



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II  
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

# **INNOVAZIONE E DIRITTO**

## **IRAP: Spunti ricostruttivi di un percorso indefinito**

di Maria Villani

### Abstract

IRAP (a regional tax on production activities), 15 years after its introduction and two rulings of the Constitutional Court (which saved its structural system) and the Court of Justice (which recognized its compatibility with the system of VAT), presents elements of critical reflection, in addition to the limits concerning the non-deductibility of the tax from income tax and the attraction of self-employment to firm regime.

The paper then analyzes the relationships between IRAP and self-employment, that the Italian Supreme Court has tried to bring to the system, but without resolving all the antinomies that characterize the structure of the IRAP.

The work therefore focuses on the constitutional principle of protection of competition, which is breached for the exemption that the IRAP grants to imported goods. A privilege which determines, by the point of view of European law, a reverse discrimination which, however, indirectly also affects the free movement of capital, and in contrast with the case law of Court of Justice in this matter, which has recently granted it an objective protection that should exceed limits granted to the protection of reverse discrimination.

At the end of the work some critical remarks on the model of regional fiscal decentralization, which seems intended to extend the life of this unusual tribute.

SOMMARIO: 1. Introduzione. – 2. Questioni note e problemi aperti. – 3. Dalla compatibilità europea l'inevitabile discriminazione a rovescio? - 4. Federalismo regionale: superamento o stabilizzazione del tributo? – 5. Conclusioni.

### *1. Introduzione*

Le tasse risponderanno pure ai più elementari principi di politica tributaria (e non è detto che sia sempre così), ma talvolta, assieme alla burocrazia, ammazzano psicologicamente i contribuenti.

Una delle tasse più invasive è persa indubbiamente l'IRAP. A partire dalla sua introduzione ne sono state evidenziate, poco alla volta, le non poche criticità che tale tributo in sé racchiude. Per dir meglio, chi aveva motivo di dolersene ha alzato forte la propria voce, chi, rispetto alla situazione preesistente, ne ha tratto vantaggi l'ha difesa tiepidamente.

È bene ricordare che questa imposta ne ha sostituite (a partire dal 1997<sup>326</sup>) numerose altre all'epoca in vigore, tra cui le voci più significative sono, da un lato, l'imposta locale sui redditi (ILOR) che, in seguito ad una basilare sentenza della Corte costituzionale<sup>327</sup>, non era applicabile ai redditi di lavoro autonomo in quanto introduceva una discriminazione qualitativa costituzionalmente illegittima; sebbene, a ben vedere, la discriminazione non sia illegittima in sé. Il legislatore della riforma del 1972 aveva, infatti, optato per una addizionale ai redditi assoggettati all'IRPEF caratterizzati in qualche misura da un elemento patrimoniale, piuttosto che istituire un'imposta patrimoniale *ad hoc*: l'esito da parte della Corte costituzionale in punto di illegittimità dell'ILOR sui redditi da lavoro autonomo appariva dunque scontata.

L'IRAP nasce conseguentemente con un vizio originario, vale a dire il tentativo di aggirare i contenuti della sentenza della Corte costituzionale sull'ILOR del 1980.

Dall'altro l'IRAP ha poi sostituito anche i contributi sanitari che erano a carico dei redditi di lavoro<sup>328</sup>.

Con la nuova imposta IRAP il legislatore si è proposto, da un lato, di realizzare un tributo a larga base imponibile in grado di sostituire i contributi sanitari; dall'altro di strutturare il tributo in modo tale da porlo a carico anche dei redditi di lavoro autonomo che la Corte costituzionale aveva escluso dall'ILOR aggirandone il divieto. Ulteriore obiettivo di questo singolare modello di prelievo era quello di adottare uno schema impositivo che facilitasse la traslazione del tributo a carico delle imprese piuttosto che sui percettori di reddito di lavoro dipendente (come avveniva per i contributi sanitari), rischiando oltretutto la bocciatura (poi sventata), da parte della Corte di Giustizia europea, per una sua presunta incompatibilità con

<sup>326</sup> Data della sua introduzione nel nostro ordinamento tributario, con D.lgs. 15 dicembre 1997 n. 446, nell'ambito della cosiddetta riforma della fiscalità locale (una delle tante riforme fiscali che si sono succedute in questi ultimi anni). La creazione dell'IRAP è stata preceduta da un'attenta indagine da parte della «Commissione di studio per la riforma del sistema tributario», che ne ha curato l'introduzione. Tale organo aveva il compito di riordinare il farraginoso sistema fiscale esistente nel Paese ed apportare sostanziali modifiche nel sistema dei prelievi tributari e sanitari a carico delle imprese e dei lavoratori autonomi, nonché modernizzare il sistema di gestione delle dichiarazioni, riorganizzare il lavoro degli uffici finanziari, rendere più razionale e semplice il sistema di prelievo nei confronti dei lavoratori dipendenti, assoggettare ad imposta sostitutiva alcune operazioni di carattere straordinario e riordinare le imposte personali sul reddito al fine di favorire la capitalizzazione delle imprese (cosiddetta DIT, *dual income tax*). L'introduzione dell'IRAP si inserisce in tale contesto come imposta complementare allo scopo fondamentale di riportare i capitali all'interno delle imprese, in quanto l'eccessivo indebitamento e la scarsa capitalizzazione propria costituiscono un problema strutturale delle imprese italiane (a tal proposito si veda G. MARONGIU, *L'imposta regionale sulla attività produttive (IRAP)* in A. AMATUCCI (a cura di), «*Trattato di diritto tributario*», vol IV, Padova, 2001, 443).

<sup>327</sup> C. cost., 16 marzo 1980, n. 42.

<sup>328</sup> L'abrogazione ha poi riguardato l'imposta sul patrimonio netto delle imprese (d.l. 30 settembre 1992, n. 394, convertito in l. 24 aprile 1989 n. 144; PICIAP, imposta comunale sulle arti e professioni, (d.l. 2 marzo 1989, n. 66, convertito in l. 24 aprile 1989, n. 144) e la tassa sulla concessione governativa (d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 641, art. 24).

le direttive comunitarie in materia di IVA, che vietano agli Stati membri di introdurre imposte sulla cifra d'affari ad effetto equivalente, che rappresenterebbero un doppiante dell'imposta sul valore aggiunto.

La costruzione di un modello impositivo unico per tassare sia i redditi d'impresa sia quelli di lavoro autonomo, per di più con la medesima aliquota, ha introdotto nello schema impositivo un ulteriore elemento di incoerenza<sup>329</sup>, per di più in un tributo caratterizzato da un notevole impatto sul bilancio pubblico. Ha determinato quindi non poche conseguenze in punto di certezza del diritto, ragionevolezza ed eticità della tassazione, sia presumendo una dubbia compatibilità con principi basilari (primo fra tutti il principio di capacità contributiva); sia conseguentemente generando un vasto contenzioso tributario al riguardo, oltretutto in un momento in cui la priorità dovrebbe essere sostenere adeguatamente l'economia ancora in convalescenza, dando certezza agli investimenti.

Il circolo virtuoso auspicato dal Governo con la legge delega 80/2003 di riforma del sistema tributario dello Stato, che avrebbe dovuto legare crescita economica e riduzione delle imposte e crescita economica, interrotto nel 2006 prima di potersi consolidare, di fatto non si è mai innescato. Le promesse di riforma o abolizione dell'imposta sono state solo più volte ribadite, scontrandosi invero nel passaggio dall'opposizione al Governo, con l'ineludibile necessità di trovarle un sostituto<sup>330</sup>.

Non si tratta certo di un tema nuovo, ma solo più e più volte rispolverato in pochi assenti e frequenti negazioni, tentando di spianare faticosamente una strada.

## *2. Questioni note e problemi aperti*

L'IRAP è un'imposta nata male perché poco attenta agli strumenti giuridici adottati.

<sup>329</sup> Che la sentenza della Corte Costituzionale (21 maggio 2001, n. 156) non ha risolto.

<sup>330</sup> Il cammino che porta alla prefigurata abolizione dell'IRAP è in realtà irto di ostacoli. Disattese le aspettative nutrite nei confronti del DDL delega per il riassetto fiscale, che prevedeva la creazione di un fondo "taglia tasse" per finanziare gli sgravi fiscali: oltre a non mantenere la promessa di un fondo destinato all'alleggerimento degli oneri fiscali dei cittadini, anche le imprese sono state deluse vedendosi rinnovare l'IRAP (oltre che l'IRPEF) che non subirà alcun tipo di modifica. "La vecchia delega (tanto si legge nella relazione illustrativa della riforma) conteneva l'indicazione, nel medio-lungo periodo, della soppressione dell'IRAP". In specie tanto era stato auspicato: "Il Governo è delegato ad emanare uno o più decreti legislativi per la graduale eliminazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP), con prioritaria esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro; [...] Fino al completamento del processo di riforma costituzionale restano garantiti in termini quantitativi e qualitativi gli attuali meccanismi di finanza locale. In particolare, la progressiva riduzione dell'IRAP sarà compensata, d'intesa con le regioni, da trasferimenti o da compartecipazioni. Restano salve eventuali anticipazioni del federalismo fiscale". Trasferimenti, compartecipazioni e soprattutto una "riforma costituzionale"? che hanno destato serie perplessità. Parlare di "anticipazioni del federalismo fiscale" ha nient'altro che confermato di non essere nel mezzo del processo di attuazione del federalismo fiscale o perlomeno di esserne ancora lontani, in un quadro in cui la pressione fiscale continua a crescere e la crisi non si ferma.

Le discussioni<sup>331</sup> dimostrano che, spesso, i pregi e i difetti dell'IRAP non sono sempre chiari, che sulla sua essenza, sul suo funzionamento, soprattutto su quale sia la base imponibile tassata con l'IRAP spesso vi sono fraintendimenti<sup>332</sup>.

Equivoci che, forse, possono trovare debole difesa solo che si faccia mente alle principali motivazioni che avevano condotto nel 1997 ad adottare il nuovo tributo, tra le quali vi era quella di attrarre a tassazione i redditi di lavoro autonomo, per i quali non era più possibile introdurre addizionali discriminanti rispetto agli altri redditi di lavoro.

In specie l'imposta nasce con una pluralità di obiettivi e con motivazioni diverse, non sempre coerenti; la politica era rappresentata dall'obiettivo di dare alle regioni un tributo a larghissima base imponibile ed aliquota moderata (per aumentare l'autonomia fiscale), al fine di finanziare la spesa sanitaria.

Così finisce per assorbire l'ILOR e i contributi sanitari, due voci caratterizzate entrambe da un ampio gettito, ma entrambe regressive. La nuova imposta, costituita su basi essenzialmente economiche, presentava alcuni elementi positivi e qualche grave inconveniente legato al particolare schema impositivo adottato<sup>333</sup>: l'assenza di qualsiasi differenziazione dal punto di vista dell'aliquota e la mancata previsione di strumenti di deducibilità quantomeno parziale del reddito dalla base imponibile IRAP per le attività di lavoro autonomo, compromettono per alcuni profili la ragionevolezza di un tributo il cui oggetto assomiglia tanto (quasi da identificarsi) ad un'addizionale al reddito<sup>334</sup>.

Sul punto bisogna intendersi: l'IRAP è a tutti gli effetti un'imposta sul valore aggiunto della produzione che adotta una struttura impositiva di tipo reddituale, ed in questo si distingue dall'IVA che è anch'essa un'imposta sul valore aggiunto della produzione, ma che

<sup>331</sup> Data l'ampiezza dei dibattiti in tema di IRAP, in questo e negli altri casi ci si limiterà, per semplificazione espositiva, a riferimenti testuali più precipuamente connessi alla trattazione in esame: in proposito cfr. *ex multis* F. GALLO, *Ratio e struttura dell'IRAP*, in *Rass. trib.*, 1998, 3, 627 ss.; F. GALLO, *Imposta regionale sulle attività produttive*, in *Enc. dir., agg.*, V, Milano, 2001; R. LUPI, *L'IRAP tra giustificazioni costituzionali e problemi applicativi*, in *Rass. trib.*, 1997, 6, 1412 ss.; E. DE MITA, *Eutanasia di una tassa*, in *IlSole24Ore*, 18 marzo 2005, nonché E. DE MITA, *Fisco in fuori gioco sull'IRAP negli studi. Consulta travisata*, in *IlSole24Ore*, 3 febbraio 2002; E. DE MITA, *IRAP e IRPEF. Fantasie e acrobazie*, in *IlSole24Ore*, 18 marzo 2005; G. FALSITTA, *Nuove riflessioni in tema di IRAP*, in *Boll. Trib.*, 1998, 6, 485 ss.; A. BODRITO, *L'IRAP tra genesi ed esegesi*, in *Dir. Prat. Trib.*, 1999, 1, 477 ss.; R. BAGGIO, *Profili di irrazionalità e di illegittimità costituzionale dell'imposta regionale sulle attività produttive*, in *Riv. Dir. Trib.*, 1997, 9, 633 ss.; F. BATISTONI FERRARA, *Prime impressioni sul salvataggio dell'IRAP*, in *Rass. Trib.*, 2001, 3, 860 ss.; C. BUCCICO, *L'IRAP nel sistema tributario italiano*, Napoli, 2000.

<sup>332</sup> In tal senso F. FEDELE, *Prime osservazioni in tema di IRAP*, in *Riv. dir. Trib.*, 1998, I, 461; R. SCHIAVOLIN, *L'imposta regionale sulle attività produttive*, in M. MICCINESI (a cura di), *Commento agli interventi di riforma tributaria*, Padova, 1999, 784; F. GALLO *Imposta Regionale sulle attività produttive (IRAP)*, in *Enc. Dir.*, 662; G. MARONGIU, *op. cit.*, 501; M. PROCOPIO, *L'oggetto dell'IRAP*, Padova, 2003, 71.

<sup>333</sup> A tal proposito si veda G. CORASANITI, *IRAP: Gli elementi delle fattispecie imponibile, la giustificazione costituzionale e la graduale abrogazione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2001, 1, 973 ss.

<sup>334</sup> A tal proposito cfr. F. FORTE, *Il consumo e la sua tassazione. Le imposte sulle vendite e sul valore aggiunto*, Torino, 1973.

assume come schema impositivo, un modello di tipo consumo costruito su basi finanziarie<sup>335</sup>. A ben vedere, quindi, cambia senz'altro la costruzione del tributo, tuttavia l'oggetto del tributo è il medesimo: il valore aggiunto<sup>336</sup>. Naturalmente vi è senz'altro qualche differenza minore non irrilevante rispetto all'IVA e che ha fatto la fortuna di questo modello di tassazione "indiretta" del consumo attraverso l'imposizione del valore aggiunto delle vendite: nell'IVA in particolare la deduzione investe in modo immediato il costo degli investimenti, laddove gli oneri finanziari sono estranei al regime IVA; oltretutto la centralità dell'IVA nella tassazione delle vendite è assicurata da un modello di imposizione che tassa le vendite intracomunitarie, con un meccanismo che mantiene il criterio della tassazione nel Paese di destinazione (i beni importati assolvono l'IVA con la propria aliquota nazionale e non con quella del Paese di origine). L'IRAP, invece, tassa le esportazioni ma non le importazioni, al fine di non incorrere nel divieto imposto agli Stati di istituire imposte ad effetto equivalente rispetto all'IVA<sup>337</sup>.

Non è pertanto in discussione la legittimità del presupposto, ma il fatto che avendo adottato un presupposto riferito alla produzione secondo lo schema dell'impresa, il suo adattamento senza alcun correttivo alle attività di lavoro autonomo evidenzia una serie di incoerenze che si ripercuotono in termini di ragionevolezza sul modello impositivo<sup>338</sup>, che la Corte Costituzionale non solo non ha risolto, ma in qualche misura ha contribuito ad alimentare.

La soluzione adottata conseguentemente dalla Corte di Cassazione<sup>339</sup> per separare le attività di lavoro autonomo assoggettabili all'IRAP, basata essenzialmente sulla

<sup>335</sup> E' quanto ha chiarito la Corte di Giustizia UE (con sentenza 3 ottobre 2006 causa C-475/03, *Dir. e Giust.*, 2006, 38, 87), come si vedrà di seguito.

<sup>336</sup> A tal proposito si veda G. FALSITTA, *L'IRAP? Una seconda IVA da ripensare*, in *IlSole24Ore*, 30 luglio 2004.

<sup>337</sup> Come evidenziato anche da parte della dottrina; in tal senso v. G. MARINI e R. LUPI, *IRAP e IVA: aspetti giuridici di distinzioni economiche*, in *Dialoghi dir. Trib.*, 2005, 472.

<sup>338</sup> A tal proposito cfr. *ex multis* A. AMATUCCI, *L'autonoma organizzazione professionale ai fini dell'IRAP e la discriminazione qualitativa dei redditi: dubbi di legittimità costituzionale*, in *Innovazione e diritto*, 2007, 2, 87 ss.; F. DEL TORCHIO, *Il concetto di "autonoma organizzazione" secondo l'insegnamento dei giudici e secondo l'orientamento dell'Agenzia delle Entrate*, in *Boll. Trib.*, 2002, 578 ss.; L. CIOCCA, *I professionisti soggetti all'IRAP non diminuiscono ma aumentano le perplessità*, in *Boll. Trib.*, 2002, 7, 502 ss.; L. STRIANESE, *IRAP e attività "autonomamente organizzata": una breve ricognizione sistematica alla luce della giurisprudenza della sezione tributaria della Corte di Cassazione*, in *Innovazione e diritto*, speciale 2007, 1 ss.; v. FICARI, *Brevi note sul lavoro autonomo autonomamente organizzato e lavoro autonomo coordinato e continuativo nel presupposto dell'IRAP*, in *G. T. - Riv. Giur. Trib.*, 2003, 1, 84 ss.; S. F. COCIANI, *Attività autonomamente organizzata e IRAP (nota a Corte Costituzionale, 21 maggio 2001, n. 156)*, in *Riv. Dir. Trib.*, 2003, 1, 7 ss.; G. MARONGIU, *Irapp, lavoro autonomo e costituzione*, in *Dir. Prat. Trib.*, 2000, I, 1629 ss.

<sup>339</sup> A tal proposito v. SS. UU., Sez. trib., 26 maggio 2009 (12 maggio 2009), nn. 12111, 12110, 12109 e 12108; Cass., Sez. trib., 13 gennaio 2009 n. 23969; Cass., Sez. trib., 4 luglio 2008, n. 18472; Cass., Sez. trib., 19 marzo 2007, n. 6502; Cass., Sez. trib., 3676/2007 - 3678/2007 - 8177/2007; Cass., Sez. trib., 30 marzo 2007, n. 7899; Cass., Sez. trib., 5 novembre 2004, n. 21203. Le richiamate sentenze hanno disposto che i professionisti sono esclusi dal tributo quando, secondo *l'id quod plerumque accidit*, si avvalgono di mezzi non

valorizzazione del profilo organizzativo dell'attività, se da un lato ha portato a escludere dall'ambito del tributo una serie di realtà minori in cui l'imposta si presentava all'evidenza come una addizionale (illegittima) al reddito, ha aperto una serie di problemi in tema di ragionevolezza del prelievo nei confronti di altre attività le quali, pur esprimendo all'evidenza minore capacità contributiva, verrebbero attratte all'ambito di applicazione del tributo, incidendo su una base imponibile tendenzialmente coincidente con il reddito.

La questione è, con tutta evidenza, legata a filo doppio al tema non meno ingombrante della deducibilità, che non può essere ridotto ad un problema di scambio con un'aliquota maggiorata, come è stato sostenuto semplicisticamente da qualche economista.

A ben vedere il tributo viene ad essere la negazione di chiari principi a sostegno dell'economia nazionale: la base imponibile è data dal valore della produzione netta<sup>340</sup> conseguito nelle singole regioni italiane, con la conseguente esclusione del valore della produzione estera, eseguita in proprio o a mezzo di terzi.

In specie, il punto debole è rappresentato dalle modalità di determinazione della base imponibile, da incertezze riferite alla stessa, ovvero dalla non deducibilità di interessi passivi (per le imprese diverse da quelle finanziarie) e di (gran parte del) costo del lavoro, con la conseguenza che l'imposta si rende dovuta anche da imprese in perdita; incrementando, da questo punto di vista, la penalizzazione della produzione di beni e servizi fatta in Italia: effetto caratteristico di un tributo reale di cui non si consente la deducibilità dal reddito e conseguentemente il riporto di una perdita fiscale.

Ciò indebolisce e di molto l'applicazione del criterio del beneficio o della controprestazione, che dovrebbe affiancare il principio di capacità contributiva nei tributi decentrati. I contributi sanitari avevano alcuni difetti, erano distorsivi e regressivi, ma almeno era chiaro l'elemento di controprestazione (era evidente nel contribuente per cosa si pagava)<sup>341</sup>. Questo aspetto invece si affievolisce e di molto nell'IRAP, anche se potrà obiettarsi che tassando tutti i redditi un certo legame continua a permanere.

La indeducibilità sembra richiamare un aspetto *prima facie* alquanto ingiusto del funzionamento dell'imposta, ma che in parte ha invece una sua logica: che tassando tutti i redditi, l'impresa sta in realtà riscuotendo per conto dello Stato (ma fondamentalmente delle

---

eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività, in assenza di organizzazione ovvero in presenza di lavoro svolto da terzi in modo meramente occasionale.

<sup>340</sup> Art. 4, d.lgs. 15 dicembre 1997, n. 446.

<sup>341</sup> I contributi sanitari e l'ILOR erano deducibili dalle imposte dirette IRPEF e IRPEG (oggi IRES); è vero che i contributi sanitari sul lavoro erano pagati anche dalle imprese in perdita, ma le perdite fiscali possono essere riportate in avanti per cinque anni; l'indeducibilità dell'IRAP, quindi, penalizza sia le imprese in perdita sia quelle che non hanno utili fiscali per non aver effettuato nel corso dell'anno fiscale investimenti cospicui.

regioni) il prelievo sui redditi da lavoro, sui profitti e sugli interessi. Aspetto non del tutto positivo, configurandosi come un'ulteriore tassazione sulle stesse basi imponibili. Una duplicazione possibile fino a che il tributo resta statale; nell'ipotesi invece di un trasferimento dell'IRAP alle regioni si sarebbe in presenza di un divieto costituzionale implicito (art. 119 Cost.). Si potrebbe, inoltre, sostenere che se l'IRAP ha natura regionale, è poi alquanto ovvio che essa non sia deducibile da imposte erariali, ma che se divenisse erariale si potrebbe ammettere una sua deducibilità parziale o totale. La stessa risposta si può dare (e spesso la si è data) all'obiezione dell'obbligo tributario che emerge anche se ci si trova in perdita. A fare da contraltare l'obiezione secondo cui l'Italia, anche dopo la riforma del Titolo V, resta uno Stato regionale a forte decentramento; la deducibilità dell'IRAP (regionale) sarebbe dunque coerente con il principio di unità della finanza pubblica (a maggiori imposte regionali nelle aree economiche meno sviluppate corrisponde una minore imposizione statale). È indubbiamente l'aspetto più controverso dell'IRAP; ma ancora, se ci si limita alla considerazione della sola base imponibile dell'imposta, è stato, non di rado, a sua volta contestato che non può che essere così: anche se l'impresa ha un utile negativo, le altre componenti della base imponibile sono ancora positive per cui resta l'obbligo tributario. Ovviamente si può dissentire sulla scelta di questa peculiare base imponibile e sui suoi presunti vantaggi<sup>342</sup>, anche su quella che anziché legarla al prodotto netto meno i costi inerenti alla produzione, si è deciso di agganciarla al reddito e quindi strutturarla con un forte legame con i bilanci delle società. Forse sarebbe stato più chiaro non unire nella medesima base imponibile l'IRAP, ma lasciare distinte le sue diverse componenti (e i contribuenti) in modo che l'obbligo tributario fosse chiaro anche in caso di utili negativi. Una maggiore o minore traslazione dell'imposta da parte delle imprese può naturalmente "aggiustare" tutto, senza però che questo argomento diventi un espediente per far quadrare il ragionamento sugli effetti dell'imposta. Ma siamo davvero sicuri che poi ciò, in fondo, possa bastare?

La verità, evidentemente, è che proprio in merito al tema si evidenzia in pieno la diversità dell'approccio giuridico da quello dell'economista; per l'economista la deducibilità o meno è una scelta del legislatore che non ha effetti sotto il profilo economico: se l'imposta è indeducibile si può adottare un'aliquota più moderata, il che ne aumenta il grado di accettabilità; se la si rende deducibile dal reddito, occorrerà aumentare l'aliquota in

<sup>342</sup> È indubbio che l'IRAP ha alcuni meriti, soprattutto se la si immagina come tributo centrale e non regionale: a) in virtù dell'elevata base imponibile, rende possibile l'applicazione di un'aliquota relativamente mite per ottenere un gettito consistente; b) ha permesso una razionalizzazione del sistema, avendo sostituito altri prelievi più o meno distorsivi c) come poi ha riconosciuto la Corte di Giustizia europea, l'IRAP tassa sì il valore aggiunto, ma in sostanza è alquanto diversa dall'IVA, che invece tassa quello tipo consumo (l'IVA) come è noto è un'imposta sui consumi finali delle famiglie.



proporzione. Tesi formalmente condivisibile ma fuorviante negli effetti come si è avuto modo di vedere; se l'imposta è deducibile e la società è in perdita sarà sempre tenuta a versare il tributo reale, tuttavia potrà portare in avanti la mancata deducibilità come perdita fiscale da recuperare in un periodo di imposta successivo. La questione è evidentemente ancora più delicata per i redditi del lavoro autonomo<sup>343</sup> in cui l'indeducibilità del tributo reale, incide sulla scala della progressività: è ragionevole tassare progressivamente un reddito; è del tutto arbitrario applicare un'aliquota progressiva ad un costo indeducibile.

Lo schema impositivo dell'IRAP, nonostante il riferimento allo svolgimento di un'attività autonomamente organizzata da parte del lavoratore autonomo, presenta alcune evidenti criticità, perché nella maggior parte dei casi i profili organizzativi dell'attività rappresentano un elemento modesto (quando non marginale dell'attività stessa) che è essenzialmente costituito dalla remunerazione del lavoro. Nella determinazione della base imponibile dell'IRAP rispetto ai redditi del lavoro autonomo il legislatore aveva un'ampia discrezionalità; tuttavia nel tassare allo stesso modo (con la stessa aliquota) attività che assolvevano l'ILOR (ed essenzialmente tutti i redditi diversi da quelli da lavoro) e redditi fuori dall'ILOR (per scelta del legislatore o della Corte Costituzionale<sup>344</sup>), il legislatore pare aver fatto un uso irragionevole della propria discrezionalità.

Di qui una crescente resistenza dei contribuenti che si ritenevano ingiustamente penalizzati dal nuovo tributo rispetto a tutti gli altri; tuttavia aggravato dalla circostanza che l'indeducibilità trasforma l'imposta in un costo, i cui effetti sono diversi, ben più irragionevoli per i redditi di lavoro assoggettati all'IRPEF, rispetto a quelli assoggettati

<sup>343</sup> Nella giurisprudenza di merito si sono venuti a determinare ben tre orientamenti: un primo, teso a riconoscere sempre l'assoggettabilità del lavoratore autonomo all'IRAP, in quanto l'abitudine della professione, la programmazione delle proprie energie intellettuali per acquisire clientela, ottenere credito e competere sul mercato, andrebbero a costituire quell'organizzazione necessaria e sufficiente per l'imponibilità IRAP; un secondo orientamento, di contro, volto ad escludere il lavoro autonomo dall'assoggettabilità IRAP quando si eserciti una così detta "professione protetta", per la quale la legge preveda l'iscrizione ad un Albo Professionale e nella quale sia determinante il c.d. "*intuitus personae*", ossia il rapporto personale e di fiducia tra professionista e cliente; infine vi è un terzo orientamento, quello prevalentemente accreditato presso il Giudice di Legittimità, per il quale il lavoratore autonomo è assoggettabile all'IRAP nel caso in cui si avvalga di una organizzazione di mezzi ed uomini tale da ampliare i risultati profittevoli atteggiandosi come contesto potenzialmente autonomo rispetto all'apporto personale rivolto ad un ruolo di indirizzo, coordinamento e controllo. Detto ultimo indirizzo appare essere in linea con l'ormai noto intervento della Corte Costituzionale (sentenza 21 Maggio 2001, n. 156).

<sup>344</sup> L'ILOR era originariamente una addizionale locale su tutti i redditi, esclusi quelli da lavoro dipendente. La Corte Costituzionale, all'inizio degli anni '80 (con sentenza n. 42/80) ha ritenuto illegittima la discriminazione qualitativa sui redditi di lavoro e ha dichiarato illegittima l'imposta nella parte in cui esentava dal tributo i soli redditi da lavoro dipendente. Dopo la sentenza della Corte il medico di famiglia e il medico ospedaliero non pagavano più l'ILOR, con l'istituzione dell'IRAP il medico ospedaliero ha continuato a non pagare il nuovo tributo, il medico di famiglia sì; l'IRAP nasce infatti come imposta definita dal legislatore "imposta reale" sull'attività autonomamente organizzata allo scopo di poter riattribuire nel proprio ambito impositivo i redditi da lavoro autonomo esclusi dall'ILOR dalla sentenza della Corte Costituzionale.

all'IRAP. Nel primo caso la progressività, che dovrebbe discriminare in base alla ricchezza, discrimina invece in base ai costi (negando ogni ragionevole legame col principio di capacità contributiva). In definitiva una diversa graduazione del tributo e la deducibilità dalle imposte sui redditi, non ne avrebbe eliminato il limite di fondo di penalizzare l'economia nazionale, ma ne avrebbe quantomeno attenuato, specie per le attività di lavoro autonomo, i profili di irrazionalità, arbitrarietà e irragionevolezza.

La Corte Costituzionale (con l'ormai noto intervento del 2001<sup>345</sup>), per salvare l'impianto dell'IRAP senza contraddire in modo palese la propria giurisprudenza sull'ILOR, ha ricostruito tutto il ragionamento sullo schema impositivo del tributo intorno al concetto di risultato dell'attività svolta, interno allo schema del reddito d'impresa, che non richiede necessariamente la produzione di un reddito per evidenziare l'attività.

Anche l'impresa in perdita ha una serie di ricavi che remunerano almeno in parte i fattori, sebbene non emerga un reddito. Tuttavia appare evidente che in tale schema rientrano le attività d'impresa, ma è assai meno agevole ricondurre nel medesimo impianto ricostruttivo quelle di lavoro autonomo (in cui anche se non si registra una completa sovrapposizione tra ricavi dell'attività e reddito ai fini IRPEF, tuttavia si è in presenza sempre e comunque di due grandezze molto simili).

La Corte ha quindi lasciato aperto lo spiraglio della definizione del concetto di autonoma organizzazione nella produzione dei redditi da lavoro autonomo, la cui sussistenza rappresenta la base per l'assoggettabilità o meno dell'imposta. Secondo la Corte l'IRAP colpirebbe "con carattere di realtà un fatto economico, comunque espressivo di capacità di contribuzione, in capo a chi, in quanto organizzazione dell'attività, è autore delle scelte dalle quali deriva la ripartizione della ricchezza prodotta tra i diversi soggetti che, in varia misura, concorrono alla sua creazione".

Come si vede un abito in cui non è semplice far rientrare attività tanto diverse tra loro, dalle imprese medio-grandi alle imprese minori, alle micro-imprese, dagli imprenditori individuali ai lavoratori autonomi, con evidenti problemi sotto profilo distributivo in termini di ragionevolezza.

La Corte di Cassazione, chiamata nel tempo a risolvere il problema dei confini entro cui le attività di lavoro autonomo vengano assimilate al reddito d'impresa (pertanto seggette ad IRAP), ha chiarito alcuni punti lasciandone, tuttavia, aperti altri.

<sup>345</sup> Cfr. C. cost., 21 maggio 2001, n. 156, in *Giust. Civ.*, 2001, I,2034; a tal proposito cfr. *ex multis* G. FALSITTA, *La sentenza della Consulta sull'IRAP e l'insostenibilità iniquità di un tributo malfatto*, in *Il fisco*, 2001, 25, 8722 ss; L. CASTALDI, *Considerazioni a margine della sentenza n. 156 del 2001 della Corte Costituzionale in materia di IRAP*, in *Rass trib.*, 2002, 3, 856 ss.

Il primo punto è rappresentato dal fatto che la prova della sussistenza dell'autonoma organizzazione sul lavoro autonomo, ai fini dell'imponibilità, è questione di fatto che ove ritenuta insussistente dai giudici di merito, esclude l'assoggettabilità ad IRAP del contribuente vittorioso innanzi alle commissioni tributarie. Spetta al contribuente provare (nel momento in cui contesti al propria assoggettabilità ad IRAP) che si trovi nelle condizioni evidenziate dalla Cassazione per determinare l'esclusione dal tributo<sup>346</sup>.

La giurisprudenza della Cassazione<sup>347</sup> è sufficientemente chiara, tuttavia non sempre omogenea. Talvolta più esaustivi taluni orientamenti giurisprudenziali minoritari<sup>348</sup> che forniscono un'interpretazione del concetto di organizzazione dell'attività quale apporto ulteriore rispetto a quella svolta dal contribuente, cui si affianca funzionalmente<sup>349</sup>.

Nella maggioranza delle decisioni della Corte di Cassazione la presenza di un dipendente fisso appariva la condizione che, ove presente, determina l'assoggettabilità al tributo.

<sup>346</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 24 novembre 2008, n. 27959, in *Banca dati Juris data*; Cass., Sez. trib., 5 giugno 2009, n. 13038, in *Foro it.*, 2010, 6, I, 1868.

<sup>347</sup> La Corte di Cassazione, per la verità, in una passata decisione (Cass., Sez. trib., 5 novembre 2004, n. 21203, in *Corr. Trib.*, 2004, 48, 3795, con commento di G. MARONGIU.) aveva già trattato il tema ma solo di profilo in relazione a denunciati vizi di motivazione ritenuti insussistenti sul rilievo che l'*iter* argomentativo del giudice del merito soddisfaceva la scelta adottata di insussistenza di una struttura organizzativa stabile nell'esercizio della professione del contribuente. Si è peraltro anche sostenuto (Cass., Sez. trib., 5 marzo 2007, n. 5009, in *Banca Dati BIG, IPSOA*) che tale sentenza poteva assumere valore di precedente sulla questione di diritto, venendo ivi recuperato l'enunciato dei giudici di merito, non richiamato semplicemente *per relationem* bensì espressamente rivalutato nella soluzione di non imputabilità radicata alla stregua delle prove documentali fornite dal contribuente (beni strumentali ed occasionali compensi a terzi escludenti nell'esercizio di quella professione sia l'esistenza di una struttura organizzativa stabile con i lavoratori subordinati o con collaboratori para subordinati, sia l'impiego di capitali provenienti da mutui esterni).

<sup>348</sup> Sul *quid pluris* rilevante i fini dell'imposizione IRAP cfr. Cass., Sez. trib., 5 marzo 2007, n. 5011, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 3; Cass., Sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3673, in *Giust. Civ. Mass.*, 2007, 2; Cass., Sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3678, in *Guida Dir.*, 2007, 10, 18; Cass., Sez. trib., 16 febbraio 2007, n. 3680, cit., in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 2; Cass., Sez. trib., 10 luglio 2007, n. 5014, inedita a quanto consta; Cass., Sez. trib., 2 aprile 2007, n. 7892, inedita a quanto consta; Cass., Sez. trib., 11 giugno 2007, n. 13570, in *Giust. civ. Mass.*, 2007, 7-8; si vedano anche le sentenze della Commissione Provinciale di Roma n. 51/46/08 e n. 52/46/08; Commissione Tributaria Provinciale di Parma (Sez. V. Sentenza n. 64 del 14 novembre 2001); Commissione Tributaria Provinciale di Piacenza (Sez. IV Sentenza n. 5 del 6 febbraio 2002).

<sup>349</sup> Nel caso del medico, pertanto, non basterebbe avere una segretaria che organizzi gli appuntamenti, piuttosto la presenza in laboratorio di un'infermiera dipendente che creerebbe con propria attività ulteriore valore aggiunto (tutte quelle prestazioni paramediche che una segretaria non potrebbe svolgere). Analogamente per l'ingegnere o l'architetto rispetto ad un geometra, disegnatore ecc.. A tal proposito cfr. Cass., Sez. trib., 21 dicembre 2011, n. 27983, *Banca dati Juris data*; 27 settembre 2011, n. 19688, in *Dir. & Giust.*, 2011, 29 settembre; Cass., Sez. trib., 10 maggio 2011, n. 10271, in *Banca dati Juris data*; Cass., Sez. trib., 17 marzo 2010, n. 6536, in *Banca dati Juris data*; Cass., Sez. trib., 9 novembre 2010, n. 22386, inedita a quanto consta; Cass., Sez. trib., 20 ottobre 2010, n. 21563, in *Dir. & Giust.*, 2010; Cass., Sez. trib., 28 aprile 2010, n. 10151, in *Foro it.*, 2011, 4, I, 1201; Cass., Sez. trib., 6 aprile 2009, n. 8265, in *Vita not.*, 2009, 2, I, 1033; Cass., Sez. trib., 18 aprile 2007, n. 9214, in *Banca dati Juris data*;

Sul piano soggettivo l'evoluzione della giurisprudenza della Suprema Corte è di notevole interesse; dopo aver definito i limiti entro cui il lavoro autonomo è assoggettabile all'IRAP,<sup>350</sup> ha applicato la stessa condizione anche ai rappresentanti di commercio, promotori finanziari e assicurativi (che costituiscono una realtà ibrida, molto più vicina al reddito di lavoro autonomo che a quello d'impresa vero e proprio<sup>351</sup>) e da ultimo anche agli imprenditori individuali (caratterizzati da una organizzazione modesta e dall'assenza di collaborazioni fisse), superando quindi lo stesso schema ricostruttivo proposto dalla Corte Costituzionale (che non prevedeva eccezioni all'imponibilità del reddito di impresa).

Le ultime aperture della Corte di Cassazione<sup>352</sup> paiono aprire uno spiraglio per l'individuazione di ulteriori limiti dell'imponibilità in relazione col principio di capacità

<sup>350</sup> La svolta viene determinata nel 2007 dalla Corte di Cassazione a Sezioni Unite la quale (nell'ormai famoso IRAP-DAY) tracciò il perimetro che delimita i soggetti tenuti al versamento da quelli che ne sono esonerati, per il tramite di oltre 80 sentenze aventi a tema i titolari di reddito di lavoro autonomo; una serie di sentenze in tema di IRAP della Corte di Cassazione, tutte datate 8 febbraio 2007 (da ciò scaturisce il termine IRAP-DAY), hanno un minimo comune denominatore. Secondo la Cassazione: “.. *vi è autonomia organizzativa (soggettività IRAP) quando l'attività abituale e autonoma del contribuente da luogo a un'organizzazione dotata di un minimo di autonomia e accresca la capacità del contribuente; .. vi è organizzazione quando l'impiego dei beni strumentali è eccedente il minimo indispensabile e ci si avvalga, non occasionalmente, di lavoro altrui*”. La forza dirompente di tali sentenze portò l'Agenzia delle Entrate ad ammettere, per la prima volta, con la Circolare n. 45 del 13/06/2008, che i titolari di reddito di lavoro autonomo i quali non si avvalgono di lavoratori dipendenti ovvero di collaborazioni non occasionali e che utilizzano beni strumentali non eccedenti il minimo indispensabile per l'esercizio dell'attività possono ritenersi esonerati dal versamento dell'IRAP. Secondo le recenti sentenze della Cassazione a Sezioni Unite l'IRAP non si applica agli agenti di commercio e ai promotori finanziari che non hanno un'autonoma organizzazione (cfr. sentenze n. 12108-12109-12110-12111, 26 maggio 2009 cit. Le Sezioni Unite partono dalla nota sentenza 156/2001 della Corte Costituzionale e in particolare dalla considerazione che “9.2 – (...) L'assoggettamento all'imposta in esame del valore aggiunto prodotto da ogni tipo di attività autonomamente organizzata, sia essa di carattere imprenditoriale o professionale, è d'altro canto pienamente conforme ai principi di eguaglianza e di capacità contributiva, identica essendo, in entrambi i casi, l'idoneità alla contribuzione ricollegabile alla nuova ricchezza prodotta, né appare in alcun modo lesivo della garanzia costituzionale del lavoro. È tuttavia vero, come taluni rimettenti rilevano, che mentre l'elemento organizzativo è connotato alla nozione stessa di impresa, altrettanto non può dirsi per quanto riguarda l'attività di lavoro autonomo, ancorché svolta con carattere di abitualità, nel senso che è possibile ipotizzare un'attività professionale svolta in assenza di organizzazione di capitali o lavoro altrui. Ma è evidente che nel caso di una attività professionale che fosse svolta in assenza di elementi di organizzazione, il cui accertamento, in mancanza di specifiche disposizioni normative, costituisce questione di mero fatto, risulterebbe mancante il presupposto stesso dell'imposta sulle attività produttive, per l'appunto rappresentato, secondo l'art. 2, dall'“esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi”, con la conseguente inapplicabilità dell'imposta stessa”); cfr. da ultimo anche Cass., Sez. trib., 18 aprile 2008, n. 10193, in *Banca dati Juris data*; Cass., Sez. trib., 6 ottobre 2011, n. 20454, in *Banca dati Juris data*; Cass., Sez. trib., 27 gennaio 2011, n. 1162, in *Banca dati Juris data*; Cass., Sez. trib., 4 aprile 2012, n. 5396, in *Banca dati Juris data*; Cass., Sez. trib., ord. 21 marzo 2012, nn. 4490 e 4492.

<sup>351</sup> A tal proposito v. anche Circolare Agenzia delle Entrate, 28 maggio 2010, n. 28.

<sup>352</sup> Cfr. Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2010, n. 21122, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 2, II, 83; Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2010, n. 21123, in *Riv. Dir. Trib.*, 2011, 2, II, 83; Cass., Sez. trib., 13 ottobre 2010, n. 21124, in *Foro it.* 2010, 11, I, 3012; con le tre sentenze è stato messo nero su bianco l'esenzione dall'imposta regionale sulle attività produttive di artigiani, tassisti e un coltivatori diretti, fornendo una netta distinzione fra imprenditori e piccoli imprenditori, sancendo il principio in base al quale i piccoli imprenditori sono esenti dall'imposizione IRAP. Ai fini dell'assoggettamento all'IRAP rimane valido il principio in base al quale il piccolo imprenditore non deve essere dotato di autonoma organizzazione, requisito che dovrà essere provato dallo stesso contribuente.

contributiva; in definitiva quando la base imponibile dell'IRAP è costituita in prevalenza dal reddito personale del contribuente, la legittimità dell'assoggettività all'imposta del reddito da lavoro autonomo o di impresa individuale pare meno convincente.

Si deve, quindi, sottolineare che la limitata deducibilità parziale del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP rappresenta una scelta discrezionale del legislatore che riduce un pò l'onere del tributo, per aggirare una serie di questioni di legittimità costituzionale pendenti (o per meglio dire dimenticate) davanti alla Corte; ignora i redditi di lavoro autonomo che allo stato rientrano ancora nell'ambito di applicazione del tributo, quando l'attività svolta non si avvale di collaboratori dipendenti, ma non risolve la questione di fondo del rapporto tra l'onere del tributo reale e il reddito assoggettato all'imposta reddituale su una componente, appunto l'IRAP versata, che in quanto costo non esprime alcuna capacità contributiva.

In fondo non stiamo dicendo nulla di nuovo; vero è infatti che contabilizzazione tra i prelievi sui profitti e non deducibilità hanno da subito alimentato la critica all'IRAP, vista appunto come imposta diretta. Gli argomenti "contro"<sup>353</sup> più visitati e più insidiosi hanno per questo inevitabilmente riguardato la presunta violazione, in quanto imposta sul reddito, del principio costituzionale della capacità contributiva e la presunta differenza di trattamento tra processi produttivi *labour intensive* e *capital intensive*<sup>354</sup>.

La motivazione dell'indeducibilità era stata esplicitata all'epoca della nascita del tributo, sostenendo che l'autonomia regionale nella fissazione dell'aliquota del tributo avrebbe avuto effetto sul gettito tributario. Ma il ragionamento evidentemente non sta in piedi; un tributo, in quanto strumento di giustizia distributiva, non dovrebbe in modo alcuno evocare dubbi di legittimità costituzionale (come avvenuto nel caso di specie), dovendo rappresentare attuazione dei principi costituzionali che ne hanno ispirato nascita e funzionamento, e non integrarne all'opposto la violazione, risolvendosi da questo punto di vista quale fattore di alterazione dei diritti piuttosto che garanzia dei medesimi.

### 3. Dalla compatibilità europea l'inevitabile discriminazione a rovescio?

<sup>353</sup> Gli argomenti "pro" sono stati che "L'impresa non paga IRAP perché eroga redditi a terzi, ma perché produce un valore aggiunto, e ben può aversi una erogazione di redditi senza valore aggiunto, ovvero una erogazione di redditi superiore al valore aggiunto" (in tal senso v. R. LUPI, 1999, p. 45). Può infatti avvenire che l'imponibile IRAP costituito da salari e interessi passivi (netti) sia in tutto o in parte annullato dai profitti negativi.

<sup>354</sup> In tal senso cfr. G. FALSITTA, *Manuale di diritto tributario*, Parte Generale, Padova, 1999.

La Corte di Giustizia, chiamata a valutarne la compatibilità con l'articolo 33 della Sesta Direttiva IVA<sup>355</sup> (che vieta l'istituzione di imposte ad effetto equivalente), ha salvato nel 2006<sup>356</sup> la legittimità del tributo attraverso una decisione di tipo formalistico basata sulla diversa articolazione del meccanismo impositivo<sup>357</sup>, con una sentenza ad ampia valenza politica<sup>358</sup> ma dalla motivazione tanto stringata e riduttiva da apparire semplicistica. In buona sostanza ha detto la Corte di Giustizia: l'elemento centrale dell'IVA è costituito dalla rivalsa obbligatoria; quest'ultima non è prevista in materia di IRAP, conseguentemente non vi è una piena sovrapposizione tra le due basi imponibili (IVA e IRAP), sicché l'imposta, per la sua oggettiva diversità applicativa, non è incompatibile con il regime dell'IVA europea. In specie le caratteristiche strutturali dell'IRAP, imposta calcolata sul valore netto della produzione nel

<sup>355</sup> La Sesta Direttiva (77/388/ CEE) legittima gli Stati membri ad introdurre ovvero mantenere all'interno del proprio ordinamento «qualsiasi imposta, diritto e tassa che non abbia il carattere di imposta sulla cifra d'affari ...» con l'intento, evidente, di proteggere il funzionamento del sistema comunitario delle transazioni commerciali dall'interferenza che provocherebbero misure fiscali adottate da singoli Stati membri, le quali andassero ad incidere sulla circolazione di beni e servizi, colpendo le operazioni di scambio in modo sostanzialmente analogo all'IVA. Lo scopo evidente è quello di eliminare i possibili ostacoli al raggiungimento dell'armonizzazione delle legislazioni e al mantenimento di un mercato comune analoghe a quelle di un mercato interno, senza differenze di oneri fiscali che possano alterarne il regime di libera concorrenza e ostacolare gli scambi.

<sup>356</sup> Corte Giust., 3 ottobre 2006, causa C-475/03.

<sup>357</sup> La questione, originata a seguito della controversia promossa dalla Banca Popolare di Cremona contro l'Agenzia delle Entrate e sottoposta al vaglio dei giudici comunitari nel novembre 2003, è stata accompagnata da un lungo dibattito tra gli operatori del settore non soltanto per le questioni di carattere dottrinario, inevitabilmente collegate ai presupposti, alla natura e alla *ratio* dei tributi in esame, ma soprattutto per i (consistenti) effetti che avrebbe comportato l'accertamento della illegittimità dell'IRAP da parte della Corte di Giustizia. La sentenza si è mossa in direzione radicalmente opposta a quelle che erano state le conclusioni presentate, rispettivamente nel marzo 2005 e nel marzo 2006, dagli Avvocati generali F.G. Jacobs e C. Stix-Hackl; le conclusioni dei due Avvocati generali erano chiaramente andate verso una pronuncia di accoglimento, giustificata dalla sostanziale coincidenza di tutti gli elementi costitutivi delle imposte (in proposito, Jacobs aveva condiviso l'argomentazione del Giudice del rinvio secondo cui il differente metodo di calcolo delle due imposte (o, più correttamente, della rispettiva base imponibile) non esclude che esse si somiglino «*come due gocce d'acqua*», essendo entrambe gravanti sul valore aggiunto. Stix-Hackl, in parte condividendo le argomentazioni del suo predecessore, chiariva che mentre è pacifico che l'IRAP debba essere considerata, come l'IVA, un'imposta sul valore aggiunto, occorre indagare se la differente composizione delle basi imponibili delle due imposte sia tale da escludere la sostanziale identità della prima rispetto alla seconda; ciò, in quanto, è altrettanto «*pacifico che non tutti gli elementi rilevanti per l'IVA lo sono del pari per l'IRAP e viceversa*»). I giudici della Corte europea, stravolgendo la conclusione alle quale erano pervenuti gli Avvocati generali, sostengono che l'IRAP non rappresenta un'imposta sulla cifra d'affari duplicativa dell'IVA anzi, al contrario, è conforme all'ordinamento comunitario, in quanto «*non è certo che l'IRAP vada, in definitiva, a carico del consumatore finale, come avviene per un'imposta di consumo come l'IVA*».

<sup>358</sup> La maggiore preoccupazione della Corte di Giustizia è stata, infatti, rappresentata sostanzialmente dagli effetti retroattivi della decisione, in considerazione del gettito del tributo particolarmente elevato. Le decisioni della Corte in materia di abuso del diritto, particolarmente rigorose specie in materia di IVA, rappresentano una conferma in tal senso, posto il fondamentale obiettivo di tutelare il bilancio comunitario; a tal proposito cfr. Corte Giust., 27 ottobre 2011, causa C-504/10; Corte Giust., 28 ottobre 2011, causa C-93/10; Corte Giust., 22 dicembre 2010, causa C-277/09; Corte Giust., 22 dicembre 2010, causa C-103/09; Corte Giust., 7 luglio 2010, causa C-381/09; Corte Giust., 22 ottobre 2010, causa C-438/09; Corte Giust., 17 luglio 2008, causa C-132/06; Corte Giust., 14 settembre 2006, causa C-228/05.

corso di un determinato periodo, riscossione unitaria del tributo, assenza, come appena detto, della cd. *rivalsa*, diversità di criteri e presupposti impositivi, fanno sì che essa non abbia il carattere proprio di una imposta sui consumi e, soprattutto, che essa non vada a gravare in definitiva sull'ultimo soggetto della catena commerciale: il consumatore finale. Ma che l'IVA sia un'imposta sul consumo è quantomeno discutibile; l'IVA è un'imposta orientata al consumo, ma l'oggetto è il valore aggiunto che viene tassato in testa al soggetto passivo. Un equivoco italiano, posto che in Francia (in cui l'imposta sostanzialmente è nata) si parla di "contribuente". In ogni caso il consumo non entra a far parte della struttura del tributo; ai fini del diritto europeo ciò che conta non è la traslazione verso il consumo ma la neutralità del tributo<sup>359</sup>.

Più chiaramente la Corte, nella sentenza, rileva innanzitutto che mentre l'IVA è riscossa in ciascuna fase al momento della commercializzazione e il suo importo è proporzionale al prezzo dei beni o servizi forniti, l'IRAP è invece un'imposta calcolata sul valore netto della produzione dell'impresa nel corso di un certo periodo; inoltre *"mentre l'IVA, attraverso il sistema della detrazione dell'imposta previsto dagli artt. 17-20 della sesta direttiva, grava unicamente sul consumatore finale ed è perfettamente neutrale nei confronti dei soggetti passivi che intervengono nel processo di produzione e di distribuzione che precede la fase di imposizione finale, indipendentemente dal numero di operazioni avvenute... lo stesso non vale per quanto riguarda l'IRAP"* che non è stata concepita per ripercuotersi sul consumatore finale nel modo tipico dell'IVA (punto 32). A tal proposito infatti un soggetto passivo non può determinare con precisione l'importo dell'IRAP già compreso nel prezzo di acquisto dei beni e dei servizi, ma anche se si potesse supporre che tale soggetto, nell'effettuare la vendita al consumatore finale tenga conto, nella determinazione del suo prezzo, dell'importo dell'imposta incorporato nelle sue spese generali, non tutti i soggetti passivi si trovano nella condizione di poter così ripercuotere il carico dell'imposta, o di poterlo ripercuotere nella sua interezza.

In sintesi, dalla sentenza si evince che l'imposta, non essendo proporzionale al prezzo dei beni e servizi forniti e non essendo posta a carico del consumatore finale, non può essere considerata un'imposta sulla cifra di affari ai sensi della Sesta direttiva.

A ben vedere l'annosa questione della compatibilità europea del tributo resta in sostanza una questione aperta, essendo stata esaminata dalla Corte essenzialmente sotto il profilo della compatibilità del tributo nazionale con le disposizioni recate dalla Sesta direttiva in tema di IVA; al contrario un'indagine sugli effetti dell'IRAP sotto il profilo della compatibilità con le regole sulla concorrenza poste dall'ordinamento europeo a tutela della

<sup>359</sup> A tal proposito cfr. G. A. MICHELI, *Corso di diritto tributario*, Utet, 1978, 5622 ss.

libera circolazione di beni e servizi all'interno del Mercato Unico non è stata affrontata né dalla Corte di Giustizia né dai giudici nazionali. Che l'IRAP, così come è, non sia un tributo che introduca discriminazioni in danno di operatori economici di altri Paesi dell'Unione è questione acclarata, che non si presta quindi ad equivoci o a discussione. Il problema sta nel fatto che fin qui l'IRAP è stata vista come un tributo che, se è vero che penalizza le esportazioni italiane rispetto al resto del mondo, tuttavia non determina turbative sul mercato interno; l'IRAP è infatti assolta integralmente su tutta la produzione nazionale, sia quella venduta in Italia sia quella esportata.

Tuttavia l'aumento della competitività internazionale (peraltro accentuata dalla recessione 2008/2009) ha evidenziato un effetto molto più subdolo, la cui compatibilità con il funzionamento del Mercato Unico è assai dubbia; l'IRAP infatti si comporta ed ha l'effetto di un premio all'importazione di beni e servizi in quanto, non gravando sulle importazioni, determina una imposizione molto più onerosa sul bene e servizio prodotto in Italia, che assolve l'IRAP su tutto il valore aggiunto della produzione, quindi sull'intero valore della merce venduta in Italia, laddove per il prodotto importato l'IRAP grava sul valore aggiunto della commercializzazione<sup>360</sup>.

Ciò vale evidentemente ad evidenziare come l'imposta contrasti sia con l'articolo 117 secondo comma della nostra Costituzione (che ha introdotto il vincolo costituzionale della tutela della concorrenza), sia con il principio della libera circolazione dei beni e dei servizi (per il rilevato effetto di incentivare l'importazione rispetto alla produzione nazionale). Una discriminazione inversa, i cui effetti appaiono sempre meno compatibili con l'ordinamento europeo e con l'evoluzione della giurisprudenza della Corte di Cassazione. Per quest'ultima il modello dell'imposta, così come costruito, è una veste troppo stretta per il lavoro autonomo, risultando congeniale ad un reddito d'impresa e, appunto, un po' meno ad un reddito da lavoro autonomo.

Se solo non si rischiasse di perdere di vista le finalità di un principio ci renderemo conto che (in questo caso) ciò che è lesa è proprio la facoltà di scelta; è facile predicare che il diritto della non discriminazione intende garantire che "tutti coloro che si trovano in una determinata situazione debbano ricevere lo stesso trattamento a prescindere dal fatto che possiedano o meno una caratteristica ritenuta «protetta»; e che le persone che si trovano in situazioni diverse devono ricevere un trattamento diverso nella misura in cui ciò sia loro

<sup>360</sup> A ben vedere all'occhio attento dell'economista non sfugge l'obiezione, sotto questo profilo, che i contributi sanitari implicavano una traslazione in avanti con un effetto non dissimile a quello prodotto dall'IRAP, sebbene non sembra opportuno un ritorno agli stessi quanto piuttosto un riassorbimento dell'imposta attraverso un aumento dell'IVA (un po' ricordando, per questa via, l'esperienza tedesca nel 2008).



necessario per fruire di determinate opportunità su un piano di parità con gli altri”: chiaro, ma talvolta equivocabile. Pare sfugga che la garanzia concerni, a ben vedere, “l’accesso equo alle opportunità offerte dalla società”; dimenticando, quindi, che ogni giorno si compiono scelte e che a compierle siamo noi. L’ovvietà nell’esprimere preferenze non esclude una posizione di autorità, che è nella ripercussione diretta delle stesse. Ora, nelle modalità complesse in cui opera l’IRAP, quale “accesso equo” può rinvenirsi? A ben vedere pare smarrirsi ogni traccia di pari opportunità, in un movimento di capitali e prestazione di servizi che tradiscono i più elementari motivi ispiratori della non discriminazione<sup>361</sup>, in una imposizione particolarmente atteggiata che lascia percepire disparità di trattamento e frustrazione della concorrenza<sup>362</sup>. Il prodotto nazionale soffre l’insufficienza del sistema (in specie delle anomalie dell’imposta) a vantaggio della produzione estera e dunque di una competitività e un’economia sfigurata, contribuendo ad aggravare un quadro economico e politico già di per sé fortemente compromesso. La discriminazione inversa è discriminazione in quanto impedisce lo sviluppo del mercato interno: se così è non è difficile individuarla nel meccanismo subdolo generato dall’IRAP, al di là della delle conclusioni strutturali messe a fuoco dalla Corte di Giustizia, in una sentenza il cui campo di indagine (è bene dirlo) non va oltre la limitata prospettiva della denegata incompatibilità con l’IVA.

Senza contare poi che oggi il riconoscimento dell’ambito esterno di applicazione della libertà di movimento di capitali e del carattere oggettivo della stessa sembrerebbe offrire nuovi spunti per un più esteso quadro di tutela. In tal modo fornendo una chiave di interpretazione ampia, utile a scorgere un elemento valutativo ulteriore nella comprensione dell’imposta e dei principi più o meno violati dalla stessa.

Il riconoscimento di un carattere oggettivo della tutela<sup>363</sup> (attraverso appunto la prospettazione di un ambito applicativo esterno della libertà di movimento di capitali) avviene nei limiti della clausola di salvaguardia di cui all’art. 64 TFUE.

<sup>361</sup> In tema di libera circolazione dei capitali cfr. Corte Giust., 11 novembre 1981, causa 203/80; Corte Giust., 6 marzo 2007, causa C-319/2002; Corte Giust., 11 ottobre 2007, causa C-415/2005; Corte Giust., 28 ottobre 2010, causa C-72/09; Corte Giust., 5 maggio 2011, causa C-384/09.

<sup>362</sup> Va, infatti, osservato che, nel campo delle imposte dirette, la giurisprudenza della Corte si è sviluppata quasi completamente lungo la linea direttrice fornita dal divieto di discriminazione di cui all’art. 18 TFUE (ex art. 12 TCE). Si tratta di un principio che trova puntuali specificazioni nel TFUE (es. artt. 28-45-49-63), ma che è utilizzato dalla Corte come principio generale desumibile dall’ordinamento dell’Unione, allorché non vi sia una norma precisa che lo richiami in un determinato contesto. Più di recente la giurisprudenza della Corte ha affiancato al principio riferito “il divieto di restrizione”, che è strumento e concetto molto più efficace nella rimozione degli ostacoli alla realizzazione del mercato interno. Sul principio di non discriminazione si rinvia per tutti a F. AMATUCCI, *Il principio di non discriminazione fiscale*, Padova, 2003.

<sup>363</sup> A tal proposito cfr. Corte Giust., 5 maggio 2011, causa C-384/09, *Prunus S.A.R.L. («Prunus») e Polonium S.A. («Polonium») c/ directeur général des impôts e directeur des services fiscaux d’Aix-en-Provence*; Corte Giust., 11 ottobre 2007, causa C-451/05, *Européenne et Luxembourgeoise d’investissements S.A. (ELISA) c/ directeur général des impôts, Ministère*

A ben vedere la libertà di movimento di capitali nella sua formulazione (all'art. 63 TFUE) soffre un chiaro divieto di restrizione tra Stati membri e tra Stati membri e Stati terzi, in qualche modo superando l'atteggiamento prudente e meno liberale che agli inizi degli anni '80 sembrava il modo più opportuno per contrastare squilibri nella bilancia dei pagamenti di uno o più Stati, pregiudicando il buon funzionamento del mercato comune; tuttavia il successivo art. 64 attribuisce agli Stati il diritto di "prendere tutte le misure necessarie per impedire le violazioni della legislazione e delle regolamentazioni nazionali, in particolare nel settore fiscale e in quello della vigilanza prudenziale sulle istituzioni finanziarie o di stabilire procedure per la dichiarazione dei movimenti di capitali a scopo di informazione amministrativa o statistica, di adottare misure giustificate da motivi di ordine pubblico o di pubblica sicurezza".

Se solo si pone mente a tali coordinate ermeneutiche il quadro risulterà più chiaro.

Difatti nella problematica vicenda che interessa un'imposta come l'IRAP, se si ha riguardo al profilo strutturale tipico, che avvicina il tributo alle imposte dirette, inevitabilmente e quasi naturalmente viene in gioco (sul piano interno) la tutela della concorrenza, acclarata la sua violazione. Laddove se si assume trattarsi di un tributo indiretto, esso rientrerebbe a pieno titolo, non fosse altro che per le dimensioni, nel campo delle imposte soggette ad armonizzazione e quindi sembra ragionevole constatare un pregiudizio alla concorrenza che tuttavia involge la libertà di movimento di capitali, all'evidenza in quanto libertà esterna.

La soluzione interna, riferita alla violazione del principio della tutela della concorrenza, pur avendo un evidente fondamento di ordine costituzionale (negli artt. 117 comma secondo e 41 comma terzo Cost.), incontra precisi limiti politici e giuridici. Questi ultimi in relazione alle difficoltà connesse con il sindacato di legittimità delle norme tributarie, con riferimento alle restrizioni che la Corte costituzionale si è imposta, in tema di sostituzione del bilanciamento di interessi operato dal legislatore con altro di origine giurisprudenziale. Una posizione comprensibile rispetto agli effetti retroattivi delle pronunce di illegittimità e, tuttavia, una questione aperta alla luce della certo non appagante situazione di paralisi attuale.

Di qui l'interesse ad evidenziare un ulteriore profilo di contrasto dell'IRAP con i principi del diritto europeo e di aprire un dibattito approfondito su un tributo che penalizza l'economia italiana.

Il duplice ambito applicativo della libertà, interno all'Unione (diretto a tutelare la circolazione degli attivi finanziari tra gli Stati membri) ed esterno (diretto a mantenere un

---

*public*; Corte Giust., 28 ottobre 2010, causa C-79/09, *Établissements Rimbaud SA/Directeur général des impôts, Directeur des services fiscaux d'Aix-en-Provence*.

flusso di capitali tra Stati membri e Paesi terzi) offre una chiave di analisi che non può lasciare sullo sfondo un'ipotesi di discriminazione inversa, in questo modo analizzando il tenore letterale oggettivo dell'art. 63 TFUE che, appunto, protegge il movimento di capitali in quanto tale e non in funzione del soggetto che lo possiede.

Senza contare poi che l'ambito di applicazione oggettivo esterno sottende una tutela estesa accordata alla libertà di movimento dei capitali e di stabilimento. Il che, a rigor di logica, non potrebbe ignorare una fiscalità più precipuamente interna; in altri termini potrebbe risultare alquanto paradossale che il riconosciuto ambito applicativo oggettivo della libertà di movimento dei capitali possa rappresentarsi solo "esterno" e non anche "interno" rispetto ad un paese dell'Ue che abbia adottato un sistema impositivo del tipo dell'IRAP.

In buona sostanza, il carattere indiretto dell'ostacolo introdotto dall'IRAP alla libera circolazione dei capitali non sembra poter mettere in discussione il carattere oggettivo della tutela accordata dalla Corte di Giustizia a questa libertà fondamentale. L'oggettività dell'ambito di operatività della libertà in questione implica un salto di qualità che dovrebbe significare non solo una più ampia tutela della stessa (quindi anche oggettiva interna), ma altresì in punto di evoluzione dei rapporti tra il diritto tributario internazionale e il diritto europeo.

Da questo punto di vista una lettura attenta dell'interesse fiscale non piega alla stessa tutela gli elementi di proporzionalità, in fede all'esigenza che non si ecceda quanto necessario a conseguire l'obiettivo perseguito (in ossequio al principio comunitario di proporzionalità<sup>364</sup>). Che significa, in altri termini, valorizzazione di tale parametro come specificazione, in specie, di un principio di ragionevolezza e, dunque, *ab origine* di un principio di eguaglianza tributaria che, in quanto sostanziale, tiene conto appunto di profili inversi di discriminazione.

Sebbene, tuttavia, ci si renda conto di muoversi, in questo modo, attraverso parametri che possono destare qualche difficoltà applicativa, finendo per rappresentare una chiave di lettura e al contempo un limite della stessa.

Ed è proprio sulla ricostruzione attenta fornita dalla Corte di Giustizia che, appunto, la Corte di Cassazione ha talvolta negato l'assoggettabilità all'imposta per talune attività di

<sup>364</sup> Sul punto A. MONDINI, *Coerenza fiscale e principio di proporzionalità: crisi del sistema o dell'armonizzazione* (nota a Corte di Giustizia, 30 gennaio 2007, n. 150, in *Riv. dir. fin.*, 2007, 3, 41; F. DAMI, *Un nuovo ed interessante intervento della Corte di Giustizia su libertà di stabilimento e regimi di consolidamento fiscale* (nota a Corte di Giustizia, 27 novembre 2008, causa C-418/17, 141 ss.); L. DEL FEDERICO, *Tutela del contribuente ed integrazione giuridica europea. Contributo allo studio della prospettiva italiana*, Giuffrè, 2010, 220 ss.

lavoro autonomo<sup>365</sup>, a tal proposito chiarendo che “*l’attività di lavoro autonomo, diversa dall’impresa commerciale, alla luce della interpretazione fornita dalla Corte costituzionale nella sentenza n. 156 del 2001, integra il presupposto impositivo per l’IRAP, ove si svolga per mezzo di una attività autonomamente organizzata*”<sup>366</sup>.

Per essere contribuenti occorre, in buona sostanza, che l’insieme organizzativo, quantitativamente o qualitativamente considerato, collochi in una posizione privilegiata il lavoratore autonomo che se ne avvale, conferendogli quel “*qualcosa in più*” in termini di produttività<sup>367</sup>.

A ben vedere la giurisprudenza della Suprema Corte evidenzia esiti irragionevoli, confliggenti con il principio di capacità contributiva; nella scontatezza di un presupposto (autonoma organizzazione) l’irragionevolezza di un valore aggiunto che talora si sovrappone al reddito, talora non si sovrappone e tuttavia soggetto a tassazione. Laddove sostanzialmente l’evidente presupposto di sussistenza di un valore aggiunto in un’attività di lavoro autonomo è la prioritaria sussistenza di reddito; di qui una consequenziale e banale illegittimità dell’imposta (meglio: del metodo di imposizione che ne è alla base e a sua volta struttura l’imposta) nell’attività di lavoro autonomo.

<sup>365</sup> La nozione di “*autonoma organizzazione*” ai fini dell’applicabilità IRAP, difatti, non solo si è evoluta nel tempo, ma è stata ed è, tuttora, valutata diversamente anche in relazione alla professione esercitata dal presunto soggetto passivo dell’imposta; inoltre si segnala che non sono stati individuati parametri oggettivi, di tipo quantitativo o qualitativo, ma che l’analisi dei Giudici è volta al singolo caso concreto. Si è, pertanto, formata una variegata giurisprudenza che ha analizzato i vari casi concreti, al fine di individuare la ricorrenza o meno dei requisiti di organizzazione nelle attività professionali svolte dai lavoratori autonomi, facendone così discendere l’imponibilità o meno ai fini IRAP. Le soluzioni offerte in giurisprudenza sono state varie e non sempre soddisfacenti (in parte estendendo in parte restringendo l’ambito di applicazione dell’imposta).

<sup>366</sup> La Cassazione ha altresì chiarito che “*in particolare, il requisito organizzativo rilevante, il cui accertamento spetta al giudice di merito, sussiste quando il contribuente, che sia responsabile dell’organizzazione e non sia inserito in strutture riferibili alla responsabilità altrui, eserciti l’attività di lavoro autonomo con l’impiego di beni strumentali, eccedenti il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività auto organizzata per il solo lavoro personale, oppure si avvalga, in modo non occasionale, del lavoro altrui. E’, peraltro, onere del contribuente, che chieda il rimborso di detta imposta, allegare la prova dell’assenza delle condizioni costituenti il presupposto impositivo*” (Cfr. Cass., 16 febbraio 2007, n. 3678).

<sup>367</sup> In tal senso cfr. Cass., 16 febbraio 2007, n. 3677 (trattasi in realtà di una serie di un pacchetto di decisioni della Suprema Corte, ispirate a principi comuni (3672-3673-3674-3675-3676-3677-3678-3679-3680-3681-3682, 16 febbraio 2007); in particolare tutte queste sentenze della Cassazione si rifanno al principio per cui perché ci sia autonomia organizzativa occorre che il professionista sia, sotto qualsiasi forma, il responsabile dell’organizzazione e non sia quindi inserito in strutture organizzative riferibili ad altrui responsabilità ed interesse; (non) impieghi beni strumentali eccedenti la quantità che, secondo *l’id quod plerumque accidit*, costituiscono nel concreto il minimo indispensabile per l’esercizio dell’attività, anche in assenza di organizzazione (per es. un *computer*, telefono, mobili d’ufficio, di modesta entità) e (non) si avvalga del lavoro altrui se non in modo occasionale. Di quest’ultimo requisito non parla la sentenza 3672, che però richiede comunque che l’organizzazione, per essere rilevante ai fini IRAP, rappresenti un reale apporto aggiuntivo all’opera del professionista. Il *computer*, i mobili, il telefono devono essere pertanto indispensabili per produrre il reddito, ma non consentire di produrne quantità aggiuntive rispetto alle potenzialità personali. Ovviamente tale criterio richiede una valutazione caso per caso da parte del giudice di merito e così si spiegano i rinvii alle Commissioni tributarie (in tre casi) per le valutazioni concrete.

Nonostante lo sforzo della Suprema Corte di riportare l'intera incoerenza nei parametri che il sistema e solo il sistema offre, tuttavia non si sfugge all'irragionevolezza, residuando in tal senso disparità di trattamento che con evidente difficoltà possono ricondursi al principio di capacità contributiva.

La stranezza dell'IRAP non è tanto pagare per capacità economica altrui (il che succede per l'IVA, le accise, etc.), ma di innestarsi in un contesto rigido<sup>368</sup>.

Le imprese pagano per la capacità economica dei dipendenti, non possono rivalersi su di essi, e poi neppure deducono quello che pagano a titolo di imposta.

E' una miscela in cui l'IRAP, con queste antinomie connesse alla sua natura, e alle difficoltà di intesa tra economisti, giuristi e aziendalisti, diventa il parafulmine più facile per un malcontento fiscale generale.

Non sono difficoltà insormontabili, ma lo diventano in una aridità concettuale, in una generale povertà di riflessione sulla dialettica "diritto-economia-tecnica aziendale" ai fini della tassazione, che pone in rilievo l'esigenza di una seria riflessione sulla perdita di ruolo del Parlamento nelle scelte di politica tributaria e sull'indifferibilità di un recupero in tal senso.

#### 4. Federalismo regionale: superamento o stabilizzazione del tributo?

Lo stato di incertezza relativo all'imposta è fin dall'inizio intervenuto in una condizione di allarme per l'economia italiana, caratterizzata da stagnazione dell'attività produttiva, crescita del disavanzo e inversione della tendenza all'assorbimento del debito pubblico.

I riflessi sulla stabilità della finanza regionale appaiono di non poco conto (e in fondo così è stato fin da principio)<sup>369</sup>. Le necessità e la filosofia del federalismo fiscale, nonostante gli evidenti limiti dell'IRAP sia sotto il profilo distributivo territoriale, sia di una intrinseca inadeguatezza come mezzo per responsabilizzare la spesa, non hanno aperto molto spazio ad un superamento del tributo, ma soprattutto paiono aver ignorato il vincolo costituzionale della perequazione.

<sup>368</sup> Soprattutto per quanto riguarda le retribuzioni, dove i meccanismi di rivalsa sui titolari della capacità economica, sono estremamente rigidi.

<sup>369</sup> A tal proposito cfr. L. ANTONINI, *La prima giurisprudenza costituzionale sul federalismo fiscale. Il caso dell'IRAP*, in *Riv. Dir. Fin. e Sc. Fin.*, 2003, 97 ss; R. PERRONE CAPANO, *Una bussola nel labirinto dell'IRAP, tra pregiudiziali politiche, limiti giuridici e vincoli di finanza pubblica*, in *Rass. Trib.*, 2006, 4, 1231 ss., nonché R. PERRONE CAPANO, *Crisi delle istituzioni ed aumento dell'imposizione, in assenza della politica tributaria, soffocano la ripresa ed espongono l'Italia agli attacchi della speculazione finanziaria*, in *Innovazione e diritto*, 2011, 5, 3 ss.

La teoria del federalismo fiscale ha argomentato, tra l'altro, l'utilità dell'autonomia tributaria<sup>370</sup>; tuttavia innestandosi in un quadro in cui la funzione e lo scopo erano molto più semplici e più fondamentali, vale a dire permettere ai territori più dinamici e produttivi del Paese di tornare a crescere a un ritmo ragionevole, liberandoli da un'oppressione fiscale che (nei primi anni '90) stava ormai soffocando l'economia italiana, sempre meno capace di espandere l'occupazione, reggere la concorrenza internazionale, innovare prodotti e processi, crescere sul piano dimensionale (proprio per il peso eccessivo delle imposte). Direi piuttosto che l'ideale politico che è diventato nel tempo, uno strumento e un mezzo di risanamento dell'economia e della società italiana; col tempo tuttavia, rischiando di dimenticare la sua origine e i problemi per risolvere i quali esso ha preso piede in Italia, ha realizzato meccanismi talvolta poco prudenti e spesso incomprensibili.

Il continuo stravolgimento dei meccanismi di tassazione cui assistiamo da alcuni anni alla disperata ricerca di un gettito che l'eccesso di fiscalismo contribuisce a far sparire, rende alquanto improbabile un superamento dell'IRAP, sebbene per il momento il percorso federalista pare essersi arrestato.

Una situazione piuttosto confusa in cui le diverse manovre intervenute durante l'estate hanno giocato un ruolo di non poco conto, solo che si consideri l'inasprimento della situazione finanziaria degli enti locali nel taglio dei trasferimenti e nell'alterazione dei vincoli imposti dal patto di stabilità, compensati da accresciuti spazi di manovra sui tributi, sempre più regressivi<sup>371</sup>.

E al di là di una urgenza di revisione dei patti di stabilità interna (di fronte a comuni e regioni costretti ad accumulare *surplus* crescenti per rispettare i patti, tagliando dove possono tagliare), l'esigenza involge gli schemi perequativi previsti dai decreti attuativi. I divari

<sup>370</sup> Si ritiene infatti che i governi sub-centrali (nel caso italiano: regionali, provinciali e comunali) debbano finanziare una parte significativa delle proprie spese con tributi autonomi, vale a dire con imposte ad aliquote e imponibili da definirsi discrezionalmente in sede locale, sebbene entro massimi e minimi prefissati a livello nazionale. La giustificazione di questa tesi è reperibile in una vastissima letteratura teorica ed empirica che qui non possiamo riassumere. Dell'importanza dell'autonomia di entrata, e in particolare dell'autonomia tributaria, ricordiamo soltanto un aspetto, che dovrebbe essere apprezzato soprattutto da chi tema l'incremento incessante delle dimensioni del settore pubblico. Avviene normalmente che le diverse giurisdizioni concorrano tra loro per assicurarsi nuovi insediamenti produttivi (o per non subire eccessive delocalizzazioni). Se esiste soltanto una responsabilità autonoma sulla spesa, la competizione si svolge unicamente in termini di offerta di maggiori e migliori servizi; se è possibile manovrare localmente anche le entrate, la competizione si esplica anche sul lato della tassazione, promettendo e realizzando sgravi. Nel primo caso, opera un incentivo strutturale all'aumento della spesa pubblica, nel secondo un freno (a tal proposito cfr. JOUMARD e KONGSRUD, 2003, 191-192).

<sup>371</sup> La reintroduzione della tassazione sulla prima casa per i comuni, la previsione di un nuovo tributo comunale sui rifiuti e sui servizi, l'incremento della addizionale regionale sull'IRPEF e l'introduzione di una maggiorazione sulle accise per finanziare i trasporti locali.

territoriali esistenti sono necessariamente incrementati, inutile dirlo, da manovre di riduzione dei trasferimenti o aumento dei tributi (che hanno caratterizzato gli ultimi tempi).

Nell'IRAP in particolare, con il decreto sul decentramento fiscale regionale, il legislatore introduce una evidente disparità di trattamento tra le regioni, sulla base della diversa capacità fiscale per abitante. Le modalità che potrebbero condurre le regioni a ridurre (ed in prospettiva ad abrogare) il tributo, ignorano semplicemente questo aspetto; in tutti i casi vietano di utilizzare a questi fini la manovra dell'addizionale IRPEF, e quindi pongono di fatto un insormontabile impedimento alle regioni economicamente meno favorite a superare il tributo; una scelta inutilmente centralista che non trova alcun appiglio di ordine giuridico.

E così mentre il governo Prodi nella logica della concertazione (ovvero della scelta che offre minori resistenze) ha obbligato le regioni con la sanità in disavanzo ad aumentare l'aliquota dell'IRAP per riportare in equilibrio i conti, come se le imprese fossero responsabili del *deficit* sanitario, il governo Berlusconi (nella stessa logica), nell'avviare il processo di regionalizzazione dell'IRAP, ne ha ulteriormente accentuato il peso nelle regioni del Mezzogiorno.

Non solo, ma nel trasferire dallo Stato alle regioni l'IRAP il legislatore sembra dimenticare che l'IRAP è un tributo fortemente sperequato sul piano territoriale e che la perequazione è un vincolo costituzionale a carico del legislatore nazionale, che non può essere ignorato o peggio aggirato trasferendo il tributo alle regioni<sup>372</sup>.

A completare il quadro un'assenza che fa frastuono nella bozza della delega fiscale (l'IRAP appunto); non intervenendo oltretutto la delega (per il momento) neppure su uno degli aspetti equivoci legati alla stessa, ovvero sull'obbligo o meno di pagamento dei piccoli imprenditori (nonostante le recenti aperture giurisprudenziali).

Un profilo quest'ultimo che evidenzia quantomeno un contrasto con i principi dello Statuto del contribuente, quantomeno in termini di chiarezza delle disposizioni tributarie e di tutela nell'affidamento.

In definitiva la scelta del legislatore di non affrontare i problemi ancora aperti nell'IRAP, laddove evidentemente il tributo è a tutti gli effetti un tributo statale, rappresenta una decisione politica poco attenta ai profili di razionalizzazione del sistema tributario, che dovrebbe costituire la premessa di un avvio virtuoso del processo di decentramento fiscale.

<sup>372</sup> Sul punto cfr. E. DE MITA, *Sugli sconti IRAP pochi margini alle Regioni*, in *Il Sole 24 Ore*, 22 aprile 2012, 16.

## 5. Conclusioni

Da quanto detto è agevole constatare come talvolta l'emergenza finanziaria, l'urgenza di provvedere, giustifichino uno stravolgimento dei principi della tassazione; e così è facile che determinazione della base imponibile e, ancor più spesso, la scelta delle aliquote siano coinvolte in processi macchinosi e a prima vista incomprensibili messi in moto da scelte politiche poco attente ai profili giuridici. L'esperienza legata all'IRAP entra a pieno titolo in questo meccanismo ritorto.

In ogni caso pare opportuno evidenziare che se le vicende legate alla tassazione involgono profili sensibilmente politici, è pur vero che anche la politica ha (o perlomeno dovrebbe avere) una logica; sicché quanto più diventa illogica (come con l'IRAP) allora diventa anche giuridica, perché evidentemente confliggente coi principi di ragionevolezza e proporzionalità.

O, per meglio dire, la tassazione in termini assoluti involgerebbe, con molta probabilità, profili politici; ma in termini relativi (con attenzione alla coerenza della tassazione all'interno del sistema tributario) dovrebbe resistere alla verifica (da parte di chi si occupa di tributi) del rispetto dei concetti di equità verticale ed orizzontale. Perlomeno se l'intento è salvaguardare un sistema tributario, sempre che di sistema si possa parlare.

Efficienza ed equità dovrebbero essere i due cardini dell'imposta. Due obiettivi dovrebbero dirigere le politiche economiche: sviluppo e contemperamento degli interessi. Se non si riparte dagli obiettivi la complessità può essere difficilmente governabile.

Di qui l'ingenerarsi di decisioni opportunistiche, partorendo soluzioni al di fuori di qualunque coerenza di sistema.

Si finisce per tassare quello che appare più facile da colpire, in quanto manca una mappa della ricchezza e dei suoi snodi da tassare.

Sotto questo profilo non sembra più ragionevole riflettere in termini settoriali; il risultato è solo spostare l'ago della bilancia da una parte o dall'altra senza ottenere un equilibrio solido e costante. La scelta riguarderà, da questo punto di vista, sempre la strategia concernente il singolo, quindi quella peggiore, in tal modo trascurando l'efficienza.

Talvolta il problema non è, a ben vedere, l'incostituzionalità legata alle scelte (se si riflette al fatto che le maglie della c.d. discrezionalità ragionevole del legislatore sono spesso troppo ampie e le garanzie statutarie aggirate), quanto nella loro inadeguatezza alla competitività del Paese e delle aziende che vi operano, con conseguente violazione dei principi anche europei a riguardo (come si è cercato di rappresentare). Forse poter confrontarsi con una politica che



riflette e non vive sempre nell'emergenza, renderebbe superfluo un giudizio di incostituzionalità.

Peggio se, poi, ad un sistema di distribuzione del prelievo iniquo ed equivoco (IRAP fra tutti), ha fatto da contraltare una profonda crisi.

Sicché al di là di ogni precipua congettura ciò che si chiede è solo che dovrebbe perlomeno essere semplice “verificare” se ed in quale misura le tasse sono dovute. Nel momento in cui risulta difficile anche tale verifica e la stessa si riveli, oltretutto, poco rispondente ai più elementari criteri vuol dire che allora qualcosa, forse, inquina il sistema e che quindi un interrogativo non può mai apparire di troppo