



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

L'IRAP, tra novità legislative e oscillazioni giurisprudenziali: la lezione francese*

di Maria Villani

Dottore di ricerca in Diritto tributario, Dipartimento di Giurisprudenza, Università degli Studi di Napoli "Federico II"

ABSTRACT

The work, based on a summary analysis of local taxation systems of firms in some European countries, with particular attention to the French system, highlights some critical regional tax on productive activities (IRAP), noting the consequences that the tax determines the international competitiveness of enterprises.

Based on this analysis, therefore, the study presents a hypothesis constructive reform, aimed at combining an IRAP new, resized in the degree of incidence and the redistributive effects on the French CVAE model, a single-phase to detail applied (at a rate moderate) to real cash flows.

The paper concludes with an analysis of recent juridical decisions with which the Supreme Court has redefined the limits for subjection to IRAP of self-employment, through a more precise definition of "self-organized activity."

SINTESI

Sulla base di un'analisi sintetica dei sistemi di tassazione locale delle imprese di alcuni dei paesi europei, con particolare attenzione al sistema francese, il lavoro mette in evidenza alcune criticità dell'imposta regionale sulle attività produttive (l'IRAP), rilevandone le conseguenze che il tributo determina sulla competitività internazionale delle imprese. Partendo da quest'analisi, dunque, lo studio presenta un'ipotesi costruttiva di riforma, volta ad affiancare ad una nuova IRAP, ridimensionata nel grado di incidenza e negli effetti redistributivi, sul modello della CVAE francese, una monofase al dettaglio applicata (con aliquota moderata) ai flussi di cassa reali.

Conclude il lavoro l'analisi dei recenti interventi giurisprudenziali con cui la Suprema Corte, ha ridefinito i limiti per l'assoggettabilità all'IRAP delle attività di lavoro autonomo, attraverso una più precisa definizione di "attività autonomamente organizzata."

SOMMARIO: 1. Introduzione – 2. La *contribution sur la valeur ajoutée économique* (CVAE) e l'IRAP: un solo modello, due realtà profondamente diverse – 3. L'esclusione del fattore lavoro dalla base imponibile dell'IRAP: una prima risposta delle Sezioni Unite – 4. Conclusioni

1. Introduzione

L'imposizione delle attività produttive a livello locale ha, in Europa, una tradizione antica: basti pensare alla cd. "patente" francese, una delle quattro imposte ereditate dalla rivoluzione; ovvero all'imposta spagnola sulle attività economiche; o ancora alla *Gewerbesteuer* tedesca che risale al Reich Guglielmino.

In Italia, l'introduzione di un'imposta locale sulle attività produttive ha avuto, a partire dall'istituzione (caratterizzata da una serie di contrasti) dell'imposta locale sui redditi (ILOR) nel 1972 e alla sua sostituzione con l'IRAP nel 1997, una vita travagliata. L'ILOR, infatti, ereditava dalla soppressa imposta di ricchezza mobile la nozione di discriminazione qualitativa dei redditi, che mal si adattava nel contesto della nuova imposta personale e progressiva (Irpef) a differenziare dal punto di vista fiscale l'imposizione dei redditi di lavoro. Una discriminazione qualitativa basata sulla presenza di una componente capitalistica (presunta) nelle attività di lavoro autonomo assente nel lavoro dipendente.

Dopo la sentenza n. 42/1980¹ (che aveva dichiarato l'illegittimità costituzionale dell'assoggettamento all'ILOR dei redditi da lavoro autonomo, proprio in considerazione della irragionevolezza di tale presunzione) il principio di discriminazione qualitativa scompare dall'ordinamento tributario italiano. Vi rientrerà nel 1997 con l'introduzione dell'IRAP.

La previsione del fattore lavoro nella base imponibile del nuovo tributo regionale, senza esclusioni, era sembrato al legislatore dell'epoca lo strumento per superare i problemi di costituzionalità evidenziati dalla Corte costituzionale nel

¹ Cfr. C. cost., 26 marzo 1980, n. 42, in *Giur. cost.*, 1980, pp. 287 e ss. Si tratta di una decisione di notevole respiro, perché la Corte in quella circostanza non si era fatta suggestionare dal problema dei rimborsi ed aveva ritenuto irrazionale l'assoggettamento all'ILOR dei redditi di lavoro autonomo in considerazione di una loro assimilazione ai redditi d'impresa, incoerente con il carattere di redditi di lavoro proprio dell'esercizio di un'attività di lavoro autonomo. La sentenza, nell'evidenziare l'inconsistenza dell'elemento capitalistico in questo tipo di attività, aveva offerto alla Corte di Cassazione gli elementi di diritto per estendere l'esclusione dall'ILOR anche ad altre attività d'impresa individuale, caratterizzate dall'assenza di elementi patrimoniali di una qualche consistenza, tali da legittimare una discriminazione qualitativa nell'imposizione sui redditi personali. La diffusa incoerenza sistematica dell'ordinamento tributario vigente è l'esito inevitabile del prevalere nella giurisprudenza costituzionale di pretese esigenze di salvaguardia dell'interesse fiscale.

1980. In realtà, come dimostra l'esperienza francese della CVAE, non è il modello d'imposta adottato del legislatore del 1997 per l'istituzione dell'IRAP a determinarne la criticità; sono piuttosto le modalità e gli squilibri con cui il modello è stato introdotto nell'ordinamento italiano, aggravati dai successivi interventi correttivi ispirati a presunte esigenze federaliste, ad aver evidenziato le maggiori criticità del tributo regionale, rispetto a principi fondamentali di diritto interno ed europeo.

L'IRAP, lungi dal presentarsi come un tributo più razionale, moderno, efficiente, sembra cumulare i difetti di questo tipo di imposte, sia dal punto di vista distributivo, sia sul versante degli effetti economici, sia per i profili giuridici assai controversi.

Da questo punto di vista, il confronto con l'evoluzione dell'imposizione locale sulle attività economiche in Francia è di particolare interesse², anche perché il sistema di decentramento italiano, fin dall'avvento dello Stato unitario, aveva adottato a modello quello amministrativo francese, proprio sia della monarchia Sabauda (protagonista del processo di unificazione nazionale), sia del Regno delle due Sicilie, che aveva modernizzato le proprie istituzioni sul modello francese durante il periodo murattiano.

Anzitutto, confrontando la struttura dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP) con quella dell'imposta sul valore aggiunto europea, di derivazione francese (l'IVA), ci si avvede facilmente che quest'ultima, pur colpendo il valore aggiunto nelle diverse fasi di produzione e di scambio (come l'imposta sulle attività produttive, IRAP), è tuttavia neutrale, in quanto è strutturalmente un'imposta afferente ai consumi.

Al contrario, nelle imposte sul valore aggiunto della produzione, che adottano uno schema di tipo reddito (come nel caso dell'IRAP), pur essendo ipotizzabile in base a dati di comune esperienza che gli oneri fiscali vengano incorporati nel prezzo finale dei beni e servizi resi a consumatori finali, tuttavia si registra il

² Su questi e per altri più ampi profili cfr. M. Villani – S. Villani, *LOOK AT ABROAD! Lezioni per l'Italia da alcune esperienze europee di tassazione locale delle attività produttive*, in DPTI, 2014, 3, Vol. XI, pp. 878-954.

fenomeno dell'esportazione del tributo, tutte le volte in cui il bene è prodotto in un'area diversa dal luogo di immissione al consumo della merce stessa. Questa esportazione di una quota prevalente di valore aggiunto dai luoghi di consumo a quelli di produzione determina una situazione di svantaggio che colpisce principalmente il Mezzogiorno e le sue imprese, riducendone la capacità di competere a livello internazionale ed interno (a seguito dell'aumento dell'aliquota nelle Regioni del Sud, a partire dal 2007)³. Una scelta opportunistica discutibile, che ha colpito l'area del Paese caratterizzata da minore peso politico; una decisione insostenibile dal punto di vista del diritto, in contrasto con il divieto posto dall'articolo 120 della Costituzione di introdurre barriere artificiali alla libera circolazione delle merci, delle persone e dei capitali, di natura tributaria. Divieto riferito alle Regioni, tuttavia estensibile allo Stato, quando questo si sostituisce alle Regioni adottando misure fiscali che incidono negativamente soltanto su alcune Regioni, con effetti discriminanti.

Una condizione che riguarda in misura minore anche la Francia; si pensi al diverso livello di sviluppo che caratterizza i dipartimenti agricoli del *"Massif central"*, rispetto alla concentrazione di attività economico-finanziarie nella *"Region Parisienne"*; o alle trasformazioni socioeconomiche che hanno coinvolto il bacino minerario del *"Nord-Pas-de Calais"* e l'industria tessile nella Regione di Tolosa. Ma come vedremo, nell'introdurre nel 2009 la CET (vale a dire la

³ Gli effetti di questa conformazione del sistema tributario regionale sono sotto gli occhi di tutti: secondo una recente ricerca della Banca d'Italia, le esportazioni nel 2013 sono aumentate nelle regioni del Nord Italia, rimaste pressoché stabili in quelle del Centro e calate nel Mezzogiorno. Conseguentemente, i moderati segnali di ripresa riscontrati nella ricerca hanno interessato soprattutto le regioni centro-settentrionali, nella quali si è registrato un effettivo riavvio delle attività. In tali regioni, infatti, gli ordinativi sono tornati a crescere, trainati dalla componente estera ed accompagnati da un decumulo delle scorte. Tale fenomeno, tuttavia, non si è ancora esteso alle regioni del Mezzogiorno, nelle quali è stata ugualmente riscontrata una ripresa degli ordinativi, ancorché più lenta che nelle altre aree. Cfr. Banca d'Italia, *L'economia delle regioni italiane nel 2013*, in *Economie regionali*, n. 21, Roma, luglio 2014.

Tutto ciò rende sempre più evidente, come più volte rilevato da una parte della dottrina, quanto il nostro Paese abbia urgentemente bisogno di una efficace politica tributaria, che stimoli realmente l'economia e riduca gli squilibri territoriali. Cfr. R. Perrone Capano, *La ripresa non drogata dalla spesa pubblica traina il miglioramento dei saldi di bilancio. Ma l'eclissi della politica tributaria frena l'economia ed aggrava gli squilibri territoriali*, in *Innovazione e Diritto*, 2, 3, 2011, 62; *Id.*, *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*, 5, 3, 2011, 108.

contribuzione economica territoriale) e, al suo interno, la componente che incide sul valore aggiunto economico (simile all'IRAP) il legislatore francese ha adottato parametri distributivi completamente diversi da quelli che caratterizzano il tributo italiano. Basta pensare che nel 2015 un'impresa con un volume di affari pari a tre milioni di euro, operante in una Regione del Mezzogiorno, ad esempio in Campania, avrebbe versato come IRAP, in base all'aliquota allora vigente del 5,1%, un'imposta pari a € 153.000; un'impresa con analoghe caratteristiche di volume d'affari residente in Francia sarebbe stata assoggettata ad un'aliquota dello 0,5% e, dunque, un'imposta pari a € 15.000 (in realtà meno, tenendo conto del fatto che la quota di valore aggiunto fino a € 500.000 resta a carico dello Stato).

Se a questo si aggiunge che in Italia, fino al 2015, il costo del lavoro non era deducibile dalla base imponibile dell'IRAP; che ad analoga sorte erano assoggettati gli interessi passivi, due realtà che fanno lievitare in Italia la base imponibile, mentre in Francia ne sono escluse, ci si rende facilmente conto che, al di là di colpire entrambe il valore aggiunto dal lato della produzione, le due imposte non sono in alcun modo comparabili.

Non da ultimo l'imposta, in dimensioni più o meno ampie in funzione delle diverse tipologie reddituali, ha alimentato un insano effetto di doppia imposizione derivante dal fatto che nell'ordinamento tributario italiano il fattore lavoro oltre ad essere fortemente inciso dall'imposta sul reddito personale (IRPEF) è stato tassato, fino al 2015, una seconda volta attraverso l'IRAP; direttamente per quanto attiene alle attività di lavoro autonomo che, salvo situazioni marginali sono assoggettate al tributo regionale; ovvero indirettamente attraverso il monte salari, che costituisce una delle principali componenti della base imponibile dell'IRAP. Una doppia imposizione del tutto irragionevole, che accentua il peso del cuneo fiscale, penalizzando il fattore lavoro⁴ e favorisce ulteriormente l'interesse ad accordi tra le imprese minori e i dipendenti, finalizzati a distribuire una quota della

⁴ Nello stesso senso già G. Falsitta, *L'IRAP e il trattamento fiscale del lavoro*, in *Rivista di diritto tributario*, 2000, 2, 103 ss.: "la tanto conclamata neutralità dell'Irap è una favola che l'analisi della disciplina dell'Irap demolisce inesorabilmente. L'Irap tassa il costo del lavoro ma non tassa il costo dei beni strumentali ... Più sinteticamente l'Irap ama i robot e odia i lavoratori in carne e ossa".

retribuzione fuoribusta ai danni del Fisco (esoso). L'indeducibilità (parziale) dell'IRAP dalle imposte sui redditi incide ulteriormente, in modo negativo, sul fattore lavoro⁵.

Di qui l'interesse per un'analisi comparata dei modelli di tassazione delle attività economiche a livello locale, che mostra in Italia differenze sostanziali con gli ordinamenti tributari francese e tedesco: essa sembra offrire utili indicazioni al fine di attenuare e, se possibile, eliminare distonie che in una stagione caratterizzata da un'accentuata concorrenza, incidono negativamente sulla struttura e sulle potenzialità di sviluppo dell'insieme del sistema produttivo italiano.

Da ultimo, l'indagine vorrebbe offrire qualche utile spunto di riflessione sull'opportunità di una profonda revisione dell'imposta regionale sulle attività produttive per eliminarne, sulla base dell'esperienza comparata, gli elementi distorsivi che penalizzano fortemente la competitività e la capacità produttiva del sistema economico italiano⁶.

2. La *contribution sur la valeur ajoutée économique* (CVAE) e l'IRAP: un solo modello, due realtà profondamente diverse

La Francia, pur rappresentando uno dei Paesi d'Europa in cui il decentramento della spesa non raggiunge livelli particolarmente elevati, tuttavia realizza questo risultato senza compromettere il principio autonomistico; in buona sostanza a

⁵ Da queste osservazioni emerge con chiarezza che il cuneo fiscale, ossia l'eccesso di tassazione del fattore lavoro, attraverso l'impresa, è il principale elemento indiziante di una distorsione del profilo distributivo della maggiore imposta italiana, l'Irpef, di dubbia legittimità dal punto di vista dei principi. Uno squilibrio strutturale che, oltre a rappresentare il principale alimento dell'evasione, incide indirettamente anche sulla competitività del sistema (di cui l'evasione rappresenta un ammortizzatore fiscale anomalo).

⁶Al riguardo sembra utile richiamare un dato significativo: mentre la recessione del periodo 2008-2009 ha comportato un forte arretramento del prodotto interno lordo (-6,3%), senza tuttavia incidere sulle capacità produttive, rimaste sostanzialmente invariate, la recessione del biennio 2012-2013, pur avendo comportato un minor arretramento del prodotto interno lordo (-4,8%), ha comportato una contrazione della capacità produttiva italiana di oltre il 15%. Un forte indebolimento strutturale dell'economia italiana che non è certo di buon auspicio rispetto agli impegni assunti con l'Europa in termini di equilibrio di finanza pubblica e di riduzione del debito pubblico, che lasciano senza parole per la faciloneria ed improvvisazione che li hanno caratterizzati.

livello locale l'ordinamento finanziario francese non conferisce meno autonomia rispetto a Paesi in cui si assiste ad un maggiore decentramento della spesa pubblica; trattasi, infatti, di autonomie responsabilizzate, che hanno nel sistema rappresentativo un preciso ancoraggio costituzionale nel Senato.

Uno Stato tradizionalmente centralizzato, che tuttavia nel corso del tempo ha valorizzato le autonomie locali, affidando ad una delle due Assemblee parlamentari, il Senato, la rappresentanza dei territori e delle istanze autonomistiche. La durata in carica dei senatori per nove anni, il rinnovo di un terzo del Senato ogni tre anni e l'elezione di secondo grado dei Senatori da parte di tutti i rappresentanti elettivi a livello locale, con voto ponderato, assicurano al tempo stesso stabilità politica e rappresentatività alle istanze provenienti dai territori.

In definitiva, un bicameralismo differenziato che riduce il rischio di contrapposizioni tra le due Assemblee; rischio cui non si sottrae il modello tedesco in cui il Bundesrat (Assemblea rappresentativa dei governi regionali) può essere caratterizzato da maggioranze diverse rispetto a quella del Bundestag, vale a dire della Camera dei deputati che elegge il governo federale; il che rallenta il processo decisionale in tutte le materie in cui è necessario il voto delle due Camere.

L'attenzione con cui il Senato ha seguito sia la fase di avvio della riforma della *Tax professionnelle*, sia la fase transitoria, per attenuarne o correggerne eventuali inconvenienti, supportano questa riflessione.

Una funzione rappresentativa ulteriormente valorizzata dalle particolari caratteristiche del sindacato preventivo di costituzionalità della legge, stabilito dalla Costituzione della quinta Repubblica, che riceve impulso dalla minoranza parlamentare; un modello che irrobustisce il ruolo del Parlamento rispetto all'esecutivo in un campo (quello tributario) in cui l'iniziativa legislativa è assicurata in prevalenza dal Governo e si caratterizza per il rapporto fiduciario che lega la maggioranza parlamentare al Governo stesso, eliminando ogni rischio di violazione del principio della parità fiscale dei contribuenti⁷.

⁷ A tal riguardo il *Conseil constitutionnel* fa spesso valere la sua giurisprudenza cd. "néo-calédonienne" (cfr. sul punto *Conseil constitutionnel*, 24 janvier 1985, Décision n 85-187 DC).

Una garanzia che il nostro sistema rappresentativo, basato in origine su istituzioni parlamentari elette su basi proporzionali, non conosce. Una lacuna che il passaggio a leggi elettorali di tipo maggioritario ha reso più evidente.

Per meglio comprendere questo particolare rapporto che lega insieme lo Stato centrale e le autonomie locali, vale forse la pena di ricordare che il legislatore francese, nell'arco di un trentennio, si era fatto carico di oltre la metà del gettito potenziale della *Tax professionnelle* per ragioni di equilibrio territoriale (tutelare le attività minori), senza incidere negativamente sulle entrate dei Comuni e dei Dipartimenti.

In definitiva, la *Tax professionnelle* può essere vista come un'imposta immaginata con la nascita della quinta Repubblica, nata venti anni dopo con obiettivi ben dichiarati, ma tuttavia insufficiente ad un sistema in continua trasformazione, in cui la rivoluzione dei trasporti avrebbe determinato, in poco più di un decennio, una rivoluzione altrettanto profonda del commercio internazionale.

Alla luce degli interventi correttivi che avevano caratterizzato fin dagli anni '90 la *Tax professionnelle*, per attenuare gli inconvenienti che penalizzavano l'industria francese e che erano culminati nella decisione di escludere il costo del lavoro dalla base imponibile dell'imposta locale, assume particolare interesse il dibattito che ha condotto nel 2009 alla sua abolizione e alla sua sostituzione con la CET (*Contribution Économique Territoriale*)⁸.

In questo disegno riformatore rientra a pieno titolo l'intervento della Francia a sostegno della legittimità dell'imposta italiana sulle attività produttive, IRAP, nel giudizio davanti alla Corte di Giustizia Europea nel 2006⁹; negando che un'imposta sul valore aggiunto della produzione, come l'imposta regionale italiana, avesse la caratteristica d'imposta ad effetto equivalente rispetto all'IVA, in contrasto dunque con l'articolo 33 della Sesta Direttiva in materia di IVA¹⁰, la Francia aveva

⁸ Cfr. M. Villani – S. Villani, LOOK AT ABROAD! Lezioni per l'Italia da alcune esperienze europee di tassazione locale delle attività produttive, op.cit., pp. 878-954.

⁹ Corte giust., 3 ottobre 2006, causa C-475/03, in *Corr. Trib.*, 2006, 41, p. 3263, con commento di BODRITO A., e in GT - Riv. giur. trib., 2006, 12, p. 1019, con commento di D'ALFONSO E., *Il caso IRAP: la montagna che ha partorito un topolino*.

¹⁰ Sul punto cfr. *ex multis* SCHIAVOLIN R, *L'Irap non è un'imposta sulla cifra di affari vietata dalla Sesta direttiva Iva*, in *Rass. Trib.*, 2007, 1; SPINA F., *La presunta incompatibilità dell'Irap con la*

difeso il proprio interesse ad utilizzare uno schema impositivo simile, per superare i limiti della ormai obsoleta *Tax professionnelle*. Con consueto pragmatismo, la Francia aveva intuito che lo schema impositivo all'esame della Corte di giustizia poteva, con opportuni adattamenti, essere utilizzato minimizzando gli inconvenienti dell'IRAP e aveva così contribuito a salvare l'imposta italiana.

Sotto questo profilo, ben si comprende come la nuova imposta francese (*Contribution Économique Territoriale*, CET) possa rappresentare un modello per l'Italia, laddove emerge in particolare una ricostruzione del valore aggiunto attenta ad evitare doppie imposizioni economiche, affiancata da una determinazione del valore locativo (per la parte mobiliare del tributo) del 30% per i locali adibiti allo svolgimento di attività manifatturiere.

La soppressione, infatti, dell'imposta locale sugli affari (la *Taxe professionnelle*)¹¹ ha determinato la sostituzione della medesima con un nuovo tipo di prelievo, che colpisce gli stessi soggetti passivi e il cui gettito è attribuito agli stessi Enti territoriali, ancorché in base a presupposti impositivi diversi. Si tratta della sopracitata *Contribution Économique Territoriale* (CET); tale prelievo si compone (in base al novellato art. 1447 del *Code Général des Impôts*) di due parti: la *Cotisation Foncière des Entreprises* (CFE), fondata sui valori catastali degli immobili di proprietà dell'impresa¹², e la *Cotisation sur la Valeur Ajoutée des*

Sesta direttiva Iva alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia UE, in *Rass. Trib.*, 2005, 3, pp. 853 e ss.; FALSITTA G., *L'IRAP? Una seconda IVA da ripensare*, op. cit.; MONTAGNANI R., *La presunta incompatibilità comunitaria tra Irap e Iva*, in *Dial. Dir. Trib.*, 1, 2005; LUPI R., *Il fuorviante accostamento tra Iva e l'Irap*, op. cit., pp. 847 e ss.

¹¹ La soppressione della *Taxe professionnelle* è stata stabilita, in particolare, con la Legge finanziaria per il 2010 (*Loi de finances 2010*, n. 2009-1673). Sugli effetti economici della riforma, per lo Stato francese, per gli Enti territoriali e per le imprese, v. B. Durieux, P. Subremon, *Evaluation des effets de la réforme de la taxe professionnelle sur la fiscalité des collectivités locales et sur les entreprises*, maggio 2010; F.-N. Buffet, O. Carre, A. Chatillon, M. Diefenbacher, C. Guené, M. Laffineur, *Rapport sur les Conséquences de la réforme de la taxe professionnelle pour les collectivités locales, et préconisations d'amélioration, notamment au plan de la péréquation*, giugno 2010; A. Guengant, *Impact de la réforme de la taxe professionnelle sur les perspectives de croissance des budgets locaux*, "Pouvoirs locaux", 87, 4, 2010, pp. 55-61; M.C. Guené, *Rapport d'information n° 611 fait au nom de la mission commune d'information sur les conséquences pour les collectivités territoriales, l'État et les entreprises de la suppression de la taxe professionnelle et de son remplacement par la contribution économique territoriale*, Sénat, 26 giugno 2012.

¹² In particolare la base imponibile della CFE è costituita dal valore catastale delle immobilizzazioni (immobili e terreni utilizzati per l'attività) impiegate dall'impresa alla chiusura dell'esercizio fiscale N-2, dove N indica l'anno fiscale. Il valore catastale degli immobili industriali è pari all'8% del prezzo

Entreprises (CVAE), calcolata sul valore aggiunto prodotto annualmente dall'attività d'impresa esercitata¹³. La legge prevede un tetto massimo dell'ammontare complessivo dei due tributi, che non può infatti superare il 3% del valore aggiunto calcolato secondo i criteri previsti ai fini CVAE.

La componente immobiliare della CET, basata sul valore locativo (la rendita catastale) degli immobili impiegati in un'attività produttiva manifatturiera prevede, come detto, un abbattimento fissato dalla legge, uguale per tutto il territorio dello Stato, pari al 30% del valore locativo; per le altre attività economiche, commerciali, professionali artigianali o altro il valore locativo può essere variato con delibera del consiglio comunale.

La seconda componente della contribuzione economica territoriale (CET), relativa al valore aggiunto delle imprese (CVAE) è calcolata, con alcuni parametri correttivi, in base al valore aggiunto delle imprese¹⁴. E' ispirata al vecchio contributo minimo della *Taxe professionnelle*, ma (come detto) la sua base imponibile è ormai del tutto diversa rispetto alla contribuzione fondiaria delle imprese, mentre nella vecchia *Taxe professionnelle* il contributo minimo rappresentava un supplemento della contribuzione fondiaria.

di costo di terreni, immobili e impianti. Per il calcolo della CFE, il valore catastale degli immobili industriali è soggetto ad un abbattimento del 30%. Il valore catastale degli immobili commerciali e degli uffici viene stabilito dalle autorità competenti. Per ulteriori approfondimenti relativi alla disciplina della CFE, v. M. Collet, *Droit fiscal*, Presses Universitaires de France, Paris, 2013, 418 ss..

¹³ La CVAE è calcolata sul valore aggiunto (VA) che le imprese realizzano nel corso dell'anno solare precedente (dal primo gennaio al 31 dicembre) o dell'ultimo esercizio di 12 mesi, qualora non coincida con l'anno solare. Solo le imprese con un fatturato annuale (tasse escluse) superiore a € 500.000 sono tenute al pagamento del CVAE.

L'aliquota della CVAE è pari all'1,5% per le imprese con un fatturato annuale (tasse escluse) di oltre 50 milioni di euro. Al di sotto di questo importo, le imprese beneficiano di uno sgravio (variabile a seconda del fatturato).

La CVAE viene calcolata sulla base del VA, con un tetto massimo dell'80% o dell'85% del fatturato (se il fatturato della società è inferiore o superiore a 7.600.000 euro).

Per ulteriori approfondimenti relativi alla disciplina della CVAE, v. M. Collet, *Droit fiscal*, op. cit., 420 ss.

¹⁴ A prima vista la CVAE farebbe pensare ad un modello di imposizione derivato dallo schema impositivo adottato in Italia dall'IRAP. Tuttavia la somiglianza è solo nominalistica: la CVAE al contrario dell'IRAP non comprende nella propria base imponibile né gli interessi passivi né il monte salari, mentre le attività individuali godono di una soglia di esenzione elevata (500.000 euro). D'altra parte l'aliquota particolarmente moderata, (1,5%, oltre i 50.000.000 di euro) attenua gli effetti distorsivi della concorrenza di un'imposta che adotti uno schema impositivo simile a quello dell'IRAP.

In base alla legge sono esclusi dal campo di applicazione della contribuzione sul valore aggiunto delle imprese tutti coloro i quali, pur svolgendo un'attività imponibile ai fini della contribuzione economica territoriale (CET) hanno un volume d'affari annuo non superiore a € 152.000. Per rendere meno oneroso il tributo nei confronti delle attività minori, la quota parte della contribuzione economica territoriale (CET), calcolata sul valore aggiunto con aliquota dell'1,5%, rimane totalmente a carico dello Stato, tra 152.500 € e 500.000 €; da € 500.000 a 50 milioni di euro è prevista una riduzione decrescente del valore aggiunto tassabile, attraverso un graduale aumento dell'aliquota: anche questa riduzione di imposta, rispetto a quanto sarebbe dovuto applicando l'aliquota dell'1,5%, rimane a carico del bilancio dello Stato che verserà la differenza agli enti locali interessati. Una soluzione, quella adottata dal legislatore francese, di grande equilibrio che concilia l'esigenza di non comprimere troppo la platea dei potenziali contribuenti, senza rendere eccessivamente oneroso il tributo, come è avvenuto in Italia con l'IRAP¹⁵.

Questo aspetto viene messo in evidenza, in particolare, con riferimento alle attività di lavoro autonomo, che rientrano anch'esse nell'ambito di applicazione del tributo, ma solo al superamento della soglia di € 500.000.

Vale la pena di sottolineare che il legislatore francese, esentando dalla quota relativa al valore aggiunto economico tutte le attività caratterizzate da una base imponibile pari o inferiore ai € 500.000, ha di fatto risolto il delicato problema della indeducibilità della CET dalle imposte sui redditi personali, limitando tale

¹⁵ In buona sostanza, l'aliquota della CVAE è dello 0% fino a € 500.000 si applica con l'aliquota massima dell'1,5%, a partire da 50 milioni di euro, mentre raggiunge progressivamente lo 0,5% a 3 milioni di euro di volume d'affari. Pertanto, per le imprese minori la componente valore aggiunto è inferiore alla quota minima forfettaria che era applicata come addizionale alla quota immobiliare della soppressa *Taxe professionnelle*.

La distribuzione del gettito di tali tributi tra gli Enti locali a partire dal 1° gennaio 2011 prevede che la totalità della CFE, nonché il 26,5% della CVAE spetti ai Comuni e agli EPCI; il 48,5% della CVAE è assegnato ai Dipartimenti; la residua parte, ovvero il 25% della CVAE è attribuito alle Regioni.

L'assegnazione agli Enti territoriali, sempre a decorrere dal 1° gennaio 2011, di altre entrate tributarie erariali come la *Taxe sur les conventions d'assurance*, la *taxe sur les surfaces commerciales* e l'*imposition forfaitaire sur les entreprises de réseaux*¹⁵ ha, infine, bilanciato il mancato gettito determinato dalla soppressione della *Taxe professionnelle* e dall'introduzione di un modello impositivo più attento agli aspetti distributivi e alla tutela della competitività dell'impresa.

indeducibilità ad un numero esiguo di contribuenti persone fisiche, caratterizzato da redditi particolarmente elevati.

In definitiva, mentre la legge francese ha posto a carico del bilancio dello Stato tutti gli alleggerimenti alla CVAE, decisi dal legislatore al fine di graduare il prelievo in funzione della dimensione economica dell'attività svolta, indi della capacità contributiva, in Italia, viceversa, attraverso l'escamotage dell'IRAP a carico del settore pubblico, lo Stato ha incrementato di circa un terzo il gettito dell'IRAP a beneficio delle Regioni. Una scelta politica che ha moltiplicato gli squilibri distributivi nella ripartizione del gettito dell'IRAP tra le Regioni, ignorando i vincoli posti dall'articolo 119 Cost. al riguardo.

In buona sostanza, nel sostituire la *Taxe professionnelle* con la CET il legislatore si è preoccupato di affiancare al meccanismo di determinazione della soglia minima di imposta (già previsto dalla *Taxe professionnelle*) un tetto massimo di imposizione calcolato sul valore aggiunto dell'attività economica, che non può superare il 3%. Se a questo dato si aggiunge che l'aliquota applicata al valore aggiunto raggiunge il livello massimo dell'1,5% al superamento dei 50 milioni di euro di volumi d'affari (mentre per le attività industriali la legge prevede una riduzione del 30% della rendita catastale), ci si rende conto dello scrupolo con cui il legislatore ha integrato gli obiettivi economici, i profili distributivi e la costruzione giuridica della nuova imposta locale¹⁶.

In pratica il legislatore francese, prevedendo un regime fiscale di favore per le attività industriali manifatturiere (l'abbattimento del 30% della rendita catastale), non solo si è preoccupato di creare un modello d'imposizione sulle attività economiche attento ai problemi di competitività dei settori più aperti alla concorrenza internazionale; ha altresì reso effettivo questo obiettivo sottraendo

¹⁶ Le imposte locali, se costruite con attenzione, pur incidendo inevitabilmente sul piano economico, possono minimizzarne gli effetti indesiderati (ad esempio sulla competitività, sull'occupazione, sugli investimenti) essendo meno vincolate da problemi di gettito rispetto ai tributi statali. Il tributo locale, infatti, avendo anche la funzione di sostituirsi a trasferimenti diretti a carico del bilancio dello Stato, può essere reso meno oneroso (nel caso osservato, per le attività economiche) attraverso la deducibilità dell'imposta locale dalle imposte sul reddito. Senza dire che la deducibilità in imposte di questo tipo risponde ad obiettivi di perequazione che nel nostro ordinamento trovano anche precisi riferimenti costituzionali (artt. 117 e 119 Cost.).

agli enti territoriali la possibilità di modifiche in aumento della componente immobiliare dell'imposta.

La base imponibile della contribuzione fondiaria economica (CFE) corrisponde alla componente immobiliare della vecchia *Taxe professionnelle*; tuttavia con una novità particolarmente significativa: essa non colpisce più sia le immobilizzazioni che sono integrate direttamente e fisicamente nel processo produttivo e che servono in modo specifico per lo svolgimento dell'attività professionale, sia gli altri beni utilizzati del processo produttivo, indicati dalla legge come beni strumentali. Una caratteristica della soppressa *Taxe professionnelle* che caratterizzava negativamente la vecchia imposta, particolarmente penalizzante per la competitività dell'industria francese.

Noncurante questo precedente assai significativo, in cui le esigenze di gettito, ovviamente presenti anche in Francia, sono state bilanciate da quelle altrettanto importanti relative alla competitività fiscale del sistema produttivo, il nostro legislatore, in quegli stessi anni, ha colto l'occasione dell'introduzione dell'IMU, (nel 2012) per estendere l'imposta non solo al valore locativo degli immobili adibiti ad un'attività produttiva, ma anche al valore delle immobilizzazioni (macchinari, beni strumentali e quant'altro) utilizzati nella produzione, vale a dire i cd. "imbullonati".

In buona sostanza, a partire dal 2009 i francesi, consapevoli della necessità di aumentare la competitività del sistema economico per contrastare la recessione, hanno escluso dalla base imponibile della CET il valore dei macchinari; quasi nello stesso periodo, invece, attraverso gli imbullonati (vale a dire i macchinari installati in un locale ad uso industriale), la nuova imposta immobiliare IMU vedeva estendere l'imposta fondiaria anche ai macchinari industriali inseriti in un capannone.

L'obiettivo della riforma, in sostanza, era quello di ridurre l'imposta laddove si trattava di recuperare competitività rispetto alla concorrenza internazionale, spalmandone il costo sull'intera platea dei contribuenti assoggettati alla CET. Un percorso speculare rispetto alla riforma italiana della tassazione locale del 1997,

che aveva condotto all'eliminazione di una serie di imposte locali (a partire dall'ILOR) e all'introduzione dell'IRAP, in cui gli oneri maggiori erano stati posti a carico dei lavoratori autonomi.

Il legislatore italiano, viceversa, dopo aver introdotto, con la legge di stabilità per il 2015, una riduzione dell'aliquota base dal 3,9% al 3,5%, sembra porsi il problema di una revisione dell'IRAP, finalizzata a correggerne gli elementi maggiormente distorsivi, guardando alla recente esperienza francese. A partire dal 2015 è ormai possibile dedurre integralmente il costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP (sulla base di quanto previsto dalla legge di stabilità 2015, che consentirà di portare in deduzione, oltre alle deduzioni forfetarie ed analitiche relative al costo del lavoro, già ammesse, anche la quota relativa alla differenza tra il costo del lavoro complessivo, relativo ai contratti a tempo indeterminato, e le deduzioni spettanti).

Una soluzione sicuramente positiva, tuttavia non priva di inconvenienti, laddove anzitutto, a fronte di una deduzione di questo tipo, cade lo schermo (concettualmente non particolarmente convincente) che aveva consentito di assoggettare al tributo regionale anche i redditi da lavoro autonomo. L'esclusione del monte salari dalla base imponibile dell'IRAP, con la sola eccezione dei redditi relativi ai contratti a termine, reintroduce una discriminazione qualitativa nei confronti dei redditi di lavoro autonomo e d'impresa individuale assoggettati all'IRPEF. La tassazione nell'IRAP del lavoro autonomo in tanto aveva una giustificazione dal punto di vista giuridico in quanto nella base imponibile dell'IRAP era compreso anche il lavoro dipendente; laddove il legislatore oggi cambia prospettiva, si ripropone un evidente profilo di criticità nell'assoggettamento all'IRAP delle attività economiche realizzate da persone fisiche i cui redditi sono assoggettati all'imposta personale e progressiva IRPEF.

Il fattore lavoro (autonomo e dipendente) rientrava, infatti, nella base imponibile del tributo. A fronte della scelta legislativa di sottrarre il lavoro dipendente dalla base imponibile IRAP vacilla il principio della parità fiscale dei contribuenti di fronte alla legge tributaria, ben difeso, viceversa, dalla giurisprudenza francese per

certi versi più attenta a questi profili (la giurisprudenza del *Conseil constitutionnel*, specie la più recente, come anticipato, ha spesso rimosso molti inconvenienti, riconducendo la discrezionalità del legislatore all'interno del principio di parità dei contribuenti davanti alla legge fiscale).

A tal proposito il *Conseil* chiamato a valutare la legittimità della nuova "*contribution*"¹⁷, proprio richiamandosi al principio della parità fiscale, si è espresso nel senso della legittimità costituzionale di alcune caratteristiche qualificanti del nuovo tributo. Ha, difatti, ritenuto conforme a Costituzione il doppio meccanismo di perequazione (di stock e di flusso) a favore degli enti territoriali previsto dalla legge; ha considerato ragionevole e rispettoso del principio di autonomia finanziaria degli enti territoriali il meccanismo di ripartizione della CVAE, basato sulla localizzazione degli impianti e sulla manodopera impiegata; irragionevole e non conforme a Costituzione, ai fini dell'assoggettamento dei redditi non commerciali alla CVAE, la discriminazione tra soggetti con meno di cinque dipendenti, non assoggettati all'imposta sulle società, ai quali la CVAE veniva applicata su una percentuale dei ricavi, rispetto a tutti gli altri contribuenti, per i quali la base imponibile era costituita dal valore aggiunto¹⁸.

La disparità di trattamento nasceva dal fatto che per i soggetti con meno di cinque dipendenti il nuovo regime della contribuzione economica territoriale (CET) manteneva il vecchio sistema della *Taxe professionnelle*, vale a dire un incremento

¹⁷ Il *Conseil constitutionnel*, investito con ricorso della minoranza parlamentare di una serie di questioni di legittimità costituzionale, riferite alla nuova *Contribution Economique Territoriale* (CET), introdotta con gli articoli 2, 77 e 78 della legge finanziaria per il 2010, ha ritenuto conforme a Costituzione l'impianto del nuovo tributo, respingendo i rilievi formulati dalla minoranza parlamentare. Ha, tuttavia, sollevato d'ufficio la questione dell'illegittimità costituzionale del particolare regime impositivo applicabile ai titolari di redditi non commerciali che impiegano meno di cinque dipendenti, dichiarandone l'incostituzionalità ai sensi dell'art. 13 della Dichiarazione del 1789, nonché dell'art. 34 della Costituzione (*Conseil constitutionnel*, décision 2009/599/29, dicembre 2009).

¹⁸ La questione, secondo il *Conseil*, non riguardava la possibilità di applicare un regime tributario diversificato a situazioni differenti; questa possibilità, infatti, era stata già ritenuta ammissibile da una precedente sentenza del *Conseil* (décision n. 98/405 del 29 dicembre 1998). Il problema era determinato dal fatto che, in queste ipotesi, contribuenti che si trovavano obiettivamente in una condizione del tutto simile erano sottoposti ad un regime fiscale differenziato per il solo motivo di avere fino a quattro dipendenti, ovvero un numero maggiore. Entrambi i soggetti (fino a quattro dipendenti o con più di quattro dipendenti) erano sottoposti allo stesso regime fiscale per quanto attiene alla contribuzione sul valore aggiunto, CVAE; l'imposta non era dovuta se non al superamento della soglia di € 500.000 su base annua.

della base imponibile della *Contribution foncière*, pari al 5,5% del totale dei ricavi registrato nell'anno precedente. In definitiva, il contribuente con meno di cinque dipendenti veniva ad essere assoggettato ad una maggiorazione della quota fondiaria della CET, da cui erano invece esentati i soggetti con un numero maggiore di dipendenti. Di qui la violazione del principio di parità di trattamento davanti all'imposta e l'illegittimità della disposizione¹⁹.

L'ultimo aspetto relativo alla CET esaminato dal *Conseil* e ritenuto legittimo riguarda l'imposizione forfettaria delle imprese che operano attraverso reti. Questa imposta riguarda in particolare le diverse tipologie di produzione, trasformazione e distribuzione di energia elettrica; le antenne ripetitrici di segnali radio per telecomunicazioni; le centrali telefoniche; il materiale ferroviario per il trasporto dei passeggeri.

Il legislatore ha ritenuto che questo tipo di attività presentino delle particolari condizioni di vantaggio nell'esercizio dell'impresa, a partire dalla difficoltà d'ingresso di nuovi concorrenti, tali da non meritare la riduzione del carico fiscale che caratterizza l'insieme delle attività produttive.

Il *Conseil*, nell'analizzare le modifiche al Codice Generale delle Imposte (CGI), ha esaminato questo regime forfettario sotto due diversi punti di vista: il primo era relativo al fatto che queste attività presentassero tutte delle caratteristiche che le differenziassero dalla generalità delle attività produttive; il secondo, che i criteri di valutazione utilizzati dal legislatore fossero obiettivi e razionali, e coerenti con la struttura impositiva della CET, anche se motivati essenzialmente da ragioni di gettito. Il giudice costituzionale ha ritenuto che queste condizioni fossero state rispettate dal legislatore ed ha confermato la legittimità di questa contribuzione forfettaria.

¹⁹ In buona sostanza, con un ragionamento basato sul principio di parità davanti alle imposte, il *Conseil* ha eliminato un residuo elemento di discriminazione qualitativa per le non commerciali e assimilate, esercitate da persone fisiche, peraltro ereditato dalla vecchia *Taxe professionnelle*. Gli effetti della decisione sono evidenti: tutte le attività minori, realizzate da persone fisiche o da società, sono assoggettate alla quota della CET calcolata sul valore aggiunto dell'attività, CVAE, alle stesse condizioni ovvero a partire dal superamento della soglia di 500.000 euro. Una soluzione che allinea la Francia alla Spagna e rende l'Italia ormai l'unico Paese avanzato che sottopone a meccanismi di discriminazione qualitativa di natura fiscale i redditi di lavoro autonomo, senza alcuna considerazione per le attività economiche più modeste.

In Spagna, viceversa, l'imposta sulle attività economiche (IAE) ha seguito un percorso che può dirsi speculare rispetto a quanto avvenuto più o meno negli stessi anni in Francia, a cavallo degli anni 2000; lo schema originario del tributo locale, sicuramente interessante e caratterizzato da un ampio gettito, che rendeva l'IAE la prima fonte di finanziamento dei Comuni, viene completamente snaturato dalla riforma del 2002/2003.

In breve tempo quella che era dal punto di vista del gettito la prima imposta locale spagnola, diviene l'ultima. L'eccesso di autonomia, infatti, ha determinato un'inversione della nozione di *accountability* che caratterizza normalmente il rapporto elettore-amministrazione nelle imposte locali. Laddove la legge statale consente all'Amministrazione comunale di non tassare per dieci anni (e più) le nuove attività produttive ed, inoltre, lascia alla discrezionalità delle istruzioni locali di poter concedere abbattimenti dell'imposta fino al 95% con motivazioni economico sociali, la spinta a non tassare diviene molto forte, per non dire irresistibile.

In buona sostanza l'imposta da strumento di finanziamento degli enti locali spagnoli si è trasformata in uno strumento di incentivo e di concorrenza fiscale. Sicché può realizzarsi in altro modo lo sviluppo territoriale e la fiscalità diviene strumento non adoperabile con funzione di gettito.

Di qui il limite dell'autonomia; a fronte di un eccesso di autonomia emerge uno svuotamento della fiscalità.

Tanto non rende il profilo di minor interesse, ma è chiaro che fino a quando il modello rimanga tale non può offrire spunti interessanti ad un'analisi comparata che cerchi un mezzo di soluzione delle distonie presenti nelle imposte sulle attività produttive vigenti nelle principali economie europee.

3. L'esclusione del fattore lavoro dalla base imponibile dell'IRAP: una prima risposta delle Sezioni Unite

Veniamo ora al più recente quadro avviato dalle Sezioni Unite della Corte di Cassazione italiana proprio con riferimento all'imposta regionale sulle attività

produttive (IRAP) e, in particolare, con riguardo ad uno dei richiamati punti di criticità dell'imposta.

Difatti, con sentenza n. 9451²⁰ le Sezioni Unite della Corte di Cassazione sono intervenute ancora una volta a risolvere il contrasto da molto tempo esistente nella giurisprudenza della Suprema Corte con riguardo, per l'appunto, al presupposto dell'IRAP; vale a dire al requisito (previsto dall'art. 2 del d.lgs. 15 settembre 1997, n. 446) dell'"autonoma organizzazione".

Ricordiamo, infatti, che sulla base di un consolidato indirizzo della giurisprudenza tributaria²¹, la presenza anche di un solo dipendente, anche se *part time* ovvero addetto a mansioni generiche, determinava di per sé l'assoggettamento all'imposta. Viceversa, da ultimo, un orientamento minoritario riteneva opportuno accertare in punto di fatto l'attitudine del lavoro svolto dal dipendente a potenziare l'attività produttiva al fine di verificare la ricorrenza del presupposto stesso.

²⁰ Cfr. Cass., SS.UU., 10 maggio 2016, n. 9451.

²¹ A tal riguardo cfr., in particolare, Cass., 16 febbraio 2007, n. 3676. In questo caso la Corte di Cassazione, rilevava come la Corte costituzionale, richiamata in sentenza anche dalle SS.UU. (n. 9451/2016), "con la sentenza n. 156 del 2001 avesse puntualizzato che l'IRAP non operava nessuna indebita equiparazione dei redditi di lavoro autonomo a quelli d'impresa, essendo un'imposta volta ad incidere su di un fatto economico diverso dal reddito, ossia sul valore aggiunto prodotto dalle singole unità organizzative, che ove sussistente, costituiva un indice di capacità contributiva capace di giustificare l'imposizione sia nei confronti delle imprese che dei lavoratori autonomi: ciò non voleva certamente dire che questi ultimi rientravano sempre tra i soggetti passivi dell'imposta perché se quello organizzativo costituiva un elemento connaturato alla nozione stessa d'impresa, non altrettanto poteva dirsi per le arti e le professioni, riguardo alle quali non era impossibile escludere in assoluto che l'attività potesse essere svolta anche in assenza di un'organizzazione di capitali e/o lavoro altrui. Ma la ipotizzabilità di un'evenienza del genere, il cui accertamento costituiva una questione di mero fatto, non valeva a dimostrare la denunciata illegittimità dell'IRAP, ma soltanto la sua inapplicabilità per quei lavoratori autonomi che non si fossero giovati di alcun supporto organizzativo. In tal modo, la Corte costituzionale aveva in definitiva affermato che l'IRAP può ed, anzi, deve essere applicata pure ai lavoratori autonomi, tenendo però presente che non si tratta di una regola assoluta, ma solo dell'ipotesi ordinaria, nel senso che l'assoggettamento all'imposta costituisce la nonna per ogni tipo di professionista, mentre l'esenzione rappresenta l'eccezione valevole soltanto per quelli privi di qualunque apparato produttivo. Vero è che l'interpretazione che di una norma sottoposta a scrutinio di costituzionalità offre la Corte costituzionale in una sentenza di non fondatezza non costituisce un vincolo per il giudice chiamato successivamente ad applicarla, ma è altrettanto vero che quella interpretazione, se non altro per l'autorevolezza della fonte da cui proviene, rappresenta un fondamentale contributo ermeneutico che non può essere disconosciuto senza l'esistenza di una valida ragione"

Questo filone minoritario, presente in alcune delle sentenze della Cassazione, deciso nel cosiddetto "Irap day", nel febbraio 2007, ha ripreso vigore in tempi recenti, quando in considerazione del numero particolarmente elevato di ricorsi per Cassazione in materia tributaria, una parte delle cause in materia fiscale è stata affidata alla sesta Sezione civile della Cassazione, con l'obiettivo di alleggerire il carico ormai ingestibile di ricorsi afferenti alla quinta Sezione civile del Supremo Collegio, più nota come Sezione Tributaria.

Ciò detto, occorre altresì ricordare che già con qualche precedente pronuncia²² le stesse Sezioni unite avevano negato alle associazioni tra artisti e professionisti e alle società semplici la possibilità di provare l'assenza dell'autonoma organizzazione; indi confermando l'applicazione dell'IRAP alle realtà di lavoro autonomo svolte in forma associata. Le decisioni della Suprema Corte a Sezioni Unite, dunque, mantenevano una posizione di rigida chiusura, nel senso dell'assoggettabilità all'IRAP delle attività di lavoro autonomo, rispetto ad alcune recenti aperture di qualche sentenza delle Sezioni semplici.

Ricordiamo anche che l'Amministrazione finanziaria ha da sempre mantenuto sul tema una linea di netta chiusura, assimilando l'attività di lavoro autonomo

²² Cfr. Cass., SS.UU., 13 aprile 2016, n. 7291 e Cass., SS. UU., 14 aprile 2016, n. 7371. In particolare, sulla base della prima decisione l'organizzazione di medici convenzionati con il Servizio Sanitario Nazionale nelle forme proprie della "medicina di gruppo" non rientra fra le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni, soggette *ex lege* ad IRAP. Deve, dunque, ritenersi respinto il ricorso dell'Agenzia avverso la sentenza di merito che abbia esclusa l'applicabilità dell'IRAP ai compensi percepiti da un medico inserito una struttura di "medicina di gruppo"; difatti la spesa per la collaborazione di terzi era "di modesta e contenuta entità"; peraltro "essa non valeva a caratterizzare l'autonoma organizzazione, postulata dalle norme impositive, ma piuttosto era la risultante minima ed indispensabile della necessità di assicurare un servizio di segreteria telefonica ed alcune prestazioni infermieristiche".

Viceversa, nella seconda pronuncia la Suprema Corte ritiene che: *"presupposto dell'imposta regionale sulle attività produttive è l'esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione e allo scambio ovvero alla prestazione di servizi; ma quando l'attività è esercitata dalle società e dagli enti, che siano soggetti passivi dell'imposta a norma dell'art. 3 del d.lgs. n. 446 del 1997 – comprese quindi le società semplici e le associazioni senza personalità giuridica costituite fra persone fisiche per l'esercizio in forma associata di arti e professioni – essa, in quanto esercitata da tali soggetti, strutturalmente organizzati per la forma nella quale l'attività è svolta, costituisce ex lege, in ogni caso, presupposto d'imposta, dovendosi perciò escludere la necessità di ogni accertamento in ordine alla sussistenza dell'autonoma organizzazione"*. La decisione è stata in parte criticata perché troppo estensiva dell'ambito di applicazione dell'imposta regionale sulle attività produttive (IRAP).

all'impresa individuale²³, con l'obiettivo di attuare sotto il profilo tributario una discriminazione qualitativa dei redditi, analoga a quella che la riforma tributaria del 1972 aveva attuato con l'ILOR. Una scelta politica discutibile dal punto di vista giuridico, in contrasto con la giurisprudenza costituzionale sul lavoro autonomo. È pur vero, infatti, che formalmente la base imponibile dell'IRAP è rappresentata dal valore aggiunto della produzione e non dal reddito, come rilevato dalla stessa Consulta; ma non può sfuggire ad un osservatore attento che mentre nelle attività d'impresa la componente reddituale rappresenta una parte più o meno minoritaria, quando non marginale rispetto al valore aggiunto, nelle attività di lavoro autonomo la proporzione tende ad invertirsi. Vale a dire che valore aggiunto e reddito, nelle attività di lavoro autonomo tendono a sovrapporsi fin quasi a coincidere. Pertanto, pur utilizzando uno schema impositivo diverso rispetto a quello dell'imposta locale sui redditi (ILOR) introdotta nel 1972, la discriminazione qualitativa introdotta con l'IRAP, colpisce dal punto di vista tributario, allo stesso modo, due realtà in cui, solo nelle attività di lavoro autonomo valore aggiunto e reddito tendono a sovrapporsi.

Un'assimilazione dal punto di vista tributario di realtà diverse, la cui legittimità andrebbe quantomeno analizzata e confermata, alla luce dei rigorosi parametri utilizzati dalla Consulta nel 1980, per dichiarare illegittima la discriminazione introdotta con l'ILOR.

Difatti, come ricordato, la Corte costituzionale nel 1980²⁴, in tema di ILOR, aveva delimitato con chiarezza l'area di applicazione dell'imposta locale sui redditi, escludendo dall'imposta locale i redditi da lavoro autonomo, considerati in tutto e per tutto equivalenti ai fini dell'ILOR ai redditi da lavoro dipendente.

Se si analizza l'elemento discriminante individuato dall'art. 2, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997, vale a dire dall'*"esercizio abituale di un'attività autonomamente organizzata diretta alla produzione o allo scambio di beni ovvero alla prestazione di servizi"*, per assoggettare le attività di lavoro autonomo

²³ Difatti nella direttiva n. 42 dell'11 giugno 2014 l'Agenzia delle Entrate aveva condiviso l'orientamento più restrittivo.

²⁴ Cfr. C. cost., 26 marzo 1980, n. 42, cit.

all'imposta regionale sulle attività produttive, ci si rende facilmente conto come, alla luce della sentenza n. 42/1980 della Corte costituzionale, il concetto di *"attività autonomamente organizzata"*, individuato per attrarre nell'ambito di applicazione dell'IRAP il lavoro autonomo, si presenti più come uno strumento per aggirare i principi fissati nella sentenza della Consulta, piuttosto che come un convincente elemento per differenziare con precisione, all'interno del lavoro autonomo, le attività imponibili da quelle escluse dal tributo. Tanto alla luce innanzitutto del principio di capacità contributiva.

La Corte costituzionale, chiamata a risolvere una serie di dubbi circa la legittimità costituzionale dell'impianto del nuovo tributo regionale, con la sentenza n. 156 del 21 maggio del 2001, fa propria la tesi della cd. *"Etero – organizzazione"* e, quindi, dichiara manifestamente infondata la questione della legittimità costituzionale del presupposto. Tuttavia, osservava la Corte, l'autonomia organizzativa, come definita nell'articolo 2, comma 1, del d.lgs. n. 446/1997, mentre è immanente nelle attività di impresa, per le attività di lavoro autonomo deve essere accertata di volta in volta. Questa affermazione è definita incidentalmente così: *"mentre l'elemento organizzativo è connaturato 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"*, senza ulteriori precisazioni.

Una soluzione debole, che ha evitato accuratamente di confrontarsi con la precedente giurisprudenza in tema di ILOR ed ha avuto come effetto di alimentare un contenzioso imponente, che il legislatore è sembrato ignorare, con costi economici e sociali evidenti.

Va aggiunto che, nel seminare incertezze, la giurisprudenza di legittimità non è stata da meno, avendo scelto, nel 2006, tra le diverse opzioni possibili per definire l'assoggettabilità o meno delle attività di lavoro autonomo all'IRAP, quella più restrittiva, che, in buona sostanza, per escludere dall'ambito di applicazione dell'IRAP le attività di lavoro autonomo, combinava due elementi: l'assenza di

collaborazioni stabili di qualsiasi tipo e l'utilizzazione di attrezzature che non superassero il minimo indispensabile per svolgere l'attività.

Una soluzione debole, che ha alimentato un contenzioso imponente, con esiti fortemente condizionati da questioni di fatto, non riconducibili ad unità dai giudici di legittimità. In ogni caso una giurisprudenza insoddisfacente sotto il profilo della conformità al principio di capacità contributiva, fortemente condizionata dall'esito dei processi davanti alle commissioni tributarie, che si è trasposta inevitabilmente anche in una giurisprudenza oscillante della Suprema Corte, in funzione delle questioni trattate, il più delle volte condizionate da elementi fattuali, non sempre del tutto convincente.

L'elemento di svolta, per una meno irrazionale applicazione del tributo alle attività di lavoro autonomo, si ha in due tempi, tra il 2014 e il 2015. Un primo elemento è costituito da una disposizione prevista dal d.l. n. 66/2014 che aveva ridotto di mezzo punto percentuale l'aliquota base dell'IRAP (dal 3,9% al 3,5%, a partire dal 1 gennaio 2015). Un segnale rivolto al mondo dell'impresa per bilanciare l'attività produttiva.

Poco dopo il Governo compie un altro decisivo passo in avanti sulla linea tracciata dalla riforma francese della *Tax professionnelle*, nel 2009, richiamato in precedenza, escludendo, con l'art. 11, comma 4 octies, della legge 24 dicembre 1914 n. 190 (legge di stabilità per il 2015), completamente il costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP (per i contratti di lavoro a tempo indeterminato).

Una scelta coraggiosa, che ha comportato una forte contrazione della base imponibile dell'IRAP, soprattutto per le imprese "*labour intensive*", che affiancandosi ad una consistente contribuzione triennale per le nuove assunzioni a tempo indeterminato, ha sicuramente contribuito alla ripresa dell'occupazione nel corso dell'anno.

L'aspetto certo non più rilevante, tuttavia non del tutto atteso, di questa decisione, che ha avviato una revisione/razionalizzazione strutturale dell'imposta locale sull'attività produttiva, sta nel fatto che il calo di gettito determinato dalla

contrazione della base imponibile dell'IRAP è stato relativamente contenuto (1,1 miliardi di euro).

E' vero che nel corso del tempo una quota significativa del costo del lavoro era stata già eliminata dalla base imponibile dell'IRAP; ma è altrettanto vero che, per le dimensioni della riduzione dalla base imponibile, ci si poteva attendere un calo maggiore. Un elemento su cui riflettere quando si parla in modo semplicistico di "*tax compliance*", vale a dire di adesione spontanea dei contribuenti al pagamento dell'imposta. In assenza di dati disaggregati non è possibile fornire una stima di quanto la fuoriuscita del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP abbia favorito l'emersione di una quota di retribuzioni precedentemente non registrata.

Tuttavia, il calo relativamente marginale del gettito dell'imposta deve far riflettere. In questo senso non si comprende il motivo per cui la legge di stabilità per il 2016 abbia ridotto la decontribuzione a favore delle nuove assunzioni; la perdita temporanea di gettito legata agli incentivi dal lato dei contribuiti, è sicuramente più che compensata dal maggior gettito dell'IRPEF prodotto dai nuovi occupati e, con tutta probabilità, dall'aumento del valore aggiunto prodotto dalle imprese che ampliano la platea dei propri dipendenti.

A seguito dell'intervento legislativo che ha, di fatto, escluso dalla base imponibile IRAP il costo del lavoro, la linea restrittiva sull'assoggettabilità del lavoro autonomo all'imposta regionale sulle attività produttive non trova più alcuna giustificazione.

Viceversa, con la nuova pronuncia le Sezioni Unite mostrano di aver aderito all'orientamento minoritario, più recente, e forse maggiormente condivisibile, che ha ripreso l'analogo filone giurisprudenziale minoritario precedente al 2007. In buona sostanza, le Sezioni Unite hanno preso atto che la precedente giurisprudenza consolidata, che collegava l'assoggettamento all'IRAP automaticamente, in presenza di un solo collaboratore impiegato in via continuativa, anche *part time*, non è più sostenibile dopo l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP.

Oggi le Sezioni Unite richiamano il principio in base al quale l'autonoma organizzazione postula "l'esistenza di uno o più elementi suscettibili di combinarsi con il lavoro dell'interessato, potenziandone le possibilità", di un insieme di fattori "tale da porre il professionista in una condizione più favorevole di quella in cui si sarebbe trovato senza di esso".

La Suprema Corte ritiene, tuttavia, che i principi affermati dalla giurisprudenza prevalente "meritano, più che una rivalutazione, delle precisazioni concernenti il fattore lavoro"; difatti "occorre che le mansioni svolte dal collaboratore non occasionale concorrano o si combinino con quel che è il *proprium* della specifica professionalità espressa" nell'attività esercitata, affinché il fattore lavoro rechi all'attività del contribuente un apporto significativo.

Occorre, dunque, che il collaboratore svolga mansioni professionali volte a potenziare l'attività del contribuente e non mansioni di segreteria, generiche ovvero meramente esecutive "che rechino all'attività svolta dal contribuente un apporto del tutto mediato o, appunto, generico".

Pertanto, il presupposto impositivo si configura quando il contribuente si avvale in modo non occasionale di lavoro altrui, che "superi la soglia dell'impiego di un collaboratore che espliciti mansioni di segreteria ovvero meramente esecutive"²⁵.

²⁵ Sulla base dell'affermazione della Suprema Corte, dunque, l'apporto deve provenire da un'unica unità lavorativa. Alla luce di tale affermazione, tuttavia, qualche perplessità desta l'ipotesi in cui siano due persone a coprire l'orario di lavoro di una persona. Il professionista accorto dovrà pretendere che la segretaria curi anche le pulizie dello studio? o potrà sostituirla per questa mansione (comunemente ritenuta "umile") con un pulitore ad ore? Qualche dubbio anche circa l'espressione "mansioni di segreteria o meramente esecutive": la segretaria brava e capace che magari predispone qualche semplice atto determina l'applicazione dell'IRAP? Pensiamo all'infermiere, al tecnico di laboratorio; può dirsi che siano "meri esecutori"? Probabilmente no. Occorre, tuttavia, ricordare che la sentenza n. 7291 del 13 aprile 2016 statuisce che non determina l'applicazione dell'IRAP la circostanza che, nell'ambito della "medicina di gruppo" posta in essere da medici di base, la struttura fornisca anche prestazioni infermieristiche. Qualche dubbio sul fatto che il ricorso a "servizi infermieristici" sia consentito ai medici inseriti nella "medicina di gruppo" e non ai medici di base che operano in forma isolata. Più complicato consentire l'utilizzo di personale infermieristico al medico che operi come privato professionista. Peraltro, appare ovvio che non rilevi ai fini dell'autonoma organizzazione la presenza di un (vero) praticante la cui funzione fondamentale è imparare, e non potenziare la produttività dello studio, o la retribuzione di un altro professionista che sostituisca il titolare in ferie (circostanza frequente nei medici di base che debbono assicurare un servizio continuativo).

In base alla sentenza n. 8284 del 6 aprile 2009 costituisce principio consolidato l'affermazione secondo cui non concorre a determinare l'esistenza della "autonoma organizzazione" soggetta ad imposizione IRAP il fatto che un avvocato utilizzi un collaboratore non abilitato all'esercizio della

Pertanto, ai fini dell'assoggettamento al tributo occorre l'impiego a tempo pieno di due o più dipendenti o collaboratori con tali caratteristiche; il lavoro non integrante esclude l'assoggettamento all'imposta.

La conclusione delle Sezioni Unite concerne un numero significativo di contribuenti che esercitano in forma individuale l'attività professionale, artistica o d'impresa (come agenti, rappresentanti, promotori finanziari, artigiani, piccoli commercianti, medici di famiglia, ecc.)²⁶.

In definitiva, le Sezioni Unite hanno fornito una risposta che avrebbe dovuto essere chiara al legislatore già da tempo; ed è pur vero che a tale conclusione la Suprema Corte avrebbe potuto pervenire già qualche anno prima, sulla base della consolidata giurisprudenza sull'ILOR (imposta locale sui redditi). Difatti, come detto, le Sezioni Unite tornano sul richiamato indirizzo giurisprudenziale, prevalente nel 2007; in questo modo cercando di rispondere al freno allo sviluppo economico che l'imposta, su cui da tempo si richiede un intervento di revisione, cagionerebbe. La stessa legge 11 marzo 2014, n. 23, aveva delegato al Governo l'emanazione di norme volte a "chiarire la definizione di autonoma organizzazione, anche mediante la definizione di criteri oggettivi, adeguandola ai più consolidati principi desumibili dalla fonte giurisprudenziale, ai fini della non assoggettabilità

professione. La sentenza n. 21563 del 20 ottobre 2010 aveva, invece, ritenuto che è automaticamente soggetto ad IRAP il lavoratore autonomo, il professionista, il piccolo imprenditore, che si avvalga di personale dipendente, anche quando tale personale sia costituito da un apprendista *part time*.

²⁶ La sentenza afferma che non sono soggette ad IRAP queste tipiche attività imprenditoriali in quanto vi sono posizioni che, pur essendo ai fini delle imposte sul reddito, considerate produttive di reddito d'impresa, possono essere svolte dal soggetto senza organizzazione di capitali o lavoro altrui. Quindi l'esercizio di un'attività astrattamente riconducibile, anche fiscalmente, nell'alveo dell'impresa non può essere così semplicisticamente ricondotto alla produzione di reddito d'impresa soggetta ad IRAP; occorre comunque verificare il requisito della "autonoma organizzazione", qualificata come insieme di risorse, mezzi, capitali e lavoro altrui, di carattere abituale, organizzati dal soggetto passivo con modalità suscettibili di conferire il *quid pluris* di capacità contributiva oggetto dell'IRAP. Sicché la circostanza che la parte svolga l'attività di artigiano e rivesta la qualità di imprenditore, sia pure piccolo, non rileva ai fini della sua soggezione al tributo. Difatti, la natura dell'attività non determina la soggezione all'imposta, ma il modo in cui l'attività è in concreto esercitata (pertanto non viene assoggettato ad IRAP un artigiano che, nell'esercizio delle proprie attività, non utilizzava una propria attrezzatura, avvalendosi talora di quella dei propri clienti e disponeva di una ridotta disponibilità di beni strumentali, come un'autovettura e un telefono cellulare).

dei professionisti, degli artisti e dei piccoli imprenditori all'imposta regionale sulle attività produttive" (art. 11, comma secondo). Un auspicato intervento legislativo che, a conti fatti, non c'è stato.

Con l'intervento delle Sezioni Unite l'IRAP, certo, non diventa un modello di imposta; molte irrazionalità restano. Tuttavia, attraverso la soluzione da ultimo suggerita ci si avvicina all'impiego pratico dello schema francese, che, come abbiamo visto, utilizzando il modello dell'imposta regionale sulle attività produttive italiana, ne ha tuttavia evitato alcuni profili critici, limitandone la portata, sottraendo il fattore lavoro e graduandola verso il basso in modo equilibrato, al fine di evitare l'evasione e favorire la stabilità del mercato interno.

4. Conclusioni

Appare, dunque, evidente quanto sia stato attento il legislatore francese a trovare un buon equilibrio tra recupero di competitività (e, quindi, sconti all'industria manifatturiera) ed eccessivi incrementi d'imposta per gli altri contribuenti. Anzitutto l'attenzione dedicata dal Senato francese ai profili distributivi della CET (*Contribution Économique Territoriale*) a seguito della sua introduzione lascia comprendere come quel modello costituzionale, dopo le riforme degli anni 2000, abbia raggiunto un buon equilibrio tra esigenze di governabilità e rappresentanza degli interessi diffusi della comunità, con particolare riguardo al tema della fiscalità.

Una soluzione, tuttavia, cui si è pervenuti a seguito della lunga fase di confronto che ha interessato gli anni 2000, durante la quale (come anticipato) si comprende l'impegno con cui il governo francese ha sostenuto la legittimità dell'IRAP davanti alla Corte di giustizia.

A ben vedere, è l'insieme dell'approccio al tema del fisco che evidenzia le differenze tra il modello costituzionale di governabilità transalpino e lo svuotamento del ruolo parlamentare nella vicenda fiscale, che ha caratterizzato l'evoluzione delle istituzioni in Italia negli ultimi venti anni, culminato con la riforma dell'IRPEF introdotta con la legge finanziaria per il 2007.

L'ordinamento francese ha, difatti, impiegato lo schema dell'imposta regionale sulle attività produttive italiana, evitando tutti gli inconvenienti dell'IRAP italiana, anzitutto (come si è visto) limitandone la portata, escludendo gli interessi passivi e il fattore lavoro e graduandola verso il basso in modo moderato al fine di evitare l'evasione e contenere gli squilibri sul mercato interno che il modello italiano porta con sé.

Nonostante questi interventi, tesi a garantire la compatibilità del nuovo schema impositivo con i limiti alla concorrenza che questo modello può determinare sul mercato interno (in contrasto con i principi del diritto europeo), occorre beninteso sottolineare che un problema di concorrenza sussiste sempre. Vale la pena ricordare che una delle principali critiche rivolte all'imposta italiana è rappresentata dal fatto che per rispettare il divieto di imposta ad effetto equivalente sancito dall'articolo 33 della Sesta direttiva IVA l'imposta grava sulle esportazioni, mentre le importazioni ne sono esenti. In un'economia mondializzata e con una sempre di più diffusa concentrazione della distribuzione in grandi aree commerciali, la CET (come del resto l'IRAP) introduce un incentivo alle importazioni, che le aliquote moderate dell'imposta francese minimizzano, ma non annullano del tutto.

Benché l'imposta francese presenti, dunque, aspetti apprezzabili, sembra tuttavia utile inquadrare (e cercare di superare) le complesse problematiche giuridiche ed economiche che caratterizzano l'imposta italiana.

Occorrerebbe, forse, in prospettiva, superare il valore aggiunto e pensare ad un'imposta monofase al dettaglio, applicata ai flussi di cassa reali (una *R-based Corporate Cash-Flow Tax*), potendo rappresentare quest'ultima uno strumento ancora più semplice, che possiede il vantaggio di gravare anche sulle importazioni²⁷.

Nella realtà italiana, in cui in un futuro prossimo si dovrà recuperare almeno in parte il forte calo di gettito determinato dall'esclusione del monte salari dalla base

²⁷ Su questi aspetti cfr. M. Villani – S. Villani, *LOOK AT ABROAD! Lezioni per l'Italia da alcune esperienze europee di tassazione locale delle attività produttive*, op. cit., pp. 878-954.

imponibile dell'IRAP, la sperimentazione di una *cash-flow tax* potrebbe essere l'esperienza per superare il modello IRAP ed attivare uno schema impositivo pienamente compatibile con l'IVA, che presenti le medesime caratteristiche; vale a dire uno modello d'imposta che gravi sulle importazioni, senza incidere sulle esportazioni. Pensare di poter esportare accanto alle proprie merci anche le proprie imposte, com'era possibile nelle economie chiuse, caratterizzate da un commercio internazionale di dimensioni incomparabili rispetto all'odierna economia mondializzata ed in cui erano i venditori, in condizioni di quasi monopolio, a fissare i prezzi, rappresenta una pericolosa illusione ottica.

Sotto questo profilo la proposta di una *cash-flow tax* sulle vendite al dettaglio, è finalizzata a contenere al minimo le distorsioni che l'IRAP ha introdotto nel funzionamento del mercato interno, sulla base della recente, positiva esperienza della CVAE francese, compensando le riduzioni di gettito²⁸, necessarie per avvicinare la nostra IRAP alla CVAE.

A tal riguardo una prima risposta positiva rileva sotto il profilo della compatibilità di una *cash flow-tax* con il divieto posto dall'articolo 33 della Sesta direttiva in materia di IVA di istituire imposte sulle vendite ad effetto equivalente. Lo schema proposto risponde pienamente a questa esigenza, in quanto presenta una base imponibile molto più ampia, ricollegabile a un modello di tipo reddituale, non sovrapponibile a quella di un'imposta sul valore aggiunto orientata al consumo²⁹. Tuttavia, al contrario dell'IRAP, la *cash flow-tax* essendo un'imposta sulle vendite, non distorce la concorrenza sul mercato interno e non penalizza le esportazioni.

²⁸ Tra gli studi teorici che si sono occupati di modelli di "*cash flow-tax*", si segnala il libro di Irene Inchauspé, *L'impôt sur le cash flow*, Les éditions de l'épargne, Paris, 1990. Lo studio è di particolare interesse, perché si propone di sostituire la *Taxe professionnelle* con un modello di imposta sui flussi di cassa reali, articolato in modo da adattarsi perfettamente all'obiettivo di tassare le attività economiche a livello locale. Dunque, uno studio che pur essendo datato, evidenzia l'adattabilità del modello di *cash flow* proposto, alle esigenze di un moderno sistema locale di tassazione delle attività economiche.

²⁹ Si tratta di una questione tutt'altro che priva di rilevanza; a favore del salvataggio dell'IRAP da parte della Corte di Giustizia nel 2006 giocarono una serie di circostanze favorevoli, essenzialmente politiche, tra cui l'interesse della Francia ad adottare anch'essa uno schema simile alla nostra IRAP, come poi è avvenuto con l'introduzione della *Contribution économique territoriale* (CET).

Un secondo vantaggio di rilievo giuridico è rappresentato dalla piena neutralità del tributo rispetto all'organizzazione dei fattori produttivi; questo secondo aspetto, che si riferisce anch'esso ad esigenze costituzionalmente protette, consente di eliminare ogni discriminazione (anche indiretta) in danno del fattore lavoro, penalizzante per l'occupazione³⁰.

Un terzo profilo da non trascurare, riguarda il modello estremamente semplificato di determinazione della base imponibile di una "cash flow-tax" sui flussi di cassa reali; può essere, infatti, adattata ad una pluralità di esigenze³¹, a partire dalla necessità di ridurre sensibilmente il peso dell'IRAP, per minimizzarne gli effetti sulla competitività delle imprese³².

Un ultimo profilo è rappresentato dal fatto che un'imposta sul *cash flow*, riscossa al dettaglio, consentirebbe, date le caratteristiche estremamente semplici della propria determinazione, gestione e controllo, di contenere l'evasione all'IVA; un tema che, in sistemi produttivi e distributivi molto frazionati (è il caso dell'Italia, ma in misura minore anche dalla Francia) ha messo in discussione, sulla base dell'esperienza, antiche certezze (prima fra tutte quella dell'impermeabilità dell'IVA all'evasione).

Va in questo senso l'esperienza dei sistemi sin qui osservati, che tendono a privilegiare la parità di trattamento tra i contribuenti, rispetto all'autonomia tributaria; quest'ultima viene di norma riservata ai beni patrimoniali, che, non essendo delocalizzabili, incidono in misura molto più contenuta, come fattori di limitazione della concorrenza sul piano territoriale.

Un dato sembra ormai indiscutibile. Con la fuoriuscita del fattore lavoro dalla base imponibile l'imposta regionale sulle attività produttive, come è stato

³⁰ Questione quest'ultima tutt'altro che irrilevante, se si recupera la lettura costituzionale di sistema tributario, che presuppone un forte coordinamento tra le diverse imposte, al fine di assicurare il rispetto del principio di capacità contributiva, inteso come parametro per assicurare la parità tributaria.

³¹ Potrebbe essere istituita come tributo a favore dei Comuni, con una quota di gettito da attribuire alle Regioni.

³² Questione quest'ultima, tutt'altro che irrilevante, se si recupera la lettura costituzionale di sistema tributario, che presuppone un forte coordinamento tra le imposte ai diversi livelli di governo, al fine di assicurare il rispetto del principio di capacità contributiva, inteso come parametro per assicurare la parità tributaria.

osservato da ultimo da qualche studioso, non esiste più. La nozione di "autonoma organizzazione" utilizzata dal legislatore del 1997, per differenziare l'IRAP dall'ILOR e sottrarre il nuovo tributo regionale dal cono d'ombra proiettato dall'ILOR sotto il profilo della legittimità costituzionale del tributo, non ha più senso in un'imposta in cui il fattore lavoro è escluso dalla base imponibile dell'IRAP.

Sembra, infatti, a chi scrive che la legittimità costituzionale dell'IRAP non può essere più ricondotta soltanto alla nozione di "attività abituale autonomamente organizzata", così come si esprime l'art. 2, comma 1, del d.lgs n. 446 /1997, dovendo necessariamente ricomprendersi anche gli effetti.

Il che equivale a dire che non ha più alcun senso giuridico richiamare, quale parametro scriminante ai fini dell'assoggettamento all'IRAP del lavoro autonomo, la nozione di "autonoma organizzazione" dei fattori produttivi, quando il principale fattore, vale a dire il lavoro, è escluso *ex lege* dalla base imponibile del tributo. Da questo punto di vista, la soluzione adottata da ultimo dalle Sezioni Unite, per allargare l'area del lavoro autonomo non più assoggettabile all'IRAP, rappresenta un tentativo apprezzabile, tuttavia irrimediabilmente datato di mantenere nel perimetro dell'IRAP una parte delle attività autonome.

Alla luce delle richiamate novità legislative, il problema dell'assoggettabilità delle attività di lavoro autonomo e d'impresa individuale all'IRAP non può essere risolto per successive esclusioni. Occorre, infatti, che quel che resta del tributo regionale, con riferimento alle attività individuali, di lavoro autonomo e d'impresa, venga confrontato con i parametri individuati dalla Corte costituzionale del 1980, al fine di separare quelle che, non presentando significative differenze rispetto alle attività di lavoro dipendente sotto il profilo della capacità contributiva, non consentivano, secondo il giudice delle leggi, una discriminazione qualitativa nell'imposta locale sui redditi (ILOR), introdotta dalla riforma tributaria del 1972.

Da ultimo, sia consentita un'osservazione conclusiva sull'architettura giuridica adottata nel 1997, per attrarre nell'ambito di applicazione del nuovo tributo a destinazione regionale le attività di lavoro autonomo. La legge delega 23 dicembre

1996, n. 662, non casualmente aveva stabilito, tra i criteri direttivi, quello di una differenziazione di aliquota tra le attività di lavoro autonomo e quelle d'impresa, proprio per tenere conto del fatto che le attività di lavoro autonomo non erano assoggettate, dopo la sentenza della Consulta n. 42/1980, alla principale imposta sostituita dall'IRAP, vale a dire all'ILOR.

Un dato significativo, che evidenzia che il legislatore delegante, nel 1996, aveva presente la difficoltà ad uniformare il trattamento tributario di due realtà profondamente diverse, quali quelle di lavoro autonomo e d'impresa. L'aver ignorato questo profilo nel d.lgs. n. 446/1997, per ragioni evidentemente politiche, ha rappresentato da sempre un elemento di debolezza del nuovo tributo, sotto il profilo della conformità al principio di capacità contributiva; come del resto è stato sottolineato in una pluralità di occasioni dal prof. Marongiu, che in quel periodo rivestiva la carica di sottosegretario di Stato, nel Ministero delle Finanze. Una questione non priva di qualche rilevanza, mai sottoposta al vaglio del giudice delle leggi.

Ma forse, anche questo è un portato della crisi della legge; un tema complesso, su cui dovrà confrontarsi la dottrina più autorevole.