



UNIVERSITÀ DEGLI STUDI DI NAPOLI FEDERICO II
FACOLTÀ DI GIURISPRUDENZA

INNOVAZIONE E DIRITTO

Il taglio del costo del lavoro attenua ma non risolve la crisi dell'IRAP e ne amplifica le contraddizioni*

di Raffaele Perrone Capano

SINTESI

L'articolo esamina alcune delle criticità proprie della struttura dell'IRAP, alla luce dell'esclusione dalla base imponibile del costo del lavoro relativo ai contratti a tempo indeterminato. Il lavoro esprime apprezzamento per questo intervento che riduce fortemente i profili discriminatori sul fattore lavoro tipici del modello italiano. Ne evidenzia tuttavia i limiti alla luce delle mutate condizioni del contesto economico internazionale. Al riguardo lo studio si sofferma sulla recente riforma francese della taxe professionnelle, evidenziandone i profili distributivi ben più equilibrati rispetto all'IRAP, con l'obiettivo di minimizzare gli inconvenienti messi in luce proprio dall'esperienza italiana. L'articolo evidenzia l'incostituzionalità sopravvenuta dell'IRAP dopo l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile e si conclude con l'auspicio di una riforma complessiva dell'imposta, alla luce degli stringenti vincoli di compatibilità economica e insieme giuridica.

ABSTRACT

The paper examines some of the problems of the structure of IRAP, in view of the exclusion from the tax base of the labor cost about permanent contracts. It is enjoyed this intervention that greatly reduces discriminatory profiling on labor typical of the Italian model. However, are highlighted its limits in view of changed conditions in the international economic environment. The study dwells on the recent reform of the French taxe professionnelle, by detecting profiles distribution much more balanced compared to IRAP, in order of minimizing the disadvantages identified in the Italian experience. The article highlights the supervening unconstitutionality of the IRAP following the exclusion labor cost from the tax base and concludes with the hope of a comprehensive reform of this tax, in front of the stringent constraints of economic and legal compatibility.

SOMMARIO: 1. Premessa 2. L'IRAP tra vecchi e nuovi problemi 3. Dalla riforma della taxe professionnelle in Francia, indicazioni utili per l'Italia 4. L'Irap tre vecchie e nuove antinomie 5. Le conseguenze del taglio del costo del lavoro dall' IRAP, per le imprese individuali e i lavoratori autonomi 6. Conclusioni

1. Premessa

Al giro di boa del primo semestre 2015 mentre la crescita del PIL, dopo sei anni di recessione su sette è talmente modesta da sfiorare l'errore statistico, e la produzione industriale, se non fosse per la ripartenza della Fiat e del settore farmaceutico, presenterebbe un dato marcatamente negativo, una prima riflessione sugli effetti sull'economia della politica tributaria del Governo Renzi, potrebbe presentare un certo interesse.

Purtroppo i dati 2015 sul gettito delle principali imposte sono ancora troppo parziali per poter trarre qualche indicazione d'ordine generale. Appare quindi opportuno circoscrivere l'indagine all'Irap, all'Irpef e all'Iva, le tre principali imposte su cui la legge di stabilità 2015 ha previsto interventi significativi.

Sull'Irpef la sola considerazione che mi sento di fare in questo momento è che è del tutto inutile parlarne, al di fuori di un disegno complessivo di riforma che non sembra all'ordine del giorno del Governo; mentre l'intervento elettorale sulle detrazioni stabilito l'anno scorso, in vista delle elezioni per il rinnovo del Parlamento europeo, a favore soltanto di una parte dei contribuenti a reddito medio basso, ne ha ulteriormente accentuato le contraddizioni e le antinomie. In buona sostanza una misura estemporanea, asistemica, di dubbia legittimità, che non ha precedenti in nessun altro Paese dell'UE: una questione quest'ultima, che forse più di qualsiasi altra mette in luce la crisi profonda che attraversano le nostre istituzioni rappresentative.

A queste riflessioni, certo non positive, occorre aggiungere che il rapporto costi efficacia della manovra sull'Irpef è stato particolarmente sfavorevole, nel senso che i suoi effetti sulla domanda interna sono stati fin qui praticamente nulli. Un elemento quest'ultimo che evidenzia una ulteriore caratteristica delle manovre fiscali degli ultimi anni, adottate al di fuori di qualsiasi disegno di politica tributaria: quella di avere effetti imprevedibili. Basti pensare al riguardo alla stretta fiscale attuata nel

dicembre 2011 dal governo Monti; 30 miliardi di euro tra maggiori entrate e tagli della spesa pubblica, hanno determinato nel 2012 un maggior gettito tributario pari a 11,6 miliardi, con un crollo del Pil del 2,8%. In buona sostanza, per realizzare poco meno di 12 miliardi di euro di maggiori entrate tributarie, sono stati distrutti 40 miliardi di ricchezza nazionale.

Si potrebbe dire che in assenza di qualsiasi manovra, il quadro di finanza pubblica si sarebbe presentato di gran lunga migliore, con minori effetti recessivi accompagnati da maggior gettito fiscale. Posta in questi termini l'osservazione pur avendo una base reale è sicuramente semplicistica, perché la pressione speculativa sul debito pubblico italiano, imponeva al Governo l'adozione di una serie di misure correttive, per assicurare i mercati. Ma questo non assolve quel Governo dalle modalità improvvisate e dagli eccessi che hanno accompagnato la sua azione politica; a partire dal carattere accentuatamente regressivo della politica tributaria. Un elemento determinante nell'avvitamento recessivo della domanda interna nei successivi 3 anni.

Il commento più diffuso da parte di numerosi osservatori e studiosi, specie economisti a questi dati, è stato che non avevano una spiegazione plausibile; la realtà era al contrario spiegabilissima, solo che ci si soffermi sui profili distributivi delle misure fiscali adottate, sia dal lato della spesa, sia soprattutto tributarie. In una crisi economica caratterizzata da un picco particolarmente elevato (PIL -6,4% tra il 2008 e il 2009), protratta per lunghi anni, accompagnata da diffuse e crescenti condizioni di stress fiscale, a partire dalle fasce di reddito meno abbienti, una manovra tributaria accentuatamente regressiva, senza alcuna seria stima degli effetti, quale quella attuata dal governo Monti, nel dicembre 2011, non poteva avere esiti diversi.

Il richiamo alle condizioni di emergenza che caratterizzavano l'Italia in quel momento, utilizzato ex post per giustificare l'improvvisazione e gli eccessi di quella politica, sono in tutti i casi inaccettabili in quanto provano troppo. L'emergenza

infatti era dovuta alla crisi politica che aveva favorito una serie di attacchi speculativi al debito pubblico italiano: la soluzione politica in una democrazia normale, sarebbe stata quella di indire le elezioni anticipate. In Italia invece l'opzione rappresentata dal governo Monti è stata quella di un congelamento delle istituzioni che si è risolto nell'adozione di alcuni provvedimenti tributari, eccessivi nelle dimensioni, tutti caratterizzati in senso fortemente regressivo, comunque sganciati da qualsiasi disegno di politica tributaria.

La stessa assenza di un disegno coerente di politica tributaria, lo si rinviene nelle principali misure tributarie decise dal governo Renzi con la legge di stabilità per il 2015, dal taglio dell'Irpef a favore dei redditi da lavoro dipendente sino a € 26.000; all'eliminazione del costo del lavoro (limitatamente ai contratti a tempo indeterminato) dalla base imponibile dell'IRAP; per giungere all'estensione alla grande distribuzione del reverse charge in materia di Iva e allo split payment sempre in tema di IVA, nei rapporti dei fornitori con la pubblica amministrazione. Un mix di sconti fiscali di grande rilievo, particolarmente onerosi, accompagnati da una serie di espedienti e di misure per far cassa in materia di IVA, che non ha certo favorito la ripresa dell'economia.

Con queste premesse mi sembra opportuno concentrare l'attenzione sugli interventi che hanno caratterizzato l'IRAP, allo scopo di verificare se, almeno questo provvedimento, auspicato da molti osservatori, abbia avuto effetti positivi sull'andamento dell'economia nazionale.

2) L'IRAP tra vecchi e nuovi problemi

L'Irap è un'imposta nata male nel 1997, per l'eterogeneità dei fini che ne ha accompagnato la nascita e poi per un'evoluzione del tributo in base a scelte politiche, che ne ha accentuato ulteriormente i difetti.

Un primo limite di ordine giuridico, a mio modo di vedere, è rappresentato dal fatto che con l'IRAP si è adottato uno schema di imposta sul valore aggiunto di tipo

reddito, per aggirare il vincolo imposto dalla sentenza numero 42/1980 della Corte costituzionale, che aveva ritenuto l'illegittimità della discriminazione qualitativa dei redditi da lavoro nell'ILOR, l'imposta locale sui redditi, introdotta con la riforma del tributaria nel 1972.

Un secondo limite è rappresentato dal fatto che un'imposta sul valore aggiunto di tipo reddito tende a somigliare come una goccia d'acqua ad un'imposta sul valore aggiunto orientata al consumo; ne deriva che per evitare di porre il nuovo tributo in evidente contrasto con l'articolo 33 della sesta direttiva in materia di IVA, che vieta l'istituzione di imposte ad effetto equivalente rispetto all'IVA, il legislatore, ha dovuto necessariamente limitare l'assoggettabilità al tributo alle sole attività svolte nel territorio nazionale, con esclusione quindi delle merci importate.

Quest'ultimo profilo assume un rilievo particolare, perché tende a penalizzare le produzioni nazionali rispetto a quelle relative ai beni importati, nei cui confronti l'IRAP si comporta come un incentivo all'importazione: in buona sostanza l'IRAP, al contrario dell'IVA, non è un'imposta neutrale.

Questo profilo era stato fortemente sottovalutato dagli economisti, a partire dal Ministro delle finanze dell'epoca, Vincenzo Visco che avevano contribuito all'elaborazione del modello impositivo, all'atto dell'introduzione del tributo nel 1997, senza tenere conto di una serie di rilievi giuridici che ne mettevano in discussione alcuni profili qualificanti; dall'assoggettamento all'imposta del lavoro autonomo con la medesima aliquota prevista per le imprese, all'indeducibilità dell'imposta regionale dalle imposte sui redditi.

Da allora si può dire che per l'economia è cambiato tutto; da un lato l'introduzione dell'euro non ha consentito più di utilizzare la manovra del tasso di cambio come strumento di sostegno a favore della produzione nazionale, dall'altro la profonda crisi finanziaria del 2008/2009, ha condotto alla scomparsa di moltissime imprese, non solo in Italia, accentuando la concorrenza internazionale.

Ne consegue che l'IRAP, almeno nella sua struttura attuale, sia per l'ampiezza

della base imponibile sia per il livello delle aliquote particolarmente elevato, è un'imposta che contrasta sia con i principi costituzionali tributari sia con le libertà fondamentali garantite dai Trattati dell'UE dall'Ue. Al riguardo occorre rilevare che se fino a qualche mese addietro l'imposta penalizzava irragionevolmente il fattore lavoro, a partire dal 2015 evidenzia una discriminazione qualitativa nei confronti dei redditi lavoro autonomo su cui tornerò più avanti. Tuttavia l'elemento di maggiore criticità sia per gli effetti economici sia sotto il profilo giuridico, è rappresentato dal premio alle importazioni, tanto maggiore quanto più elevata è l'aliquota vigente in una determinata regione: una chiara violazione della libertà di concorrenza di origine tributaria.

Si tratta di un aspetto particolarmente insidioso perché, come una droga produce un effetto di cumulo che spiazza le produzioni nazionali quando il vantaggio marginale in termini di costo dei prodotti nazionali rispetto alle importazioni si annulla per via dell'imposta. Un meccanismo subdolo che agisce gradualmente espellendo dal mercato quelle produzioni i cui costi marginali non sono più concorrenziali rispetto alle importazioni, proprio per il premio determinato dall'IRAP, che com'è noto esenta le importazioni. Un processo continuo, a cui non si presta in Italia la dovuta attenzione, che influenza innanzitutto la grande distribuzione, impegnata in una continua riduzione di costi per contrastare il calo dei consumi, che dura ormai da molti anni.

Il che equivale a dire che l'imposta, stabilita nel 1997 con l'aliquota del 4,25%, che allora non sembrava compromettere la competitività del sistema produttivo italiano (incidendo negativamente solo sulle imprese marginali) oggi, per contenerne gli inconvenienti e non penalizzare l'economia nazionale, dovrebbe adottare un'aliquota ridotta (almeno) dei due terzi.

3. Dalla riforma della *taxe professionnelle* in Francia, indicazioni utili per L'Italia

Sembra utile sottolineare che la scelta di un' aliquota dell' 1,5%, come aliquota massima, non rappresenta un' ancorché motivata opzione personale. l'aliquota è infatti l'aliquota massima applicata in Francia sulla componente, valore aggiunto economico (CVAE), nella *contribution économique territoriale*. (CET):

Vediamo sinteticamente di che cosa si tratta.

Nel 2009, nel pieno della recessione mondiale, la Francia, dopo una serie di studi avviati all'inizio degli anni 2000, aveva sostituito la "**taxe professionnelle**", un'imposta locale particolarmente penalizzante per l'industria manifatturiera, i cui costi erano a carico dello Stato per il 56% del gettito, (per via di una serie di esenzioni e riduzioni dell'imposta stabilite nel tempo per ragioni economico sociali) ed ha introdotto la CET, "**Contribution économique territoriale**". Il nuovo modello di imposta locale sulle attività economiche, è il risultato di due diverse basi imponibili, integrate tra di loro in modo tale che il totale dell'imposta, calcolato sulla base delle due componenti, patrimoniale e valore aggiunto, non superi il 3% del valore aggiunto economico.

La componente patrimoniale è calcolata sul valore locativo degli immobili utilizzati per lo svolgimento di un'attività economica; per non penalizzare l'industria manifatturiera, più esposta alla concorrenza internazionale è previsto un abbattimento del 30% della componente patrimoniale della CET. La seconda componente del nuovo tributo locale è rappresentata dal valore aggiunto economico, CVAE, che incide sul valore aggiunto prodotto annualmente nello svolgimento di un'attività economica. Il costo del lavoro e gli interessi passivi non sono presi in considerazione nella determinazione del valore aggiunto economico.

Alla base imponibile della CVAE, così determinata viene applicata un'aliquota moderatamente progressiva che raggiunge il tetto dell'1,5% quando il valore aggiunto economico supera i 50 milioni di euro.

Ai fini del calcolo della CET, il valore aggiunto economico, CVAE, viene preso in considerazione quando viene superata la soglia di € 152.000; al di sotto di questa

cifra è dovuta soltanto la componente immobiliare dell'imposta.

Occorre aggiungere per completezza che fino alla concorrenza di € 500.000 di valore aggiunto imponibile, la CVAE rimane a carico del bilancio dello Stato, che provvede a trasferire i corrispettivi agli enti territoriali in base alle quote di ripartizione del tributo.

In buona sostanza fino a € 500.000 nessun contribuente, non importa se impresa o persona fisica, è assoggettato all'imposta sul valore aggiunto economico; occorre arrivare a una base imponibile di 3 milioni di euro per vedere applicata l'imposta con un'aliquota dello 0,5%; da 3 milioni e fino a 40 milioni di euro il tasso cresce molto lentamente, fino a diventare proporzionale con un'aliquota dell'1,5% al superamento dei 50 milioni di euro.

L'aspetto più sorprendente, della riforma francese dell'imposta sulle attività produttive è rappresentato, almeno per noi italiani, dall'attenzione ai profili distributivi della CET, in modo da minimizzare gli effetti indesiderati dell'imposta; con il solito pragmatismo transalpino il livello elevato di esenzione (€ 500.000) applicato indistintamente sia alle attività di impresa sia a quelle di lavoro autonomo, ha minimizzato gli effetti distorsivi dell'indeducibilità del tributo, specie per i contribuenti assoggettati ad imposizione personale (IRPP), senza la necessità di inventarsi motivazioni giuridiche improbabili, per giustificare un'imposta che almeno per le attività di lavoro autonomo si configura nei fatti nella maggior parte dei casi, come un'addizionale al reddito.

Per chi avesse interesse a documentarsi ulteriormente sulla CET, è disponibile sul sito del Senato francese un approfondito e documentato rapporto redatto dal senatore Guenet che dà conto sia degli obiettivi della riforma, sia degli effetti raggiunti, a partire dai forti recuperi di competitività realizzati del settore manifatturiero, sia dei possibili interventi correttivi che si rendessero necessari.

Per avere un'idea più chiara dell'imposta francese è opportuno soffermarsi su tre elementi caratteristici, che non consentono alcun accostamento all'IRAP della CVAE,

l'imposta francese sul valore aggiunto economico, neppure adottando uno schema interpretativo darwiniano.

Il primo elemento è rappresentato dall'oggetto del tributo che, nel definire il valore aggiunto economico ai fini della CET, esclude dalla base imponibile sia il costo del lavoro, sia gli interessi passivi; eliminando alcune delle distorsioni che penalizzano, attraverso l'IRAP, il sistema produttivo italiano, riducendone la competitività sui mercati internazionali.

Per avere una l'idea della distanza siderale che corre tra la CVAE e l'IRAP, bastano due semplici dati; il primo si riferisce ad un'impresa italiana assoggettata ad IRAP caratterizzata da un valore aggiunto di 3 milioni di euro. A seconda della regione in cui l'impresa svolge la propria attività, l'imposta dovuta varierà da un minimo di € 93.000 per un'impresa operante nella regione Veneto, ad un massimo di € 153.000 per un'azienda dello stesso tipo, residente nella regione Campania; La stessa attività assolverebbe in Francia una CVAE pari a € 15.000

Un secondo profilo distintivo è costituito dall'esenzione di tutte le attività soggette alla CVAE, fino ad un livello di € 500.000 (in realtà in base alla legge istitutiva, la componente della CET che incide sul valore aggiunto economico è dovuta al superamento della soglia di € 152.000; tuttavia fino a € 500.000 di volume d'affari l'imposta rimane a carico dello Stato che la ripartisce pro quota agli enti territoriali).

L'aliquota, moderatamente progressiva contribuisce a minimizzare gli effetti sulla concorrenza del nuovo tributo nei confronti delle imprese minori e medie; l'aliquota massima, come detto è pari all'1,5% e si applica al valore aggiunto economico a partire da 50 milioni di euro, mentre il tasso di riferimento per un valore aggiunto di 3 milioni di euro è pari allo 0,5%.

In buona sostanza un'impresa francese che abbia prodotto nel 2014 un valore aggiunto economico di 3 milioni di euro, sarà assoggettata, come abbiamo visto, ad un'imposta tra 6 e 10 volte inferiore a quanto avrà pagato in Italia un'impresa con

un valore aggiunto analogo. Una differenza che evidenzia la grande attenzione posta dai francesi ai profili distributivi della CVAE, specie nei confronti delle imprese minori, visti i numerosi problemi che comporta un'imposta di questo tipo, sul piano della concorrenza.

Un'attenzione particolare sul versante della competitività dei prodotti nazionali sul mercato mondiale, e della minimizzazione del premio alle importazioni di beni e servizi, insito nel modello di imposizione del valore aggiunto della produzione proprio della CVAE e dell'IRAP.

Un tema quest'ultimo completamente ignorato dal legislatore italiano, nonostante l'accentuata concorrenza alimentata dalla recessione del periodo 2008/14. Una dimenticanza tanto più grave se si considera la perdurante crisi della domanda interna in Italia, che coinvolge tutto il sistema produttivo, ma è particolarmente sentita dalle imprese di minori dimensioni, oggetto di particolare attenzione nella riforma della *taxe professionnelle*.

Da ultimo il gettito dell'imposta sul valore aggiunto economico francese (CVAE), pur incidendo su una base imponibile molto più contenuta rispetto all'Irap, ed essendo applicata con un'aliquota media incomparabilmente meno onerosa, è pari al 60% del gettito dell'IRAP, al netto della quota che in Italia è a carico del settore pubblico, (determinando ulteriori distorsioni distributive), non prevista nell'imposta francese. Un dato quest'ultimo su cui occorrerebbe una seria riflessione, perché evidenzia nell'eccesso di fiscalità mal distribuita una delle principali cause della diffusione in Italia dell'evasione fiscale.

È quasi inutile aggiungere che la riforma in Francia è stata al centro di un confronto e di un dibattito particolarmente serrato e rigoroso, in tutto il decennio scorso (la nuova imposta data 2009), e che il Senato, fortemente rappresentativo delle realtà territoriali in quell'ordinamento costituzionale, ne ha monitorato gli effetti con una serie di indagini sul campo che hanno condotto alla presentazione del rapporto Guenet.

Da questi sia pur sintetici elementi emerge quindi che non solo non è possibile alcun paragone tra le due diverse forme di imposizione del valore aggiunto della produzione vigenti in Francia e in Italia; ma che il nostro legislatore, pur essendo consapevole dei gravi limiti strutturali del tributo (il taglio del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP sta a dimostrarlo), non sembra intenzionato, per ragioni politiche, a riformare l'imposta, per adeguarla ai principi giuridici comuni interni ed europei, garantendo al tributo un livello di competitività e di tutela della concorrenza, comparabile con quello assicurato dalla *Contribution économique territoriale* in Francia.

4. L'IRAP tra vecchie e nuove antinomie

Al di là delle criticità dal punto di vista economico della struttura della nostra IRAP, evidenziate per differenza impietosamente dalla riforma francese del 2009 della *taxe professionnelle*, occorre ora mettere in rilievo le ulteriori contraddizioni, che conducono a vere e proprie antinomie rispetto ai principi fondamentali dell'ordinamento tributario.

Mi riferisco in particolare agli effetti che l'eliminazione dalla base imponibile dell'IRAP del costo del lavoro, determina sotto il profilo distributivo, rispetto ai redditi da lavoro autonomo e d'impresa individuale, tuttora assoggettati all'imposta regionale sulle attività produttive. Ed ancora ai delicati problemi che comporta la particolare struttura dell'IRAP, rispetto all'evoluzione della giurisprudenza della Corte di giustizia europea, in tema di libertà di movimento dei capitali. Da ultimo mi sembra opportuno accennare ai profili in punto di costituzionalità che comporta l'incremento dell'aliquota IRAP stabilito con la legge finanziaria per il 2007 dal Governo Prodi per ripianare i debiti della sanità in alcune regioni. Disposizione successivamente confermata dal governo Berlusconi con il decreto delegato di attuazione del federalismo fiscale regionale.

Partiamo da quest'ultimo aspetto fin qui assai poco considerato dalla dottrina,

che investe sia profili di diritto interno, sia di diritto europeo. Si tratta infatti di una vicenda istruttiva, perché evidenzia un'incapacità generalizzata da parte dei governi che si sono succeduti da molti anni a questa parte a dare un senso compiuto alla nozione di politica tributaria.

Una prima considerazione riguarda l'aumento della pressione fiscale connessa con il processo di decentramento; si tratta di una scelta avviata dal governo Prodi con la finanziaria per il 2007 e dunque ben prima che si manifestasse la crisi finanziaria internazionale del 2008, che ha innescato nel 2009 la più grave recessione del dopoguerra.

La sostituzione inopinata del sistema di deduzioni dall'imponibile, decrescenti per assicurare la progressività dell'ordinamento tributario, introdotta con la riforma dell'Irpef del 2003/2005 (la cosiddetta no tax area e family area), con detrazioni di imposta anche esse decrescenti, ha da un lato dissimulato un incremento generalizzato delle aliquote dei diversi scaglioni, al tasso della decrescenza delle detrazioni: una soluzione di dubbia legittimità, in contrasto con i principi di trasparenza e affidamento del sistema tributario.

Dall'altro ha reso imponibile ai fini delle addizionali regionale e comunale all'IRPEF, la quota di reddito precedentemente non tassabile in quanto deducibile come no tax area e family area. Una misura quest'ultima fortemente regressiva, che ha penalizzato i territori caratterizzati da minore capacità fiscale per abitante, aggirando i vincoli di ordine costituzionale stabiliti dall'articolo 119 comma terzo della Costituzione.

L'avvio del federalismo fiscale con la legge delega 42 del 2009 e con il successivo decreto delegato sulla fiscalità regionale, varato nel 2010 dal governo Berlusconi, fidando sulla ripresa dell'economia (nel 2010 il Pil era cresciuto 1,5%), ha ulteriormente aggravato la situazione sotto il profilo distributivo, creando le basi per una nuova recessione (2011/2014) molto più lunga e distruttiva (la produzione nel periodo si è ridotta di un quarto rispetto al 2007, con un taglio della capacità

produttiva che aveva superato indenne il picco recessivo del 2009, di oltre il 15%).

In quegli anni, la politica, con un'abile gioco di specchi, è riuscita a trasformare l'IRAP da tributo statale il cui gettito era destinato alle regioni, in un tributo proprio (derivato) regionale, caratterizzato da margini di autonomia particolarmente ridotti. Da un lato l'IRAP, è ormai diventata a tutti gli effetti un'imposta regionale, quindi non più soggetta ai vincoli della perequazione statale, di cui al terzo comma dell'articolo 119 della Costituzione, pur essendo un tributo fortemente legato al territorio e quindi condizionato sotto il profilo del gettito dalla diversa capacità fiscale per abitante. Dall'altro il carattere derivato dell'imposta, una formula "*inventata*", in quanto estranea al modello di decentramento delineato dall'articolo 119 cost, ha consentito al legislatore statale di mantenere saldamente nelle proprie mani gli strumenti di governo del gettito dell'imposta.

A partire dal divieto per le regioni di utilizzare la quota mobile dell'addizionale regionale all'IRPEF, per finanziare il taglio dell'IRAP, (una soluzione contrastante con le motivazioni federaliste della riforma); e a partire dalla possibilità, stabilita dal decreto delegato a favore delle regioni, di introdurre deduzioni non predeterminate per legge (con effetti difficilmente compatibili sotto il profilo distributivo con il carattere di imposta sulle attività produttive).

Un'opportunità che, in assenza di qualsiasi forma di perequazione, ha introdotto ulteriori elementi di discriminazione in danno delle regioni caratterizzate da una minore capacità fiscale per abitante; quest'ultime infatti, di fronte ai tagli dei trasferimenti statali, compensati solo parzialmente dall'incremento del gettito dell'Irap in assenza di perequazione, non saranno in condizione di poter ridurre il peso dell'imposta, un'opportunità consentita in teoria dalla legge dello Stato, inapplicabile nelle regioni del Mezzogiorno. Al contrario queste ultime si vedranno costrette, per esigenze di gettito, ad applicare al tributo le aliquote più elevate consentite dalla legge statale. Un ulteriore profilo di discriminazione fiscale delle imprese, non collegata a capacità contributive diversificate, di dubbia legittimità sia

in relazione all' art. 41 cost. , sia al principio di capacità contributiva..

Da ultimo il decreto delegato ha stabilizzato la maggiorazione delle aliquote IRAP, introdotta, come detto, dal governo Prodi a partire dal 2007. Il tema, pur presentando indubbiamente anche dei risvolti politici, evidenzia una serie di criticità ulteriori, innanzitutto sotto il profilo giuridico, che ne mettono in dubbio la legittimità.

L'aspetto di maggior interesse della questione è rappresentato dal fatto che la struttura dell'IRAP, così come è stata definita dal legislatore nel corso del tempo, investe contemporaneamente sia principi costituzionali, in tema di ostacoli di natura fiscale alla

concorrenza e alla libertà di movimento di capitali e di merci tra le regioni; sia, per gli stessi profili, alcune delle libertà fondamentali che caratterizzano il diritto dell'Unione europea.

Sul piano interno un indizio assai significativo dell'incompatibilità dell'attuale struttura giuridica dell'Irap, viene evidenziato innanzitutto sotto il profilo economico, per differenza, dal ben diverso profilo distributivo assunto dalla componente sul valore aggiunto economico della CET, la *contribution économique territoriale*, introdotta in Francia nel 2009, su cui ci siamo soffermati in precedenza.

Non solo l'aliquota massima della CVAE (1,5%, oltre i 50 milioni di valore aggiunto economico) è meno della metà di quella italiana (3,9%); La relativa tenuità del tributo francese, caratterizzato da una moderata progressività, garantisce una distribuzione del prelievo che non dovrebbe determinare violazioni significative del principio di concorrenza, che anche in quell'ordinamento tutela il buon funzionamento del mercato interno. Questione quest'ultima che rinvia immediatamente al diritto dell'Unione europea, e al corretto funzionamento del Mercato Unico.

Non sembra infatti neppure ipotizzabile un Mercato Unico che operi in conformità col principio della libertà di concorrenza, garantito dal TFUE, costituito dalla somma di mercati nazionali i cui ordinamenti, siano strutturati in modo da non assicurare la

libertà di concorrenza sul piano interno.

Da questo punto di vista, l'aumento inopinato dell'aliquota dell'IRAP, a partire dal 2007, limitato soltanto da alcune regioni (quelle con la sanità in disavanzo) si pone in contrasto con gli articoli 41 comma terzo, 53, e 117 comma secondo, sia da ultimo con l'articolo 120 della Costituzione. L'articolo 41 a mio modo di vedere è violato perché in sede di programmazione di bilancio il Governo è vincolato a non introdurre a ostacoli sub specie fiscale alla libertà di iniziativa economica, che si traducano in discriminazioni di natura territoriale, che colpiscano solo una parte del *sistema di impresa*, in assenza di qualsiasi collegamento con una diversa capacità contributiva.

In buona sostanza la tesi che, in base a una nozione dilatata della discrezionalità legislativa, la riserva di legge in tema di tutela della libertà economica stabilita al terzo comma dell' art. 41 Cost. sarebbe recessiva rispetto al principio solidaristico, che impone il concorso di tutti al finanziamento della spesa pubblica attraverso le imposte, non convince. A ben vedere la questione non può essere circoscritta alla prevalenza del principio solidaristico, relativo al dovere della contribuzione, rispetto alla tutela della libertà di iniziativa economica; quest'ultima infatti involge sia i, da un lato lo stretto collegamento tra il principio solidaristico e il fondamentale principio di eguaglianza nella regolamentazione dei profili distributivi di tributi a carattere generale, quali le imposte sul reddito o sul valore aggiunto, nelle diverse specificazioni.

Evidenziare dall'altro che la pretesa recessività della riserva di legge ex articolo 41 cost. in tema di tutela delle attività economiche, nei confronti del dovere di contribuzione espresso dall'articolo 53 cost., non autorizza il legislatore ad introdurre, per pretese esigenze finanziarie, differenziazioni del prelievo tra contribuenti a cui non corrispondano analoghe differenziazioni sotto il profilo della capacità contributiva.

Diversamente opinando la recessività della riserva di legge ex articolo 41 Cost., rispetto al dovere di contribuzione regolato dall'articolo 53 cos., in base a motivazioni

solidaristiche, (art. 2 Cost.) determinerebbe di fatto la recessività dello stesso principio di uguaglianza, (art. 3 Cost.) rispetto alla pretesa tributaria; il che, da qualsiasi lato lo si osservi, è evidentemente insostenibile.

Del resto, il richiamo all'articolo 41 della Costituzione, come limite alla discrezionalità legislativa in campo tributario, profilo fin qui poco esplorato dalla Corte Costituzionale, trova un preciso riferimento in tema di retroattività delle norme tributarie. Alla luce di quanto stabilito dall'articolo 3 dello Statuto dei diritti del contribuente, che deve orientare l'interprete nella lettura delle norme tributarie, sembra evidente che mentre un'imposta patrimoniale retroattiva, in presenza di determinate condizioni, se costruita in base a parametri determinati alla luce del principio di ragionevolezza, possa non porsi in contrasto con il principio di capacità contributiva, lo stesso non può dirsi per un tributo che incida retroattivamente su un'attività economica.

La ragione è intuitiva; in questa seconda ipotesi infatti, un' imposta retroattiva colpirebbe una capacità contributiva, di cui l'attività economica è espressione, che si è esaurita con il compimento dell'attività stessa; in buona sostanza, l'ampia discrezionalità attribuita al legislatore nella scelta dei criteri di riparto per realizzare il concorso alla spesa pubblica, ai sensi dell'articolo 53 della Costituzione, non è senza limiti; limiti tanto più stringenti in presenza di interessi costituzionalmente protetti, che il legislatore non può obliterare per il proprio comodo: a partire dal fondamentale principio della parità dei contribuenti di fronte alla legge tributaria, interpretato secondo ragionevolezza al metro del principio di capacità contributiva.

Questa considerazione è rafforzata dal fatto che il divieto di introdurre ostacoli di natura fiscale alle libertà di movimento di persone, merci e capitali tra le diverse regioni, fissato nell'articolo 120 della Costituzione, è precedente al Trattato di Roma del 1957, istitutivo delle Comunità europee, e non è stato sul punto modificato dalla riforma del titolo V° della Costituzione. Rappresenta dunque una precondizione ordinamentale per il corretto funzionamento del decentramento regionale, che non

consente deroghe al legislatore, nell' esercizio della propria discrezionalità, specie in presenza di interessi costituzionalmente protetti.

Ne vale a riguardo la considerazione che l'articolo 120 è rivolto alle regioni e dunque vincolerebbe queste ultime, ma non opererebbe nei confronti dello Stato.

Non vi è chi non veda che il governo Prodi , introducendo un forte incremento dell'aliquota IRAP nelle regioni con la sanità il disavanzo, ha adottato con la legge finanziaria per il 2007 una misura programmatica di natura tributaria, che va in senso opposto a quanto stabilito nell'articolo 120 Cost.; sembra quindi ovvio che il medesimo divieto operi anche nei confronti dello Stato, nel momento in cui il legislatore statale, sostituendosi a quello regionale, introduce disposizioni operanti esclusivamente sul territorio di singole regioni, che si pongono in contrasto con i principi regolati dall'articolo 120. Il richiamo al divieto di introdurre barriere alla libera circolazione delle merci, delle persone e dei capitali tra le regioni, di natura fiscale, mette in luce un altro profilo critico dell'imposta italiana, a cui la CVAE, cerca di ovviare almeno in parte, attraverso l'adozione di aliquote particolarmente moderate.

Il problema è stato reso più evidente dai recenti indirizzi della Corte di giustizia europea, che ha affermato il principio che la libertà di movimento dei capitali, regolata dal diritto dell'Unione europea, rappresenta una libertà fondamentale i cui effetti non sono limitati al solo mercato interno: opera infatti anche come libertà esterna al perimetro dei paesi aderenti all'Unione europea ai sensi dell'articolo 63 del TFUE. Da questo ormai consolidato indirizzo della giurisprudenza europea, discende il divieto per i legislatori nazionali di introdurre limitazioni alla libera circolazione dei capitali all'interno del mercato unico. Ora, al di là della questione della legittimità dell'aumento dell'aliquota dell'IRAP nelle regioni con la sanità in disequilibrio strutturale, vi è un altro elemento connesso alla particolare struttura dell'IRAP, che si comporta come una barriera indiretta alla libera circolazione dei capitali. Mi riferisco alla situazione di un'impresa multinazionale che abbia dato vita ad una importante attività produttiva in Italia; il suo regime fiscale in Italia è ovviamente del

tutto identico a quello di una impresa italiana. Dunque da questo punto di vista non si pongono particolari problemi di natura tributaria.

La situazione diventa più complicata quando si passa ad esaminare dal punto di vista tributario il rapporto tra la stabile organizzazione in Italia e la società madre, in seguito alla distribuzione di utili prodotti in Italia alla società madre. In questo caso la società madre potrà dedurre dal reddito distribuito le imposte assolute in Italia per la produzione del medesimo; tuttavia poiché l'IRAP rappresenta un unicum dal punto di vista tributario, pur essendo un'imposta inerente alla produzione del reddito, non è contemplata né tantomeno regolata dai trattati contro le doppie imposizioni; e dunque nei confronti della società madre rappresenta un onere non deducibile di natura tributaria che si pone in contrasto con il divieto di introdurre barriere fiscali alla libertà di movimento dei capitali.

Una limitazione evidente alla libertà di circolazione dei capitali, regolata dall'articolo 63 del TFUE che si pone in contrasto con la libertà di stabilimento, sancita dai trattati dell'Unione europea. Non è del resto un caso che sia la CET in Francia, sia la IAE in Spagna non prevedono alcuna differenziazione del prelievo a carico delle attività economiche in relazione alla diversa collocazione territoriale. Aggiungo per completezza, che in base agli indirizzi della giurisprudenza della Corte di giustizia europea, la possibilità di diversificare sul piano regionale un'imposta con le caratteristiche dell'IRAP, presuppone un livello di autonomia tributaria e di bilancio, che non è certo quella riconosciuta alle regioni, dal carattere di tributo proprio derivato, assunto da ultimo dall'imposta regionale sulle attività produttive.

Da questo angolo visuale l'IRAP, in base alle differenziazioni territoriali che caratterizzano il prelievo potrebbe porsi in contrasto anche con gli articoli 107 e 108 del TFUE, che disciplinano il divieto di aiuti di Stato.

5. Le conseguenze del taglio del costo del lavoro per le imprese minime e per i lavoratori autonomi

Dal punto di vista normativo, l'eliminazione della gran parte del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap è stata realizzata con l'inserimento nell'articolo 11 del Dl Gs 446/1997, del comma 4-octies. In base alla nuova disposizione è stata prevista la deducibilità integrale ai fini Irap del costo complessivo sostenuto per il personale dipendente con contratto a tempo indeterminato, per la parte che eccede l'ammontare delle deduzioni – analitiche forfettari – riferibili al medesimo costo; per le imprese individuali, che non impiego dipendenti, la nuova disposizione ha introdotto un credito d'imposta nella misura del 10% dell'imposta lorda.

In buona sostanza le imprese che impiegano lavoratori dipendenti con contratto a tempo indeterminato, nell'ipotesi in cui prevedibilmente il costo di tali dipendenti sia superiore alle deduzioni già spettanti in base alla normativa vigente, avranno diritto a un'ulteriore deduzione fino alla totale copertura degli oneri sostenuti per tali contratti.

Da ultimo, un profilo di rilevante contrasto dell'IRAP con i principi che regolano il nostro ordinamento tributario è rappresentato dagli effetti dell'eliminazione del costo del lavoro della base imponibile del tributo regionale, senza alcun aggiustamento relativo alla posizione delle imprese minime (quelle fino a cinque dipendenti), soprattutto di quelle individuali e del lavoro autonomo.

La questione investe motivazioni economiche, giuridiche, e politiche. Da quest'ultimo angolo visuale è sorprendente l'accanimento con cui tutti i governi che si sono succeduti negli ultimi anni, hanno ignorato l'esigenza di ridurre il carico fiscale nei confronti delle imprese minori, salvo poi battere la grancassa sul tema dell'evasione, senza alcuna riflessione sulle origini strutturali, interne al sistema tributario, che la alimentano, a partire dalla forbice insensata tra aliquota marginale e media che caratterizza l'Irpef, specie per i redditi da lavoro dipendente

È troppo presto per valutare l'impatto economico dell'eliminazione del costo del

lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, sia pure per i soli contratti a tempo indeterminato. L'aspetto più discutibile di questa misura, sicuramente positiva su di un piano generale, sta nel fatto di non essere inserita all'interno di un chiaro disegno di riequilibrio del prelievo fiscale a fini di sviluppo. Basti pensare all'esclusione dal beneficio dei contratti di lavoro stagionali, particolarmente diffusi nel settore turistico, la cui crescita è fortemente compromessa dall'eccesso di fiscalità. Una situazione opposta rispetto alla Francia, alla Grecia, e alla Spagna, la cui politica tributaria, specie negli ultimi anni, è stata caratterizzata da un incremento degli incentivi fiscali a favore del turismo.

L'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap è stata accompagnata

Non meno criticabile, dal punto di vista distributivo il fatto che il legislatore non abbia accompagnato l'ampio intervento sul costo del lavoro, di cui hanno beneficiato soprattutto le imprese medio-grandi, con un incremento significativo della quota deducibile dalla base imponibile dell'IRAP, tuttora ferma a € 8000, nelle imprese che occupano fino a cinque dipendenti. Vale forse la pena ricordare che nel 2006, anno in cui per la prima volta fu introdotta questa deduzione, l'incremento del gettito dell'IRAP nel settore privato era stato del 10,2%; è vero che in quell'anno l'avvio del secondo modulo della riforma dell'Irpef, aveva favorito un allargamento delle basi imponibili che aveva determinato un incremento del gettito di tutte le principali imposte. Ma non vi è dubbio che il dato dell'IRAP, per le sue dimensioni, rappresenta un chiaro indicatore degli effetti positivi di misure fiscali finalizzate a favorire l'emersione spontanea di quote imponibili precedentemente sottratte al fisco, attraverso un uso mirato di strumenti fiscali idonei allo scopo.

Una buona pratica, sostituita poco dopo da un uso spregiudicato delle politiche di contrasto all'evasione tributaria, finalizzato a giustificare ulteriori aumenti delle principali imposte.

Fin qui si tratta di scelte, motivate da ragioni politiche, criticabili, ma rientranti

nell'ampio margine di apprezzamento che l'ordinamento affida all'autonomia del legislatore, con il solo limite della ragionevolezza delle decisioni assunte.

Si presenta invece in termini diversi il rapporto tra l'IRAP e le attività di lavoro autonomo, alla luce delle modifiche intervenute nella determinazione della base imponibile dell'imposta regionale, in seguito alla quasi completa fuoriuscita del costo del lavoro dall'ambito di applicazione del tributo. Al riguardo vale forse la pena di ricordare che, nell'ambito del dibattito sulle politiche di rilancio delle attività produttive, l'ex Ministro dell'economia e delle finanze, Vincenzo Visco un articolo sul sole 24 ore aveva preso una decisa posizione contraria all'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, sostenendo in alternativa una rimodulazione moderatamente progressiva dei contributi sociali, allo scopo di ridurre il costo del lavoro, specie per le attribuzioni più modeste.

La proposta di Visco, come sappiamo, non ha avuto seguito. Si può dire in ogni caso che si trattava di una proposta datata, che non teneva conto dell'irragionevolezza dell'applicazione criterio della progressività ai contributi sociali, in un sistema previdenziale che ha adottato per il calcolo delle prestazioni il metodo contributivo; in ogni caso la proposta Visco sarebbe stata molto meno vantaggiosa per le imprese, perché com'è noto i contributi sono deducibili per reddito mentre non lo è l'IRAP. Si deve tuttavia riconoscere che il ragionamento di Visco aveva in sé un elemento di coerenza, perché l'eliminazione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'IRAP, avrebbe trasformato immediatamente l'IRAP sulle attività di lavoro autonomo, in una discriminazione qualitativa dei redditi a fini fiscali, in contrasto con quanto stabilito dalla Corte costituzionale nella sentenza numero 42 del 1980 relativa all'ILOR.

In buona sostanza il concetto di autonoma organizzazione, preso a base dalla Corte costituzionale con la sentenza numero 156 nel 2000, per evidenziare l'elemento discriminante ai fini dell'assoggettamento all'IRAP delle attività di lavoro autonomo, perde qualsiasi significato nel momento in cui l'esclusione del costo del

lavoro dalla base imponibile dell'imposta regionale , rende quest'ultima sovrapponibile a quella dell'imposta sui redditi personali: una discriminazione qualitativa incompatibile con il principio della parità dei contribuenti davanti a le imposte.

In buona sostanza l'esclusione del costo del lavoro dalla base imponibile dell'Irap ha messo completamente fuori gioco la debole costruzione concettuale relativa all'autonoma organizzazione (che ha creato disparità di trattamento del tutto irragionevoli, nell'applicazione dell'Irap alle attività di lavoro autonomo); una condizione giuridicamente insostenibile che il legislatore, avrebbe potuto attenuare attraverso una forte rivalutazione della deduzione prevista dalla normativa per le attività minori.

Conclusivamente, anche questa vicenda, in cui prevalgono valutazioni ampiamente positive, evidenzia l'urgenza di una revisione Generale dell'imposizione sui redditi personali e di impresa, con l'obiettivo di restituire un minimo di coerenza all'ordinamento tributario, lungo un percorso che consenta finalmente alle principali imposte di assumere quelle caratteristiche di sistema richiamate esplicitamente nell'articolo 53 della Costituzione.