole semplificazione per le imprese. In questo modo, infatti, l'applicazione del regime riguarderebbe solamente le pratiche “patologiche”, vale a dire quelle in grado di favorire vantaggi fiscali indebiti.

2.5. Holding estere

La previsione dell'art. 167, comma 8-*bis*, del Tuir risulta particolarmente complessa anche per le società *holding* operanti in Paesi in cui vi è un regime di integrale esenzione sui dividendi, posti i vincoli di deducibilità dei costi sostenuti.

Ora, tale regime dovrebbe essere considerato equivalente a quello vigente in ambito nazionale. La normativa italiana, in particolare, prevede un livello di tassazione **dell'1,375%** da applicare, a titolo di ritenuta d'imposta, sui dividendi distribuiti da società italiane nei confronti di soggetti

² In “*il fisco*” n. 23/2011, fascicolo n. 1, pag. 3687.

³ In “*il fisco*” n. 38/2010, fascicolo n. 1, pag. 6177.

residenti in altri Paesi dell'Unione europea o in Stati *white list*.

Inoltre, i dividendi concorrono alla formazione della base imponibile Ires nella misura del 5%. Tale percentuale rappresenta, nei chiarimenti dell'Agenzia, una quota forfettaria di non deducibilità da associare ai costi sostenuti per la gestione dei dividendi.

2.6. Proposta di semplificazione

La posizione dell'Agenzia delle Entrate in materia è desumibile dalla circ. n. 51/E dell'ottobre 2010, la quale riconosce sostanzialmente come equipollenti i regimi di esenzione integrale e della ritenuta nella misura dell'1,375%. L'aggravio per l'impresa, tuttavia, è rappresentato dalla necessità di presentare in ogni caso istanza di interpello disapplicativo del regime delle Cfc.

La semplificazione proposta, allora, consiste nell'**esclusione generalizzata di quelle fattispecie per cui può essere fatta valere l'equivalenza**. Ovviamente, la conseguenza dell'adozione di tale proposta comporterebbe la non applicabilità di quanto previsto dal comma 8-*bis*, lettera a).

2.7. Soppressione dell'interpello preventivo per controllate residenti in Paesi "white list"

Come detto, la normativa vigente prevede l'obbligatorietà dell'interpello per quei soggetti che richiedono la disapplicazione del regime delle Cfc. Tale previsione normativa sembra non essere perfettamente allineata alle posizioni espresse dall'Unione europea.

La posizione della Commissione europea (Comunicazione della Commissione Ue del 10 dicembre 2007), in particolare, lascia intravedere un atteggiamento di apertura e tutela nei confronti dei soggetti economici che hanno optato per l'insediamento in uno Stato estero mossi da un effettivo interesse di impresa. Questi, infatti, devono potersi insediare ed essere messi in condizione di esplicitare, senza sostenere eccessivi oneri amministrativi, le ragioni economiche che giustificano l'insediamento stesso.

L'onere della prova, ancora per la Commissione, non dovrebbe essere posto solamente a carico del contribuente, circostanza che di fatto si realizza nel quadro nazionale.

2.8. Proposta di semplificazione

Una via per semplificare gli adempimenti a carico delle imprese potrebbe essere quella di **eli-**

minare l'obbligo di **interpello disapplicativo** preventivo nei casi in cui l'**insediamento avvenga in Paesi white list**.

Tale modifica normativa potrebbe positivamente incidere sulla semplificazione degli oneri amministrativi che si presentano di fatto a carico dell'impresa.

3. Transfer pricing

3.1. Prima proposta

La prima proposta di stimolo al legislatore riguarda l'opportunità di introdurre un **regime facoltativo** per escludere quei flussi di transazioni:

- inferiori a soglie predeterminate;
- che non si presentano in modo ricorrente;
- qualitativamente diversi in termini di attività.

La selezione dei flussi di transazioni effettivamente rilevanti, in particolare, inciderebbe positivamente sulla qualità delle informazioni contenute nella Documentazione nazionale. Di tale circostanza potrebbe trarre vantaggio sia l'impresa, che vedrebbe alleggerito il carico documentale cui è sottoposta, che l'Amministrazione finanziaria, in grado così di acquisire elementi di conoscenza sulle sole operazioni che rispondono alla politica di gruppo.

I nodi da sciogliere, in merito a tale proposta, riguardano la corretta individuazione delle soglie quantitative e qualitative rilevanti.

3.2. Seconda proposta

Un altro elemento di facilitazione potrebbe essere costituito da uno **snellimento delle informazioni** contenute nella Documentazione nazionale.

Gli elementi conoscitivi richiesti dall'Amministrazione finanziaria attraverso la "documentazione idonea" potrebbero, infatti, essere già analiticamente riportati nel Bilancio societario e nella Relazione sulla gestione.

Soddisfatta questa condizione, e compreso il rapporto esistente fra l'impresa e le parti correlate, l'Amministrazione finanziaria si troverebbe ad avere accesso alle stesse informazioni espresse in diversi documenti.

Il contenuto della Documentazione nazionale, dunque, potrebbe essere ridotto alle sole informazioni sulle specifiche operazioni infragruppo per alleggerire l'impresa dall'onere della compilazione documentale.

Il principio è estensibile inoltre anche alle società quotate. Gli obblighi regolamentari cui sono sottoposti i soggetti quotati, infatti, impongono una coerente e puntuale gestione dei rapporti con parti correlate. Da qui la possibilità di ridurre e snellire gli oneri informativi previsti dalla Documentazione nazionale.

3.3. Terza proposta

Un'ulteriore possibile proposta consisterebbe nel promuovere l'istituto della **certificazione tributaria** relativamente alla documentazione idonea da presentare per esplicitare le politiche di *transfer pricing*. Come chiarito dalla circ. n. 58/E del 15 dicembre 2010⁴, il requisito dell'idoneità della documentazione si riferisce più ad aspetti sostanziali che meramente formali. In altri termini, l'Amministrazione finanziaria tende a premiare, più che il pedissequo rispetto dell'obbligo formale, l'atteggiamento dell'impresa che contribuisca, attraverso gli elementi documentali, a esplicitare la dinamica posta alla base della politica dei prezzi di trasferimento adottati a livello di gruppo.

L'istituto della certificazione, in sostanza, potrebbe ridurre l'incertezza che l'azienda deve eventualmente fronteggiare in caso di verifica fiscale, all'atto della presentazione della documentazione stessa alle autorità preposte al controllo. L'asseverazione di un soggetto terzo, in particolare, potrebbe fornire all'azienda in tempi relativamente rapidi un riscontro sulla "qualità" della documentazione predisposta, consentendo un'eventuale modifica in corso d'opera del lavoro svolto.

Il vantaggio, tra l'altro, è rinvenibile anche per l'Amministrazione finanziaria che potrebbe contare su una documentazione idonea nella sostanza e non solo nella forma.

L'estensione della certificazione, inoltre, avrebbe per il contribuente due dirette conseguenze:

- iscrizione a ruolo per maggiori imposte, sanzioni e interessi, avverrebbe solo dopo la sentenza della C.T.P.;
- possibilità di rivalersi comunque sul soggetto certificatore (dotato di specifica assicurazione professionale).

3.4. Quarta proposta

La circ. n. 58/E del 15 dicembre 2010 esclude la possibilità per il contribuente di aderire al processo verbale di constatazione (pvc) ai sensi del-

l'art. 5-*bis* del D.Lgs. 19 giugno 1997, n. 218. Questo perché, all'atto di redazione del processo verbale non è ancora appurabile la consistenza delle sanzioni minime da applicare.

Tale previsione risulta fortemente penalizzante per il contribuente ma presenta anche effetti "distorsivi". In linea di principio, infatti, il contribuente che decide di non presentare alcuna documentazione potrebbe beneficiare di una sanzione inferiore a quella applicabile all'azienda con documentazione non idonea.

La proposta, in concreto, è di **rimodulare il contenuto dell'istituto dell'adesione al pvc**. La documentazione ritenuta non idonea, inoltre, dovrebbe essere considerata nulla invece che costituire un ulteriore potenziale rischio fiscale.

3.5. Quinta proposta

Altro elemento di chiarificazione potrebbe consistere nella **pubblicazione di istruzioni operative** concepite con il **supporto dei rappresentanti delle categorie** tecniche che operano nel contesto aziendale.

Il documento di prassi, in particolare, potrebbe fornire un determinante contributo alla condivisione dei processi e delle pratiche lavorative.

Inoltre, occorrerebbero ulteriori interventi in grado di raggiungere:

- una revisione del concetto di "idoneità" della documentazione;
- la ridefinizione della normativa in tema di stabili organizzazioni;
- il migliore raccordo fra la disciplina fiscale, civilistica e penale.

3.6. Sesta proposta

In tema di *transfer pricing*, si propone infine la semplificazione di alcuni degli adempimenti formali previsti dalla disciplina.

In particolare, risulterebbe particolarmente utile:

- l'**adozione** indistinta anche **della lingua inglese** per la compilazione della documentazione idonea (sia *Masterfile* che Documentazione nazionale);
- la **modifica dei termini di consegna** della documentazione. In particolare potrebbe essere preso come termine di riferimento per la consegna, invece che i 10 giorni dal momento della richiesta, la data di scadenza della verifica. Tale termine costituirebbe un'agevolazione rilevante per l'impresa pur non arrecando pregiudizio all'esito della verifica fiscale;
- l'apposizione della firma elettronica sull'intero *file* da sottoscrivere, invece che procedere a

⁴ In "il fisco" n. 48/2010, fascicolo n. 1, pag. 7834.

una sigla di ogni singola pagina della documentazione. L'effetto giuridico della firma, infatti, rimarrebbe impregiudicato.

3.7. Spese di rappresentanza

Com'è noto, le spese di rappresentanza sostenute dalle società per azioni nell'esercizio di impresa sono deducibili ai fini Ires, nel corso dell'esercizio di sostenimento.

La deducibilità può essere esercitata solo nel caso in cui tali spese possano essere realmente ricondotte alla gestione dell'impresa e risultino, per tale ragione, inerenti e congrue all'attività aziendale.

Inoltre, le spese di rappresentanza deducibili devono essere commisurate all'ammontare dei ricavi e dei proventi della gestione caratteristica in misura pari:

- all'1,3% dei ricavi e altri proventi fino a euro 10 milioni;
- allo 0,5% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 10 milioni e fino a euro 50 milioni;
- allo 0,1% dei ricavi e altri proventi per la parte eccedente euro 50 milioni.

3.8. Proposte di semplificazione

Il nuovo regime comporta un rilevante aggravio per l'azienda, soprattutto considerando l'aspetto della compilazione della dichiarazione dei redditi. In sostanza, il nuovo sistema previsto dall'art. 108 del Tuir rappresenta una vera e propria complicazione rispetto a quanto previsto dalla disciplina precedente in materia.

La proposta di semplificazione, in questo senso, propone di ritornare alla determinazione della deducibilità prevista prima all'entrata in vigore della L. 24 dicembre 2007, n. 244.

Il sistema, in particolare, prevedeva che le spese fossero **deducibili per un terzo** e che tale ammontare fosse **ripartito in quote costanti nei quattro esercizi successivi**.

4. Auto aziendali

Il regime tributario sulle auto aziendali prevede la deducibilità, totale o parziale, delle autovetture.

Per ciò che riguarda l'imposizione diretta, l'ultimo intervento normativo si è avuto con il comma 7 dell'art. 15-*bis* del D.L. 2 luglio 2007, n. 81.

In linea generale, il provvedimento:

- ripristina l'originario criterio di calcolo del *fringe benefit* per l'autovettura concessa in

uso promiscuo al dipendente (30% dell'importo corrispondente a una percorrenza convenzionale di 15.000 Km calcolato sulla base di dati Aci);

- prevede una deducibilità del 40% dei costi relativi ad automezzi non utilizzati esclusivamente come strumentali;
- incrementa dal 25% al 40% la percentuale di deducibilità dei costi relativi ad automezzi utilizzati nell'esercizio di arti e professioni;
- introduce una deducibilità del 90% sui costi delle autovetture date in uso promiscuo ai dipendenti.

4.1. Proposte di semplificazione

Le proposte di semplificazione concernenti quest'ambito si riferiscono alla possibilità di considerare come **interamente deducibili** i costi per le autovetture assegnate in **uso promiscuo ai dipendenti**.

Interamente deducibili dovrebbero inoltre anche essere i costi sulle vetture aziendali destinate ad altri utilizzi purché sia rispettato il principio di **inerenza** all'attività di impresa previsto dall'art. 109 del Tuir.

5. Intrastat Servizi

La direttiva comunitaria sull'Iva (n. 2006/112/CE, recepita dal nostro ordinamento con il D.Lgs. 11 febbraio 2010, n. 18) ha sostanzialmente **modificato la soggettività passiva nelle prestazioni di servizi "B-to-B" effettuate a livello europeo**. In linea generale, dal 1° gennaio 2010 tali tipologie di prestazioni sono considerate **tassabili nel Paese del committente** del servizio stesso.

L'ordinamento nazionale prevede che gli operatori che facciano scambi comunitari debbano presentare gli **elenchi Intrastat** evidenziando le cessioni e le prestazioni attive e passive. La compilazione di tali moduli è funzionale allo svolgimento dei controlli incrociati da parte delle autorità finanziarie competenti.

Sono tenuti alla presentazione dei modelli:

- i soggetti passivi Iva residenti che effettuano operazioni intracomunitarie con soggetti passivi Iva di altri Stati europei;
- gli enti, le associazioni e altre organizzazioni che, pur non essendo soggetti passivi Iva, effettuano operazioni di acquisto intracomunitarie sottoposte a imposta per un ammontare superiore a 10 mila euro.

In base alla Dir. n. 2008/117/CE, gli elenchi de-

vono essere presentati:

- mensilmente, in via generale;
- trimestralmente, nel caso in cui l'ammontare delle operazioni intracomunitarie (cessioni e prestazioni) effettuate per il trimestre di riferimento e per ciascuno dei quattro trimestri precedenti non sia superiore a:
 - euro 50 mila;
 - euro 100 mila (solo fino al 31 dicembre 2011).

5.1. Proposte di semplificazione

La stessa Dir. n. 2006/112/CE descrive, all'art. 266, il contenuto minimo degli elenchi consentendo comunque agli Stati membri di richiedere ulteriori informazioni al contribuente. Nel successivo art. 268, inoltre, viene prevista la possibilità di adottare gli elenchi relativamente agli acquisti intracomunitari di beni ma non di servizi. Il contenuto degli elenchi Intrastat, che prevede l'indicazione degli acquisti intracomunitari per i beni e i servizi, eccede a questo punto il contenuto delle previsioni del legislatore europeo.

La proposta di semplificazione, dunque, consiste nell'**eliminazione degli elenchi relativi agli acquisti**, se non altro con riguardo alle prestazioni di servizi.

Altra considerazione, inoltre, va fatta sull'obbligo previsto dal legislatore nazionale di inserire negli stessi elenchi informazioni statistiche per l'associazione dei codici Cpa ai beni o ai servizi. Tale previsione risulta gravosa per l'impresa e, soprattutto, non in linea con quanto previsto dagli ordinamenti di altri Paesi a noi vicini come la Francia e la Germania.

Tali Paesi, in effetti, adottano dei modelli di comunicazione particolarmente semplificati che, al contempo, riescono a non pregiudicare le attività di controllo svolte delle amministrazioni finanziarie.

6. Comunicazioni “black list”

La normativa in vigore sulle operazioni attive e passive intercorse con soggetti aventi sede, residenza o domicilio in Paesi a fiscalità privilegiata prevede a carico degli operatori italiani la **comunicazione di tutte le operazioni realizzate**.

Imprese, professionisti, soggetti non residenti (con stabile organizzazione in Italia, identificati direttamente nel nostro Paese, o con rappresentante fiscale), sono dunque tenuti al rispetto dell'obbligo di comunicazione.

I territori compresi nella c.d. “black list” sono individuati dai Decreti Ministeriali 4 maggio 1999 e 21 novembre 2001.

Secondo l'Agenzia delle Entrate (circ. n. 53/E del 21 ottobre 2010⁵) l'operatore economico estero è quel soggetto che esercita un'attività economica, in maniera indipendente e in qualsiasi luogo, prescindendo dallo scopo e dai risultati che mira a conseguire.

Da un punto di vista amministrativo, la soggettività economica può essere desunta dalla certificazione o dal numero identificativo rilasciato dall'Autorità fiscale competente, o da una semplice dichiarazione in grado di attestare lo svolgimento di un'attività economica.

In sostanza, gli **scambi commerciali** con paradisi fiscali vanno **comunicati a prescindere dall'imponibilità Iva** delle operazioni stesse.

La comunicazione deve avere periodicità:

- trimestrale (per i soggetti con un volume di operazioni realizzate, nei quattro trimestri precedenti e per ciascuna categoria di operazioni, non superiore ai 50 mila euro);
- mensile, negli altri casi.

6.1. Proposte di semplificazione

La proposta di semplificazione in quest'ambito si articola in due punti fondamentali:

1. armonizzazione dell'obbligo di elencazione delle operazioni con Paradisi fiscali con quanto previsto dai commi 10 e 11 dell'art. 110 del Tuir in tema di deducibilità dei costi per scambi con paesi a fiscalità privilegiata;
2. comunicazione e trasmissione delle comunicazioni **solo per operazioni di importi “rilevanti”** (a esempio, oltre euro 1.000).

Lo scopo di tali proposte, dunque, è di far sì che le imprese possano segnalare le operazioni di cui l'Amministrazione finanziaria non ha già evidenza e, comunque, che abbiano una certa rilevanza economica.

7. Base imponibile Irap

La norma sull'identificazione della base imponibile ai fini dell'Imposta regionale sulle attività produttive (Irap) pone dei seri problemi applicativi.

Nel tempo non sono mancati i tentativi, da parte del legislatore, di semplificazione dell'Irap facendo coincidere la base imponibile del tributo con il risultato del bilancio civilistico.

⁵ In “il fisco” n. 40/2010, fascicolo n. 1, pag. 6521.

Tale obiettivo, tuttavia, non sembra assolutamente raggiunto e nella pratica si assiste a una problematica differenziazione fra principi contabili e fiscali che pone seri problemi interpretativi.

7.1. Proposte di semplificazione

In tale contesto, gli operatori ravvisano un'ur-

gente richiesta di semplificazione.

Le proposte di intervento potrebbero prevedere:

- un legame di derivazione dell'Irap dalle voci del bilancio civilistico;
- l'aggancio dell'Irap all'Ires.

Entrambe le proposte, in sostanza, potrebbero semplificare di molto l'applicazione e la conseguente liquidazione delle somme da versare a titolo di Irap.